

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA EHLİYET

YÜKSEKLİSANS TEZİ

Yasin ÇETİN

AnabilimDalı: HUKUK

Programı: KAMU HUKUKU

TezDanışmanı:Prof. Dr.Oğuz SANCAKDAR

ŞUBAT 2013

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA EHLİYET

YÜKSEKLİSANS TEZİ

Yasin ÇETİN

Enstitü No 1010032004

TezDanışmanı:Prof. Dr.Oğuz SANCAKDAR

ŞUBAT 2013

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezimizin amacı; idari yargılama usulü hukukunda ilk inceleme konuları arasında yer alan ehliyet konusunun vergi yargısı açısından değerlendirilmesi; vergi davasında taraf olmaya, vergi davası açmaya, açılan vergi davasını takip etmeye yetkili kişilerin kimler olduğunun belirlenmesi; vergi uyuşmazlıklarında iptal davaları yönünden menfaat ihlali veya tam yargı davaları yönünden hak ihlali koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin olaya özgü olarak tartışılması; kanun yolları aşamasında kanun yollarına kimlerin başvurmasına yetkili olduğunun belirlenmesini sağlamaktır.

Ehliyet koşullarını taşımayan bir kişinin açtığı vergi davasının esasına geçilebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle bir hukuk devletinde ehliyet konusunun sınırlarının açık bir şekilde çizilmesi gerekir. Ehliyetin sınırlarının açık bir şekilde çizilmemesi durumunda ciddi hak kayıplarına sebebiyet verilebilir.

Vergi yargısında ehliyet konusunda uygulamada ciddi tartışmalar yapılmaya devam etmektedir. Vergi yargısında, ehliyet ile ilgili bazı konularda içtihat birliği sağlanamamıştır. Vergi yargısında ehliyet konusunda içtihat birliğinin sağlanması, vergi davası açacak kişilerin hak kaybına uğramaması açısından önem arz etmektedir.

Tez çalışmamı oluşturabilmek için, her zaman desteğini benden esirgemeyen sevgili eşim Gülnur Çetin'e, beni bugünlere getiren annem Mualla Çetin ve babam Hasan Çetin'e, akademik çalışma konusunda bize her türlü desteği sunan İstanbul Kültür Üniversitesi ile başta tez danışmanım Prof. Dr. Oğuz Sancakdar ve fakülte dekanımız Prof. Dr. Bahri Öztürk olmak üzere İstanbul Kültür Üniversitesi'nin değerli tüm hocalarına teşekkürü bir borç bilirim.

Şubat 2013

Yasin Çetin

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
KISALTMALAR.....	v
KISAÖZET	vi
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1

I.BÖLÜM

1. İDARİ YARGIDA EHLİYET KAVRAMININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ	4
2. İDARİ YARGININ TARİHÇESİ VE İDARİ YARGIDA EHLİYET KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	7
2.1. Fransa'da İdari Yargının Tarihçesi ve İdari Yargıda Ehliyet Kavramının Tarihsel Gelişimi.....	7
2.2. Türkiye'de İdari Yargının Tarihçesi ve İdari Yargıda Ehliyet Kavramının Tarihsel Gelişimi.....	8
3. HUKUK DAVALARINDA YER ALAN EHLİYET KAVRAMI İLE İDARİ DAVALARDA YER ALAN EHLİYET KAVRAMININ KARŞILAŞTIRILMASI	14

II.BÖLÜM

1. OBJEKTİF EHLİYET	18
1.1. GERÇEK KİŞİLERİN TARAF VE DAVA EHLİYETİ	19
1.2. TÜZEL KİŞİLERİN TARAF VE DAVA EHLİYETİ	31
1.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	35
1.2.1.1.Kar Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişileri	36
1.2.1.1.1.Derneklerin Taraf ve Dava Ehliyeti	36
1.2.1.1.2.Vakıfların Taraf ve Dava Ehliyeti.....	38
1.2.1.1.3.Sendikaların Taraf ve Dava Ehliyeti	40
1.2.1.2. Kar Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişileri	48
1.2.1.2.1. Ticari Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti	48

1.2.1.2.1.1.Kollektif Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti	50
1.2.1.2.1.2.Komandit Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	50
1.2.1.2.1.3.Anonim Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	51
1.2.1.2.1.4.Limited Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti	54
1.2.1.2.1.5. Kooperatif Şirketlerinin Taraf ve Dava Ehliyeti	55
1.2.1.3.Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf ve Dava Ehliyeti	55
1.2.2.Kamu Hukuku Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	59
1.2.2.1.Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	59
1.2.2.2.Devlet Tüzel Kişiliğinin Taraf ve Dava Ehliyeti.....	64
1.2.2.3.Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava ve Taraf Ehliyeti	66
1.2.2.4.Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kuruluşları ile Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava ve Taraf Ehliyeti	67
2. SUBJEKTİF EHLİYET	68
2.1. Genel Olarak	68
2.2. İptal Davalarında Menfaat İhlali.....	69
2.2.1. Menfaat İhlali Kavramının Unsurları.....	73
2.2.1.1. Menfaatin Meşru Olması	73
2.2.1.2. Menfaatin Kişisel Olması.....	74
2.2.1.3. Menfaatin Güncel Olması	77
2.2.2. Menfaat İlişkisinin Kanun Tarafından Tayini	80
2.2.2.1. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 377.Maddesinin 1.Fıkrası Tarafından Tayini	80
2.2.2.2. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 377.Maddesinin 2.Fıkrası Tarafından Tayini	93
2.2.2.3. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 378.Maddesinin 2.Fıkrası Tarafından Tayini	95
2.2.2.4. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 49.maddesi Tarafından Tayini.....	97
2.2.2.5. Menfaat İlişkisinin 6183 sayılı Kanun Tarafından Tayini.....	101
2.3. Tam Yargı Davalarında Hak İhlali	111
3. İDARİ YARGIDA VEKALET İLİŞKİSİ.....	113
4.İDARİ YARGIDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN TARAFLAR YANINDA YER ALMASI.....	117

III.BÖLÜM

1.KANUN YOLLARI AŞAMASINDA EHLİYET.....	118
1.1.Temyiz veya İtiraz Aşamasında Ehliyet	118
1.2.Karar Düzeltme Aşamasında Ehliyet	123
1.3.Kanun Yararına Bozma Aşamasında Ehliyet	124
1.4.Yargılamanın Yenilenmesi Aşamasında Ehliyet	125
2. AÇIKLAMA VEYA YANLIŞLIĞIN DÜZELTİLMESİ İSTENMESİ DURUMUNDA EHLİYET	126
3. ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU AŞAMASINDA EHLİYET	127
4. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU AŞAMASINDA EHLİYET.....	129
SONUÇ.....	132
KAYNAKÇA.....	135

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHK	: Avrupa İnsan Hakları Komisyonu
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararları
C	: Cilt
Dan.	: Danıştay
D.	: Dairesi
D.D.	: Danıştay Dergisi
DYBY	: Danıştay Yayın Bürosu Yayınları
E	: Esas Numarası
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu
İDDGK	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar Numarası
m.	: madde
No	: Numara
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa numarası
S.	: Sayı
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vs.	: vesaire

Enstitüsü : **Sosyal Bilimler**
Anabilim Dalı : **Hukuk**
Programı : **Kamu Hukuku**
Tez Danışmanı : **Prof. Dr. Oğuz Sancakdar**
Tez Türü ve Tarihi : **Yükseklisans– Şubat 2013**

KISA ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA EHLİYET

Yasin Çetin

Vergi uyumsuzluklarında ehliyet kavramı, vergisel işlemlerin kendine özgü durumları da dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Vergi davalarında, Vergi Usul Kanunu ve diğer bazı vergi kanunlarında yer alan ehliyet ile ilgili özel hükümler de dikkate alınmak suretiyle ehliyet yönünden değerlendirmeler yapılmaktadır. Ayrıca vergi davalarında, diğer idari davalara nazaran uygulama farklılıkları olabilmektedir.

Bu çalışmamızda öncelikle genel olarak ehliyet kavramının değerlendirilmesi, objektif ve subjektif ehliyet kavramlarının tanımlanması yapılacaktır; daha sonra gerçek kişiler, özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar yönünden objektif ehliyet koşulları değerlendirilecek; bunun yanında vergi davası devam ederken tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olması durumu incelenecek; üçüncü olarak subjektif ehliyet kapsamında iptal davalarında menfaat ihlali kavramı tartışılacaktır; menfaat ihlalinin unsurları açıklanacaktır; menfaat ilişkisinin vergi kanunları yönünden yorumlanması anlatılacaktır; tam yargı davalarında hak ihlali kavramı üzerinde durulacaktır; idari yargıda vekalet ilişkisi ile idari yargıda üçüncü kişilerin taraf yanında yer alması konularına yer verilecektir; son olarak kanun yolları aşamasında ehliyetin değerlendirilmesi yapılacaktır; yanlışlığın düzeltilmesi veya açıklama istenmesi durumunda ehliyet kavramı değerlendirilecektir; ayrıca Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru aşamalarında kimlerin ehliyetli olduğu açıklanacaktır.

Çalışmamızda doktrinde yer alan görüşler ve yargı içtihatlarından da yararlanarak vergi uyumsuzluklarında ehliyet kavramını ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

Department : **Law**
Programme : **Public Law**
University : **Istanbul Kültür University**
Institute : **Institute of Social Sciences**
Supervisor : **Prof. Dr. Oğuz Sancakdar**
Degree Awarded and Date : **MA – February – 2013**

ABSTRACT

THE COMPETENCE IN TAX CONFLICTS

Yasin Çetin

A concept of competence is evaluated according to sui generis aspects of tax process in tax conflicts. In tax cases, the concept of competence is evaluated also according to special provisions about competence including in Tax Procedure Law and some other tax laws. Also, there are some differences in practice between tax cases and administrative cases.

In this study, firstly, the concept of competence will be evaluated generally, concepts of objective and subjective competence will be defined, conditions of objective competence will be evaluated in terms of natural persons, corporate body, public corporation and institutions which not incorporated, furthermore changes of parties in terms of their personality and their character when tax cases is standing; secondly, a concept of violation of interest will be discussed in action for annulment in terms if subjective competence, conditions of violation of interest will be explained, interest relations will be annotated in terms of tax laws and a concept of infringement will be defined in administrative action for damage, attorneyship and standing near parties by third ones in administrative judiciary; lastly, the concept of competence will be evaluated in cassation procedure, also the context of competence will be evaluated with respect to correction of mistakes and asking for commentary and who competent is in individual application in the Constitutional Court and in the European Human Right Court will be explained.

In conclusion the concept of competence will be analyzed detailed by opinion in doctrine and judicial case law.

GİRİŞ

Gündelik hayatta kamu idareleri, kişiler üzerinde çeşitli idari tasarruflarda bulunmaktadır. Kamu idareleri, yöneten-yönetilen ilişkisi içerisinde kişiler üzerinde kamu gücü kullanırlar. İdarelerin işlem ve eylemleri nedeniyle şahısların menfaatlerinin ihlal edilmesi hatta subjektif haklarının ihlal edilmesi mümkündür.

Şahıslar, hak arama hürriyeti çerçevesinde idari işlem veya eylemlerin hukuka aykırılığını idari yargı organı önünde ileri sürebilirler. Ancak idari yargı organlarınınca, idari işlem veya eylemlerin hukuka uygun olup olmadığı denetimine geçilmeden önce, şahsın objektif ehliyet koşulları olan idari yargı organı önünde taraf olabilme, dava açabilme ve açılan davayı takip edilebilme ehliyetine sahip bulunup bulunmadığı ve bunun yanında subjektif ehliyet koşulları olan idari işlem veya eylem nedeniyle menfaat veya hak ihlaline uğrayıp uğramadığı hususları incelenir. Yani her şahıs, idarelerin her türlü işlem ve eylemine karşı idari dava açamaz.

İdari davada taraf olma, dava açma ve açılan davayı takip ehliyetine sahip bulunan şahsın, idari işlem nedeniyle menfaati veya subjektif hakkı ihlal edilmediği sürece, idari işleme karşı açtığı idari dava ehliyet yönünden reddedilir. Yine idari işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen veya hak ihlaline uğrayan şahsın açtığı idari dava, objektif ehliyet koşullarını taşıyamaması durumunda ehliyet yönünden reddedilebilir.

Sonuç olarak, idari dava açan şahsın objektif ve subjektif ehliyet koşullarına sahip bulunması ve diğer usuli koşulları yerine getirmesi durumunda, idari yargı organı önünde idari işlem veya eylemin hukuka uygunluk denetimi yapılabilir. Başka bir deyişle, şahsın hak arama hürriyeti kapsamında hakkını arayabilmesi için ehliyet yönünden gerekli koşulları taşıması şarttır. Objektif ve subjektif ehliyet koşullarını taşımayan şahsın, idari davasının esasına geçilebilmesi mümkün değildir.

İlk inceleme konuları arasında "ehliyet" kavramı, önemli bir usuli aşama olarak kabul edilmektedir. Nitekim ehliyet, idari yargı yerinin görevli ve yetkili olup olmadığı ve idari davada idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığı hususlarının değerlendirilmesinden hemen sonra incelenir. İdari yargı yeri, şahsın ehliyetli olmadığı sonucuna ulaşırsa idari davayı ehliyet yönünden reddeder. Bu durumda,

idari işlemin hukuka uygun olup olmadığı idari yargı yerince değerlendirilmez, idari işlem uygulanmaya ve hukuki sonuçlarını doğurmaya devam eder.

İdari yargı yerleri, ehliyet kavramını değerlendirirken bazen dar bazen geniş yorum yapabilmektedirler. Özellikle menfaat ihlalinin gerçekleşip gerçekleşmediği hususu idari yargı yerlerince değişen koşullara göre farklı yorumlanabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında ehliyet kavramı, vergisel işlemlerin kendine özgü durumları da dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Vergi davalarında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer bazı vergi kanunlarında yer alan ehliyet ile ilgili özel hükümler de dikkate alınmak suretiyle ehliyet yönünden değerlendirmeler yapılmaktadır. Ayrıca vergi davalarında, diğer idari davalara nazaran uygulama farklılıkları olabilmektedir.

Bu çalışmamızda öncelikle genel olarak ehliyet kavramının değerlendirilmesi, objektif ve subjektif ehliyet kavramlarının tanımlanması yapılacak, bunun yanında Fransa ve Türkiye'de idari yargının tarihçesi ile idari yargıda ehliyet kavramının tarihsel gelişimi ele alınacak, daha sonra hukuk davalarında yer alan ehliyet kavramı ile idari davalarda yer alan ehliyet kavramı karşılaştırılacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, vergi davalarında gerçek kişiler, özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar yönünden objektif ehliyet koşulları değerlendirilecektir. Objektif ehliyetin unsurları olan dava ve taraf ehliyetlerinin ne zaman başlayıp ne zaman sona ereceği kişiler bazında açıklanacaktır. Ayrıca bu konu kapsamında, vergi davası devam ederken davaya taraf olan kişilerin kişilik ve niteliğinde değişiklik olması durumunda vergi mahkemelerince ne yönde karar verilmesi gerektiği ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Daha sonra subjektif ehliyet konusuna geçilerek iptal davalarında menfaat ihlali kavramı tartışılacaktır. Menfaat ihlalinin unsurları olan menfaatin meşru, kişisel ve güncel olması hususları açıklanacaktır. Bundan sonra menfaat ilişkisinin vergi kanunlarında yer alan bazı özel hükümler yönünden yorumlanması anlatılacaktır. Vergi uyuşmazlıklarında menfaat ilişkisinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar, yüksek yargı içtihatlarıyla ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bundan sonra tam yargı davalarında hak ihlali kavramı üzerinde durulacaktır. İdari işlem, idari eylem veya idari sözleşmeden doğan tam yargı davalarında aranan hak ihlali koşulu açıklanacaktır. Yani idari işlem, idari eylem veya idari sözleşme nedeniyle kimlerin hak ihlaline uğrayabileceği

değerlendirilecektir. Ayrıca bu bölümde idari yargıda vekalet ilişkisi ile idari yargıda üçüncü kişilerin taraf yanında yer alması konularına değinilecektir.

Son bölümde; idari yargıda kanun yolları olan temyiz, itiraz, karar düzeltme, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi aşamalarında ehliyet yönünden açıklamalar yapılacaktır. Ayrıca yanlışlığın düzeltilmesi veya açıklama istenmesi durumunda ehliyet kavramı değerlendirilecektir. Öte yandan Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru aşamalarında kimlerin ehliyetli olduğu açıklanacaktır.

Çalışmamızda doktrinde yer alan görüşler, ilgili kanun hükümleri ve yüksek yargı içtihatlarından yararlanarak vergi uyuşmazlıklarında ehliyet kavramını ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

I.BÖLÜM

1. İDARİ YARGIDA EHLİYET KAVRAMININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Ehliyet; genel olarak hukukta, hukuk sujesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler yüklenmesi hali olarak tanımlanmıştır¹. Bu ehliyet tanımı, “hak ehliyeti” ve “fiil ehliyeti” tanımlarını içermektedir. Hak ehliyeti, hak ve borçlara sahip olabilme iktidarındır. Fiil ehliyeti ise, kişinin kendi davranışlarıyla kendi lehine hak edinebilme ve borç altına girebilme ehliyetidir.

Medeni ve idari yargılama hukuklarında, “ehliyet” kavramından “taraf ehliyeti” ve “dava ehliyeti“ kavramları anlaşılmaktadır. Taraf ehliyeti, bir davada davacı veya davalı olabilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Dava ehliyeti ise, bir davayı, davacı veya davalı olarak bizzat veya vekil aracılığıyla takip edebilme, dava için gerekli usul işlemlerini yapabilme yeteneği olarak tanımlanabilir. Bu tanımlar değerlendirildiğinde, taraf ehliyetinin, medeni hukuktaki hak ehliyetinin medeni usul hukukundaki büründüğü şekil; dava ehliyetinin ise, fiil ehliyetinin, medeni usul hukukundaki büründüğü şekil olduğu görülmektedir.

Ehliyet, idari davaların ön(kabul edilebilirlik) şartlarındandır. Ayrıca dava ehliyeti, dava şartlarından biridir. Davacının dava ehliyetine sahip olup olmadığı hususu idari yargı yerlerince, kendiliğinden(re'sen) idari davanın her aşamasında gözetilmesi gerekmektedir. Ehliyet ile ilgili itirazlar idari davanın her aşamasında taraflarca ileri sürülebilir. Tarafların böyle bir itirazı, mahkemeyi ehliyet hususları ile ilgili inceleme yapmaya yöneltir. Ayrıca tarafların ehliyet ile ilgili itirazları

¹CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.732

bulunmasa dahi, idari yargı yerlerince, ehliyet ile ilgili hususlar davanın her aşamasında kendiliğinden değerlendirilir.

İYUK'un 14.maddesinde yer verilen "ehliyet" konusu, ilk inceleme konuları arasında yer almaktadır. İlk inceleme aşamasında veya davanın her aşamasında ehliyetsizlik sonucunun ortaya çıkması durumunda davanın reddine karar verilir. Yani davacının ehliyetinin bulunmaması halinde dava şartı gerçekleşmediği gerekçesiyle İYUK'un 15/1-b maddesi uyarınca dava reddedilir. Danıştay, kendisinin baktığı davalarda, ehliyet sorununu bekletici mesele saymayarak kendisi karara bağlamaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu(İYUK)'nun 31.maddesinin 1.fıkrasında, idari davalarda ehliyet konusunda Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Mülga 1086 sayılı Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu'nun 38.maddesinde, Türk Medeni Kanunu(TMK) hükümlerine göre dava ve taraf ehliyetlerinin belirleneceği açıklanmıştır. Yani medeni usul hukukunda, ehliyet konusu mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) m. 38'deki atıf uyarınca, Türk Medeni Kanunu'na göre tespit olunur(TMK 8 vd). Dolayısıyla TMK 8 vd. incelendiğinde, hak ehliyetine sahip her gerçek ve tüzelkişi, idari yargıda davacı olabilir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun(HMK) 50. ve 51.maddelerinde, medeni hakları kullanma ve yararlanma ehliyetlerine göre dava ve taraf ehliyetlerinin belirleneceği açıklanmıştır.

İdari yargıda dava açılabilmesi, açılan davaya taraf olunabilmesi ve açılan davayı takip edilebilmesi için objektif ve subjektif ehliyetin birlikte bulunması gerekmektedir. Objektif ehliyet; davaya taraf olma, dava açma ve açılan davayı takip ehliyetidir. Subjektif ehliyet ise, kişinin dava açmakta menfaatinin bulunması veya hakkının ihlal edilmesi durumudur. Subjektif ehliyet, iptal davalarında menfaat ihlali, tam yargı davalarında ise hakkın ihlal edilmesi şeklinde kendini gösterir.

İdari yargı yerlerinde davacı olabilmek için, HMK ile Medeni Kanun'da yer alan genel ehliyet şartı dışında, idari dava türlerine göre değişen bazı subjektif niteliklere de sahip olunması gerekir. İYUK'un 2.maddesinin idari dava türlerini sayan 1.fıkrası hükmünden de bu husus anlaşılmaktadır. Bu hükme göre iptal

davalarında "menfaat ilişkisi", tam yargı davalarında "hak ihlali" ve idari sözleşmelerden doğan davalarda "idari sözleşmeye taraf olma", idari yargıda subjektif ehliyet şartlarını oluşturur.

İdari yargıda ve vergi yargısında, davalı tarafın mutlaka idare olması ve davalı idarenin dava yeteneğinin de kamu hukuku kurallarına göre belirlenmesi nedeniyle, HMK'ya yapılan göndermenin sadece davacı bakımından olduğu ve davalı olabilme yeteneğini belirlemek üzere "husumet" kavramının oluşturulduğu görülmektedir. Bu nedenle, idari yargıda davacının taraf ve dava ehliyetlerini değerlendirmek gerekmektedir².

2577 sayılı İYUK'un 31.maddesinin 1.fikrası, ehliyet konusunda HUMK'a atıfta bulunmaktadır. Ehliyet konusu, mülga HUMK'un 38 ila 42.maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde geçen "ehliyet" kavramı, hem davacı hem de davalı olabilme yeteneğini ifade etmek üzere kullanılmıştır. Ancak 2577 sayılı İYUK'un 31.maddesinin 1.fikrasında yer alan "ehliyet" kavramıyla, yalnızca davacı olabilme yeteneği, diğer bir deyişle dava açma ehliyeti amaçlanmıştır. Zira idari yargıda kural olarak Devlet organlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının davalı olduğu ve bu kurumların ehliyetinin HMK ile değil, kamu hukuku kurallarıyla düzenlendiği düşünülürse; 2577 sayılı İYUK'un 31.maddesinde yer alan atfın sadece dava açma ehliyetine ilişkin olduğu görülmektedir. Nitekim 2577 sayılı İYUK'un 14.maddesinin 3/d bendinde, "davalı olabilme yeteneği"ni anlatmak üzere ayrı bir kavram, yani "husumet" kavramı kullanılmıştır. Bu çalışmamızda 2577 sayılı Kanun'da yer alan bu ayırım doğrultusunda "ehliyet" kavramını, "davacı olabilme yeteneği", yani "dava açma ehliyeti" anlamında kabul ederek değerlendireceğiz.

Genel olarak idari davalarda idare davalı konumundadır. İdarenin kendiliğinden yürütme yetkisi, yönetilenlerin hak ve özgürlüklerini etkiler nitelikte olduğu için, idarenin bu yetkiyi kullanabilmesi ancak yetkili kılınmış olmasına bağlıdır. İdari sözleşmelerden doğan davalarda olduğu gibi idarenin re'sen yürütme yetkisine sahip olmadığı durumlarda, idare davacı konumunda da olabilir.

İdari davada, iki taraf bulunmaktadır. İdari yargıda tek taraflı dava olamaz. Bu ilkenin sonucu olarak, bir kimse kendi aleyhine dava açamaz. Aynı kamu tüzel kişinin organları birbirine karşı dava açamayacakları gibi aynı hiyerarşi içerisinde

²YÜCE Mehmet, Türk Vergi Yargısı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012, s.135; ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., 2006, s.307

yer alan kamu kurumları da birbirlerine karşı idari dava açamazlar. Buna karşılık bir kamu tüzel kişisi, aralarında vesayet ilişkisi bulunan diğer bir kamu tüzel kişisine karşı idari dava açabilir.

2. İDARİ YARGININ TARİHÇESİ VE İDARİ YARGIDA EHLİYET KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. Fransa'da İdari Yargının Tarihesi ve İdari Yargıda Ehliyet Kavramının Tarihsel Gelişimi

İdari yargıda ehliyetin tarihsel gelişimi, iptal ve tam yargı davalarının tarihsel gelişimine paralel olarak günümüze kadar gelmiştir.

İdari davaların ilk dayanağı olarak, Fransız ihtilali döneminde çıkarılan 7-14 Ekim 1790 tarihli Kanun'da yer alan "İdari teşkilata karşı yetkisizlik iddiaları, hiçbir suretle adliye mahkemelerinin görev alanına girmez. Bu iddialar, genel idarenin başı olan Kral nezdinde ileri sürülebilir." şeklindeki hüküm gösterilir. Söz konusu hükümle adalet mahkemelerinin idari kararlara karşı açılacak davalara bakmaları yasaklanmış, bu nedenle hukuka aykırı kararlara karşı kişiler Kral'a başvurmaya başlamışlardı. Kral idari denetim yetkisini Danıştay'ın yardımıyla kullanıyordu. Kral'ın Danıştay yardımıyla kullandığı bu idari denetim, zamanla yargı denetimine dönüşmüştür³.

İdare ajanlarının yetkileri dışında tasarrufta bulunmaları(yetki tecavüzü) şeklinde ortaya çıkan idari davalar, çeşitli aşamalardan geçerek bugünkü halini almıştır. Yetki tecavüzü nedeniyle hiyerarşik amire, üste başvurma ve üstün bu tür yetki tecavüzü şikayetlerini hiyerarşik bakımdan inceleme kudreti olması ve bu kudretin hukuk sistemi içerisinde kazai bir şekil almasıyla idari davaların ortaya çıktığı kabul edilmiştir.

³GÖZÜBÜYÜK Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s.135

Fransız Danıştay 1832 yılına kadar yetkisizlik sebebiyle açılan davaları incelemesine karşın, bu davaları incelerken hiçbir yasal metne dayanmamıştır. 1832 yılından itibaren 1790 tarihli kanunu, davayı kabul etmek bakımından dayanak olarak göstermiştir⁴.

Fransız Danıştay'ının verdiği kararlar ancak Devlet başkanının onaylamasıyla yürürlüğe girebiliyordu. Bu döneme tutuk adalet dönemi denir. 24 Mart 1872 tarihli kanunla birlikte tutuk adalet dönemi sona ererek yetkili adalet dönemi başlamıştır. Zira 1872 tarihli kanununun 9.maddesinde, Fransız Danıştay'ının çeşitli idari makamların işlemlerine karşı açılan idari davalarda tam yetkili olarak karar vereceği belirtilmiştir.

1953 yılında yapılan yargı reformu ile, idari davalara bakma işi Danıştay ve ilk derece mahkemeler arasında paylaşılmıştır. Fransa'da idari davanın gelişimini asıl olarak idari yargı yerleri gerçekleştirmiştir. İdari davalarda ehliyet kavramının kapsamı da idari yargı organlarının içtihatları neticesinde belirlenmiştir.

2.2. Türkiye'de İdari Yargının Tarihçesi ve İdari Yargıda Ehliyet Kavramının Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu'nda 19.yüzyılda batı tarzı kurumların kurulmasına kadar idare ile ilgili şikayetler, şikayetçiler tarafından yine idareye yapılmaktaydı. Padişahın veya Sadrazamın başkanlığında toplanan Divan-ı Humayun, devlet işleri dışında şikayetçilerin idare ile ilgili şikayetlerine ve davalarına da bakardı. Eyaletlerde ise mahallin en büyük mülki amiri olan beylerbeyi bu yargı yetkisini kullanırdı.

İdareciler tarafından yargı organları dışında gerçekleştirilen bu denetim, teknik anlamda bir idari dava denetimi özelliği taşımamaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda idarenin yargısal denetimi açısından gelişme, idarenin padişah tarafından denetlenmesi ile başlamıştır. Padişahın yargı yetkisini onun adına

⁴ONAR Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, C:3, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.1769

kullanmak için 1861 yılında Meclis-i Valay-ı Ahkam-ı Adliye kurulmuştur. 1868 yılında bu kurul, Şuray-ı Devlet ve Divan-ı Ahkam-ı Adliye olarak iki ayrı kurula ayrılmıştır.

Fransa'daki model örnek alınarak kurulan Şuray-ı Devlet, hükümet ile kişiler arasında çıkacak uyuşmazlıklara bakma yetkisine sahip olmuştur. Ancak Şuray-ı Devlet ile ilgili mevzuatta, idari davalara dayanak olabilecek herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Osmanlı İmparatorluğu'nda idari davaların dayanakları, bazı özel mevzuat hükümlerinde idari işlemlere karşı Şuray-ı Devlet'e başvurulabileceğini içeren hükümlerdir.

1870 tarihli Şuray-ı Devlet Nizamname-i Dahilisi'nin 8.maddesinde, Şuray-ı Devlet kararlarının yürürlüğe girebilmesi için padişahın iradesinin gerekli olduğu belirtilmiştir. Yani Şuray-ı Devlet tarafından verilen kararlar görüş bildirici nitelik taşıyordu⁵. Osmanlı İmparatorluğu'nun bu döneminde tutuk adalet sistemi geçerliydi. Ancak 1896 tarihinde çıkarılan Şuray-ı Devlet Islah Teşkilatı Hakkındaki Kararname ile üç daireye ayrılan Şuray-ı Devlet'in Mülkiye Dairesinin görevleri arasında sayılan "memurin ve efrat taraflarından devahiri idare muamelatı aleyhine şikayet havi verilecek arzuhalleri kabul etmek" hükmünden idari davaların kastedildiği görülmektedir.

Cumhuriyet dönemine kadar tutuk adalet sistemi nedeniyle idari davalar açısından herhangi bir gelişim sağlanamamıştır⁶. Cumhuriyet döneminde yürürlüğe konulan 1924 Anayasası'nın 51.maddesi hükmüne istinaden 1925 yılında 669 sayılı Şuray-ı Devlet Kanunu çıkarılmış ve bu kanunun 19.maddesinde iptal davaları açıkça belirtilmiştir. Ayrıca söz konusu Kanun'un 48.maddesinde, idari davalar hakkında Şuray-ı Devlet kararlarının hiçbir makamın onayına ihtiyaç duymaksızın icra edileceği hükmüne yer verilerek tutuk adalet dönemine son verilmiş ve Şuray-ı Devlet'e bağımsız bir mahkeme niteliği kazandırılmıştır. Öte yandan 669 sayılı Şuray-ı Devlet Kanunu'nun 23.maddesinde yer verilen, "idari fiil ve kararlar yüzünden hakkı muhtel olanların açacakları davalar" şeklindeki hüküm ile tam yargı davalarından üstü kapalı bir biçimde söz edilmiştir. Zira bahse konu Kanun hükmü

⁵YILDIRIM Turan, İdari Yargı, Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul 2010, s.4

⁶GÖZÜBÜYÜK, s.135

ile kişiler, ihlal edilmiş olan hakkının geri verilmesi veya uğradığı zararın giderilmesini isteme hakkına sahip olmuşlardır. Tam yargı davalarında aranan hak ihlali koşulu da bu ifadede açıkça yer almıştır. Bu tarihten sonra çıkarılan Danıştay ile ilgili kanunlarda idari davalar açısından önemli bir değişim gerçekleşmemiştir.

Danıştay'ın Cumhuriyet döneminde verdiği kararlar ile, idari yargıda ehliyetin sınırları belirlenmeye başlamıştır. İdari davalarda menfaat ihlali ve hak ihlali koşullarının yorumlanması ile ilgili Cumhuriyet döneminde verilen Danıştay kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın bu dönemde verdiği bir kararında "Şurayı Devlette dava açılması, itiraz edilen muamele ve kararın, doğrudan doğruya davacının hakkını veya menfaatini ihlal etmiş olmasına bağlıdır." hususuna yer verilmiştir. Bu karara göre, idari kararlara karşı yalnızca bu kararlardan doğrudan doğruya hak ve menfaati haleldar olanlar dava açabilirler. Ancak Danıştay'ın aynı dönemlerde verdiği diğer bir kararında ise, "İptal davalarında, ortada ihlal edilmiş bir hakkın mevcudiyeti, davanın cereyanı için lazımeden olmayıp, hadisede sadece bir alakanın bulunması, alakadara dava açmak selahiyetini vermeğe kafidir." denmektedir⁷. Söz konusu karara göre, iptal davası açmak için ihlal edilmiş hakkın bulunması gerekmeyip, iptal davası açan şahsın idari işlem ile bir ilgisinin bulunması yeterli görülmüştür. Danıştay'ın yeni kararlarında da aynı görüş benimsenerek menfaat ihlali kavramı geniş yorumlanmış ve iptal davalarında subjektif ehliyetin sınırları geniş tutulmuştur.

1961 Anayasası döneminde çıkarılan 1964 tarihli 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30.maddesinin (b) bendinde, tam yargı davası deyişi ilk kez açıkça kullanılmıştır. 1961 Anayasası döneminde çıkarılan 1964 tarihli 521 sayılı Danıştay Kanunu ve 1982 yılında çıkarılan 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da ve ayrıca 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, idari davalar olan iptal davaları ile tam yargı davalarına açıkça yer verilmiştir. Ayrıca 1961 Anayasasının 114.maddesinde yer verilen, idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı idari yargı yolunun açık olduğu ve bu işlem ve eylemlerin yargı denetimi dışında bırakılmayacağına dair hüküm, iptal ve tam yargı davalarının gelişimine önemli katkılar yapmıştır.

⁷GÖZÜBÜYÜK, s.167

İptal davası tanımının yer aldığı 2577 sayılı İYUK'un 2.maddesinin 1-a bendinde, 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle; iptal davasının ön koşullarından olan "menfaat ihlali" koşulu yerine "kişisel hak ihlali" koşulu getirilmiş; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren idari işlemlere karşı açılacak iptal davaları "kişisel hak ihlali" koşulunun dışında tutulmuştur. Böylece iptal davalarının alanı bir bakıma kısıtlanmak istenmiştir.

İYUK'un 2.maddesinde yapılan bu değişikliğin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuru neticesinde, Anayasa Mahkemesi'nin iptal davaları açısından bir dönüm noktası sayılabilecek kararında⁸; "...idare, 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, bir makam ya da merciin yardımına gereksinim olmadan kişiler çeşitli yükümlülükler altına sokulabilirler.

Öte yandan, idari işlemler yasallık karinesinden yararlanırlar ve bu karine gereği, idari işlemlerin yerindeliği ve hukuka uygun olduğu varsayılır. İdari 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 suretle dengelenmesi için vatandaşlara tanınmış bir haktır. İdari davalar, idare hukukuyla birlikte, hukukun üstünlüğü, devletin hukuka bağlılığı ilkesinin sonucu olarak hukuk alanına girmiştir.

İdari yargıda, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar biçimde tanımlanan iptal davaları, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlayarak, hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren önemli yollardandır. İptal davası kolay işleyen ve karmaşık olmayan niteliğiyle yargısal bir denetim yolu olarak öngörülmüştür. İptal davaları ile idari işlemlerin hukuk kurallarına uygunluğu

⁸AYMK, E.1995/27, K.1995/47, RG, 10.4.1996, s. 2267

incelenir. Aykırılığın saptanmasında işlem ortadan kaldırılır. Böylece, idarenin hukuk kurallarına uygun şekilde hareket etmesi sağlanarak hukuk düzeni korunur.

İtiraz konusu yasa kuralıyla getirilen “kişisel hak ihlali”, genel, soyut ve gayri şahsi düzenleyici kuralların kişilere uygulanarak somutlaşması ve hukuksal sonuç doğurmasıdır. İdari yargıda kişisel hak ihlali, tam yargı davası açabilmenin ölçütüdür.

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 kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır.

İptal davalarının koşullarını belirleme yetkisi kuşkusuz ki, Anayasa’da belirtilen 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 gerçekleşmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa’nın 2. maddesinin gereğidir.

Anayasada 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, idari işlemlere karşı iptal davası açabilmek için, idare hukukunun genel esaslarına aykırı biçimde, idari işlemin davacının “kişisel hakkını ihlal” etmiş olması koşulu getirilerek, hak arama özgürlüğü kısıtlanmış ve birçok işleme karşı dava yolu kapatılmıştır.

İdari yargı denetimini sınırlayan, itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. Bu nedenle Anayasanın 2 ve 36. maddelerine aykırıdır, iptali gerekir...” hususlarına yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin söz

konusu kararında, iptal davası açmada aranan “kişisel hak ihlali” koşulu hukuk devleti ilkesine aykırı bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı, 10 Temmuz 1996 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına karşılık, bu konudaki yasal boşluk, 8 Haziran 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. maddesiyle doldurulmuştur. Danıştay, bu dönemdeki yasal boşluğu menfaat ihlali yönündeki içtihatlarıyla doldurmaya çalışmıştır. Yapılan yasal değişiklik neticesinde düzenlenen İYUK'un m. 2/1-a bendine göre, iptal davaları “İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan” davalar olarak tanımlanmıştır. Bu düzenlemeyle madde metni, 4001 sayılı kanun ile değiştirilmeden önceki halini almıştır. Ayrıca günümüzde Danıştay içtihatlarına göre; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlarda açılacak iptal davalarında menfaat ihlali koşuluna dahi gerek bulunmamaktadır.

521 sayılı Danıştay Kanunu'nda yer alan tam yargı davaları ile ilgili düzenleme, İYUK'ta aynen kabul edilmiştir. 4001 sayılı Kanun değişikliği ile, İYUK'un 2.maddesinin 1-b bendinde yer alan "hakları muhtel olanlar" ifadesi, "kişisel hakları doğrudan doğruya muhtel olanlar" olarak değiştirilmiştir. Gözübüyük'e göre⁹, hangi terim kullanırsa kullanılsın tam yargı davasının en belirgin özelliği; idarenin işlemi, eylemi, ihmali gibi çeşitli nedenler sonucu hakları muhtel olanların, idari yargı yerlerinde, idari dava açarak kendilerine yapılan haksızlığın giderilmesini isteyebilmeleridir. Yani Gözübüyük'e göre, tam yargı davaları ile ilgili olarak İYUK'un 2.maddesinin 1-b bendinde yapılan terim değişikliği, tam yargı davalarında aranan subjektif ehliyet koşulunun mantığı açısından bir değişime sebebiyet vermez.

⁹GÖZÜBÜYÜK, s.264

3. HUKUK DAVALARINDA YER ALAN EHLİYET KAVRAMI İLE İDARİ DAVALARDA YER ALAN EHLİYET KAVRAMININ KARŞILAŞTIRILMASI

İdari davalar, idarenin idare hukukuna dayanarak yaptığı idari işlem, idari eylem veya idari sözleşme nedeniyle idari yargı yerlerinde açılan ve bu mahkemelerce incelenip karara bağlanan davalardır. Hukuk davaları ise, kişiler arasında özel hukuk ilişkisinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi için hukuk mahkemelerinde açılan ve bu mahkemelerce incelenip karara bağlanan davalardır.

Hukuk davalarında ve idari davalarda daima iki taraf bulunmaktadır. Tarafların farklı kişiler olması gerekmektedir. Hukuk davasında birbiriyle ihtilaf halinde olan iki taraf yoksa bu durumda çekişmesiz yargı işi olur. İdari yargıda çekişmesiz yargı işi söz konusu olamaz.

Hukuk davasında taraf kavramının, taraflar arasındaki hukuki durumla ilgisi bulunmamaktadır. Hukuk davasına kimin taraf olduğu hususu, davacının dava dilekçesine göre belirlenir. Hukuk davası, dava dilekçesinde belirtilen taraflarla yürütülür. İdari yargıda bu konuda bir farklılık bulunmaktadır. İdari yargıda davacının dava dilekçesinde davalı idareyi yanlış göstermesi durumunda idari yargı yeri tarafından hasım düzeltilerek idari davaya devam edilir.

Hukuk davalarında ehliyet konusunda genelde uygun bir süre verilerek objektif ehliyet sorununun çözümlenmesi sağlanabilir. İdari yargıda ise ara karar ya da dilekçe ret kararı verilmesi suretiyle objektif ehliyet sorunu çözümlenmektedir. Örneğin dava ehliyeti bulunmayan bir kişinin açtığı hukuk davasında, davaya kanuni temsilcisinin onay(icazet) vermesi için uygun bir süre verilir. Kanuni temsilci kendisine verilen süre içerisinde onay verirse davaya devam edilir. Kanuni temsilcinin bu süre zarfında onay vermemesi durumunda dava şartı olan dava ehliyetinin yokluğu nedeniyle dava esasa girilmeden reddedilir. Ancak idari davada, dava ehliyeti bulunmayan kişi adına kanuni temsilcinin davayı açması gerektiği belirtilerek dava dilekçesinin reddine karar verilebilir ya da ara karar yapılarak kanuni temsilciye uygun süre verilebilir. Dilekçe ret kararı üzerine kanuni temsilcinin idari davayı yenilemesi durumunda idari davaya devam edilir. Ara karar üzerine ara

kararda yer verilen süre içerisinde kanuni temsilci icazet verirse idari davaya devam edilir.

Hukuk davasında ve idari davada, ikiden fazla tarafın bulunması imkansızdır. Diğer bir deyişle hukuk davası ile idari dava, iki taraf sistemine göre kurulmuştur. Yani davacı ve davalı tarafın başka kişiler olması gerekmektedir. Örneğin hukuk davasında bir tüzel kişinin şubesi, bağlı bulunduğu tüzel kişiye veya aynı tüzel kişinin başka bir şubesine dava açamaz. Aynı şekilde idari yargıda hiyerarşik bakımdan birbirine bağlı olan idarelerin birbirlerinin idari işlemlerine karşı dava açmaları mümkün değildir. Ancak aralarında vesayet ilişkisi bulunan idareler, birbirlerinin idari işlemlerine karşı idari dava açabilirler.

Hukuk davası sırasında taraflar aynı kişi haline gelmesi durumunda dava sona erer. Mesela davacı ve davalı şirketler birleşerek yeni bir ticaret şirketi oluşması durumunda dava son bulur. İdari yargıda tarafların aynı kişi haline gelmesi çok zor bir durumdur. Örneğin idari dava devam ederken davacı ve davalı idarelerin aralarında hiyerarşik bir ilişki doğması durumunda dava sona erer.

Taraf kavramı, idari davalarda ve hukuk davalarında büyük bir öneme sahiptir. Hukuk davalarında verilen bir hüküm, yalnızca o davanın tarafları bakımından kesin hüküm teşkil eder. İdari davalarda verilen hüküm, davanın tarafları açısından kesin hüküm teşkil etmekle birlikte, bazen taraflar dışında kalan kişiler yönünden de kesin hüküm teşkil edebilir.

Hukuk davalarında davacının dava dilekçesinde gösterdiği kişiler, taraf olarak kabul edilir. Davacı ve davalı tarafın her ikisinin de taraf ve dava ehliyetleri ile taraf sıfatlarının bulunduğu anlaşılırsa, taraflar arasındaki uyumsuzluk esastan incelenerek karara bağlanır. Hukuk davalarında kimin taraf olduğu, davacının dava dilekçesine göre belirlenir¹⁰. Yani hukuk davalarında üçüncü bir kişinin davacı ya da davalı olabilmesi mümkün değildir. İdari yargıda ise davacının dava dilekçesinde davalı olarak gösterdiği idarenin, uyumsuzluğun tarafı olması gereken idare olmaması durumunda, idari yargı yerince husumet düzeltilerek idari davanın tarafı olması

¹⁰KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku, 22.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.218

gereken idare davalı konumuna alınır ve idari davaya devam edilir. İdari davada davalı tarafın idari yargı yerince değiştirilebilmesi mümkündür.

Hukuk davalarında kimlerin taraf olabileceğini gösteren taraf ehliyeti, kimlerin davayı takip edebileceklerini gösteren dava ehliyeti, taraf ve dava ehliyetleri olmamasına rağmen talep sonucu hakkında hüküm alabilme yetkisine sahip olmayanların temsil yetkisinin kimlere ait olduğunu gösteren dava takip yetkisi, bir davada taraf olarak gösterilen kişilerin gerçekten o dava ile ilgisinin bulunup bulunmadığını gösteren sıfat(husumet) kavramları mevcuttur¹¹. İdari davalarda ise kimlerin davanın tarafı olabileceğini gösteren taraf ehliyeti, kimlerin davayı açabileceğini ve açılan davayı takip edebileceğini gösteren dava ehliyeti, ayrıca iptal davalarında menfaat ihlali ve tam yargı davalarında hak ihlali koşullarının bulunup bulunmadığını içeren subjektif ehliyet kavramları bulunmaktadır.

Hukuk davalarında, tarafların taraf ehliyetine sahip bulunmaları dava şartlarındandır. Davacı ya da davalının taraf ehliyetinin bulunmadığı hususu mahkemece kendiliğinden(re'sen) gözetilir. Davanın taraflarından herhangi birinin taraf ehliyetine sahip olmadığı tespit edilirse, hukuk davası dava şartı yokluğundan esasa girilmeksizin reddedilir. İdari davalarda da, davacı ve davalının taraf ehliyetine sahip bulunup bulunmadığı re'sen gözetilir. Davacının taraf ehliyetine sahip bulunmadığı tespit edilirse idari davanın ehliyet yönünden reddine karar verilir. Dava dilekçesinde hasım olarak gösterilen davalının taraf ehliyeti bulunmadığı tespit edilirse, idari yargı yerince, re'sen hasım düzeltilerek taraf ehliyetine sahip doğru hasımla idari davaya devam edilir.

Hukuk davalarında davacı ve davalı taraf konumunda bulunan kişilerin gerçek veya tüzel kişi olabilmesi mümkündür. İdari davalarda ise, davacı konumunda bulunan tarafın gerçek veya tüzel kişi olabilmesine karşın, davalı konumunda bulunan tarafın ise kural olarak kamu hukuku tüzel kişisi veya kamu idareleri olması gerekmektedir.

Hukuk davalarında ve idari davalarda, objektif ehliyeti oluşturan taraf ve dava ehliyeti kavramları benzerlik göstermektedir. Gerçek ve tüzel kişilerin, tüzel kişiliği

¹¹KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.218

bulunmayan kuruluşların dava ve taraf ehliyetleri; tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olması durumu gibi konularda hukuk davaları ve idari davalar benzerlik taşımaktadır. Dava ehliyeti, dava şartlarındandır ve adli ve idari yargı yerlerinde re'sen gözetilmek zorundadır.

II.BÖLÜM

1. OBJEKTİF EHLİYET

Objektif ehliyet, dava ve taraf ehliyetlerini kapsar. Taraf ehliyeti, gerçek ya da tüzel kişiliğin bir davada davanın tarafı olabilme yeteneğidir. Taraf ehliyeti, medeni haklardan yararlanma ehliyetinin bir parçasını oluşturur¹². Taraf ehliyeti, medeni hukuktaki hak ehliyetinin medeni usul hukukunda büründüğü şekildedir. Hak ehliyeti bulunan her gerçek veya tüzel kişi, davaya taraf olabilme yetkisine(taraf ehliyetine) sahiptir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 8.maddesinde yer alan "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler." hükmü ile 48.maddesinde yer alan "Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler." hükmü birlikte değerlendirildiğinde, tüm gerçek ve tüzel kişiler idari davalarda taraf ehliyetine haizdirler.

Dava ehliyeti, gerçek veya tüzel kişinin kendisi veya yetkili temsilcisi aracılığıyla dava açabilmesi, davayı takip edebilmesi ve dava ile ilgili tüm hukuksal işlemleri yapabilmesi ehliyetidir. Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetinin bir parçasıdır. Dava ehliyeti, hukuki ihtilaflarda davaya girebilmek için aranan kişisel niteliklerdir¹³.

Dava ve taraf ehliyeti, davanın başından itibaren bulunması gerekmektedir. Yani dava devam ederken dava ve taraf ehliyetinin kazanılmış olması, dava açılırken oluşan usulsüzlüğü ortadan kaldırmaz. Danıştay içtihatları da bu yoldadır¹⁴.

¹²KARAVELİOĞLU Celal, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2006, s.1023

¹³İKİNCİOĞULLARI Firuzan, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, DYBY, No:21, Ankara 1976, s.142

¹⁴ÖZBALCI, s.312

1.1. GERÇEK KİŞİLERİN TARAF VE DAVA EHLİYETİ

TMK'nın 28.maddesine göre, gerçek kişilerde taraf ehliyeti, tam ve sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlar ve ölüm ile sona erer. Yani cenin, tam ve sağ doğmak koşuluyla taraf ehliyetine sahiptir. Cenine tayin edilen kanuni temsilci tarafından cenin adına dava açılabilir¹⁵. Ancak cenin adına açılan dava devam ederken cenin ölü doğarsa dava konusuz kalır.

Gerçek kişilik ölümle son bulduğundan ölmüş kişi adına dava açılmaz. Dava devam ederken taraflardan birinin ölmesi halinde de ölen kişinin taraf ehliyeti sona erer¹⁶.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamalarda, ölmüş şahıs adına düzenlenen bir idari işleme karşı ölen kişinin tüm mirasçılarının dava dilekçesini birlikte imzalamaları suretiyle kendi adlarına dava açmaları durumunda dava ehliyet yönünden reddedilmez, davaya devam edilir. Yani vergi uyuşmazlıklarında, mirasçıların hep birlikte hareket etmeleri koşuluyla dava ve taraf ehliyetleri kabul edilir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararla¹⁷; muris adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle davanın açıldığı; dosyanın incelenmesinden, muris adına düzenlenen ihbarnamelerin 28.03.2008 tarihinde ilan edilmiş olduğu, ödeme emirlerinin muris adına düzenlenerek varislerine tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, dosya içeriğinde bulunan ihbarname tebliğ zarfının üzerine 21.02.2008 tarihinde posta memurunca murisin 28.02.2007 tarihinde vefat ettiğinin şerh edildiği, esasen veraset ilamında da vefatın bu tarihte olduğunun sabit olduğu, ödeme emri içeriği tarhiyatların murisin ölüm tarihinden sonra 28.03.2008 tarihinde ilan edilmiş olduğu anlaşıldığından ölümle hukuki varlığı sona eren muris adına yapılan tarh ve ilan edilmiş işlemlerinin hüküm ifade etmediği, bu nedenle hukuki sonuç doğurması mümkün olmadığından usulüne uygun kesinleşmiş kamu alacağından söz edilemeyeceği gerekçesiyle muris adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline karar veren ilk derece mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir. Yine muris adına tarh edilen vergi ve cezalara karşı varislerin tamamı

¹⁵ÇELİKKOL Hüseyin, Hizmet İçi Eğitim İncelemesi İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet, Adalet Dergisi, S:3, 1985, s.751

¹⁶YÜCE, s.135

¹⁷Dan. Dördüncü D.'nin 03.05.2012 tarih ve E:2009/6787, K:2012/1724 sayılı kararı (Yayımlanmamıştır)

tarafından açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen kararda¹⁸ "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12 nci maddesinde, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." hükmü yer almaktadır. Yukarıda belirtilen Yasa hükmü uyarınca miras bırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir." hususlarına yer verilmiştir. Yani Danıştay; muris adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerine karşı mirasçılardan tamamı tarafından açılan davada, mirasçılardan dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğunu kabul ederek dava dosyasının esasını değerlendirmiştir.

Dava açma süresi içerisinde dava açması için avukata vekalet veren gerçek kişinin ölmesi halinde, avukatın dava açma imkanı ortadan kalkar. Yine dava açma süresi içerisinde küçük ya da kısıtlı gerçek kişinin ölmesi durumunda, kanuni temsilcinin dava açma imkanı kalmaz¹⁹. Yani ölen kişi adına vekili veya kanuni temsilcisi tarafından dava açılmaz.

Dava devam ederken gerçek kişinin ölümü durumunda nasıl bir yol izleneceği İYUK'un 26.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yalnız ölen kişiyi ilgilendiren davalarda, davacının ölümü ile dava konusuz kaldığından dava dilekçesi iptal edilir ve bu karar kesin nitelikte olduğundan karar numarası verilir. Ancak yalnızca ölen kişiyi ilgilendirmeyip mirasçılara intikali elverişli olan hakları ilgilendiren davalarda davacının ölümü halinde mirasçılar tarafından davaya devam edilir. Zira ölen kişinin devredilebilir hakları mirasçılara geçeceğinden, mirasçılar, ölen kişinin bu haklarını içeren davalarda kendiliğinden taraf olurlar²⁰. Mirasçılara devredilebilir haklara ilişkin davalar; ölenin mirasçılara geçen alacakları, hakları ve mallarına ilişkin davalardır. Bu durumda, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar ya da davayı takip hakkı kendisine geçenin(mirasçılar) başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir.

¹⁸Dan. Dördüncü D.'nin 07.10.2011 tarih ve E:2008/6079,K:2011/7112 sayılı kararı(Erişim:D.D., Yıl:2012, S.:129, s.315-316)

¹⁹ÖZBALCI, s.308

²⁰KALABALIK Halil, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram Yayınları, Konya 2011, s.309

Vergi uyuşmazlıkları, genel olarak, yalnızca ölen kişiyi ilgilendirmeyip mirasçılara intikali elverişli olan hakları ilgilendiren uyuşmazlıklar(örneğin ihbarname, tahakkuk fişi, ödeme emri, haciz vs.) olduğundan, vergi davalarında davacının ölümü halinde genellikle dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilir. Ayrıca gerçek kişi tarafından açılan ve tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle doğrudan ilgisi bulunmayan diğer davalar(muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanmasına, mükellefiyet türlerine ilişkin davalar) da gerçek kişinin mükellefiyetini ilgilendirdiğinden, mirasçılara intikali elverişli olan hakları ilgilendiren uyuşmazlıklardır.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda²¹; 2577 sayılı İYUK'un 26.maddesinin 1.fikrasında, dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verileceğinin öngörüldüğü, bu düzenleme uyarınca, davacının ölümü halinde idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesi gerektiği, aksi taktirde ilgili mahkeme tarafından dosyanın işlemden kaldırılmasının zorunlu olduğunun anlaşıldığı; dosyanın incelenmesinden, davacının vefat etmiş olduğu anlaşıldığından, yukarıda yer verilen düzenleme uyarınca Mahkeme tarafından işlem yapılması gerektiğinin açık olduğu belirtilerek dava dosyasının ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin bir kararında da "... 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

²¹Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 06.03.2008 tarih ve E:2008/422,K:2008/800 sayılı kararı (Yayımlanmamıştır)

edeceklerini dilekçeyle Mahkemeye bildiren mirasçılarının bu davayı takip etmekte menfaat ilişkisinin bulunduğu açıktır..." hususlarına yer verilmiştir²².

Gerçek kişinin ölmeden önce açtığı bir vergi davasına mirası kabul etmiş mirasçılarının taraf olma hakları bulunmaktadır²³. Ancak vergi uyuşmazlıklarında mirasçılara takip hakkı vermeyen davalar, yalnızca vergi cezalarına karşı açılan davalardır. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 372.maddesine göre, gerçek kişinin ölümü halinde vergi cezaları düşer. Dolayısıyla vergi cezaları, borç olarak terekeye intikal etmez, yalnızca öleni ilgilendirir. Bu nedenle, ölüm halinde, sadece vergi cezalarına karşı açılan vergi davalarına ait dilekçeler iptal edilir²⁴.

Gerçek kişinin idari davasını vekili veya kanuni temsilcisi yoluyla takip ediyor olması, gerçek kişinin ölümü halinde İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrasının uygulanmasına engel değildir. Ölümle vekalet ve temsil ilişkisi sona ereceğinden, vekil veya kanuni temsilci, ölüm tarihinden sonra ölen kişi adına yargısal işlem yapamaz.

Vergi davaları devam ederken gerçek kişinin ölümü halinde, davayı takip hakkı kendisine geçen başvrmasına kadar mı yoksa idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar mı dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verileceği tartışmalıdır. Özbacı'ya göre, İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrasında, dosyanın işlemde kaldırılması üzerine dört ay içerisinde yenileme dilekçesi verilmediğinde, varsa yürütmeyi durdurma kararının kendiliğinden hükümsüz olacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, ödeme emirlerine karşı veya 6183 sayılı Kanun uygulamasından doğan uyuşmazlıklar dolayısıyla açılan davalarda, yürütmeyi durdurma kararı varsa bile, ölümden dört ay sonra kendiliğinden hükümsüz olacağından, idare mirasçılar aleyhine takibatına 6183 sayılı Kanun'un 7.maddesi uyarınca devam edecektir. Bu taktirde, işlemde kaldırılan dosyanın mirasçılarının dört aylık süreden sonra başvurusu üzerine tekrar canlandırılacağı ve talep üzerine yeniden yürütmeyi durdurma kararı verebileceği anlaşılmaktadır. Yani mirasçılarının dört ay içerisinde yenileme dilekçesi vermeleri halinde dava dosyası yeniden canlanır ve yürütmeyi

²²Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 10.04.2007 tarih ve E:2006/1578,K:2007/1052 sayılı kararı (Yayımlanmamıştır)

²³BUDAK Tamer, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler), On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul 2011, s.54

²⁴CANDAN, s.626

durdurma kararı hüküm ifade etmeye devam eder. Ancak mirasçılar dört aylık süreden sonra yenileme dilekçesi vermeleri durumunda, dava dosyası yeniden canlanır ve talep üzerine yeniden yürütmeyi durdurma kararı verilebilir. Ancak vergi ve ceza tarhiyatına karşı açılacak davalarda ise, İYUK'un 27.maddesinin 3.fıkrası hükmüne göre sadece davanın açılması yürütme işlemlerinin durması için yeterlidir. Dava açılmakla yürütme kendiliğinden durduğundan, ölenin mirasçılarının başvurusuna kadar dava dosyasının işlemde kaldırılması, uyuşmazlığın akıbetini çıkmaza götürecektir. Zira işlemde kaldırma ile yürütmenin başlayacağı söylenemez. Dava açılmakla yürütme kendiliğinden durmuştur. İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrası uyarınca dosyanın işlemde kaldırılması, davanın açılmamış sayılmasını gerektiren bir neden değildir. Zira İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrasında, gerçek kişinin ölümü halinde dosyanın işlemde kaldırılmasından sonra davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. O halde, mirasçıların, dosyanın yeniden işleme konması için başvuruda bulunmaları için bir neden bulunmaz. Çünkü bu durumda davanın açılmamış sayılması kararı verilemeyeceği için, yürütme işlemlerine girilmeyecek, dolayısıyla mirasçılarının bir eyleme girmelerine gerek kalmayacaktır. Bu açıdan tek çözüm, idarenin mirasçılar aleyhine takibi(işlemi yeniden tesis etmek anlamında) yenilemesidir. Dolayısıyla vergi ve ceza tarhiyatına karşı açılan dava devam ederken gerçek kişinin ölmesi durumunda idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, diğer durumlarda ölenin mirasçılarının başvurusuna kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilir. Gerçekten, İYUK'un 26.maddesi hükmü, gerçek kişinin dava devam ederken ölümü halinde ve mirasçılarının başvuruda bulunması şartıyla uygulanacak bir hükümdür. Ölüm nedeniyle işlemde kaldırma kararı verilen dava konusu tarhiyat için, varisler adına yeniden ihbarname çıkarılması Danıştay'ca da yerinde görülmüştür²⁵.

Diğer bir görüşe göre, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar işlemde kaldırma hükmü, gerçek kişinin davacı değil davalı olması hali ile ilgili sayılmaktadır. Bu görüşe göre, vergi dairelerinin takdir veya tadilat komisyonu kararlarına karşı açtıkları davalar ve idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklarda gerçek kişi davalı olabilir. Bu durumda, davacı durumundaki idarenin mirasçılarını

²⁵ÖZBALCI, s.398-401

tespit edip davayı mirasçılar yönünden yenilediğine dair bir dilekçe vermesine kadar dava dosyası işlemde kaldırılr²⁶.

Coşkun-Karyağdı'ya göre ise; gerçek kişinin ölümü halinde davayı takip hakkı mirasçılara geçeceğinden, mirasçılarının gerekli belgeleri tamamlayıp idari yargı yerine başvurmasına kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir. Ayrıca mirasçılarının dört ay içerisinde idari yargı yerine başvurmaması durumunda daha önce verilmiş yürütmenin durdurulması kararı varsa kendiliğinden hükümsüz kalır ve ortadan kalkar. Davanın takibinde mirasçılarının yararı olmayıp idarenin yararı var ise idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilir²⁷.

Budak'a göre; ödeme emrine karşı dava açılmış ise, bu dava ölen kişi dışında mirasçılarını da ilgilendirmektedir. Bu durumda, İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrası uyarınca idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmesi gerekir. Ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken idarece tahsilat yapılmış ise, idarenin mirasçılar aleyhine takibatı yenilemesi beklenmeyeceğinden, mirasçılarının davaya devam etmeyi talep etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, mirasçılarının idari yargı yerine başvurmasına kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacaklarının konu edildiği davalar devam ederken, kamu borçlusunun ölümü halinde borcun tutarında da değişiklik olabilir. Zira tahsilat yapılmamış cezalar, VUK'un 372.maddesinde yer alan cezaların şahsiliği ilkesi gereği düşmektedir. Bu şekilde davaya konu olan ödeme emrinin içeriğinde yer alan alacak miktarı değişecektir. Böyle bir durumda, mirasçılarının, idarenin kendi aleyhlerinde takibi yenilemesi işlemini beklemeden ölen kişinin açtığı davayı devam ettirebilmeleri gerekir²⁸.

İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrası uyarınca dava dosyasının işlemde kaldırılmasına ilişkin kararlar, kesin nitelikte olduğundan karar numarası alırlar²⁹.

²⁶YENİCE Kazım-ESİN Yüksel; Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü, Arsan Matbaa, Ankara 1983, s.566-567

²⁷COŞKUN Sabri-KARYAĞDI, Müjgan, İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihatlar-Yorumlar, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001, s.345-346

²⁸BUDAK, s.73-74

²⁹ÇELİKKOL, s.752

İYUK'un 26.maddesi hükmü, kanun yollarına başvurulması durumunda da uygulanır. Buna göre, davalı idare aleyhine sonuçlanan bir idari dava nedeniyle idarece kanun yoluna başvurulmuş ve karşı tarafta yer alan gerçek kişi de bu başvuru sonuçlanmadan ölmüşse, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dava dosyası işlemde kaldırıılır³⁰. Bu konu ile ilgili Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında³¹, davalı vergi dairesi tarafından temyiz edilen dava dosyasında, mahkeme kararının davacıya tebliği için gönderilen tebliğ mazbatasının "adreste muhatabın öldüğü ...'ın imzalı beyanından öğrenildi" şerhi ile iade edildiği, mahkeme kararının daha sonra davacının kardeşi ...'a tebliğ edildiği anlaşıldığından, davalı idarece takibin davacının yasal mirasçıları aleyhine yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmiştir. Diğer taraftan; davacı gerçek kişi aleyhine karar verilmesi üzerine gerçek kişi kanun yoluna başvurmuş ve bu başvuru sonuçlanmadan ölmüşse, ölen gerçek kişinin mirasçılarının başvurmaya kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilir.

Murisin ölümü üzerine mirasçılarının davayı yürütmek istediklerini bir dilekçeyle mahkemeye bildirmeleri gerekir. Ölen kişinin mirasçısı varsa, mirasın reddi süresi dolduktan sonra idare davanın takibini yenileyebilir. Çünkü mirasçının, mirasın reddi süresi içerisinde mirası reddetmesi halinde taraf olma niteliği ortadan kalkar. Eğer mirasçı, mirasın reddi süresi içerisinde mirası reddetmezse doğrudan yasal mirasçı olur ve taraf olma niteliğini kazanır. Buna karşılık davayı takip hakkı kendisine geçen mirasçı, mirasın reddi süresini beklemeden davayı yenileyebilir³².

İlk derece mahkemesinin kararından sonra davacının ölmesi halinde, davanın konusu mirasçılara geçebilen hakları içeriyorsa, mirasçılar bu kararı temyiz edebileceklerdir. Davanın konusu mirasçılara geçebilen hakları içermiyorsa(örneğin sadece vergi cezalarına karşı açılan davalar) mirasçılar davaya devam edemeyeceklerinden ilk derece mahkemesinin kararını da temyiz etmeleri mümkün değildir.

Gerçek kişilerin idari dava devam ederken kısıtlanması nedeniyle kendilerine vasi, kayyım veya müşavir tayin edilmesi durumunda, İYUK'un 26.maddesinin

³⁰YENİCE-ESİN, s.567

³¹Dan. Yedinci D.'nin 17.04.2002 tarih ve E:2000/6804,K:2002/1587 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

³²KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul 2012, 20.Baskı, s.361

1.fıkrası uyarınca dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın kesin nitelikte bir karar olması nedeniyle karar numarası verilir. Gerçek kişinin kanuni temsilcisi olarak tayin edilen vasi veya kayyımın, sulh mahkemesinden dava açma izni almak suretiyle idari yargı yerine başvurusu gerekir³³. Bu durumda kanuni temsilcilerin idari yargı yerine başvurusu bekleneneğinden, vergi davalarında tarh edilen vergilerin akıbeti sorun yaratmaktadır. Ancak idari yargı yerinin durumu sulh mahkemesine bildirmek suretiyle kanuni temsilci isteyebilir. Bu bildirim üzerine tayin edilen kanuni temsilci, idari yargı yerine başvuru yapmak zorunda kalacaktır. Kanuni temsilcinin başvurusu halinde yeniden dosya açılarak dava işleme konulur³⁴.

Gerçek kişinin idari dava devam ederken iflas etmesi halinde, davayı takip yetkisi iflas idaresine geçeneğinden, davayı takip hakkı kendisine geçen iflas idaresinin başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir³⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 9.maddesinin 1.fıkrasında yer verilen "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." hükmü uyarınca vergi ehliyetine sahip olan her gerçek kişi, taraf ehliyetine de sahiptir. Örneğin, miras yoluyla edindiği gayrimenkullerden sağladığı irat nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan küçük veya kısıtlı gerçek kişi, bu geliri ile ilgili olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı açılacak davada taraf ehliyetine sahiptir³⁶.

Gerçek kişiler yönünden dava ehliyeti; tam ehliyetli gerçek kişiler, sınırlı ehliyetli gerçek kişiler, sınırlı ehliyetsiz gerçek kişiler ve tam ehliyetsiz gerçek kişiler olmak üzere dört grupta incelenir.

Dava ehliyeti, fiil ehliyetinin medeni usul hukukundaki yansıması olduğundan, dava ehliyetine sahip olabilmek için mutlaka fiil ehliyetinin bulunması gerekmektedir. TMK'nın 9.maddesine göre fiil ehliyeti, kişinin kendi fiilleriyle lehine hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi iktidarındır. Hak ehliyetine sahip herkesin fiil ehliyetine de sahip olması gerekmez. Aynı şekilde taraf ehliyetine sahip herkesin dava ehliyetine de sahip olması beklenemez.

³³YENİCE-ESİN, s.565

³⁴ÇELİKKOL, s.755

³⁵YENİCE-ESİN, s.566

³⁶ÖZBALCI, s.308; BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2006, s.53-54

TMK'nın 10.maddesine göre fiil ehliyetine sahip olmak için, ayırt etme gücüne sahip olmak, ergin olmak ve kısıtlı olmamak gerekmektedir. TMK'nın 13.maddesine göre; yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes ayırt etme gücüne sahiptir. Erginlik, onsekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Ancak evlenme veya mahkeme kararı ile, onsekiz yaşını bitirmemiş kişiler de ergin sayılabilir. Evlenme kişiyi ergin kılar. Diğer taraftan, onbeş yaşını dolduran kişi kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir. Kısıtlı olma, kanunda belirtilen sebeplerden birinin bulunması durumunda fiil ehliyetinin mahkeme kararıyla sınırlanması ya da tamamen kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Kısıtlılık sebepleri, TMK'nın 405 ila 408.maddelerinde sayılmıştır. TMK'nın 405 ila 408.maddelerine göre; akıl hastalığı veya akıl zayıflığı; savurganlık, alkol ve uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim; bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı cezaya mahkum olma; yaşlılık, sakatlık, deneyimsizlik veya ağır hastalık durumlarında işlerini gerektiği gibi yönetememe hallerinin bulunması durumunda gerçek kişinin fiil ehliyeti mahkeme kararıyla kısıtlanır.

Fiil ehliyetinin tüm şartlarına sahip olup her türlü hukuki işlemi kimsenin onayı ve izni olmaksızın tek başına yapabilen tam ehliyetli gerçek kişiler, dava ehliyetine de sahiptirler. Yani ergin olan, kısıtlılığı bulunmayan ve ayırt etme gücüne sahip gerçek kişiler tam dava ehliyetine haiz olduklarından mahkemelerde tek başlarına dava açabilecekleri gibi açılan davalarda her türlü işlemi bizzat yapabilirler. Tam ehliyetli gerçek kişiler adına kanuni temsilcilerinin(veli, vasi, kayyım) dava ehliyetleri bulunmamaktadır.

Dava ehliyetine sahip gerçek kişi bizzat dava açabileceği gibi avukat olan vekiline vekalet vermek suretiyle avukatı da dava açabilir. Yani idari davalarda dava açmak ve açılan davayı takip etmek için vekil tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca gerçek kişinin vekili idari davayı açmışsa bu vekilin mutlaka avukat olması gerekir. Dava ehliyeti bulunmayan gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, gerçek kişi adına dava açmak ve açılan davayı takip etmek için avukat tutabilirler. Gerçek

kişinin ölümü ile vekalet ilişkisi sona ereceğinden, ölümden önce verilmiş vekalet ile, avukat ölümden sonra dava açamaz, yargısal işlem yapamaz³⁷.

Diğer taraftan; vekille takip edilen davalarda, vekilin ölmesi halinde, durum davacıya bildirilerek, davanın bizzat veya bir başka vekil vasıtasıyla takip edilmesi istenir.

Kısıtlanmaları için yeterli sebep bulunmamasına karşın, korunmaları bakımından fiil ehliyetinin sınırlanmasına gerek görülen ergin kişiler, sınırlı ehliyetlilerdir. Bu kişiler esasen dava açma hususunda ehliyetlidirler. Ancak yasal danışmanlarının(kanuni müşavir) görüşünü almak koşuluyla bizzat idari dava açabilirler ve açmış oldukları davaları takip edebilirler.

Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar(ağır tehlike arz eden hastalık ve serserilik nedeniyle koruma altına alınanlar, özgürlüğü bağlayıcı cezaya mahkum olanlar), sınırlı ehliyetsizdirler. Bu kişilerin sınırlı dava ehliyetleri bulunmaktadır. Kural olarak söz konusu şahısların dava ehliyetleri bulunmadığından, idari davalarda, kanuni temsilcileri(veli, vasi, kayyım) bu şahısları temsil ederler. Yani sınırlı ehliyetsizler adına dava ehliyetini genel olarak kanuni temsilcileri kullanırlar. Ancak TMK'nın 16.maddesinin 1.fıkrasına göre, karşılıksız kazanma ve şahsa sıkı sıkıya bağlı hakları kullanma gibi hususlarda kanuni temsilcinin rızası gerekmemektedir. Dolayısıyla şahsa sıkı sıkıya bağlı haklarla ilgili davalarda(boşanma, babalık vs.) sınırlı ehliyetsizler dava ehliyetine sahiptirler. Ayrıca sulh mahkemesi tarafından bir meslek veya sanatla uğraşmasına izni verilen vesayet altındaki kimseler, bu faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili açılan davalarda dava ehliyetine haizdirler. TMK'nın 453.maddesinde; vesayet altındaki kişiye vesayet makamı tarafından bir meslek veya sanatın yürütülmesi için izin verilmiş ise, o kişinin bununla ilgili her türlü olağan işlemleri yapmaya yetkili olduğu ve bu tür işlemlerden dolayı bütün malvarlığı ile sorumlu olduğu hükmüne yer verilmiştir. Candan ise, dava açmanın, meslek ve sanatın yürütümü ile ilgili olağan iş olarak kabul edilemeyeceğini, zira TMK'nın 462.maddesinin 8.fıkrasında, bu konuda herhangi bir ayırım yapılmaksızın dava açılmasının vesayet makamının iznine tabi olduğunu savunmuştur³⁸. TMK'nın 462.maddesinin 8.fıkrasında; acele hallerde vasinin geçici önlemler alma yetkisi saklı

³⁷YAŞIN, s.65

³⁸CANDAN, s.736

kalmak üzere, dava açma, sulh olma, tahkim ve konkordato yapılması hallerinde vesayet makamının izninin gerekli olduğu belirtilmiştir. TMK'nın 359.maddesine göre, kendisine ana ve babası tarafından bir meslek ve sanatla uğraşmasına izin verilen ayırt etme gücüne sahip küçük, bu meslek veya sanatının gereği olarak yaptığı işlemlerle ilgili dava ehliyetine sahiptir. Örneğin anne ve babasının verdiği izin ile bir mesleği yürüten küçük gerçek kişi, mesleği ile ilgili yaptığı bir işlem nedeniyle şahsı adına tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı dava ehliyetine haizdir. Yine tasarruf hakkı kendilerine bırakılmış serbest mal ve alacakları için sınırlı ehliyetsizlerin dava ehliyetleri bulunmaktadır. Diğer hallerde bu şahıslar idari davalarını, kanuni temsilcileri aracılığıyla ve TMK'nın 462.maddesinin 8.fıkrasına göre gerekli hallerde vesayet makamının izninin alınmış olması koşuluyla açabilirler. Bu konu ile ilgili Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında³⁹ "Dosyasının incelenmesinden, davanın, vesayet altında olan davacı adına vasi tarafından vesayet makamından izin alınarak açılıp açılmadığı hususu araştırılmaksızın uyuşmazlığın esasının incelendiği, 1998 yılı için re'sen salınan muhtelif vergi ve buna bağlı alacaklara ait ihbarnamelerin davacıya cezaevinde tebliğ edildiği, ancak tebliğ işleminden önce davacının cezaevinde hükümlü olarak bulunduğu idarece yapılan 11.11.2002 tarihli yoklamayla saptandığı ve Kadıköy 2.Sulh Hukuk Mahkemesinin 21.03.2000 tarihli ve E:200/23, K:2000/185 sayılı kararıyla davacının kısıtlılığı nedeniyle kendisine eşinin vasi olarak atandığı anlaşılmış olup, bu hususlar dikkate alınmadan, yukarıda sözü edilen Yasa hükümleri uyarınca bir inceleme ve irdeleme yapılmadan verilen kararda yasaya uyarlık görülmemiştir..." denilmektedir. Bu karara göre, idari dava açılmadan önce vasi tarafından vesayet makamından izin alınıp alınmadığı hususunun idari yargı yerince re'sen araştırılması ve bu husus dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir. Özbalci'ya göre⁴⁰, kısıtlı gerçek kişi adına vesayet makamından(sulh hukuk hakimliğinden) izin alınmadan dava açılması durumunda, dava ehliyet yönünden reddedilir.

Ayırt etme gücüne sahip bulunmayan küçükler ve kısıtlılar, tam ehliyetsiz sayılırlar. Tam ehliyetsizler, şahsa sıkı sıkıya bağlı hakları dışındaki haklarını kanuni temsilcileri(veli, vasi veya kayyım) vasıtasıyla kullanırlar. Bu şahıslar adına idari dava açma ve açılan idari davayı takip yetkisi kanuni temsilcilerine aittir. Ancak vasi

³⁹Dan. Dördüncü D.'nin 28.03.2005 tarih ve E:2004/632, K:2005/469 sayılı kararı (Erişim: www.danistay.gov.tr)

⁴⁰ÖZBALCI, s.312

veya kayyımın ayırt etme gücüne sahip bulunmayan kısıtlı adına dava açabilmesi için vesayet makamı olan sulh hukuk mahkemesinin izni gerekmektedir. Velinin küçük gerçek kişi adına dava açması için izin alması söz konusu değildir. Dolayısıyla veli ya da vesayet makamından izin alan diğer kanuni temsilciler(vasi ya da kayyım), ayırt etme gücüne sahip bulunmayan küçük ya da kısıtlı adına bizzat dava açabilirler⁴¹.

Küçük gerçek kişinin velayet hakkı, anne ve baba tarafından ortaklaşa kullanılır. Anne ve babadan biri ölmüşse, bu hak sağ olan veli tarafından kullanılır. Anne-baba ayrı veya boşanmış ise hakim kararıyla velayet hakkını kullanmaya izin verilen kişi, küçüğü veli olarak temsil eder. Anne ve babadan her ikisinin de bulunmaması durumunda küçüğü gözetmek üzere bir vasi atanır. Bu durumda küçük adına dava açma ve açılan davayı takip yetkisi vasiye aittir⁴².

Dava ehliyeti bulunmayan gerçek kişi adına kanuni temsilcisi(veli, vasi, kayyım) tarafından açılacak davada, davacı olarak dava ehliyeti bulunmayan kişinin ve temsilci olarak kanuni temsilcinin adı, soyadı ve adresi dava dilekçesine yazılır.

Dava ehliyeti bulunmayan gerçek kişi adına veli ya da vasisi tarafından açılan dava devam ederken gerçek kişinin dava ehliyetini kazanması durumunda, veli ya da vasinin kanuni temsilcilik sıfatı sona erer ve bundan sonra dava ehliyetine sahip olan gerçek kişi tarafından davaya devam edilir. Yani dava ehliyetinin kazanılmasından sonra veli ya da vasi tarafından yargısal işlem yapılamaz. Örneğin idari dava devam ederken, ayırt etme gücüne sahip kısıtlı gerçek kişi hakkındaki kısıtlama kararının kaldırılması veya ayırt etme gücüne sahip küçük gerçek kişinin ergin olması durumlarında, bu kişiler, dava ehliyetlerini kazanırlar ve bundan sonra dava aşamasındaki tüm yargısal işlemleri bizzat kendilerinin yapması gerekir. İdari dava kanuni temsilcinin verdiği vekaletle küçük veya kısıtlı adına avukat tarafından açılmışsa, dava ehliyetini kazanmış olan davacıdan ara kararı ile yeni bir vekaletname istenmesi gerekir⁴³. Dava ehliyetini kazanmış olan gerçek kişi tarafından avukata vekalet verilmesi durumunda, avukat, yeni vekaletname ile davaya devam edebilir.

⁴¹KARAVELİOĞLU, s.1035-1037

⁴²COŞKUN-KARYAĞDI, s.103-104

⁴³YENİCE-ESİN, s.458

İdari davanın açılmasından sonra gerçek kişinin dava ehliyetini kaybetmesi durumunda, İYUK'un 26.maddesi uyarınca davayı takip hakkı kendisine geçen kanuni temsilcinin başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir⁴⁴.

İYUK'ta yabancıların dava ve taraf ehliyetleri açısından herhangi bir sınırlama öngörülmemiştir. İdari yargı uygulamasında, davacı olan yabancılardan teminat istenilmesine ilişkin bir karara rastlanılmamıştır. İdari yargı organlarının yabancılık teminatını aramaması, hakların güvencesi olan dava hakkının kullanılmasının zorlaştırılmaması açısından yerinde bulunabilir⁴⁵. İYUK'un 3.maddesinde, dava dilekçesinde tarafların adreslerinin yer alması gerektiği belirtilmiştir. Bu duruma göre, davacının yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması gerekmez. Gözübüyük'e göre⁴⁶, yabancılar tarafından açılacak idari davalarda, yerleşim yerinin Türkiye'de bulunması koşulu aranmasa bile, dava giderlerini ve davalı idarenin zararlarını karşılamak üzere, yabancı uyruklu davacıdan güvence alınması gereklidir ve yerinde bir uygulamadır.

Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, davanın açılıp yürütülmesinin belli bir makamın iznine bağlı olduğu hallerde izin belgelerini ve temsil ile ilgili gerekli diğer belgelerini dava dosyasına ibraz etmek zorundadırlar. Aksi takdirde dava açamaz ve yargılamayla ilgili hiçbir işlem yapamazlar. HMK'nın 54.maddesine göre, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, mahkeme, bu eksikliğin giderilmesi şartıyla kanuni temsilcilerin dava açmalarına veya davayla ilgili işlem yapmalarına izin verebilir.

1.2. TÜZEL KİŞİLERİN TARAF VE DAVA EHLİYETİ

TMK'nın 47.maddesine göre, başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Yani tüzel kişiler, özel kanunlarında öngörülen hükümlere göre hukuka ve ahlaka aykırı olmamak koşuluyla kuruldukları anda tüzel kişilik kazanırlar ve bu şekilde taraf ehliyetine haiz olurlar.

⁴⁴ÖZBALCI, s.314; YENİCE-ESİN, s.459

⁴⁵KALABALIK, s.247

⁴⁶GÖZÜBÜYÜK, s.373

TMK'nın 48.maddesine göre tüzel kişiler, yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün hak ve borçlara sahiptirler. TMK'nın 49.maddesine göre tüzel kişiler; kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetine ve dolayısıyla dava ehliyetine sahip olurlar, "kanuni temsilci" adı verilen bu organlar vasıtasıyla fiil ehliyeti ile dava ehliyetini kullanırlar. Yani tüzel kişi adına dava ehliyetini tüzel kişiliğin kanuni temsilcileri kullanırlar. Ayrıca kanuni temsilcilerin, tüzel kişinin idaresine ve temsiline yetkili olmaları gerekmektedir⁴⁷. Temsile yetkili olanlar hariç, üye veya ortaklar tüzel kişi adına dava açamazlar. Dolayısıyla tüzel kişiyi temsile yetkili olmayan ortak tarafından tüzel kişi adına dava açılmaz⁴⁸.

Yenice-Esin'e göre; tüzel kişiliği temsil yetkisinin idari dava açılırken bulunması gerekmektedir. Dava açarken temsil yetkisi olmayan kişi, sonradan yetkili kılınsa dahi bu geçerli olmaz⁴⁹. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamalarda; tüzel kişiyi temsile yetkili olmayan kişi tarafından tüzel kişi adına dava açılmasına rağmen, davayı açan bu kişinin sonradan tüzel kişiyi temsile yetkili kılınması durumunda idari davaya devam edilmektedir.

Yabancı tüzel kişilerle(dar mükellefiyete tabi kurumlar ve şahıs şirketleri dahil) ilgili davalarda, kanuni temsilci veya duruma göre kazanç ve iradı sağlayanlar muhatap olarak alınacak olmakla birlikte, taraf durumunda olan yabancı tüzel kişinin kendisidir. Dava dilekçesinde davacı olarak tüzel kişinin adının yazılması gerekmektedir⁵⁰.

Tasfiye halindeki tüzel kişiliğin ehliyeti, tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tasfiye sırasında da devam eder. Tasfiye halindeki tüzel kişiliğin dava ve taraf ehliyeti, tasfiye memuru tarafından kullanılır. Özel kanununa göre belirlenen durumların ortaya çıktığı, tasfiyelerinin tamamlandığı ya da tasfiyelerinin tamamlanmasından sonra kayıtlı oldukları sicilden silindikleri tarihte tüzel kişilik sona erer. Tüzel kişiliğin sona ermesi ile birlikte taraf ehliyeti de sona erer⁵¹.

⁴⁷CANDAN, s.737

⁴⁸YÜCE, s.136

⁴⁹YENİCE-ESİN, s.466

⁵⁰ÖZBALCI, s.309

⁵¹YAMAN Murat, İdari Yargı Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.361

İdari dava devam ederken tüzel kişiliğin tasfiyesinin sona ermesi halinde davanın ehliyet yönünden reddedilip reddedilmeyeceği tartışmalıdır. Danıştay'ın bazı içtihatlarında, idari dava devam ederken tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda tüzel kişinin dava ve taraf ehliyeti ortadan kalktığından davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay'ın bazı içtihatlarında ise, idari dava devam ederken tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda idari davaya devam edileceği, zira davanın açıldığı tarih itibariyle tüzel kişiliğin mevcut bulunduğu düşüncesine yer verilmiştir. Altundiş'e göre, tüzel kişiliğin bir idari işlemle sona erdirilmesi durumunda davanın ehliyet yönünden reddedilmeyerek işin esasının incelenmesi gerekmektedir. Aksi halde tüzel kişiliği hukuka aykırı bir işlemle sona eren tüzel kişinin, söz konusu karar aleyhine yargısal denetim mekanizmasını harekete geçirme hakkı ortadan kaldırılmış olur⁵².

Vergi uyuşmazlıklarında, vergi davası açılmadan önce tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda, tüzel kişi adına dava açılıp açılmayacağı, yani tüzel kişi adına açılan davanın ehliyet yönünden reddedilip reddedilmeyeceği hususu uygulamada tartışmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda⁵³; davacı şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle tasfiye memuru tarafından davanın açıldığı; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erdikleri dikkate alındığında, adına ödeme emri düzenlenen şirketin tüzel kişiliğinin de 15.05.2001 tarihinde sona ermiş bulunduğu; bu tarihten sonra şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınmasının mümkün bulunmadığı; bunun sonucu olarak, münfesih şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi adına tarh ve ceza kesme, amme alacağının takibi ve tahsili işlemleri tesis edilemeyeceği gibi tesis edilen işlemlerin davacı şirket adına hiçbir hukuki sonuç doğurmayacağı; medeni haklardan yararlanabilme ve bu hakları kullanabilme ehliyeti son bulan şirketin yargı mercileri nezdinde temsil edilmesi ve taraf olmasının mümkün bulunmadığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin davanın ehliyet yönünden reddine dair kararı gerekçe değiştirilerek onanmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin diğer bir kararı⁵⁴ da aynı yöndedir. Diğer taraftan; Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin kararlarında ise; vergi

⁵²ALTUNDIŞ Mehmet, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Ankara 2007, S:69, s.346

⁵³Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 15.12.2010 tarih ve E:2009/5617,K:2010/6323 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁵⁴Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 11.03.2010 tarih ve E:2008/4554,K:2010/1252 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

davası açılmadan önce tüzel kişiliğin sona ermesine karşın, tüzel kişi adına açılan davada, tasfiyesinin sona ermesi ile birlikte tüzel kişiliği ortadan kalkan davacı şirket adına idari işlem tesis edilmesinin şirket yönünden herhangi bir hukuki sonuç doğurmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir⁵⁵. Yani Danıştay; tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği sona eren tüzel kişi adına açılan davalarda, bir yandan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiğine karar verirken, diğer yandan tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği sona eren tüzel kişi adına ilgili dönem kanuni temsilcisi ya da tasfiye memuru tarafından açılan davalarda tüzel kişiyi ehliyetli kabul ederek dava dosyasının esasına girmek suretiyle davanın kabulüne karar verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Danıştay bu konuda halen iki yönde de karar vermektedir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay nezdinde tartışmalar halen devam etmektedir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin bu konu ile ilgili bir kararında ise, tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği sona eren tüzel kişi adına açılan davada, tüzel kişinin ehliyetli olduğu kabul edilerek davanın kabulü yönünde verilen ilk derece mahkemesi kararını onamıştır⁵⁶. Yüce'ye göre, tasfiyesi sonuçlanarak hukuki varlığı sona eren şirket adına tasfiyeden önceki dönemlere ait tarhiyat yapılması durumunda, ilgili dönemde şirketi temsile yetkili bulunan kişinin dava açma ehliyeti vardır⁵⁷.

Tüzel kişinin organları, temsil belgelerini(imza sirküleri vs.) dava dosyasına ibraz etmek zorundadırlar. Aksi taktirde dava açamaz ve yargılamayla ilgili hiçbir işlem yapamazlar. HMK'nın 54.maddesine göre, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, mahkeme, bu eksikliğin giderilmesi şartıyla tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin dava açmalarına veya davayla ilgili işlem yapmalarına izin verebilir.

Tüzel kişinin kanuni temsilcisi idari dava açarken dava dilekçesine yetki belgesi ya da imza sirkülerini eklemese, idari yargı yerince, dilekçe ret kararı verilerek ya da ara karar yapılarak tüzel kişinin kanuni temsilcisinden yetki belgesi

⁵⁵Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 28.01.2009 tarih ve E:2007/4845,K:2009/228 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr); Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 29.05.2012 tarih ve E:2010/7805,K:2012/3107 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁵⁶İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 21.10.2010 tarih ve E:2010/10573,K:2010/18198 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁵⁷YÜCE, s.139

ya da imza sirküleri istenir. Yargılamaya devam edilebilmesi için kanuni temsilcinin yetki belgesi ya da imza sirkülerini dava dosyasına ibraz etmesi şarttır.

Tüzel kişinin kanuni temsilcisinin idari davanın açıldığı tarih itibariyle tüzel kişiyi temsil ve ilzama yetkili olması gerekmektedir. Dava dilekçesi ekinde sunulan imza sirkülerine göre idari davanın açıldığı tarih itibariyle kanuni temsilcinin tüzel kişiyi temsil yetkisi sona ermişse, idari yargı yerince, ara karar yapılmak suretiyle idari davanın açıldığı tarih itibariyle kanuni temsilcinin temsil ve ilzama yetkili olduğunu gösteren güncel imza sirkülerinin dava dosyasına ibraz edilmesi istenir. Ara karara rağmen güncel imza sirküleri ibraz edilmezse mahkemece dilekçe ret kararı verilir.

Tüzel kişiler, yetkili organlarının tutacakları avukat vasıtasıyla dava açabilirler ve açılan davalarını takip edebilirler⁵⁸. Kanuni temsilcinin tüzel kişi adına avukata vekalet verdiği tarihte tüzel kişiliği temsile yetkili olması, vekaletnamenin geçerliliği için gerekli ve yeterlidir. Daha sonra tüzel kişiliği temsil eden kanuni temsilcinin değişmesi durumunda, yeni seçilen kanuni temsilci avukatı azletmediği sürece vekaletname geçerliliğini korumaya devam edecektir.

Diğer taraftan; vekille takip edilen davalarda, vekilin ölmesi halinde, durum davacıya bildirilerek, davanın bizzat veya bir başka vekil vasıtasıyla takip edilmesi istenir.

1.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında bir hukuki işlem ile kurulan ve kamu otoritesini temsil etmeyen tüzel kişilerdir. Tüzel kişilerin hukuk alanında varlığının kabulü için yasa ve diğer düzenleyici normların öngördüğü biçimde kuruluş işlemlerini tamamlamaları gerekmektedir⁵⁹. Yani tüzel kişi, kuruluş işlemlerinin tamamlanması ile birlikte hak ehliyetine ve dolayısıyla taraf ehliyetine sahip olur. TMK'nın 49. ve 50. maddelerine göre, özel hukuk tüzel kişileri, kanuna ve

⁵⁸AYKAR-ÇAĞLAR-ERTEKİN, s.185

⁵⁹COŞKUN-KARYAĞDI, s.105

kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip oldukları anda fiil ehliyetini ve dolayısıyla dava ehliyetini kazanırlar. Taraf ve dava ehliyetlerini yetkili organları aracılığıyla kullanırlar.

Tüzel kişiliği temsil edecek yetkili organların hangi organlar olduğu hususu, özel hukuk tüzel kişinin tabi olduğu kanun, kuruluş tüzüğü ya da ana sözleşmesinde belirlenmiştir. Davaların tüzel kişi adına yetkili organ tarafından açılması gerekir. Genelde özel hukuk tüzel kişisini temsil ve ilzama yetkili olan kanuni temsilciler, tüzel kişi adına dava açma ve davayı takip ehliyetini kullanırlar⁶⁰. Özel hukuk tüzel kişilerinin kanuni temsilcileri, duruma göre münferiden ya da müştereken imzalayacakları bir dilekçe ile tüzel kişi adına dava açabilirler.

Tüzel kişiler, bazen yasalarda belirli koşulların oluşması halinde haklarını kullanmakta yetersiz kalır veya kısıtlanır. Bu durumda, hakim tarafından tüzel kişiliğe bir kayyum atanır. Tüzel kişi adına dava ve taraf ehliyetini bu şahıs kullanır. Kayyum tüzel kişiliği temsil yetkisini kendisi kullanabileceği gibi vekalet vereceği bir avukata da kullandırabilir⁶¹.

1.2.1.1.Kar Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişileri

1.2.1.1.1.Derneklerin Taraf ve Dava Ehliyeti

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2.maddesinin (a) bendine göre, dernek; kazanç paylaşma amacı olmayan, kanunla yasaklanmayan belli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturduğu tüzel kişiliğe sahip kişi topluluğudur.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 36.maddesinin göndermede bulunduğu 4721 sayılı TMK'nın 57.maddesine göre; herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir ve ayrıca dernek kurucularının fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Yine TMK'nın 59.maddesine göre dernekler; kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu mahallin en büyük

⁶⁰KARAVELİOĞLU, s.1051-1052

⁶¹COŞKUN-KARYAĞDI, s.107

mülki amirine verdikleri anda tüzel kişilik kazanırlar ve bu şekilde taraf ehliyetine sahip olurlar.

TMK'nın 85.maddesinde, derneğin yönetim kurulunun yürütme ve temsil organı olduğu belirtilmiştir. Derneği temsil yetkisi, yönetim kurulu tarafından üyelere birine ya da üçüncü kişiye verilebilir. Yani dernekler adına açılacak idari davalar, yönetim kurulu veya yönetim kurulunun görevlendirdiği kişi ya da kişiler aracılığıyla açılır. Temsil yetkisi, birden fazla kişiye müştereken imza koşuluyla verilmişse, dava dilekçesinin bu temsilcilerin tümünün imzasıyla dava açılmalıdır⁶². Derneğin tüzel kişiliğinin sona ermesi ile birlikte taraf ve dava ehliyetleri de sona erer.

Dernek şubelerinin idari davalarda dava ve taraf ehliyetleri bulunmamaktadır. Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında⁶³; derneklerde yönetim kurulunun derneği temsil ve yönetimle ilgili işlerin yürütülmesinde yetkili ve görevli zorunlu organ olduğu, derneklerin fiil ehliyetini merkezi yönetim kurulu aracılığıyla kullanabilecekleri, bu bağlamda dernek şubesinin dava açma ehliyetinin bulunmadığının kabulü gerektiği hususlarına yer verilmiştir.

Derneklerin dava açma ehliyeti ile ilgili değişik kararlar mevcuttur. Dernekler, doğrudan tüzel kişilikleri ile ilgili davaları açabilirler ve açılan davaları takip edebilirler. Danıştay içtihatlarına göre, dernekler, üyelerinin ortak çıkar ve menfaatlerini ihlal eden işlemlerden dolayı dava açabilirler⁶⁴. Ancak dernekler, üyelerinin kişisel ve özel yararlarını ilgilendiren davaları açamazlar ve açılan davaları takip edemezler⁶⁵. Dernekler, kuruluş amaçlarıyla sınırlı konularda dava açabilirler⁶⁶. Dernekler, üyelerinin bir kısmının çıkarını korumak için de olsa, diğer bir kısım üyelerin çıkarına aykırı düşecek nitelikte dava açamazlar⁶⁷.

İdari dava devam ederken derneğin tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunda, İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrası uyarınca idari davayı takip yetkisi kural olarak dernek mallarının devredildiği hukuk sujesine geçeceğinden, bu hukuk sujesinin

⁶²CANDAN, s.738-739

⁶³Dan. İDDGK'nın 27.05.2004 tarih ve E:2004/159 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁶⁴CANDAN, s.100-101

⁶⁵KALABALIK, s.146; İKİNCİOĞULLARI, s.145

⁶⁶AYKAR Özkan-ÇAĞLAR Kemal-ERTEKİN Özkan, Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s.186

⁶⁷YENİCE-ESİN, s.467

başvurmasına kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilir. Ancak böyle bir sonucun doğabilmesi için, dava konusu uyuşmazlığın derneğin malvarlığı ile ilgili bulunması şarttır. Derneğin yalnızca kişilik haklarını ilgilendiren idari dava devam ederken tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda dilekçenin iptaline karar verilmesi gerekir⁶⁸.

Derneklerin feshi halinde, maddi ve hukuki varlıklarının korunması amacıyla derneklere sulh mahkemesi tarafından kayyım tayin edilir. Derneğin feshi sırasında idari dava devam ediyorsa kayyımın dernek yerine davayı devam ettirmesi gerekmektedir⁶⁹.

1.2.1.1.2. Vakıfların Taraf ve Dava Ehliyeti

Vakıflar; gerçek ve tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemesiyle oluşan tüzel kişiliklerdir. Vakıflar mal topluluklarıdır. Vakıflar ile ilgili olarak, 04.10.1926 tarihinden önce kurulan vakıflar hakkında 2762 sayılı Vakıflar Kanunu, bu tarihten sonra kurulan vakıflar hakkında ise 4721 sayılı TMK uygulanır. 04.10.1926 tarihinden önce kurulan vakıflar; mazbut vakıflar, mülhak vakıflar, cemaat vakıfları ve esnaf vakıflarıdır.

Mazbut vakıflar, 5737 sayılı Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflara verilen addır. 5737 sayılı Kanun'un 6.maddesine göre mazbut vakıflar Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yönetilip temsil edildiğinden, idari davalarda davacı konumunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün bulunması gerekmektedir⁷⁰. Mazbut vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresi ve temsili altında bir kül halinde tüzel kişiliğe sahiptirler. Yani mazbut vakıflar adına dava ve taraf ehliyetlerini Vakıflar Genel Müdürlüğü kullanır.

Mülhak vakıflar ise, Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş

⁶⁸YENİCE-ESİN, s.568

⁶⁹ÖZBALCI, s.403

⁷⁰YAMAN, s.364

vakıflardır. 5737 sayılı Kanun'un 6.maddesine göre, mülhak vakıfların ayrı bir tüzel kişiliği ve dolayısıyla dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır. Vakıflar Meclisi tarafından atanan vakıf yöneticileri(mütevellileri), mülhak vakıfları temsil ettiklerinden, mülhak vakıflar adına açılacak idari davalar, vakıf yöneticilerinin dava dilekçesini imzalamalarıyla açılacaktır⁷¹. Mütevelli heyetinin temsil yetkisini belli alanlarda müdür durumundaki idarecilere devretmesi durumunda, dava ehliyetinin bu şahıslar tarafından kullanılması gerekir⁷². İstisnai olarak mülhak vakıflar, yasal nitelik ve koşullara sahip olmamaları sebebiyle kendilerine mütevellilik verilmeyenlerin bu nitelik ve koşulları elde etmelerine ve küçüklerle kısıtlıların şahsi ehliyetlerini kazanmalarına kadar Vakıflar Genel Müdürlüğü niyabetinde yönetilir ve bu durumda mülhak vakıf adına dava ve taraf ehliyetlerini Vakıflar Genel Müdürlüğü kullanır. Mülhak vakıfların mazbut vakıflar arasına alınması durumunda, bu vakıfların tüzel kişiliklerinin ortadan kalkmasına bağlı olarak dava ve taraf ehliyetleri de ortadan kalkar⁷³. Cemaatlere ve esnafa mahsus vakıflarda da dava ehliyeti vakıf yöneticisi(mütevellisi) tarafından kullanılır.

04.10.1926 tarihinden sonra kurulan vakıflar yönünden 4721 sayılı TMK'nın 101.maddesinde vakıf tanımı yapılmıştır. Buna göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve haklarını belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Vakıflar, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanırlar ve bu şekilde taraf ehliyetine sahip olurlar. Tüzel kişiliğe sahip vakıfların, vakıf senedinde belirtilen yetkili organları aracılığıyla dava açmaları ve açılan davaları takip etmeleri gerekir.

Vakfın amacının gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi ve değiştirilmesine imkan bulunmaması hallerinde vakfın tüzel kişiliği kendiliğinden sona erer ve mahkeme kararıyla sicilden silinir. Yasak faaliyette bulunduğu ya da yasak amaç güttüğü tespit edilen vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmaması durumunda, vakıf mahkeme kararıyla dağıtılır⁷⁴. Vakıf, tüzel kişiliğinin sona ermesi ile birlikte taraf ve dava ehliyetlerini kaybeder.

⁷¹KARAVELİOĞLU, s.1059

⁷²ÖZBALCI, s.317

⁷³KIZILOT-KIZILOT, s.355

⁷⁴YAMAN, s.365

Vakıf tarafından açılan idari dava devam ederken, vakfın amacının gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi nedeniyle kendiliğinden dağılması durumunda, idari davayı takip yetkisi, vakıf senedinde aksine hüküm yoksa Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne geçmektedir. Ancak Mahkeme tarafından vakfın dağılmasına karar verilmesi durumunda ise, vakıf senedinde aksine hüküm bulunsa bile idari davayı takip yetkisi Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne geçer. Diğer taraftan, idari davayı açan mütevellinin ölüm, azil, istifa gibi nedenlerle bu sıfatını yitirmesi halinde, idari davayı takip yetkisi, yeni mütevelliyeye geçer. Ancak yeni müteveli, mütevelliliğe atandığını gösteren belgeyi dava dosyasına ibraz etmedikçe bu yetkisini kullanamaz⁷⁵.

1.2.1.1.3.Sendikaların Taraf ve Dava Ehliyeti

2821 sayılı Sendikalar Kanunu'na göre sendika, işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal menfaatlerini korumak ve geliştirmek için meydana getirdikleri tüzel kişiliğe sahip kuruluştur. Sendikaların kuruluşu ile ilgili belge ve tüzüklerin sendika merkezinin bulunduğu valiliğe verilmesi ile birlikte tüzel kişilik kazanırlar. Bu şekilde taraf ehliyetine sahip olurlar. Sendika ve konfederasyon önceden izin almaksızın kurulabilir.

2821 sayılı Kanun'un 16.maddesine göre; konfederasyon, sendika ve sendika şubesinin temsil yetkisi, sendika yönetim kuruluna aittir. Yani sendikalar adına açılan idari davalar, sendika yönetim kurulu veya sendika yönetim kurulunun yetki verdiği üye ya da üçüncü kişi aracılığıyla açılır. Sendikalar, tüzel kişiliğinin sona ermesi ile birlikte taraf ve dava ehliyetlerini kaybederler. Danıştay'a göre, sendika şubelerinin dava ehliyeti bulunmamaktadır.

2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 32.maddesinin 3.fıkrasına göre sendikalar; çalışma hayatından, mevzuattan, toplu iş sözleşmesinden ve örf ve adetten doğan hususlarda, üyelerini temsilen veya yazılı başvuruları üzerine nakliye, neşir veya adi şirket sözleşmeleri ile hizmet akdinden doğan hakları ve sigorta haklarında üyeleri ve üyelerinin mirasçıları adına dava ve taraf ehliyetine sahiptirler. Bu hükme göre sendikaların; tüzel kişiliği ile ilgili konularda dava ehliyeti

⁷⁵YENİCE-ESİN, s.569

bulunduğu gibi çalışma hayatından, mevzuattan, toplu iş sözleşmesinden, mesleğin ortak çıkarlarından, hizmet akdinden ve üyelerinin sigorta haklarından doğan uyuşmazlıklarda üyelerini ve üyelerinin mirasçılarını temsilen dava ve taraf ehliyetine sahiptirler. Sendikalara üyelerini temsilen dava ve taraf ehliyeti verilmesindeki amaç, üyelerinin ortak çıkarlarını korumaktır⁷⁶.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'nun 6.maddesine göre, kamu görevlileri sendikaları da, sendika ile ilgili belge ve tüzüklerin valiliğe verilmesi ile tüzel kişilik kazanırlar ve bu şekilde taraf ehliyetine haiz olurlar. Kamu görevlileri sendikasının temsili, 4688 sayılı Kanun'un 13.maddesinin son fıkrası delaletiyle 2821 sayılı Kanun'un 16.maddesi uyarınca bu sendikanın yönetim kuruluna aittir. Dolayısıyla kamu görevlileri sendikası adına dava ehliyetine sendikanın yönetim kurulu sahiptir. Yönetim kurulu temsil yetkisini üyelerden bir ya da birkaçına veya üçüncü kişiye devretmesi durumunda bu kişiler sendika adına dava açabilirler. Kamu görevlileri sendikaları da, tüzel kişiliğinin sona ermesi ile birlikte taraf ve dava ehliyetlerini kaybederler.

4688 sayılı Kanun'un 19.maddesinin (f) fıkrasına göre, kamu görevlileri sendikaları; üyelerinin ortak ekonomik ve mesleki hak ve menfaatlerinin korunması ve geliştirilmesinde veya hukuki yardım gerekliliğinin ortaya çıkması durumunda üyelerini veya üyelerinin mirasçılarını yargı organları önünde temsil edebilirler, üyeleri veya üyelerinin mirasçıları adına dava açabilirler ve bu nedenle açılan davaları takip edebilirler. Yani kamu görevlileri sendikaları, üyelerinin ortak hak ve menfaatleri ile ilgili uyuşmazlıklarda dava ve taraf ehliyetlerine haizdir.

Kamu görevlileri sendikalarının, üyelerinin birel(subjektif) işlemlerine karşı üyeleri adına dava ehliyetinin bulunup bulunmadığı doktrinde tartışmalıdır. Ancak uygulamada Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararı ile; 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'nun 19'uncu maddesinin (f) bendi uyarınca kamu görevlileri sendikaları ve st kuruluşlarının, üyeleri hakkında tesis edilen bireysel (subjektif) işlemlere karşı üyelerini temsilen dava açma ve bu nedenle açılan davalarda taraf olma hakkının bulunduğu sonucuna ulařılmıřtır⁷⁷. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun söz konusu kararında "Kişi hak ve özgürlüklerinin en temel

⁷⁶GZBYK, s.182

⁷⁷Dan. İBK'nın 03.03.2006 tarih ve E:2005/1,K:2006/1 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

öğelerinden birisini oluşturan çalışma hayatı ile ilgili hak ve ilkelerin belirlenmesi, örgütlenme özgürlüğünün sağlanması ve bu alada evrensel standartların oluşturulması için pek çok bildirge ve tavsiye kararları yayımlanmış, uluslar arası sözleşmeler imzalanmıştır. Demokratik ve sosyal bir hukuk devleti olmanın en temel göstergelerinden birini, örgütlenme özgürlüğü oluşturmaktadır. Bu özgürlüğün çalışma hayatındaki karşılığı ise; çalışanların ve işverenlerin herhangi bir ayırım yapılmaksızın ve önceden izin almadan istedikleri kuruluşları kurma veya kurulu olanlara üye olma hakkına sahip olmalarıdır.

Uluslararası çalışma standartlarını oluşturma ve uygulama görevini üstlenmiş bir teşkilat olan ve 1932 yılından bu yana üyesi olduğumuz Uluslararası Çalışma Örgütü ILO'nun, 25 Kasım 1992 yılından bu yana üyesi olduğumuz Uluslararası Çalışma Örgütü ILO'nun, 25 Kasım 1992 tarih ve 3847 sayılı Kanunla uygun bulunan Sendika Özgürlüğüne ve Örgütlenme Hakkının Korunmasına İlişkin 87 sayılı Sözleşmesinin 3'üncü maddesinde; Çalışanların ve işverenlerin örgütlerinin, tüzük ve iç yönetmeliklerini düzenlemek, temsilcilerini serbestçe seçmek, yönetim ve etkinliklerini düzenlemek ve iş programlarını belirlemek hakkına sahip oldukları belirtilmiş, kamu makamlarının ise, bu hakkı sınırlayacak veya bu hakkın yasaya uygun şekilde kullanılmasına engel olacak nitelikteki her türlü müdahaleden sakınmaları gerektiği kurala bağlanmıştır.

Sendikal hakların ayırım gözetilmeksizin tüm çalışanlara tanınmasını amaç edinen Uluslararası Çalışma Örgütüncü, bir çok ülkede, kamu hizmeti faaliyetlerinin önemli ölçüde genişlemesi, üye devletlerin siyasi, sosyal ve ekonomik sistemlerinin büyük ölçüde çeşitlilik göstermesi, kamu sektörü ile özel sektördeki çalışma düzeni arasında farklılık bulunması, pek çok sözleşme hükümlerinin kamu görevlilerine uygulanması konusunda yorum güçlüklerinin ortaya çıkması ve bazı devletlerin kamu görevlilerinin büyük bir kısmının sözleşmenin kapsamı dışında bırakacak biçimde uygulama yapmaları gibi nedenlerle Kamu Hizmetinde Örgütlenme Hakkının Korunması ve İstihdam Koşullarının Belirlenmesi Yöntemlerine ilişkin 151 sayılı Sözleşme imzalanmıştır.

25 Kasım 1992 günlü ve 3848 sayılı Kanunla uygun bulunan 151 sayılı Sözleşmenin uygulama alanı ve tanımlar başlıklı 1'inci maddesinde, diğer uluslararası çalışma sözleşmelerinde bu kesime uygulanabilecek daha elverişli

hükümlerin bulunmadığı durumlarda, bu sözleşmenin kamu makamlarınca çalıştırılan herkese uygulanacağı öngörülmüş, 3 üncü maddesinde ise, kamu görevlileri örgütünün amacının, üyelerinin çıkarlarını savunmak ve geliştirmek olduğu kuralına yer verilmiştir.

Ülkemizde, sendikal hakların kullanılması bakımından çalışan kesimler arasında farklı uygulama yapılmış, işçilere tanınan bu haktan kamu görevlileri, uzun yıllar yoksun bırakılmışlardır. 1961 Anayasası'nda tüm çalışanlara sendika kurma ve bunlara üye olma imkanı tanınmış, kamu hizmeti görevlilerinin bu alandaki haklarının kanunla düzenlenmesi öngörülmüştür. Buna paralel olarak 1965 yılında kabul edilen mülga 624 sayılı Devlet Personeli Sendikaları Kanunu ile kamu görevlilerine ilk kez sendika kurma yolu açılmıştır. Ancak, 1971 yılında Anayasada yapılan değişiklikler sonucunda, sendika kurma hakkının, sadece işçi ve işverenlere özgülenmesi suretiyle memurların sendika kurma hakkı hukuken ortadan kalkmış ve 624 sayılı Kanun da hükümsüz hale gelmiştir.

Sendikal hakların kaynaklarını oluşturan ve Ülkemiz tarafından da onaylanan yukarıda anılan sözleşmeler ile birlikte, İnsan Hakları Evrensel Bildirisi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Sosyal Şartı gibi bir çok sözleşme ve bildiri de sendikal hakların işçilerin yanı sıra kamu görevlilerine de tanınması benimsenmiş 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 51'inci maddesinde 23.7.1995 günlü ve 4121 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, işçiler dışında kalan kamu çalışanlarına da örgütlenme ve toplu sözleşme hakkı tanınarak buna ilişkin usullerin kanunla düzenlenmesi öngörülmüştür.

Anayasal düzenlemeye bağlı olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 22'nci maddesinde 4275 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile Devlet Memurlarının, Anayasada ve özel kanunlarda belirtilen hükümler uyarınca sendika ve üst kuruluşlarını kurabilecekleri ve bunlara üye olabilecekleri kuralına yer verilmiştir. Anayasal sınırlar içerisinde kamu görevlilerinin sendikal haklarının düzenlenmesi, uluslararası sözleşmelerde yer alan "örgütlenme özgürlüğü"nü ulusal düzeyde yaşama geçirilmesi, kamu görevlilerinin ortak ekonomik, sosyal ve mesleki hak ve menfaatlerinin korunarak geliştirilmesi ve bu amaçla oluşturulacak sendika ve konfederasyonların kuruluşu, organları, görev ve yetkileri ile toplu görüşmelere ilişkin esasları düzenleyen 4688 sayılı "Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu"

çıkarılmış, Kanun, 12.7.2001 günlü ve 24460 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 12.8.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yine 22 Mayıs 2004 tarihinde yürürlüğe giren 5170 sayılı Kanun ile Anayasanın “Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma” başlıklı 90’ıncı maddesine eklenen, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda, milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı yolundaki kural ile kanun koyucu, temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalara yasalar önünde önem ve öncelik vermiş, bu konudaki iradesini açık ve net bir şekilde ortaya koymuştur. Bu bağlamda, temel insan haklarından biri sayılan, demokratik ve sosyal hukuk devleti olmanın en önemli göstergelerinden biri olan örgütlenme özgürlüğüne ilişkin kurum ve kuralları düzenleyen 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu’nun yukarıda aktarılan gelişim süreci çerçevesinde değerlendirilmesi Kanunun çıkarılış amacına uygun düşecektir.

1982 Anayasası’nın Sendika Kurma Hakkına İlişkin 53’üncü maddesi, kamu görevlileri sendikalarına iki ana görev ve yetki vermektedir. Bunlardan birincisi, üyelerinin çalışma ilişkilerinde ortaya çıkan ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak için üyeleri adına yargı mercilerine başvurmak; diğeri ise, idare ile amaçları doğrultusunda toplu görüşme yapmaktadır.

Daire kararları arasında oluşan ve içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istenilen aykırılığın konusu; sendikalar tarafından üyeleri adına yargı mercilerinde açılacak davaların kapsam ve sınırlarını belirlemeye ilişkindir.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu’nun 19’uncu maddesinin (f) fıkrasında yer alan sendika ve konfederasyonların yetki ve faaliyetlerine ilişkin olarak, “Üyelerin idare ile doğacak ihtilaflarında, ortak hak ve menfaatlerinin izlenmesinde veya hukuki yardım gerekliliğinin ortaya çıkması durumunda üyelerini veya mirasçılarını, her düzeyde ve derecede yönetim ve yargı organları önünde temsil etmek veya ettirmek, dava açmak ve bu nedenle açılan davalarda taraf olmak” kuralı bu kapsamı düzenlemekte ve içtihat aykırılığı bu fıkra hükmünün yorumu ve uygulanması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda kararlar arasındaki

aykırılık, sendikaların, üyelerine yönelik olarak tesis edilen bireysel (subjektif) işlemlere karşı, üyeleri adına dava açıp açamayacaklarına ilişkin bulunmaktadır.

Mülga 624 sayılı Devlet Personeli Sendikaları Kanunu'nda aynı konuya yer verilmiş ve 12'üncü maddesinde (i) bendinde, "üyelerinin müşterek hak ve menfaatlerinin takibinde veya hukuki yardıma ihtiyaç hallerinde üyelerini ve mirasçılarını idari ve kazai her nevi ve derecedeki menciler önünde temsil etmek ve ettirmek, dava açmak, bu münasebetle açtığı davadan dolayı husumete ehil olmak" şeklinde düzenlenmiştir. Fıkra hükmünün Millet Meclisi ve Cumhuriyet Senatosunda yapılan müzakerelerinde, sendikalara tanınan temsil yetkisinin üyelerinin ortak hak ve menfaatlerinin takibi ile sınırlı kalmadığı, üyelerinin şahsi (subjektif) hak ve menfaatlerinin takibi sahasını da kapsadığı belirtilmiş ve bu Kanun hükmüne dayalı olarak sendikaların üyelerini temsilen açtıkları davalar, kanunun yürürlükte bulunduğu dönem itibariyle Danıştayca incelenerek sonuçlandırılmıştır.

4688 sayılı Kanunun yasama çalışmaları sırasında, 19'uncu maddenin (f) fıkrasının kapsamı konusunda duraksama yaşanmamış, komisyondan değişikliğe uğramadan geçen maddenin gerekçesinde, Uluslararası Çalışma örgütünün yukarıda anılan 151 sayılı Sözleşmesinin 7 nci ve 8'inci maddeleri esas alınarak konfederasyonların yetkilerinin ve faaliyetlerinin belirtildiği ifade edilmiş ve 87 sayılı Sözleşmenin 3'üncü maddesi ile güvence altına alınan, "Sendikaların faaliyetlerini düzenlemek ve iş programlarını belirlemek hakkına sahip oldukları" hükmü dikkate alınmak suretiyle haklarını en geniş biçimde kullanmalarını özendirici bir düzenleme yapıldığı hususuna gerekçede yer verilmiştir.

Konuya ilişkin yasal düzenlemelerin tarihsel gelişimi de dikkate alındığında, kanun koyucunun iradesinde bir değişiklik olmadığı, sendikaların haklarını en geniş biçimde kullanmalarını özendirici bir yaklaşım içerisinde bulunduğu görülmektedir.

İşçiler ve işverenlerin örgütlenmelerine ilişkin kuralları düzenleyen 2821 sayılı Sendikalar Kanunu çoğu kavram, ilke ve haklar itibarıyla 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununa öncü ve örnek olmuştur. İctihatları birleştirme isteminin konusunu oluşturan 19'uncu maddenin (f) bendine emsal düzenlemeye 2821 sayılı Kanunun, "Sendikaların çalışma hayatına ilişkin faaliyetleri" başlıklı

32'nci maddesinin 3'üncü bendinde yer verilmiş ve bende, sendikaların 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 davaya ve bu münasebetle açtığı davadan ötürü husumete ehil olabileceklerini kurala bağlamıştır. Maddede işçi sendikasının, toplu sözleşmeden ve sayılan diğer konulardan dolayı çalışanları temsilen bizzat taraf olarak açacağı davalardan farklı olarak yazılı başvuru üzerine, üyesinin taraf olduğu ilişkilerden doğan uyuşmazlıklarda üyesini ve mirasçılarını temsilen dava açma ve bu sebeple açılan davaya taraf olabileceği kabul edilmektedir.

4688 sayılı Kanununun 19/f maddesi uyarınca kamu görevlileri sendikalarına, üyelerin haklarını korumak amacıyla tanınmış olan dava açma hakkının kullanımında sınırlamaya gidilmesi, Anayasanın hak arama hürriyetine ilişkin 36'ncı maddesi kuralına uygun düşmeyeceği gibi; 151 sayılı Sözleşmenin, yukarıda anılan 1'inci ve 3'üncü maddelerine de aykırılık oluşturacağı açıktır.

İçtihatları birleştirme istemine konu daire kararlarında, sendikaların genel düzenleyici işlemlere karşı dava açabilmeleri konusunda içtihat farklılığı bulunmamaktadır. Kamu görevlileri sendika ve üst kuruluşlarının, üyelerinin ortak, ekonomik, sosyal ve mesleki hak ve menfaatlerinin korunması ve geliştirilmesi için kurulmuş tüzel kişilikler olarak diğer tüm tüzel kişilere tanınan kuruluş amaçları çerçevesinde ve bu amaçları gerçekleştirecek ölçüde yetkili organları vasıtasıyla taraf ve dava ehliyetlerinin varlığı karşısında 19'uncu maddenin (f) fıkrasının çıkarılış gayesinin bunlardan başka olduğu açıkça görülmektedir.

4688 sayılı Kanununun 19/f maddesi, sendika ve üst kuruluşlarının, bizzat taraf oldukları hukuki ilişkiler dolayısıyla davacı ve davalı oluş sıfatları ile ortak çıkarların korunması için tanınan davacı olabilme sıfatından başka, hukuki yardım gerekliliğinin ortaya çıkması durumunda üyelerini veya bunların mirasçılarını her derecedeki yargı organları önünde temsil etmek ve dava açma hakkı tanımaktadır. Bu bağlamda kanun koyucu 19/f maddesi ile sendika ve üst kuruluşları, diğer tüzel kişiliklere genel hükümler uyarınca tanınan taraf olma ve dava açma ehliyetinin dışında, üyelerini ve bunların mirasçılarını temsil etme ve ettirme yetkisi ile donatmaktadır. Buna göre, söz konusu maddenin sendikalara ve üst kuruluşlarına

tanıdığı yetkinin ehliyet değil temsil bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla kanun koyucu, getirdiği bu düzenleme ile, idare tarafından sendika üyesi kamu görevlisi hakkında tesis edilen bireysel (subjektif) işlemler nedeniyle bu ilişkinin tarafı olmayan sendika ve üst kuruluşa, üyesinin isteğine bağlı olarak uyuşmazlığın çözümünde taraf olarak kendisini temsil etme yetki ve sorumluluğu vermektedir.

Gerek metindeki terimlere bağlı olarak maddenin yorumu, gerekse madde gerekçesi ile konuya ilişkin tarihsel süreç ve mevzuatımızda yapılan değişiklikler dikkate alındığında, kamu görevlileri sendika ve üst kuruluşlarının, sendika üyesi olan kamu görevlisinin isteği üzerine, statüsü ve bu statüsünden kaynaklanan hak, yükümlülük, görev ve sorumlulukları ile atama, nakil, disiplin ve personel hukukuna ilişkin diğer düzenlemeler dayalı olarak, üyeleri hakkında tesis edilen bireysel (subjektif) işlemlere karşı, üyelerini temsilen avukatları aracılığıyla dava açabilecekleri ve bu nedenle açılan davalarda taraf olabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır." hususlarına yer verilmiştir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamalarda sendikaların taraf ve dava ehliyetleri ile ilgili olarak, Türk Hava Yolları A.Ş. ve Türk Hava Yolları Teknik A.Ş. çalışanlarının uçuş tazminatlarından yapılan gelir vergisi kesintilerine(bireysel işlemlere) karşı, Hava-İş Sendikası üyelerinin Hava-İş Sendikası'na dava açma ve açılan davayı takip yetkisi vermeleri suretiyle Hava-İş Sendikası tarafından üyeleri adına açılan davalarda, Danıştay Dördüncü Dairesi'nce, Hava-İş Sendikası'nın taraf ve dava ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmiştir⁷⁸. Yani Türk Hava Yolları A.Ş. çalışanlarının uçuş tazminatlarından yapılan gelir vergisi kesintileri ile ilgili uyuşmazlıklarda, Hava-İş Sendikası tarafından üyeleri adına açılan vergi davalarında sendikaların dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu uygulamada kabul edilmiştir. Buna göre, vergi uyuşmazlıklarında, sendika üyeleri adına tesis edilen bireysel işlemlere karşı sendikaların, üyelerini temsilen dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır.

⁷⁸Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 31.03.2010 tarih ve E:2009/4401,K:2010/1702 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

1.2.1.2. Kar Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişileri

1.2.1.2.1. Ticari Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK)'na göre ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketleridir. Ticaret şirketlerinin tümünün hükmi şahsiyetleri vardır. Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği, kuruluşta ticaret siciline tescil ile kazanılır ve tasfiye sonunda ticaret sicili kaydının silinmesine kadar devam eder⁷⁹.

TTK'nın 137.maddesine göre, şirket sözleşmesinde yazılı işletme mevzuunun sınırları içinde kalmak koşuluyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Yani şirket konusu ile sınırlı olmak şartıyla, ticari şirketlerin dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır. Söz konusu şirketler, yetkili organları aracılığıyla dava ve taraf ehliyetlerini kullanırlar.

Ticaret şirketlerinde dava ehliyeti, şirketin konusu ve amacıyla sınırlı kalmak kaydıyla şirketi temsilen yetkili kişi ve organa aittir⁸⁰. Ticaret şirketleri, ticaret siciline tescil edilmesiyle tüzel kişilik kazanırlar ve taraf ehliyetine sahip olurlar.

TTK'nın 219.maddesine göre, tasfiye halinde bulunan şirketi tasfiye memuru temsil eder. Tasfiye halindeki şirket adına dava açma ve davayı takip ehliyetine tasfiye memuru sahiptir. Tasfiye haline giren şirket, tasfiyesinin sonuna kadar tasfiye amacıyla sınırlı olarak tüzel kişiliğini sürdürür. Tasfiye döneminde ticaret unvanı, başına "tasfiye halinde" ibaresi eklenmek suretiyle kullanılır.

Ticaret şirketleri tarafından açılan idari dava devam ederken şirketin tasfiyeye girmesi durumunda, tasfiye memurunun idari yargı yerine gerekli belgeleri ibraz etmek suretiyle başvurması gerekmektedir. Aksi takdirde, idari yargı yerince dava dosyasının İYUK'un 26.maddesinin 1.fıkrası uyarınca işlemde kaldırılmasına karar verilir ve tasfiye memurunun idari yargı yerine başvurusu beklenir.

Ticaret şirketleri, yasa gereği münfesih sayılması durumunda dava ve taraf ehliyetlerini yitirmezler. Bu durumda, şirketi temsil ve ilzama yetkili kişi, şirket adına taraf ve dava ehliyetlerini kullanmaya devam eder. Bu konuda Danıştay Vergi

⁷⁹KAYAR İsmail, Şirketler Hukuku, Detay Kitap ve Yayıncılık, Kayseri 2004, s.209

⁸⁰YAMAN, s.367

Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında⁸¹ "... Türk Ticaret Kanununun 439 uncu maddesinde, infisah eden şirketin tasfiye haline gireceği, ancak hükmü şahsiyetini muhafaza edeceği kurala bağlanmıştır. Dava dosyasının incelenmesinden, borçlu şirketin yasa gereği münfesiş sayılmasından sonra tasfiye işlemlerine başlanılmadığı anlaşıldığından, dava dilekçesinde davacı olarak adı yazılan... nın kanuni temsilci sıfatının devam ettiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla dosya içeriği bilgilere ve yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere göre adı geçen kişi şirketi temsile yetkili olduğu gibi dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar borçlu şirkete ilişkin bulunduğundan, açılan davanın şirket adına açılmış bir dava olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim, dava dilekçesinde davacı olarak şirket ismi açıkça yazılmamış ise de ödeme emrinde gösterilen borçlu şirkete ait vergi kimlik numarasının dilekçede belirtilmesi davanın borçlu şirket adına açıldığını göstermektedir. Bu nedenle, söz konusu vergi borçları nedeniyle şirket adına ödeme emri düzenlenmesine yönelik işlemler değerlendirilerek davanın esası hakkında bir karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir..." hususlarına yer verilmiştir.

Ticaret şirketinin tasfiyesinin sona ermesi ve ticaret sicilindeki kaydının silinmesi ile birlikte tüzel kişiliği ortadan kalkar. Ticaret şirketinin tüzel kişiliği, tasfiye sonunda şirketin ticaret sicili kaydının silindiği tarihte sona erer⁸². Bu şekilde şirket dava ve taraf ehliyetlerini kaybeder.

Ticaret şirketinin nevi(tür) değiştirmesi durumunda tüzel kişilik kazanması, TTK'nın 152.maddesine göre, Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça yeni türe ait kuruluş merasimine tabidir. Ticaret şirketinin nevi değiştirmesi durumunda eski şirketin borç ve alacakları yeni şirkete geçeceğinden, eski şirketin borç ve alacaklarından doğan uyuşmazlıklar nedeniyle dava açılması ve açılan davayı takip yetkisi yeni şirkete geçer⁸³. Birleşme veya devir halinde de, yeni şirket eskisinin bütün hak ve mükellefiyetlerine sahip olacağından, davayı takip yetkisi kendisine geçen yeni şirketin idari yargı yerine başvurarak durumu bildirmesi gerekmektedir⁸⁴.

⁸¹Dan. VDDK'nın 21.03.2008 tarih ve E:2007/321,K:2008/223 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

⁸²KAYAR, s.206

⁸³Bu konuda Danıştay Yedinci Dairesi'nin 15.10.2008 tarih ve E:2006/1114,K:2008/3938 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁸⁴ÖZBALCI, s.404

Tür değiştirme, birleşme veya devir hallerinde, dava dosyası, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar işlemenden kaldırılır.

1.2.1.2.1.1.Kollektif Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti

Kollektif Şirketler, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin Şirket alacaklarına karşı sorumluluğu sınırlanılmamış Şirketlerdir. Şirket ortaklarından her biri ayrı ayrı Şirketi idare hak ve görevine haizdir. Tescil ve ilan edilen Şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça Şirketin temsili, Şirket işlerini idare hak ve görevine sahip olan kişilere aittir. Şirket sözleşmesinde, Şirketi temsil yetkisine sahip kişilerin özel olarak gösterilmesi de mümkündür. Şirketi temsile yetkili kişiler, Şirket adına dava ve taraf ehliyetlerini kullanırlar⁸⁵. Şirket sözleşmesi yapıldıktan sonra alınan bir kararla idare işlerinin bir ortağa verilmesi halinde, bu ortak, diğer ortakların çoğunluğuyla veya duruma göre mahkeme kararıyla azlonulabilir.

TTK'nın 179.maddesine göre, kollektif Şirketin borç ve taahhütlerinden birinci derecede Şirket sorumludur. Ancak Şirketin herhangi bir sebeple sona ermesi ya da Şirket aleyhine yapılan icra takiplerinin semeresiz kalması durumunda yalnız ortak veya ortakla birlikte Şirket aleyhine takip yapılabilir. Şirketin hukuken mevcut bulunmadığı durumda Şirket borcundan şahsen sorumlu tutulan ortak idari dava açabilir.

1.2.1.2.1.2.Komandit Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti

Komandit Şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve Şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlanılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlanılmış Şirketlerdir. Komandit Şirketler, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar ve bu Şekilde taraf ehliyetine sahip olurlar.

Komandit Şirketlerde sorumlulukları belli bir sermaye ile sınırlanılmamış ortaklara "komandite ortak", sorumlulukları belli bir sermaye ile sınırlanılmış

⁸⁵YAMAN, s.367

ortaklara "komanditer ortak" denir. Tüzel kişiler komandite ortak olamazlar. Yani yalnızca gerçek kişiler komandite ortak olabilirler. Komandite ortakların ortaklık kazancından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç sayılır⁸⁶.

Komandit şirketlerde, şirketin idare ve temsili ile şirket adına dava açma yetkisi komandite ortaklara aittir. Komanditer ortakların şirketi temsil yetkisi ve şirket adına dava açma ve davayı takip ehliyetleri yoktur. TTK'nın 257.maddesine göre, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça komanditer ortaklar; ticari mümessil, ticari vekil veya ticari memur olarak tayin edilebilirler. Komandit şirketlerde temsil yetkisi ve idare hakkının sınırı, kollektif şirketlerdeki hükümlere göre belirlenir.

1.2.1.2.1.3. Anonim Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti

Anonim şirket; bir ünvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan şirkettir. TTK'nın 271.maddesine göre anonim şirketler, mevzuunun sınırları esas sözleşmesinde gösterilmesi şartıyla, kanunla yasaklanmamış her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabilir. Yani anonim şirket, ana sözleşmelerinde yazılı işletme konuları ile sınırlı kalmak koşuluyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilir. Ticaret siciline tescil edilmekle tüzel kişilik kazanır ve taraf ehliyetine sahip olur. Sicilden silinmesiyle tüzel kişilikleri ve dolayısıyla taraf ehliyeti sona erer.

Anonim şirketin idare ve temsili, şirket yönetim kuruluna aittir. Dolayısıyla şirket yönetim kurulu, şirket adına dava açma yetkisine de sahiptir. Yönetim kurulu üyelerinin tamamının imzasıyla şirket adına dava açılabilir. Ancak anonim şirket ana sözleşmesinde hüküm bulunması halinde bu yetki, yönetim kurulu üyelerinden en az birisine ya da pay sahibi olmayan müdürlere(üçüncü kişilere) devredilebilir. Bu durumda, anonim şirketi temsil ve ilzam yetkisine sahip şahıs ya da şahıslar tarafından(öngörülmesine göre, münferiden ya da müştereken) anonim şirket adına idari dava açılabilir. Danıştay içtihatlarına göre, yönetim kurulunun temsil ve ilzam yetkisini devretmesi durumunda dahi, anonim şirket adına dava ehliyetinin yönetim

⁸⁶CANDAN, s.742

kurulu tarafından kullanılması mümkündür⁸⁷. Üzerinde temsil yetkisi kalmayan yönetim kurulu üyesi, şirket adına dava açamaz⁸⁸. Ayrıca şirketi temsil ve ilzama yetkili müdürlerin şirkette pay sahibi olma zorunluluğu yoktur. TTK'nın 323.maddesine göre, idare meclisinin, anonim şirketi temsile yetkili kişileri, tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirmesi zorunludur.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir kararında⁸⁹; bir anonim şirketin yönetiminde ve temsilinde başka bir anonim şirketin hissesini temsilen bulunan gerçek kişinin, kanuni temsilci sıfatıyla takibinin mümkün olduğu, burada sorumluluğun gerçek kişide olacağı, temsil ettiği tüzel kişilikte olmayacağını belirtmiştir.

Temsil yetkisinin sınırlanması; bu yetkinin yalnızca merkez ya da şubenin işleri için verildiği veya müştereken kullanılması gerektiği hususlarında olabilir. Tescil ve ilan edilmeyen sınırlamalar iyiniyetli üçüncü kişiler bakımından geçersizdir. TTK'nın 321.maddesinin 3.fıkrasına göre, ana sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça, temsil yetkisi, bu yetkiye sahip olanların en az ikisinin imzasıyla kullanılır.

Anonim şirketi bağlayıcı karar alma yetkisi bulunmayan, yalnızca hazırlık işlemleri yapma ve denetleme yetkileri bulunan komisyonlar, bu görevleri nedeniyle şirketin kanuni temsilcisi sayılmazlar ve şirket adına idari dava açamazlar. Ancak bu komisyonlarda görevli yönetim kurulu üyeleri, idare ve temsil yetkisi diğer üyelere veya müdüre bırakılmaması şartıyla, salt yönetim kurulu üyeliği nedeniyle kanuni temsilci sıfatını taşırlar. Diğer taraftan, şirket muamelelerinin icra aşamasıyla görevlendirilen müdürler de kanuni temsilci sayılmazlar. Zira şirket muamelelerinin icra safhasının müdürlere bırakılması, şirketin idare ve temsil yetkisinin devri anlamına gelmemektedir. Bu durumda müdür, yönetim kurulunun talimatları doğrultusunda görevini yapar.

Anonim şirketin iflas haline girmesi ve iflasın açılması durumunda, anonim şirket adına dava ve taraf ehliyetlerini iflas idaresi kullanır. Bu durumda iflas idaresi,

⁸⁷ÖZBALCI, s.316

⁸⁸CANDAN, s.744

⁸⁹Dan. Dokuzuncu D.'nin 10.03.2009 tarih ve E:2007/834,K:2009/1270 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

anonim şirket adına dava açma ve davayı takip ehliyetine haizdir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Yedinci Dairesi'nce verilen bir kararda⁹⁰ "iflasın açılmasıyla tasfiyeye giren hükmi şahısların hak ve yetkileri, iflas idaresine geçmektedir. Olayda da, 30.5.2002 tarihinde iflasına karar verilen borçlu şirketi temsil yetkisi iflas idaresine geçtiğinden, Şirketin tasfiyesinden önceki temsilcinin şirketi temsil yetkisi de sonra ermiştir. Bu sebeple, şirketi temsil yetkisi kalmayan yöneticinin vermiş olduğu vekaletname ile vekil tayin edilen Avukatın, şirket adına dava açma ehliyeti olmadığı gibi, verilen kararı temyiz etme ehliyetinden de söz edilemez." hususuna yer verilerek temyiz isteminin incelenmeksizin reddine karar verilmiştir. Yani söz konusu karara göre, iflas halinde bulunan şirket adına yalnızca iflas idaresi tarafından dava açılabilir, açılan dava takip edilebilir ve temyiz yoluna başvurulabilir. Aynı konuda Danıştay Yedinci Dairesi'nin diğer bir kararında⁹¹ "İflasın 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)"nı 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 uyuşmazlıklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin bulunmadığının; bu yetkinin, müflise değil, masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü zorunludur." denilmektedir.

⁹⁰Danıştay Yedinci Dairesi'nin 08.03.2004 tarih ve E:2004/351,K:2004/631 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

⁹¹Danıştay Yedinci Dairesi'nin 06.03.2007 tarih ve E:2006/2103,K:2007/873 sayılı kararı (Erişim:YAMAN, s.390-391)

Anonim şirketin tasfiye haline girmesi durumunda, tasfiye memuru olarak seçilen kişi anonim şirketin kanuni temsilcisi olduğundan, anonim şirket adına taraf ve dava ehliyetlerini bu şahıs kullanır.

1.2.1.2.1.4.Limited Şirketlerin Taraf ve Dava Ehliyeti

Limited şirket; iki veya daha fazla kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup ortakların sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belli olan şirketlerdir. Ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar ve taraf ehliyetine sahip olurlar. TTK'nın 510 ve 511.maddelerine göre, şirketin nasıl temsil edileceği ve şirketi temsil ve ilzama yetkili müdür ya da müdürlerin kimler olduğu hususları da ticaret siciline tescil edilir.

TTK'nın 540 ve 541.maddelerine göre limited şirket ortakları, aksi kararlaştırılmadıkça hep birlikte müdür sıfatıyla şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınmıştır. Bu halde limited şirket ortaklarının hep birlikte dava dilekçesini imzalamaları suretiyle şirket adına dava açılabilir. Ancak şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla(ortaklar kurulu kararıyla) şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına ya da şirket dışından üçüncü kişiye bırakılması durumunda, şirketi temsil ve ilzama yetkili bu şahıs ya da şahıslar tarafından şirket adına idari dava açılabilir. Şirketin kuruluşundan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça şirketi temsil ve ilzama yetkili değildirler⁹². Yani şirkete sonradan giren ortakların kanuni temsilci sıfatı kazanabilmesi, genel kurul tarafından şirketin idare ve temsili ile görevlendirilmesine bağlıdır. Diğer taraftan limited şirketin kanuni temsilcileri arasında bir tüzel kişi bulunuyorsa, tüzel kişi adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine alan gerçek kişi, limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan olunur.

Limited şirketin kanuni temsilcisi bulunsa dahi limited şirket ortaklarının tamamının dava dilekçesini imzalamasıyla şirket adına idari dava açılabilir.

Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamı ve sınırları hakkında anonim şirketlerin yönetim kurullarının temsil yetkisiyle ilgili hükümler uygulanır. Ortakların

⁹²KARAVELİOĞLU, s.1067

temsil yetkilerinin kaldırılması hususunda kollektif şirketlerin bu konudaki hükümleri uygulanır. TTK'nın 543.maddesine göre, ortak olmayan müdürler, genel kurul kararıyla azlolunabilirler.

Limited şirketlerin tasfiyesi ile ilgili olarak anonim şirketler hakkındaki hükümler uygulanır. Limited şirketin tasfiye haline girmesi durumunda, şirket adına dava açma ve açılan davayı takip ehliyeti tasfiye memuru tarafından kullanılır.

1.2.1.2.1.5. Kooperatif Şirketlerinin Taraf ve Dava Ehliyeti

Kooperatif şirketi; ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan değişir ortaklı ve sermayeli ortaklıktır.

Tescil ve ilan edilen kooperatif ana sözleşmesinde, kooperatifin ne suretle temsil olunacağı ve denetleneceği belirtilir. Kooperatif şirketini temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Temsil yetkisi yönetim kurulu tarafından, yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına ya da şirket dışından üçüncü kişiye devredilebilir⁹³. İdari dava açma yetkisi, temsile yetkili kişi ya da kişilere aittir. Temsil yetkisinin yalnızca esas müessesenin veya bir şubenin işlerine hasredilmesi ya da kooperatif ünvanının müştereken kullanılması ile ilgili temsil yetkisi sınırlamaları, ticaret siciline tescil ve ilan edilmekle iyiniyetli üçüncü kişileri bağlar. Temsile yetkili kişiler, kooperatif adına ve amacına uygun bütün hukuki işlemleri yapabilirler⁹⁴. Danıştay içtihatlarına göre, üyelerinin ortak çıkarlarını ilgilendiren konularda kooperatiflerin dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır.

1.2.1.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf ve Dava Ehliyeti

Adi şirket; iki veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından her türlü iktisadi konu için herhangi bir şekle bağlı olmaksızın kurulan, tüzel kişiliği olmayan ve şirket borçlarından dolayı ortakların birinci derecede müteselsilen sorumlu olduğu

⁹³YAMAN, s.369

⁹⁴AYKAR-ÇAĞLAR-ERTEKİN, s.186

bir şahıs şirketidir. Adi şirketin kuruluşu herhangi bir şekle tabi değildir. İki veya daha fazla kişi şirket sözleşmesinin esaslı noktalarında anlaştıkları anda adi şirket kurulmuş sayılır.

Adi şirketin, tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle taraf ve dava ehliyetleri bulunmamaktadır. Buna göre adi şirket tarafından dava açılmayacağı gibi adi şirkete karşı da dava açılmaz⁹⁵. Adi şirkette temsil ve idare yetkisi ile ilgili bir sözleşme hükmü ya da ortaklar kararı yoksa ortaklardan her biri şirketi temsile ve idareye yetkilidir. Temsil yetkisi, şirket sözleşmesi veya ortakların kararıyla, ortaklardan biri veya birkaçına ya da üçüncü kişiye verilebilir.

Adi ortaklığa ilişkin davalarda, adi ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak birlikte hareket etmeleri gerekir. Dolayısıyla bu davalarda mecburi dava arkadaşlığı bulunmaktadır. İdari dava adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına açılır ve hüküm de ortaklar hakkında verilir⁹⁶. Yani dava dilekçesinde bütün ortakların imzasının bulunması gerekir. Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu uygulamasında, yönetici ortağın, diğer ortakları temsilen dava açabileceği kabul edilmiştir. Özbalcı'ya göre⁹⁷, yönetici ortak, diğer ortakların da adını göstermek suretiyle vergi davası açabilir, ancak davanın tarafı adi ortaklık değil, ortaklar olacaktır.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamada, genel olarak adi ortaklığın dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmektedir. Zira adi şirketin bazı vergi türleri yönünden vergi mükellefiyeti bulunmaktadır. Adi şirketin vergi mükellefiyetinden doğan ödevlerini adi şirket adına yerine getirilmektedir. Özellikle katma değer vergisi ve stopaj yoluyla alınan vergi uygulaması bakımından vergi mükellefiyetinden doğan tüm işlemler adi şirket adına gerçekleştirilir⁹⁸. Gelir ve kurumlar vergileri uygulaması açısından, adi şirket ortaklarının her biri adına ayrı ayrı işlem gerçekleştirilir. Ayrıca adi şirketin katma değer vergisi borçları yönünden adi şirket adına, elde edilen gelir ile ilgili olarak adi şirketin ortakları adına vergi dairelerince işlem(ihbarname, tahakkuk fişi, ödeme emri vs.) tesis edilir.

⁹⁵KAYAR, s.24

⁹⁶KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.223; SARIKAYA Ahmet Selim, Adi Ortaklıkla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti, Yaklaşım Yayınları, S:171, 2007, s.249

⁹⁷ÖZBALCI, s.310

⁹⁸BİLİCİ, s.52

Bu konu ile ilgili Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir kararında⁹⁹; katma değer vergisi uygulamasında, adi ortaklıkların, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahip olduğu, buna göre, adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi gerektiği, katma değer vergisi uygulaması bakımından işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda mal teslimi ve hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, katma değer vergisi mükellefinin adi ortaklık olması, katma değer vergisi beyannamesinin ortaklık adına düzenlenmesi, ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verilmesi, ancak verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulması gerektiği, aynı zamanda adi ortaklıkların, Vergi Usul Kanununda belirtilen bütün mükellefiyetlerini yerine getirmek zorunda olduğu, bu açıdan, Kanunun belirtmiş olduğu belge düzenine uymaları, yani, fatura, gider pusulası gibi belgeleri bastırmaları, defter tutmaları, kullandıkları defter ve belgeleri zamanaşımı süresi içerisinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmeleri gerektiği, bu durumda vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi incelemesi ile tarhiyat yapılabileceği ve vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceği ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan her biri veya tamamının dava açabileceği hususlarına yer verilmiştir. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin bu konu ile ilgili kararlarında; adi ortaklığın dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmiştir. Buna karşın Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında ise¹⁰⁰; tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı adi ortaklığın, yargı mercilerinde temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığından, adi ortaklık adına açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği hususuna yer verilmiştir. Yine Danıştay Üçüncü Dairesi'nin bir kararında¹⁰¹, Borçlar Kanunu'nun 520. ve devamı maddelerinde yer alan düzenlemelere göre tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıkların medeni haklardan

⁹⁹Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 10.02.2010 tarih ve E:2008/3703,K:2010/679 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

¹⁰⁰Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19.11.2003 tarih ve E:2000/8454,K:2003/4807 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹⁰¹Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 19.10.2009 tarih ve E:2008/3395,K:2009/3058 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyetinin varlığından söz edilemeyeceğinden yargı mercilerinde yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olamayacağı belirtilmiştir.

Banka şubelerinin, dava ve taraf ehliyetleri bulunup bulunmadığı uygulamada tartışmalıdır. Bu konu ile ilgili Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında¹⁰²; Bankalar Kanunu'na göre, banka şubelerinin, genel müdürlükten ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmadığından; kendi adlarına veya genel müdürlüğü temsilen bir davada taraf olmalarına olanak bulunmadığı gibi temsilin de söz konusu olmadığı, bu hukuki durum karşısında, tüzel kişiliği bulunmayan Banka Şubesinin kendi adına açmış olduğu davanın ehliyetsizlik nedeniyle incelenmeksizin reddi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin diğer bir kararında¹⁰³ "... Yargılama Hukuku kurallarına göre; dava ehliyetinin varlığı, öncelikle dava açanın taraf olma; yani, hak ehliyetinin bulunmasına bağlıdır. Hak ehliyeti ise ancak, gerçek ve/veya tüzel kişiler, yani hukuk sùjeleri için söz konusu olabilir. Hukuk literatüründe, tüzel kişi, hukuk düzeni tarafından, kendisine, haklara ve borçlara ehil olma iktidarı, başka bir deyişle hukuk sùjesi olma niteliği verilen, kendisini oluşturan gerçek ve diğer tüzel kişilerden farklı ve onlardan ayrı bağımsız bir varlığa sahip olan, varlık kazanabilmesi için gerekli yasal prosedürü tamamlanmış bulunan oluşum, olarak tanımlanmaktadır. Bankalar Kanununa göre, banka şubelerinin, genel müdürlükten ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmadığından; kendi adlarına veya genel müdürlüğü temsilen bir davada taraf olmalarına olanak bulunmadığı gibi, temsili de söz konusu değildir. Bu hukuki durum karşısında, tüzel kişiliği bulunmayan Banka Şubesinin kendi adına açmış olduğu davanın ehliyetsizlik nedeniyle incelenmeksizin reddi gerekirken; işin esasına girilerek, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır..." hususlarına yer verilmiştir. Ancak Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir kararında¹⁰⁴; banka şubesi adına düzenlenen ihbarnameye karşı banka şubesinin yetkili imza sahipleri tarafından banka şubesi adına açılan davanın esas yönünden incelenmesi gerekirken ehliyet yönünden reddinde yasaya uygunluk görülmediğine karar verilmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin son dönemdeki içtihatlarında da; banka şubesi adına tesis edilen işlemlere

¹⁰²Danıştay Yedinci Dairesi'nin 26.04.2006 tarih ve E:2004/483,K:2006/1380 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹⁰³Danıştay Yedinci Dairesi'nin 26.04.2006 tarih ve E:2004/483,K:2006/1380 sayılı kararı (Erişim:YAMAN, s.400)

¹⁰⁴Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 24.03.1992 tarih ve E:1991/2465,K:1992/944 sayılı kararı (Erişim:www.danistay.gov.tr)

karşı banka şubesinin yetkili imza sahipleri tarafından banka şubesi adına açılan davalarda, banka şubesinin dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmiştir¹⁰⁵.

TMK'nın 640.maddesinin 1.fıkrasına göre; ölen kişinin birden çok mirasçısı bulunması halinde, mirasın geçmesiyle birlikte paylaşmaya kadar, mirasçılar arasında terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan ortaklığa miras ortaklığı denir. Miras ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından taraf ve dava ehliyetleri de bulunmamaktadır. Miras ortaklığında elbirliği ile yönetim ilkesi geçerlidir. Mirasçılar terekeye elbirliğiyle sahip olduklarından, terekeye ait bütün haklar üzerinde birlikte tasarruf ederler. Dolayısıyla kural olarak mirasçılarının tamamının imzasıyla dava açılabilir ve açılan dava takip edilebilir. Yani mirasçılar arasında zorunlu dava arkadaşlığı bulunmaktadır¹⁰⁶. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Birincisi, TMK'nın 640.maddesinin 4.fıkrasına göre, mirasçılardan her biri terekedeki kendi hakkını korumak için tek başına dava açabilir ve açılan davadan bütün mirasçılar yararlanır. Davanın kaybedilmesi durumunda bu dava diğer mirasçıları bağlamaz. İkincisi, mirasçılardan birinin istemi üzerine sulh hukuk hakimi tarafından miras ortaklığı sona erene kadar bir temsilci atanabilir. Bu durumda, atanan temsilci tarafından miras ortaklığı adına dava açılabilir.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre, kat mülkiyeti birliğinin dava ve taraf ehliyetlerini gösteren somut bir hüküm bulunmadığından, kat mülkiyeti birliği adına dava açılmayacağı gibi bu birliğe karşı dava açılmaz¹⁰⁷.

1.2.2.Kamu Hukuku Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti

1.2.2.1.Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf ve Dava Ehliyeti

Kamu tüzel kişileri, Anayasa'nın 123.maddesine istinaden kanunla veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde kurulan ve görevleri bakımından kamu gücünü

¹⁰⁵Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 02.11.2011 tarih ve E:2008/8711,K:2011/7517 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

¹⁰⁶KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.224

¹⁰⁷COŞKUN Şenol, İdari Yargıda Ehliyet Yüksek Lisans Tezi(Yayımlanmamıştır), İstanbul 2009, s.15

temsil eden kuruluşlardır¹⁰⁸. Kamu tüzel kişileri; kamu idareleri, kamu kurumları ve iktisadi kamu müesseselerinden oluşur.

Onar'a göre¹⁰⁹, "iptal davası açmak yalnız hususi şahıslara mahsus bir selahiyet değildir; idare hükmi şahısları ve bunların organları da, kanun ve hukuk kaidelerinin kendilerine tanıdığı selahiyetleri ihlal eden karara" karşı iptal davası açabilirler.

Kamu tüzel kişileri adına açılacak idari davaların, tüzel kişinin yetkili organları aracılığıyla açılması gerekmektedir. Yetkili organlar, tüzel kişiliğin özel kanununda gösterilmiştir. Kamu tüzel kişileri adına dava açma ve açılan davayı takip ehliyetini kuruluş statülerinde gösterilen kamu görevlileri kullanırlar. İlgili kanunda açıkça izin verilmedikçe, kamu görevlileri bu yetkilerini başka kamu görevlisine devredemezler. Kamu görevlileri açık kanuni izin olmadan yalnızca imza yetkisi verebilirler. İmza yetkisi verilen kamu görevlisi, ilgili evrakı asıl yetki sahibi adına imzalar. Ancak imza yetkisinin devredilmesi, kamu görevine ilişkin yetkinin devri anlamına gelmez. Bir başka kamu görevlisine imza yetkisi veren görevli, yetkisini bizzat kullanabilir¹¹⁰. Kamu tüzel kişilerinin yetkili organları, genelde ya tüzel kişiliğin en üst yetkilisi(genel müdür) ya da yürütme organı(yönetim kurulu)dır.

Kamu tüzel kişilerinin idari yargı organları önünde temsili ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. 02.10.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 659 sayılı "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname"nin 18. maddesi ile yürürlükten kaldırılan Mülga 4353 sayılı Maliye Bakanlığı Başhukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğü'nün Vazifelerine, Devlet Davalarının Takibi Usullerine ve Merkez İller Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun'un 22.maddesinde "İdari davaların açılması, idareler aleyhine açılan bu nevi davaların takip ve müdafaası daire amirlerine veya bu dairelerin bağlı buldukları Bakanlıklar hukuk müşavirlerine ait olup Danıştaydaki duruşmalarda bu daireler kendi amirleri veya hukuk müşavirleri ve hukuk müşaviri teşkilatı olmıyan dairelerde ilgili şube amiri tarafından temsil olunur. Hazineyi ilgilendiren işlerde bu vazife Hazine Müşavir avukatı veya avukatları

¹⁰⁸YAMAN, s.369

¹⁰⁹ONAR, s.1783

¹¹⁰CANDAN, s.752

tarafından yapılır. Lüzumu halinde Maliye Bakanlığının alakalı servisine mensup ve Maliye Bakanlığı tarafından tensip edilecek bir memur Hazine Avukatı ile birlikte duruşmaya iştirak ettirilebilir." hükmüne yer verilmişti. Bu hükme göre, idari davaların açılması ve takibi hususunda daire amirleri veya bu dairelerin bağlı buldukları bakanlıkların hukuk müşavirleri yetkiliydi. Yani her bakanlık ve daireyi o yerdeki kuruluşun amiri ya da ilgili bakanlığın hukuk müşaviri temsil ederdi. Hazineyi ilgilendiren davalarda(Valilik de dahil) ise hazine müşavir avukatı veya avukatları, idari davaların açılması ve takibi konusunda yetkiliydi. Hazineyi ilgilendirmeyen konularda Hazine avukatının temsil yetkisi bulunmamaktaydı¹¹¹.

659 sayılı "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri Ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname"nin 6.maddesinin ilk dört fıkrasında "İdareler, kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak adli ve idari davalar ile tahkim yargılaması ve icra işlemlerinde taraf sıfatını haizdir. İdareleri adli ve idari yargıda, icra mercileri ve hakemler nezdinde vekil sıfatıyla doğrudan temsil yetkisi; hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri ve avukatlara aittir. 5 inci maddenin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen usullere göre muhakemat hizmeti temin edilemeyen hallerde adli ve idari davalar ile icra takiplerini yürütmek üzere merkez ve taşra birim amirlerine üst yönetici tarafından temsil yetkisi verilebilir. Üst yönetici bu yetkisini hukuk birimi amirine devredebilir. İdari davalarda; gerekli görülmesi halinde, idarede görevli bir personel, uzmanlığından faydalanılmak üzere idare vekili veya temsilcisi ile birlikte duruşmalara iştirak ettirilebilir." hükümleri yer almıştır. Bu hükümlere göre, idareleri idari yargıda vekil sıfatıyla doğrudan temsil yetkisi; hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri ve kurum avukatlarına aittir. Muhakemat hizmeti temin edilemeyen hallerde, idari davaları yürütmek üzere merkez ve taşra birim amirlerine üst yönetici tarafından temsil yetkisi verilebilir, üst yönetici bu yetkisini hukuk birimi amirine de devredebilir. Diğer taraftan, idari davalarda; gerekli görülmesi halinde, idarede görevli bir personel, uzmanlığından faydalanılmak üzere idare vekili veya temsilcisi ile birlikte duruşmalara iştirak ettirilebilir. Ayrıca 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 7.maddesinde özel takip ve temsil yetkileri belirlenmiştir. Bu maddede "(1) Birden fazla idarenin taraf olduğu idari davalardan; a) Müşterek kararnamelerle ilgili olarak açılanlar ve

¹¹¹KIZILOT-KIZILOT, s.355

bunlarla ilgili icra işlemleri, davaya taraf olan tüm idarelerin vekili sıfatıyla, müşterek kararnameyi teklif eden bakanlığın hukuk birimince takip ve müdafaa edilir. b) Bakanlar Kurulu kararları ve düzenleyici işlemlerle ilgili açılan ve Başbakanlığın da taraf olduğu davalardan Başbakanlıkça bu hususta takip yetkisi verilenler ile bu davalarla ilgili icra işlemleri, Başbakanlığın da vekili sıfatıyla, takip yetkisi verilen ilgili idare hukuk birimince takip ve müdafaa edilir. (2) Ulusal ve uluslararası mahkeme ve tahkim mercilerinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti veya idarelerin taraf ya da müdahil oldukları, birinci fıkrada belirtilen davalar dahil her türlü davadan, Başbakanlıkça Başbakanlık hukuk birimi tarafından takibi gerekli görülenler ve bunlarla ilgili icra işlemleri, ilgili idarenin de vekili sıfatıyla Başbakanlık hukuk birimince takip ve müdafaa edilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Genel olarak devlet tüzel kişiliğini kendi hizmet alanlarında bakanlar, valilik ve il özel idaresini vali, belediye tüzel kişiliğini belediye başkanı, köy tüzel kişiliğini muhtar, genel müdürlükleri genel müdür, üniversite tüzel kişiliğini rektör, meslek kuruluşlarını kuruluş başkanı, kamu iktisadi teşebbüslerini ilgili genel müdür temsil eder ve bu şahıslar kamu tüzel kişiliği adına dava ve taraf ehliyetlerine sahiptirler. Atama ya da seçimle gelen kamu görevlileri, görev süreleri bitinceye kadar kamu tüzel kişiliği adına dava ve taraf ehliyetlerine haizdirler¹¹².

Başbakanlık ve bakanlıklara bağlı olmasına karşın devlet tüzel kişiliğinden ayrı tüzel kişiliği bulunan Karayolları Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Sosyal Güvenlik Kurumu vs. gibi genel müdürlüklerin dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır. Bu genel müdürlükler ile ilgili kuruluş ve teşkilat kanunlarında genel müdürlüğün tüzel kişiliğe sahip olduğu belirtilir. Örneğin 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3. maddesinde "Kanunlarla verilen görevleri yürütmek üzere, Ulaştırma Bakanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip, merkezi Ankara'da olan özel bütçeli Karayolları Genel Müdürlüğü kurulmuştur." denilmektedir.

Diğer taraftan, bağlı olduğu bakanlıktan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan genel müdürlüklerin dava ve taraf ehliyetleri bulunmadığından, bu genel

¹¹²YAMAN, s.370

müdürlüklerle ilgili idari davaların, genel müdürlüğün bağlı bulunduğu bakanlık tarafından açılması gerekir¹¹³.

Tüzel kişiliğe sahip kamu iktisadi teşebbüsleri ile bakanlıklar arasında vesayet ilişkisi bulunduğundan, kamu iktisadi teşebbüsleri, hem kendi faaliyetleri dolayısıyla hem de vesayet makamlarının kararlarına karşı dava ve taraf ehliyetlerine haizdirler.

Anayasa'nın 127.maddesine göre yerel yönetimler; il, belediye ve köy idareleridir. Yerel yerinden yönetimlerden il özel idarelerini valiler, belediyeleri belediye başkanları, köyleri köy muhtarları temsil ettiklerinden, bu şahıslar dava ve taraf ehliyetlerine sahiptirler. Köy halkından bazı kişilerin köy tüzel kişiliği adına dava açma yetkisi yoktur. Bunun yanında köy tüzel kişiliğini ilgilendirmeyen konularda, köy halkını temsilen köy muhtarının dava ehliyeti bulunmamaktadır¹¹⁴.

Kural olarak, mahallelerin tüzel kişiliği, dolayısıyla taraf ve dava ehliyetleri bulunmamaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıkları yönünden bakıldığında, arsa ve arazi metrekare birim değerleri ile ilgili takdir komisyonu kararlarına karşı mahalle muhtarlıkları tarafından açılan davalarda, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, mahalle muhtarlıklarını ehliyetli kabul ederek davaların esası hakkında verilen ilk derece mahkemesi kararlarını onamış ve bu kararlara ilişkin karar düzeltme istemlerini reddetmiştir¹¹⁵. Zira 213 sayılı VUK'un mükerrer 49.maddesinde "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 aldığından, bu takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda mahalle muhtarlıklarının taraf ve dava ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmiştir.

Anayasanın 133.maddesine göre TRT, tüzel kişiliğe ve dolayısıyla dava ve taraf ehliyetlerine sahiptir.

¹¹³YÜCE, s.136

¹¹⁴KIZILOT-KIZILOT, s.356

¹¹⁵Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 10.11.2010 tarih ve E:2010/9746,K:2010/6113 sayılı karar düzeltme isteminin reddine dair kararı(Yayımlanmamıştır)

Hizmet yerinden yönetim kuruluşlarının kuruluş yasaları dikkate alınarak dava ve taraf ehliyetleri belirlenir. Örneğin üniversiteleri rektörler, genel müdürlük olarak örgütlü kamu tüzel kişilerini genel müdürler temsil ederler ve bu şahıslar dava ve taraf ehliyetlerine haizdirler.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377.maddesinin 3.fikrasında "Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır." hükmüne yer verilmiştir. Vergi uyuşmazlıkları yönünden belediyeler adına dava ehliyetini kullanacak kişiler, özel kanun hükmü ile belirlenmiştir. Bu hükme göre belediyeler adına açılacak vergi davalarında dava açma ve açılan davayı takip yetkisi; varidat(gelir) müdürü, varidat müdürü olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapanlar tarafından kullanılır. Bunun yanında belediye adına vergi davası açma ve açılan davayı takip yetkisini belediye başkanı da kullanabilir. Belediye başkanı, idari yargı organı önünde belediyeyi temsil yetkisini belediye başkan yardımcısına devredemez¹¹⁶. Danıştay'a göre, belediye başkan yardımcısının belediye adına vergi davası açması durumunda dava ehliyet yönünden reddedilmez, sadece dilekçenin reddine karar verilir¹¹⁷.

1.2.2.2.Devlet Tüzel Kişiliğinin Taraf ve Dava Ehliyeti

Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıkların tüzel kişiliği bulunmamasına karşın, bu idari birimler devlet tüzel kişiliği adına dava ve taraf ehliyetlerini kullanmaktadır.

Bakanlıklar yürüttükleri hizmet alanlarında devlet tüzel kişiliğini temsil ederler. Bakanlıkların hiyerarşik yapısı içerisinde amir hiyerarşik yetkisini kullanarak maiyetinin kararlarını geçersiz hale getirebileceğinden, aynı hiyerarşi içerisinde yer alan idareler arasında idari dava açılmasına ihtiyaç yoktur. Danıştay'a göre, İçişleri Bakanlığı'nın astı konumunda bulunan kaymakamlığın, hiyerarşik üst olan İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliğe karşı dava açma hakkı

¹¹⁶KIZILOT-KIZILOT, s.356

¹¹⁷Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.03.1993 tarih ve E:1990/4052,K:1993/1116 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

bulunmamaktadır¹¹⁸. Yine Danıştay'a göre, defterdarın hiyerarşik amiri olan vali aleyhine, yapmış olduğu işlemler nedeniyle idari yargı mercilerine başvurulması mümkün değildir. Ayrıca Köyişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın kaymakamlık aleyhine açtıkları davada, Danıştay, aynı hiyerarşi içerisinde yer alan idarelerin birbirlerinin kararlarına karşı dava açamayacakları gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir¹¹⁹. Ancak bakanlıkların vesayeti altındaki ilgili kamu kuruluşları, vesayet makamı kararlarına karşı idari dava açabilirler. Yani bu kuruluşların dava ve taraf ehliyetleri vardır. Dolayısıyla, kamu kurumunun hiyerarşik makam kararlarına karşı dava ve taraf ehliyetleri bulunmamasına karşın, vesayet makamı kararlarına karşı dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır.

Bakanlıkların birbirlerine karşı açacakları idari davalar yönünden dava ve taraf ehliyetleri bulunmamaktadır. Zira bakanlıklar arasındaki uyuşmazlık idari yolla çözülebilir. Ayrıca bakanlıkların birbirine karşı dava açması durumunda devlet tüzel kişiliğinin davacı ve davalı sıfatında birleşmesine sebebiyet verir. Gözübüyük-Tan'a göre¹²⁰, bakanlıkların birbirlerine karşı iptal davası açmaları, hukuk düzenine uymamaktadır. Onar'a göre¹²¹ ise, "ayrı birer taraf sayılmalarına imkan olmayan organla hükmi şahıs arasında bir ihtilaf bahis mevzuu olmayacağı gibi, organlar aynı hükmi şahsı temsil ettikleri için, bunların arasındaki salahiyet ihtilafının ... hükmi şahsın yine kendisi tarafından ve nazım organ vasıtasıyla halli zaruridir." Danıştay, bakanlıkların aynı tüzel kişilik bünyesinde yer aldığını ve bakanlıklar arasındaki uyuşmazlıkların Bakanlar Kurulu ve Başbakanlık aracılığıyla çözülmesi gerektiğini belirterek açılan davaları reddetmektedir¹²². Aynı düşünüşle, aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde yer alan tüm idari birimlerin, birbirlerinin işlemlerine karşı dava açamayacakları söylenebilir. Mesela aynı üniversiteye bağlı bir fakülte, diğer fakültenin işlemine karşı dava açamaz, uyuşmazlık üst amir olan rektör tarafından çözümlenir¹²³.

¹¹⁸KALABALIK, s.148

¹¹⁹GÖZÜBÜYÜK, s.197-198

¹²⁰GÖZÜBÜYÜK Şeref-TAN Turgut, İdare Hukuku C:II(İdari Yargılama Hukuku), Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s.441

¹²¹ONAR, C:II, s.987

¹²²Dan. İDDGK'nın 12.12.1997 tarih ve E:1995/930,K:1997/703 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹²³YILDIRIM Turan, İdari Yargı, Beta Yayınları, İstanbul 2010, s.393

Merkezi idarenin taşra teşkilatının devlet tüzel kişiliği dışında tüzel kişiliği bulunmamaktadır. İllerde valilik, ilçelerde kaymakamlığın yönetim kuruluşları arasında vesayet yetkisi bulunduğundan, bu makamların tesis ettikleri idari işlemlere karşı davalı olarak valilik ya da kaymakamlık gösterilir. Söz konusu idareler aleyhine işlem tesis edilmesi halinde de bu idarelerin dava açabilmeleri mümkündür. Diğer taraftan vesayet makamları; yerinden yönetim kuruluşlarının kararlarını iptal etme imkanına sahip değillerse, yerinden yönetim kuruluşlarının bu kararlarına karşı iptal davası açabilirler¹²⁴. Danıştay da bu görüştedir. Onar'a göre, idari vesayet makamı kararlarına karşı üçüncü kişilerin dava açma ehliyeti yoktur¹²⁵.

Valilikler devlet hiyerarşisi içerisinde yer aldığından, hiyerarşik bağ ile bağlı oldukları bakanlıkların işlemlerine karşı dava ehliyeti bulunmamaktadır.

1.2.2.3.Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava ve Taraf Ehliyeti

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, belli bir faaliyet alanında kamu gücü ile donatılan ve idari işlem niteliğinde işlem tesis edebilme yeteneğine sahip kuruluşlardır. Kamu tüzel kişiliğine sahiptirler. Dolayısıyla kamu tüzel kişiliğine haiz kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, dava ve taraf ehliyetlerine sahiptirler.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, üyelerinin mesleki çıkarlarını ilgilendiren konularda idari vesayet makamlarına karşı açacakları davalarda ve statüleri, kuruluş kanunları, organik kanunlarına göre çalıştıkları alan ve yöneldikleri amaçlarla ilgili davalarda dava ve taraf ehliyetleri bulunmaktadır. Örneğin Türk Tabipler Birliği'nin, aralarında vesayet ilişkisi bulunan Sağlık Bakanlığı'nca çıkarılan bir yönetmeliğin ilgili maddelerinin iptali istemiyle dava açabileceği kabul edilmiştir. Ancak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, üyelerinin bir bölümünün hak ve menfaatleri ile ilgili olmakla birlikte, bir bölümünün menfaatlerine aykırı olacak konularla ilgili iptal davası

¹²⁴GÖZÜBÜYÜK-TAN, s.439

¹²⁵ONAR, s.1783

açmaları mümkün değildir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında¹²⁶; Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı'nın, meslekle doğrudan ilişkili olmayıp, üyelerinin olayda olduğu gibi vergi mükellefiyeti ile ilgili konularda dava açabilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

1.2.2.4. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kuruluşları ile Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Davaya Taraf Ehliyeti

Tüzel kişiliği olmayan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına bağlı tüzel kişiliği bulunmayan meslek odalarının dava ve taraf ehliyetlerinin bulunup bulunmadığı hususu Danıştay İçtihadi Birleştirme Kurulu'nun kararıyla kısmen de olsa açıklığa kavuşturulmuştur. Danıştay İçtihadi Birleştirme Kurulu'nun söz konusu kararıyla¹²⁷, belirli konularda re'sen ve bağımsız hareket edebilen, bağımsız görev ve yetki sahibi idarelerin (Örneğin Türkiye Mühendis ve Mimar Odaları) tüzel kişiliğe sahip bulunmasa dahi kendi bağımsız hareket alanları içerisinde kalan görev ve yetkilere ilişkin işlerde dava ve taraf ehliyetlerine sahip buldukları kabul edilmiştir¹²⁸. Dolayısıyla bu kuruluşlar, kendi bağımsız hareket alanları içerisinde kalan görev ve yetkilere ilişkin işlerde dava ve taraf ehliyetlerine sahiptirler. Yasal mevzuatlarında yapılan değişikliklerle Türk Eczacılar Birliği, Türk Tabipler Birliği, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği, Ticaret ve Sanayi Odaları ve Deniz Ticaret Odalarına tüzel kişilik tanınmıştır.

2577 sayılı İYUK'un 31.maddesinin göndermede bulunduğu 6100 sayılı HMK'nın 51 ve 52. maddeleri ile TMK'nın ilgili hükümleri dikkate alındığında, tüzel kişiliği bulunmayan kamu kuruluşlarının kural olarak dava açma, açılan davayı takip ve idari davada taraf olma ehliyetleri bulunmamaktadır. Bu kamu kuruluşları, ancak bağlı buldukları tüzel kişilikler aracılığıyla davacı ya da davalı olabilirler. Tam yargı davalarında; mahkeme davalıya bir borç yükleyebileceği için, tam yargı davalarının mutlaka bir kamu tüzel kişisi aleyhine açılması gerekmektedir¹²⁹. Buna

¹²⁶Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.09.1997 tarih ve E:1995/1195,K:1997/2715 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹²⁷Dan. İBK'nın 08.03.1979 tarih ve E:1971/1,K:1979/1 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹²⁸KARAVELİOĞLU, s.1025

¹²⁹GÖZÜBÜYÜK-TAN, s.875

karşın iptal davalarında; aleyhine iptal davası açılan idarenin, davada taraf olma yeteneği tam olarak aranmamakta ve tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığı hususu üzerinde durulmamaktadır. Danıştay, iptal davalarında davanın iptali istenen kararı alan makama yöneltilmesini genel olarak yeterli saymaktadır¹³⁰. Aynı durumu, tüzel kişiliği bulunmayan kamu kuruluşlarının davacı olduğu durumlar için de kabul etmek gerekir. Gözübüyük-Tan'a göre¹³¹, iptal davası yönünden, tüzel kişiliği bulunmayan kamu kuruluşlarının, kendi yetki ve görev alanı içindeki işlerde, davada taraf olma yeteneğine sahip olduklarını, ana kurala bir istisna olarak kabul etmek, idarenin hukuka uygun hareketini sağlama yönünden yerinde bir yol gibi görünmektedir. Danıştay da bu görüştedir.

Vergi uyuşmazlıklarında; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242 ve devamı maddeleri uyarınca, tüzel kişiliği bulunmayan ve fakat dava konusu edilebilir işlem tesis etmeye yetkili kılınan “serbest bölge gümrük müdürlüğü”, “gümrük müdürlüğü” ve “gümrük başmüdürlüğü” gibi birimler aleyhine dava açılma olanağı tanınmıştır. Yani söz konusu birimlerin tüzel kişiliği bulunmamasına karşın, bu birimler davalı olarak gösterilmek suretiyle dava açılabilir¹³². Fakat Danıştay Yedinci Dairesi'nin kararlarına bakıldığında, Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı “adına” ilgili teşkilat birimi davalı konumunda belirtilmektedir¹³³.

2. SUBJEKTİF EHLİYET

2.1. Genel Olarak

İdari yargıda dava açılabilmesi için objektif ehliyete(taraf ve dava ehliyeti) sahip olunması yeterli değildir. Ayrıca iptal davalarında iptali istenilen işlemin davacının menfaatini etkilemesi, tam yargı davalarında idari işlem, idari eylem veya idari sözleşmeden dolayı davacının haklarının doğrudan muhtel olması(ihlale uğraması) gerekmektedir.

¹³⁰KALABALIK, s.245

¹³¹GÖZÜBÜYÜK-TAN, s.877

¹³²COŞKUN, s.47

¹³³Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09.03.2012 tarih ve E:2008/893; K:2012/689 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

2577 sayılı İYUK'un 2.maddesinin 1.fıkrasına göre, idari yargıda iptal davası açılabilmesi için "menfaat ihlali", tam yargı davası açılabilmesi için "hak ihlali" şartının gerçekleşmesi gerekir. İdari dava açılabilmesi için gerçekleşmesi gereken menfaat ya da hak ihlali şartlarına subjektif ehliyet denir.

2.2. İptal Davalarında Menfaat İhlali

Menfaat ihlali; mevzuatta tanımı olmayan, yargısal içtihatlarla ve öğretide yapılan açıklama ve yorumlarla açıklığa kavuşturulan bir kavramdır¹³⁴. Yargı kararlarında ve öğretide menfaat, davacı ile iptalini istediği idari işlem arasındaki bağ(ilgi) şeklinde tanımlanmıştır. Dava konusu edilen idari işlemin iptalinde davacının menfaatinin de bulunması gerekir. İdari dava açabilmek için, idari işlemin kişinin yararını olumsuz etkilemesi, kişinin dava konusu ile bir ilişkisinin bulunması veya kişinin o işlemin iptalinden dolayı olumlu yönde etkilenme beklentisinde bulunması gerekmektedir¹³⁵.

İptali istenilen işlemle davacı arasında meşru, güncel ve ciddi bir ilişkinin bulunması durumunda menfaat ihlali koşulu gerçekleşmiştir. Menfaat ihlali, maddi veya manevi nitelik ve kapsamda olması mümkündür¹³⁶. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında¹³⁷ "İptal davası açılabilmesi için davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Ayrıca, iptali istenilen idari işlemle davacının meşru, güncel ve kişisel bir menfaatinin ihlal edilmiş bulunması da gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda, davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali olmadan, iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır." denilmektedir. İhlal edilen menfaat, alelade bir menfaat olabileceği gibi hukuken himaye edilmiş bir menfaat(subjektif hak) de olabilir.

Sarıca'ya göre; menfaat; alelade bir menfaat olabileceği gibi hukuken himaye edilmiş bir menfaat, yani subjektif bir hak da olabilir, maddi veya manevi menfaat olabilir, önemli veya ehemmiyetsiz bir menfaat olabilir. Alelade bir menfaat iptal

¹³⁴DEMİRCİ Ünal, Memur Sendikalarının Dava Ehliyeti-1, Maliye ve Sigorta Yorumları, S:427, 2004, s.118

¹³⁵COŞKUN-KARYAĞDI, s.107

¹³⁶ONAR, s.1781

¹³⁷Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09.10.2007 tarih ve E:2005/1509,K:2007/4088 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

davası açılmasına sebebiyet verir. Zira bir menfaatin ihlali, iptal davası açmak için yeterlidir. İptal davalarında, hakkın ihlal edilmesi şartı aranmamaktadır. Hakkın ihlal edilmesi, evleviyetle iptal davasına meydan verir. İptal davasında aranılan menfaat; önemli yani büyük bir menfaat olabileceği gibi ehemmiyetsiz, yani küçük, cüz'i bir menfaat de olabilir¹³⁸.

Onar'a göre; iptal davalarında menfaatin ihlal edilmiş olması, davanın neticesine tesir etmez. Yani menfaatin ihlal edilmemiş olması davanın reddi veya ihlal edilmiş olması davanın kabulü ile bu hukuki tasarrufun iptali için bir sebep teşkil etmez. Menfaat ihlali şartı, idari davada ciddiyeti temin etmek, alakasız kimselerin lüzumsuz başvurularla idari yargı mercilerini işgal etmelerine engel olmak için konulmuş şekli bir şarttır. Davacının idari kararlarla ciddi ve makul bir ilgisi bulunduğu anlaşılan davanın esasına geçilir. Esas hakkında verilecek kararda artık bu menfaat şartının hiç yeri ve etkisi yoktur; yani menfaatin bulunması ve ihlal edilmiş olduğu sabit olsa ve fakat idari kararda bir sakatlık, bir iptal sebebi bulunmazsa iptal talebi reddedilir¹³⁹.

İptal davalarında, hukuk devleti ilkesini yaşama geçirme işlevinin bulunması nedeniyle hak ihlali yerine menfaat ihlali koşulu yeterli kabul edilmiştir. Yani iptal davalarında menfaat ihlalinin yeterli sayılması, idarenin işlemlerinde hukuka uygun davranmasını sağlamaya ve iptal davasının alanını genişletmeye yöneliktir. Özellikle düzenleyici işlemlerin iptaline yönelik davalar için bu böyledir¹⁴⁰. Düzenleyici işlemin subjektif hukuki sonuçlar doğurmasından önce kişiler açısından menfaat ihlali gerçekleşmez, buna rağmen düzenleyici işlemle ilgisi bulunan kişiler, menfaat ihlali henüz gerçekleşmese dahi düzenleyici işlemlere karşı dava açabilirler. Yani düzenleyici işlemler yönünden menfaat ihlali şartı bırakılmış gibidir¹⁴¹.

İptal davalarında menfaat ihlali koşulunun aranmasının sebebi, idari işlemle hiçbir ilgisi bulunmayan kişilerin iptal davası açmalarını önlemektir. Zira iptal davalarında menfaat ihlali koşulu aranmasaydı, idari işlemle ilgisi bulunmayan kişilerin açtıkları davalar nedeniyle idare sürekli tehdit altına kalır ve böylece

¹³⁸SARICA Ragıp, İdari Kaza C:1, İdari Davalar, Kenan Matbaası, İstanbul 1949, s.29-31

¹³⁹ONAR, s.1781

¹⁴⁰YENİCE-ESİN, s.483

¹⁴¹ALAN Nuri, İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları, D.D., Ankara 1983, Sayı:50-51, s.31

idarenin işleyişi olumsuz etkilenirdi¹⁴². Menfaat ihlali koşulunun getirilmesi ile, iptal davasına bir ciddiyet kazandırılmıştır. Ayrıca herkesin idari işlemi dava konusu edebilmesi durumunda idari yargı yerleri işyükü altında ezilir, yargılama işlevi olanaksız hale gelirdi¹⁴³. İdarede ve idarenin işlemlerinde istikrar kalmazdı.

Menfaat ihlali şartı, sınırsız ve gereksiz yere dava açılmasını engellemek için konulmuş, kamu düzenini ilgilendiren bir usul hukuku hükmüdür. Ancak Yıldırım'a göre¹⁴⁴, idarenin dava tehdidi altında kalması ya da açılan davalarla meşgul edilmesi gerekçeleriyle dava ehliyeti sınırlandırılmamalıdır. Hukuka uygun işlemlere karşı dava açılması, idare açısından tehdit oluşturmaz. Hukuka aykırı işlemlerin iptalinde ise kamu yararı bulunmaktadır. İptal davaları, idare bakımından hukuk devleti ilkesi doğrultusunda hareket edip etmediğini gösteren testler olduğundan, idareyi bu testlerden korumak yerine, başarılı olmaya zorlamak daha uygundur. Diğer bir görüşe göre¹⁴⁵; herkese dava açma olanağı verilmesi, idari yargı örgütünün altından kalkamayacağı iş yüküyle karşı karşıya kalma tehlikesini ortaya çıkarır; bir yandan bu tehlikeyi önlemek diğer yandan da dava açma ehliyetini iptal davalarının doğasına ve amaçlarına ters düşecek şekilde sınırlama riskini bertaraf edebilmek için, Danıştay içtihatlarında yer alan "ciddi ve makul ilgi" koşulunun iptal davalarında özel yetenek koşulu konusundaki en uygun çözüm olduğu düşünülebilir. Sarıca'ya göre¹⁴⁶; iptal davası açmakta menfaati bulunmayanların açacakları davalar yüzünden menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar sürüncemeye uğrar. Menfaati ihlal edilenler, uzun süre davalarının sonuçlanmasını beklemek zorunda kalırlar. Herkesin iptal davası açması durumunda, menfaati ihlal edilmiş şahısların; huzursuzluk, emniyetsizlik ve istikrarsızlık içinde kalmalarına sebebiyet verir.

Uygulamada, iptal davası açabilme olanağı, ne herkese ne de yalnız hakkı ihlal edilenlere tanınmıştır. Bu konuda ortalama bir yol izlenerek, bir şahsın iptal davası açabilmesi için, iptalini istediği karar ile bir ilişkisinin bulunması yeterli sayılmıştır. Bir idari işlemde dolayı hakkı ya da menfaati ihlal edilmemiş olanlar

¹⁴²KALABALIK, s.142; YAMAN, s.371

¹⁴³CANDAN, s.98-99

¹⁴⁴YILDIRIM, s.389

¹⁴⁵ERHÜRMAN Tufan, İdari Yargıda Özel Yetenek Koşulu, 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, DYBY, Ankara 2000, s.51

¹⁴⁶SARICA, s.44

iptal davası açamazlar. İptal davalarında, dava açan şahsın konuyla ilişkisi ve iptal davasına konu yapılacak işlemle arasındaki bağ değerlendirilir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında¹⁴⁷; idari işlemle davacı arasında meşru, güncel ve ciddi bir ilişki bulunuyorsa davada menfaat bağının bulunduğu, bunun dışında subjektif bir hakkın ihlal edilmesinin araştırılmayacağı, menfaat ihlali koşulunun her olaya özgü irdelenmiş ve dava konusu işlemin davacıyı etkilemiş olmasının, idari yargıda menfaat ihlali için yeterli sayıldığı hususlarına yer verilmiştir. Bu karara göre, menfaat ihlalinin gerçekleşip gerçekleşmediği hususu, her olayın özelliği ve davacısı dikkate alınarak değerlendirilecektir. Yani menfaat ihlali koşulu, iptali istenen işlemin nitelik ve muhatabı gözetilerek idari yargı yerince her davada ayrı ayrı takdir ve tespit edilir¹⁴⁸.

İdari işlem; kişinin önceki hukuki durumundan kopma şeklinde hukuki sonuç doğurabileceği gibi önceki hukuki durumuna ek yükümlülükler, ödev ya da borçlar, değişiklikler getirmek şeklinde de hukuki sonuç doğurabilir. Vergi mükellefiyeti tesis işlemi; kişiyi daha önce yerine getirmek zorunda olmadığı, vergi ödevleri denilen ödevlere muhatap kılarak önceki hukuki durumunda onun yararına olmayan değişiklikler yapar, kişinin yükümlülüklerinde artışa sebebiyet verir¹⁴⁹. Ancak vergi mükellefiyetinin re'sen terkin ettirilmesi işlemi ise; kişinin önceki hukuki durumundan(vergi mükellefiyeti) kopması şeklinde hukuki sonuç doğurur.

Vergi davalarında, vergi ödevlisinin dava açmakta korunmaya değer menfaati bulunmalıdır. Örneğin kendisine ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarh edilmiş veya ceza kesilmiş mükellefin bu işlemler tahakkuk etmeden mahkemeye başvurarak bu işlemlerin iptalini istemesinde ya da kendisinden haksız yere fazla vergi tahsil edilmiş bir mükellefin idari yargı yerine başvurarak ödemiş olduğu fazla verginin iadesini istemesinde menfaati bulunmaktadır¹⁵⁰. Buna göre mükellefin, vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde idarece tesis edilmiş bulunan hukuka aykırı işlemleri dava konusu etmesinde menfaati bulunmaktadır.

¹⁴⁷Anayasa Mahkemesi'nin 21.09.1995 tarih ve E:1995/2,K:1995/47 sayılı kararı(10.04.1996 tarih ve 22607 sayılı RG'de yayımlanmıştır)

¹⁴⁸YAMAN, s.372; YENİCE-ESİN, s.484

¹⁴⁹CANDAN, s.102-103

¹⁵⁰YÜCE, s.146

Menfaat ilişkisinin varlığı, genellikle uyuşmazlık konusu olaydan çıkarılır. İdari yargı yerinin bu yönden tereddüde düşmesi durumunda, menfaat ilişkisinin varlığını davacının kanıtlaması gerekir. Davacı, işlemin iptalini istemekte meşru, kişisel ve güncel menfaati bulunduğunu ortaya koyamazsa davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekir¹⁵¹.

2.2.1. Menfaat İhlali Kavramının Unsurları

2.2.1.1. Menfaatin Meşru Olması

Menfaatin meşru olması, hukuk düzenine aykırı olmaması, yani hukuki temele dayalı olması anlamına gelmektedir. Meşru menfaatin varlığından söz edebilmek için, menfaatin hukuken ileri sürülebilir olması şarttır. Dolayısıyla hukuki dayanaktan yoksun bulunan sadece fiili bir temele dayanan bir menfaat meşru sayılmadığından iptal davasına konu olamaz.

İptal davası açılabilmesi için hukuken korunan bir menfaatin ihlal edilmesi gerekmektedir. Yani menfaat, hukuka uygun bir durumdan doğmalıdır. Hukuken korunmaya layık olmayan, örneğin ahlaka ve kanuna aykırı olan bir menfaatin ihlal edilmiş olması, kişiye ihlali doğuran idari işlemin iptalini isteme hakkı vermez. Mesela taşınmazın maliki olmayan ve taşınmazla bir ilgisi bulunmayan şahsın taşınmaz yönünden hukuken korunmaya değer menfaati bulunmadığından, taşınmaz ile ilgili tesis edilecek idari işlemlere karşı bu şahıs iptal davası açamaz¹⁵².

Hukuka aykırı olmayan bir durumun, ahlaka veya toplumsal kurallara aykırılığı sebebiyle dava ehliyeti bakımından ihlal edilen menfaatin meşru olmadığı söylenemez. Örneğin yasayla serbest bırakılan kumarhaneler ile ilgili bir yönetmeliğin iptali istemiyle dava açılması durumunda, kumarhane işleten şahsın toplumda hoş karşılanmayan bir faaliyette bulunduğu gerekçesiyle menfaatinin meşru olmadığı ileri sürülemez.

¹⁵¹YENİCE-ESİN, s.493

¹⁵²CANDAN, s.105-106

Yıldırım'a göre¹⁵³, hukuk düzenine açıkça aykırı olmamak, yasaklanmamış olmak şartıyla toplumsal kurallara uygun olan ve toplum yaşayışından kaynaklanan durumlar menfaat ihlali bakımından kabul edilebilir. Örneğin imam nikahı ile oluşan birliktelik, hukuken evlilik olarak kabul edilmese de menfaat ihlali bakımından meşru ilişki olarak kabul edilmektedir.

Onar'a göre; menfaatin meşru sayılabilmesi için hukuksal bir durumdan çıkması, böyle bir duruma dayanması gerekmektedir. Anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik, idari teamüller, içtihat, sözleşme veya diğer idari karardan çıkan genel veya özel bir hukuki duruma dayanan menfaatler meşru sayılır¹⁵⁴. Meşru menfaat hukuka ve ahlaka aykırı olmayan menfaattir. Genel anlamda kanunların ve kamu vicdanının doğru bulduğu şey meşru sayılır. Sarıca'ya göre; örf ve adete dayanan bir menfaat de meşru sayılabilir. Ayrıca hukuki dayanaktan tamamen yoksun bulunan, yani yalnızca fiili bir temele dayanan bir menfaat meşru sayılmaz. Tamamen fiili bir durumdan doğan menfaat de iptal davasına sebebiyet vermez. Hukuka aykırı durumdan doğan bir menfaat meşru kabul edilemez.

Menfaat ihlalinin gerçekleşmesinde menfaatin meşru olması, kişisel ve güncel olmasından önce gelir¹⁵⁵. Menfaatin kişisel ve güncel olması koşulları, yasanın izin vermemesi halinde meşruiyet koşulunu içermeyeceğinden dava açmak için yeterli değildir¹⁵⁶. Yani ihlal edilen kişisel ve güncel bir menfaatin ancak meşruluğu söz konusu ise dava açmak için yeterli bir durumun varlığından söz edilebilir.

2.2.1.2. Menfaatin Kişisel Olması

İptali istenen idari işlemin davacıyı doğrudan ya da dolaylı etkilemesi gerekmektedir. Kişi, kendi menfaatini etkilemeyen idari işlemlere karşı iptal davası açamaz. Danıştay kararlarında kişisel menfaat, "doğrudan doğruya davacının menfaatini haleldar eden" ya da "doğrudan doğruya menfaati haleldar olanlar"

¹⁵³YILDIRIM, s.390

¹⁵⁴ONAR, s.1781-1782

¹⁵⁵KARAVELİOĞLU, s.137

¹⁵⁶YENİCE-ESİN, s.484

şeklinde ifade edilmektedir. Düzenleyici işlemlerde tasarrufun etki alanı geniş olduğundan menfaati ihlal edilen kimselerin sayısı da artmaktadır¹⁵⁷.

Menfaatin kişisel olması, dava konusu işlemin mutlaka davacı hakkında tesis edilmiş olması anlamına gelmez. Dava konusu işlem ile davacı arasında maddi veya manevi bir ilişki doğuyorsa, yani idari işlemin yok ettiği ya da doğumuna engel olduğu hukuki durumun tarafı davacı oluyorsa, menfaatin kişisel olması unsuru gerçekleşmiştir¹⁵⁸. Önemli olan işlemin o kimseyi de etkilemesidir. İptali istenen idari karar, yalnız davacıyı değil fakat başkalarını da etkilediği takdirde diğerleri gibi davacı da bu karara karşı bir iptal davası açabilir¹⁵⁹. Örneğin memurun görevden alınarak yerine başkasının atanması durumunda, hem kendisinin görevden alınması işlemi hem de başkasının kendi yerine atanması işleminde memurun menfaat ilişkisi vardır. Zira memurun yerine başka bir kişinin atanması işlemi de, memurun kendi durumunu olumsuz yönde etkiler niteliktedir.

Kişisel menfaatin ihlal edilmesi koşulu, dava konusu edilen olayın özelliklerine göre geniş ya da dar yorumlanmaktadır¹⁶⁰. Salt vatandaşlık, semt sakinliği, hemşerilik gibi sıfat ve durumlar, kişilere iptal davası açma hakkı vermez¹⁶¹. Ancak Danıştay; kent planlaması, çevre, özelleştirme, tarih ve kültür gibi konularda menfaat ihlalinin gerçekleştiğini kabul ederek bu sıfatlarla açılan iptal davalarını kabul etmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında ise söz konusu sıfat ve durumlarla açılan iptal davalarında, davacıyla iptali istenilen idari işlem arasında menfaat ihlali koşulunun gerçekleşmediği belirtilerek açılan idari davalar ehliyet yönünden reddedilmektedir.

Danıştay'a göre, salt vergi mükellefi olmanın, idari işlemle kişi arasında bulunması gereken kişisel menfaat ihlali ilgisinin kurulması için yeterli değildir. Vergi yükümlüsü sıfatı, vergi hukukundan doğan bir uyuşmazlıkta menfaat ihlalinin bulunması durumunda kişiye dava açma hakkı tanır. Fakat bir şahsın yalnızca vergi ödüyor olması, davacıya idari dava açma ehliyeti kazandırmaz. Yine Danıştay,

¹⁵⁷YENİCE-ESİN, s.487

¹⁵⁸YAMAN, s.372-373; CANDAN, s.107

¹⁵⁹SARICA, s.37

¹⁶⁰KALABALIK, s.143

¹⁶¹CANDAN, s.108

milletvekillerinin, milletvekilliği sıfatıyla iptal davası açmalarında menfaatlerinin bulunmadığına karar vermiştir¹⁶².

Aynı hakkın şahsi hakka olan üstünlüğü, iptal davası açma sırasında da kendini gösterir. Taşınmazla ilgili olarak açılan iptal davalarında, genelde, taşınmazın malikinin menfaat ilişkisinin bulunduğu, kiracıların menfaat ilişkisinin bulunmadığı kabul edilir. Ancak kiracıların taşınmazla ilgili menfaatlerinin ihlal edildiği bazı durumlarda idari yargı yerlerince, kiracıların menfaat ilişkisinin bulunduğu hükmedilmektedir. Kiracıların kiraladığı taşınmaz yönünden menfaat ilişkisinin bulunup bulunmadığı uygulamada tartışmalıdır.

Diğer taraftan, kamu hizmetlerinden yararlanan ilgililerin, bu hizmetlerin yürütülmesi ve dağıtılmasıyla ilgili olarak hazırlanan tarifeler için açılan iptal davaları Danıştay'ca kabul edilmektedir¹⁶³.

Menfaatin kişisel olması kuralının istisnası; dernek, sendika ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının(oda, birlik ve barolar), üyelerinin tümünün menfaatini ilgilendiren konularda tesis edilen idari işlemlere karşı iptal davaları açabilmeleridir. Yani ihlal edilen menfaatin; dernek, sendika ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının tüzel kişiliğine ait olması aranmaz. Bu tüzel kişilerin iptal davası açabilmeleri için üyelerinin ortak menfaatinin ihlal edilmesi yeterlidir. Ayrıca 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'na göre kurulan sendikalar; söz konusu Kanun'un 19.maddesi uyarınca, üyeleri hakkında tesis edilen ve yalnızca üyelerinin kişisel menfaatini ihlal eden bireysel idari işlemlere karşı da üyelerini temsilen dava açabilirler. Kamu görevlileri sendikalarının üyelerinin kişisel menfaatini ihlal eden bireysel idari işlemlere karşı dava açabilmeleri için, sendika üyesinin sendikadan hukuki yardım talep etmesi ve sendika yönetim kurulunun bu hususta karar alması yeterlidir¹⁶⁴. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun kararıyla¹⁶⁵ bu konudaki içtihatlar bu yönde birleştirilmiştir.

¹⁶²KALABALIK, s.145-146

¹⁶³ALTUNDİŞ, s.374-375

¹⁶⁴CANDAN, s.108-109

¹⁶⁵Dan. İBK'nın 03.03.2006 tarih ve E:2005/1,K:2006/1 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

2.2.1.3. Menfaatin Güncel Olması

Menfaatin güncel olması, menfaatin davanın açıldığı anda bulunması ve davacıya ait olması anlamına gelir. Davanın açıldığı tarihte menfaat ilişkisi güncelliğini yitirmişse dava ehliyet yönünden reddedilir. Doğmamış ya da ileride doğabilecek bir menfaat gerekçe gösterilerek dava açılmaz¹⁶⁶. Ancak yakın bir gelecekte ortaya çıkması kesin olan bir menfaat ihlali söz konusu ise, menfaat ilişkisi güncel kabul edilir. Örneğin düzenleyici işlemin ortaya çıkması durumunda, düzenleyici işleme dayalı uygulama işlemi tesis edilmeden düzenleyici işleme karşı dava açılabilir. Zira düzenleyici işlemde sonra uygulama işleminin geleceği kesindir ve bu durumda menfaat günceldir. Ayrıca düzenleyici işlemin ileride muhatabı olacak şahısların, bu işlemin olumsuz sonuçlarıyla karşılaşmadan dava açabilmeleri mümkün olmalıdır. Buna göre, düzenleyici işleme karşı dava açmak isteyen şahsın, düzenleyici işlemi kendi menfaati bakımından tehdit olarak görmesi ve bu algılamayı haklı kılan gerekçelerin bulunması durumlarında menfaat ihlalinin güncelliği koşulunun varlığı kabul edilmelidir¹⁶⁷.

Menfaatin güncelliği konusunda değişik görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, davanın açıldığı tarihte menfaatin bulunması yeterlidir. Davanın sonuçlandırılmasına kadar menfaat ilişkisinin bulunmasına gerek yoktur. Bu görüşteki Yıldırım'a göre¹⁶⁸, hukuka aykırı işlemin iptalinde kamu yararı bulunması nedeniyle menfaat ihlalinin davanın açıldığı sırada olması yeterli görülebilir. Yine Kalabalık'a göre¹⁶⁹, davanın açıldığı tarihte menfaat bağının bulunması yeterli olup, davacının durumunda sonradan meydana gelen değişiklikler dava ehliyetini ortadan kaldırmaz. Onar'a ve Eroğlu'na göre¹⁷⁰; menfaatin güncel olması, davanın açıldığı anda ve hiç olmazsa dava devam ederken menfaatin bulunması anlamına gelir. Bu menfaatin davanın hükme bağlandığı sırada da devam etmesi gerekir. Sarıca'ya göre¹⁷¹, davanın açıldığı veya idari yargı yerince tetkik edildiği sırada bir menfaat bulunması durumunda menfaatin güncelliğinden bahsedilir. Diğer bir görüşe göre, davanın açıldığı tarihten

¹⁶⁶GÖZÜBÜYÜK, s.185

¹⁶⁷YILDIRIM, s.390

¹⁶⁸YILDIRIM, s.392

¹⁶⁹KALABALIK, s.143

¹⁷⁰ONAR, s.1782; EROĞLU Hamza, İdare Hukuku Dersleri(Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi), Sevinç Matbaası, Ankara 1972, s.368

¹⁷¹SARICA, s.42

sonuçlandırıldığı tarihe kadar menfaat ilişkisi bulunması gereklidir. Alan'a göre¹⁷², dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte menfaat ilişkisinin bulunması, davanın açılması ve sonuçlandırılması için yeterlidir. Bu görüşe göre, belli sürelerle sınırlı olarak yapılan işlemlere karşı iptal davası yolunun açılması gerekir. Yani belli sürelerle sınırlı olarak yapılan işlemlerde dava aşamasında menfaat ilişkisinin bulunup bulunmadığına bakılmasına gerek yoktur. İkinciöğullarına göre ise¹⁷³, davanın açıldığı tarihte mevcut olan menfaatin dava süresince devam etmesi zorunlu olduğu gibi, davanın açıldığı tarihte mevcut olmayan menfaat ihlalinin, dava dosyasının karara bağlanmasından önce husule gelmesi halinde de menfaat güncel sayılır. Danıştay'ın içtihatlarına göre, menfaatin, davanın açıldığı tarihten karara bağlandığı tarihe kadar güncelliğini koruması gerekmektedir¹⁷⁴. Ayrıca İYUK'un 26.maddesinde yer alan yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçelerin iptal edileceği hükmüne bakılarak menfaat ilişkisinin dava süresince bulunması gerektiği söylenebilir. Fransız Danıştay'ına göre, ya dava açıldığı zaman ya da karar verilirken menfaatin bulunması yeterlidir¹⁷⁵.

İdari işlemin dava açılmadan önce idarece geri alınmasına karşın, söz konusu işlemin iptali istemiyle iptal davası açılmışsa, davanın açıldığı sırada menfaat ihlali bulunmadığından dava ön şartlar(ehliyet) yönünden reddedilir ve davacı yargılama giderlerine mahkum edilir. Zira dava açılmadan önce idare işlemini geri almakla, iptali istenen idari işlem, geri alındığı andan itibaren ortadan kalkmış demektir.

Dava açıldıktan sonra idari işlemin geri alınması durumunda, davanın açıldığı sırada menfaat ihlali devam ettiğinden, dava ön şartlar(ehliyet) yönünden reddedilmez. Dava karara bağlanmadan önce idarenin işlemini geri alması, esas itibariyle HMK'da öngörülen "kabul"e benzer. Dava konusu işlemin geri alınması suretiyle, işlemin ilk alındığı andan itibaren ortadan kalkmış olduğu hususu karar verilmesine yer olmadığına dair kararda belirtilir ve idare davayı kaybetmiş gibi yargılama giderlerine mahkum edilir¹⁷⁶. Geri alma niteliği gereği yargı yerince verilen iptal kararına benzer. Bu nedenle, geri almanın iptal davasını konusuz bıraktığı söylenebilir.

¹⁷²ALAN, s.32

¹⁷³İKİNCİÖĞULLARI, s.154

¹⁷⁴KARAVELİOĞLU, s.1093; GÖZÜBÜYÜK, s.185

¹⁷⁵GÖZÜBÜYÜK, s.186; YENİCE-ESİN, s.491

¹⁷⁶GÖZÜBÜYÜK-TAN, s.435

İptal davası açılan bir idari işlemin idarece kaldırılması durumunda, idari işlem ilk alındığı andan itibaren değil, kaldırma kararının alındığı andan itibaren sonuç doğurur. Buna göre, dava açılmadan önce idare tarafından kaldırılmış bir idari işleme karşı açılan davada, iptali istenilen işlemin yapıldığı tarihten idarece kaldırıldığı tarihe kadar olan zaman içerisinde menfaat ihlali devam ettiğinden, idari yargı yerince, davanın ilk inceleme aşamasında ön şartlar(ehliyet) yönünden reddedilmemesi, bilakis idari işlemin tesis edildiği tarihten idarece kaldırıldığı tarihe kadar olan zaman içerisindeki etkisini ortadan kaldırmak için davanın esasının karara bağlanması gerekmektedir. Dava açıldıktan sonra idari işlemin kaldırılması durumunda yine aynı şekilde hareket edilmelidir¹⁷⁷.

Yoklukla malul bir karara karşı, yokluğun tespiti için, menfaati ihlal edilen kişi idari dava açabilir. Bunun yanında kişinin menfaatini ihlal eder mahiyette birden fazla kararın bulunması halinde, idari davanın, bu menfaati doğrudan doğruya ihlal eden karara karşı açılması gerekir. Diğer taraftan; daha önce verilmiş bir kararı teyit etmekten ibaret bulunan bir karara karşı iptal davası açılamaz. Ancak yeni bir kararın eskisinden değişik yeni hükümler getirmesi ve bir menfaat ihlalinin söz konusu olması halinde yeni karar iptal davasına konu edilebilir¹⁷⁸.

Yenice-Esin'e göre; idare, başlangıçta davacının isteğine uygun bir işlem yaptıktan ve davanın ortadan kalkmasını sağladıktan sonra, eski işlemine koşut yeni bir işlem tesis edebilir. Bu nedenle, davacı kendi iradesiyle davadan vazgeçmedikçe, dava sırasında menfaat ilişkisi ortadan kalkmaz¹⁷⁹.

Davacının, idari işlemin bozduğu hukuki durumla ilişkisinin dava devam ederken sona ermesi durumunda davaya devam edilemez. Örneğin idari devam ederken davacının yıkım kararına konu taşınmazını satması durumunda menfaat ilişkisi sona erer. Ancak davacının iptal davasına devam etmek için gerekli menfaat ilişkisinin kalmamış olması, idari işlemde doğan zararın tazmini maksadıyla tam yargı davası açılmasına engel değildir¹⁸⁰. Bu şekilde açılan tam yargı davasında idari işlemin hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilecektir.

¹⁷⁷GÖZÜBÜYÜK-TAN, s.435

¹⁷⁸İKİNCİOĞULLARI, s.152

¹⁷⁹YENİCE-ESİN, s.490

¹⁸⁰CANDAN, s.112

2.2.2. Menfaat İlişkisinin Kanun Tarafından Tayini

213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun(AATUHK)'un bazı düzenlemelerinde, idarece tesis edilen idari işlemlere karşı vergi davası açabilecek kişiler gösterilmiştir. Dolayısıyla vergi davası açmakta menfaati olan kişiler, söz konusu Kanun hükümleri ile belirlenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Bu hükme göre, vergi davalarında menfaat ilişkisinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

2.2.2.1. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 377.Maddesinin

1.Fıkrası Tarafından Tayini

213 sayılı VUK'un 377.maddesinin 1.fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümde görüleceği üzere vergi davası açabilecek olanlar, esas itibariyle vergilendirme ve ceza kesme işlemine taraf olanlar yönünden yapılmıştır. Bu hükme göre, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı yalnızca bu vergi ve cezalara muhatap olan kişilerin dava açma hususunda menfaati bulunmaktadır. Yani mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler dışında kalan kişilerin tarh ve ceza işlemlerinin iptalini istemekte menfaatleri bulunmamaktadır. Mükellefler, adına ceza kesilenler veya hakkında takibat yapılan kişiler; tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Mali müşavirlere vergi davası açma hakkı tanınması yasal anlamda mümkün değildir¹⁸¹. Ancak vergi davasının duruşması sırasında vergi mükelleflerinin mali

¹⁸¹KIZILOT-KIZILOT, s.352

müşavir veya muhasebecileri, 213 sayılı VUK'un mükerrer 378.maddesine istinaden teknik açıklama yapabilirler.

213 sayılı VUK'un 8.maddesinin 1.fıkrasına göre vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi yükümlüsünün belirleyici niteliği, vergiyi doğuran olayın yükümlünün kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olmasıdır¹⁸². Vergi yükümlülüğü, vergiyi doğuran olay ile birlikte gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay her vergi açısından yasalarında belirlenmiştir. Ayrıca çeşitli vergi kanunlarında ilgili vergilerin mükelleflerinin kimler olduğu belirlenmiştir.

Gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşlar vergi mükellefi olabilmektedirler. Adi ortaklık veya bir banka şubesi, ilgili vergi kanunlarında öngörülmediği için gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır. Bunların yerine bu vergiler açısından adi şirketin ortakları veya banka şubesinin bağlı bulunduğu sermaye şirketi vergi mükellefi olmaktadır. Adi ortaklık veya banka şubesi, katma değer vergisi ve stopaj yoluyla alınan vergi bakımından mükellef olmaktadır¹⁸³.

Kamu kuruluşları olan kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekkülleri(örneğin Devlet Demir Yolları, posta işletmesi vs.) de çeşitli vergiler bakımından vergi yükümlüsü olabilirler. İş ortaklıkları, tüzel kişiliği bulunmamasına karşın kurumlar vergisi yükümlüsüdürler.

Vergi yükümlüsünün vergilendirmeden doğan ilişkide maddi ve şekli görevleri bir arada bulunur. Yükümlünün vergi borçlusu olmadan yerine getirmesi gereken şekli ödevleri olabilir. Örneğin mükellefin vergi borcu doğmadığı halde gelir ve/veya katma değer vergisi beyannameleri vermesi vb. Bunun yanında yükümlünün şekli ödevi bulunmayıp, vergi borçlusu olduğu maddi yükümlülük durumları da söz konusu olabilir. Mesela noter ve tapu harçlarında yükümlünün, şekli ödevi bulunmayıp yalnızca borçlu olduğu miktarı ödemekle yükümlü olduğu görülmektedir.

¹⁸²ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.72

¹⁸³BİLİCİ, s.51-52

Vergi yükümlüsü vergilendirmeye ilişkin ödevleri her zaman kendisi yerine getirmez. Söz konusu ödevler başkası tarafından yerine getirilebilir. Mesela katma değer vergisi uygulamasında vergi yükümlüsünün Türkiye sınırları içerisinde ikametgahı ve işyerinin bulunmaması durumunda katma değer vergisi beyannamesi vergi kesintisi yapanlar tarafından verilir.

Vergi kanunlarına göre kendisinden vergi alınan kişiye yasal yükümlü denir. Yükümlüler, ödedikleri vergiyi çeşitli ekonomik durumlardan yararlanmak suretiyle başkalarına yansıtabilirler. Örneğin mal alımı sırasında katma değer vergisi ödeyen satıcının, bu vergiyi sattığı malın fiyatına ilave ederek nihai tüketiciye satması durumunda, yasal yükümlü satıcı olmasına karşın, verginin fiili yükümlüsü nihai tüketici olur. Ancak vergilendirmeye ilişkin ödevler bakımından vergi dairelerine muhatap olan kişiler, yasal yükümlülerdir.

Vergi yükümlülüğü yasadan doğan bir hukuki durum olduğundan, sözleşme yoluyla yasalara aykırı olarak değiştirilemez. Vergi kanunlarında öngörülen istisnalar hariç vergi yükümlülüğüne ilişkin sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz.

Vergiyi doğuran olayın yasaklanması, vergi yükümlülüğün doğmasını engellemez. Örneğin uyuşturucu ticareti yapan kişinin, ticari kazanç nedeniyle gelir vergisi yükümlülüğü doğar.

Vergi yükümlülüğü için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır. Vergi yükümlüsü olmak için vergiyi doğuran olay ile iradi veya gayri iradi ilişki kurmak yeterlidir. Fiil ehliyeti bulunmamasına rağmen vergiyi doğuran olay ile ilişki içerisinde bulunan kişiler, vergi yükümlüsü olurlar. Bu kişilerin kanuni temsilcileri, vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulurlar. Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri durumunda, temsil ettikleri kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergiler kanuni temsilcilerin malvarlıklarından tahsil edilir. Ancak kanuni temsilcilerin kendi malvarlıklarından tahsil edilen söz konusu vergiler yönünden vergi yükümlüsüne rücu hakları vardır. Buna karşılık kanuni temsilciler, vergi yasalarına aykırı düşen fiilleri nedeniyle doğan vergi cezalarından cezaların şahsiliği ilkesi gereği bizzat cezanın muhatabı olurlar. Bu durumun tek istisnası, tüzel kişilerin idaresi ve tasfiyesi sırasında vergi yasalarına aykırı hareketlerden doğan

vergi cezaları kanuni temsilci adına değil tüzel kişi adına kesilir. Ancak bu cezaların tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilciden tahsili cihetine gidilir.

Vergi yükümlüsü, tek taraflı temsil yetkisi vererek veya vekalet sözleşmesi yaparak vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yürütülmesini bir başka kişiye bırakabilir. Vergilendirmeye ilişkin işlemleri vergi yükümlüsü adına yapacak bu iradi temsilcinin avukat olması zorunlu değildir. Buna karşılık vergi yargısı aşamasında avukat olmayan kişinin vergi yükümlüsünü temsil etmesi mümkün değildir. Ayrıca vergi davasının duruşması sırasında yükümlünün muhasebecisi veya mali müşavirinin dinlenmesi, bu kişinin yükümlünün temsilcisi olduğu anlamına gelmez¹⁸⁴.

Vergi yükümlüsü; kendi adına re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları(213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) yönünden uzlaşma yoluna başvurabilir. Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre, mükellef tabirinin; kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerle, sorumluları, müteselsil sorumluları ifade edeceği belirtilmiştir. Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla(tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekili, belirlenen günde uzlaşma görüşmelerine katılabilir ve uzlaşma aşamasında düzenlenen tutanakları imzalayabilir. Uzlaşma aşamasındaki işlemler için mükellefin vekilinin avukat olması zorunlu değildir.

Uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında mükellefler tarafından dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette de bulunulamaz. Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın

¹⁸⁴ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.75

tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

Mükellef tarafından aynı vergi için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa bu dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir. Bu durumda vergi mahkemesince yargılamaya devam edilir.

Mükellefler veya adlarına ceza kesilecek kişiler, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurabilirler. Ancak Maliye Bakanlığı'nın, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri yapılmasına izin vermesi gerekir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması şeklindeki hesap hataları ile mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet dönemindeki hata şeklindeki vergilendirme hatalarından oluşur. Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükellefler, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına; il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edebilirler. Şikayet başvurusu da reddedilen yükümlü için olayı vergi mahkemesine intikal ettirme olanağı bulunmaktadır. Yani vergi hatası ile ilgili düzeltme ve/veya şikayet başvuruları reddedilen yükümlü, başvurusunun reddedilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açabilir.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır.

Uygulamada, gerçek kişinin ölümü halinde, murisin varise intikal eden vergi mükellefiyeti yönünden varisin dava açma hususunda menfaat ilişkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında¹⁸⁵, muris tarafından noter satış sözleşmesiyle satılan araca ait motorlu taşıtlar vergisinin ve gecikme zammının muris adına tahakkuk ettirilerek anılan kişi tarafından ödenmesinden sonra, varisçe kendisine intikal eden mükellefiyetin terkinini ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; davacının kişisel, güncel ve meşru menfaatinin bulunduğu belirtilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi, ölenin vergi mükellefiyetinin de varise intikal ettiğini kabul ederek varisin bu konuda dava açma hususunda menfaatinin bulunduğuna hükmetmiştir.

Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi yansıtılmalı vergilerde nihai tüketicinin ödediği vergiler ile ilgili olarak nihai tüketici açısından menfaat ihlalinin gerçekleşip gerçekleşmediği uygulamada tartışmalıdır. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında¹⁸⁶ "...Nihai tüketici olması nedeniyle katma değer vergisinin asıl yüklenicisi(mükellefi) konumundaki her bireyin, vergi oranları ile ilgili olarak toplumun tümünü ve dolayısıyla kendi menfaatini zedeleyen, kamu yararına ve hukuk devleti esaslarına aykırı olan düzenleyici işlemlere karşı dava açma hakkı bulunduğundan, davalı idarenin, davacıların dava açmakta menfaatleri bulunmadığı yolundaki def'i yerinde görülmemiştir..." denilmektedir. Bu karara göre, katma değer vergisinin asıl yüklenicisi konumunda bulunan her şahsın, kendi menfaatini zedeleyen vergi oranları ile ilgili düzenleyici işlemlerin iptalini istemekte menfaati bulunmaktadır. Ancak Danıştay Yedinci Dairesi'nin diğer bir kararında¹⁸⁷ "Araç satışından kaynaklanan özel tüketim vergisinin mükellefi olan. ve. Limitet Şirketi, verginin tamamını, davacı Şirketten peşinen tahsil edip, bağlı olduğu Vergi Dairesi

¹⁸⁵Danıştay Yedinci Dairesi'nin 04.11.2009 tarih ve E:2007/6570,K:2009/4569 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

¹⁸⁶Danıştay Yedinci Dairesi'nin 11.03.2003 tarih ve E:2001/4997,K:2003/555 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

¹⁸⁷Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09.10.2007 tarih ve E:2005/1509,K:2007/4088 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

Müdürlüğüne kendi adına vermiş olduğu beyannameyle ihtirazi kayıt koymaksızın ödemiştir. Dolayısıyla; beyan sahibi tarafından idari davaya konu edilmesine olanak bulunmayan böyle bir işlemin, aralarında yaptıkları (açık ya da kapalı, sözlü veya yazılı) sözleşmeye dayanarak muhatabı olmayanlar tarafından dava konusu edilebileceği kabul edilmez. Bu bakımdan; söz konusu satış işlemi nedeniyle ödenen özel tüketim vergisinin iadesini istemekte, davacı Şirketin menfaatinin bulunmadığı gerekçesiyle, davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, süre aşımı yönünden reddi yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir..." hususlarına yer verilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bu kararına göre, aracı satın alan kişinin, satış işlemi sırasında ödediği özel tüketim vergisinin iadesini istemekte menfaatinin bulunmadığına hükmetmiştir. Benzer bir konuda Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen bir kararda ise¹⁸⁸ "...Uyuşmazlık, ipotekli olan taşınmazın cebri icra yoluyla davacı banka tarafından satın alınması sırasında ödenen katma değer vergisinin iadesi istemine ilişkin bulunmaktadır. Genel olarak, cebri icra yoluyla yapılan satışlarda, satışı yapan kişi veya kuruluşun mükellef sayılması doğaldır. Ancak, olayda olduğu gibi, bir kamu kurumu durumunda olan İcra Müdürlüğü'nün yaptığı kamu hizmetinden dolayı mükellef tutulmasının "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur. Böyle bir durumda satışı yapan icra dairesi ile kurulan işlem arasında bir menfaat ilişkisi de bulunmamaktadır. Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin yükümlüsü başlangıçta satışı yapan icra müdürlüğü ise de, verginin yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle vergi yükü, açık artırma yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacının üzerinde kalmaktadır. Bu durumda, kesin satış bedeli üzerinden tahakkuk ettirilen katma değer vergisini yüklenen banka davacı olabilir..." hususları yer almıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin söz konusu kararında, açık artırma yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacı banka üzerinde vergi yükü kaldığından, kesin satış bedeli üzerinden tahakkuk ettirilen katma değer vergisini yüklenen bankanın menfaat ilişkisinin bulunduğu belirtilmiştir. Yine özürhükümlerinin kullanımı için özel tertibat taktirilmiş binek otomobillerinin satışı sırasında ödenen katma değer vergisinin iadesi istemiyle açılan davada, Danıştay Üçüncü Dairesi'nce verilen kanun yararına bozma

¹⁸⁸Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 02.02.2005 tarih ve E:2003/1255,K:2005/102 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

isteminin kabulüne ilişkin kararda¹⁸⁹ "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesinde vergi davası açma yetkisi mükelleflere ve sorumlulara tanınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde de bu verginin mükellefinin, mal teslim eden ve hizmet ifasında bulunanlar olduğu kurala bağlanmış ise de, katma değer vergisinin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna varılmıştır." denilmektedir. Bu karara göre, satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisini ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle olumsuz etkilenen davacı yönünden menfaat ihlali gerçekleşmiştir.

Vergi sorumluluğu; vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunmayan kişinin vergi kanunlarıyla vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli yükümlülükleri yerine getirilmesi açısından vergi dairesine muhatap tutulmasını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemesini ifade eder. 213 sayılı VUK'un 8.maddesinin 2.fıkrasına göre vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu; asıl vergi mükellefi yerine, vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür¹⁹⁰.

Vergi sorumlusu, başkasının vergi borcu için maddi veya şekli yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kişidir. Örneğin küçük ve kısıtlı şahısların kanuni temsilcileri, temsil ettikleri kişilerin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirirler. Mesela damga vergisinde vergiye tabi kağıtların ödenmeyen vergi ve cezasından bu kağıtları ibraz edenlerin sorumlu tutulması, söz konusu kişiler için sadece maddi edimin yerine getirilmesini içerir, şekli edimin yerine getirilmesi söz konusu değildir.

Vergi sorumluluğuna girmeyen bazı durumlar vardır. Katma değer vergisi gibi yansıtılmalı vergilerde vergi sorumluluğu oluşmaz. Yansıtılmalı vergilerde vergi yükümlüsü, vergi yasasında öngörülen mal veya hizmeti satan kişidir. Zira bu kişiler,

¹⁸⁹Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 22.09.2011 tarih ve E:2011/3445,K:2011/5067 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

¹⁹⁰BİLİCİ, s.52

bir önceki aşamada ödedikleri vergiyi müşterilerine yansıtabilirler veya yansıtamayabilirler. Ayrıca dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olması, nihai tüketicinin yasal vergi yükümlüsü sayılmasını gerektirmez. Birden çok kişinin aynı vergi borcunun borçlusu olması durumunda vergi sorumluluğu doğmaz. Zira vergiyi doğuran olay birden fazla yükümlü üzerinde birlikte gerçekleşmiştir. Mesela bir araziye iştirak halinde malik olanlar, aynı emlak vergisi borcunun yükümlüsüdürler ve emlak vergisinden müteselsilen sorumlu olurlar.

Öncel-Kumrulu-Çağan'a göre; murisin vergi borçları başlangıçta mirasçı için doğmadığından, mirasçılar, murisin külli halefi olarak vergi sorumlusu sayılmalıdırlar. Zira murisin vergi borçları ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay, mirasçılardan değil murisin kişiliğinde gerçekleşmiştir. Vergiyi doğuran olay dolaylı yoldan mirasçılara izafe edilmektedir. Ancak mirasçılardan, murisin vergi cezalarından sorumlulukları bulunmamaktadır. Yine teşebbüslerin birleşmeleri, devir ve bölünmelerinde devralan kurumun vergi yükümlülüğünden çok vergi sorumluluğu bulunmaktadır. Devralan kurum, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmediğinden, müfeseh kurumun tahakkuk eden tüm vergi borçlarından külli halef olarak sorumludur¹⁹¹.

Vergi sorumluluğu, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğar ve vergi borcunun ödenmesi ile son bulur. Mesela işveren işçiye ücret ödemesi yapmadıkça, işverenin, işçi ücretinden gelir vergisi kesme ve kesilen vergiyi muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırma sorumluluğu oluşmaz. Vergi sorumlusunun sorumluluğu, vergi borcunu vergi dairesine ödemekle sona erer.

Vergi sorumlusunun görevini yerine getirmemesi ve ayrıca vergi borcunun vergi yükümlüsünden alınamaması durumunda, vergi borcunun vergi sorumlusunun malvarlığından tahsili cihetine gidilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinin 4.fıkrasında, vergi yükümlüsü deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Vergi sorumlularının dava açma yetkisi ile hata düzeltme isteminde bulunma yetkisi tartışmalıdır. Danıştay kararları ile, vergi sorumlusunun vergi hataları açısından

¹⁹¹ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.79

düzeltilme isteme yetkisine sahip bulunduğu kabul edilmiştir. Ayrıca vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesine göre; yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olan kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve diğer ödevlerin yerine getirilmesinden vergi sorumlusu olarak sorumludurlar. Bu kişilerin sorumluluklarını yerine getirmemesi durumunda, verginin ödenmesinden alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Fakat mahsul üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler bu sorumluluğun kapsamı dışında bırakılmıştır.

Vergi davalarında vergi sorumlusu yönünden menfaat ilişkisinin bulunup bulunmadığı konusu özellik arz etmektedir. Burada iki durum bulunmaktadır. Birincisi, sorumlunun kendisine "sorumlu" sıfatıyla kesilen vergi cezalarına karşı dava açabilme durumudur. Vergi sorumlusu, ceza muhatabı sıfatıyla dava açabilir. İkinci durum ise, vergi sorumlusunun sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı dava açabilme durumudur. 213 sayılı VUK'un 11.maddesine göre, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Yüce'ye göre¹⁹², vergi sorumlusunun, bu sorumlulukları yerine getirdikten sonra sorumlulukları sona ermekte ve vergi ile ilişkileri kesilmektedir. Sorumluluk kapsamında kesilen hatalı ya da fazla kesinti sonucu zarar gören diğer bir ifadeyle hakkı muhtel olan kişi, vergi sorumlusu değil, kendisinden kesinti yapılan mükelleftir.

Uygulamada, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi kesmekle yükümlü kişilerin, asıl mükellefler adına tesis edilen işlemler açısından menfaat ilişkisi bulunmamaktadır¹⁹³. Ancak vergi sorumlularının, kendi adlarına tesis edilen vergisel işlemlere karşı açacakları idari davalarda menfaat ilişkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında¹⁹⁴ "213 sayılı

¹⁹²YÜCE, s.154

¹⁹³KIZILOTL-KIZILOTL, s.356

¹⁹⁴Dan. VDDK'nın 12.10.2011 tarih ve E:2011/390,K:2011/583 sayılı kararı(Erişim:D.D., Yıl:2012, S:129, s.450-453)

Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacakları; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kuruluş ve kişilerin bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları ve 98'inci maddesinin birinci fıkrasına göre tevkif ettikleri vergiler ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu; 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörüldükten sonra; 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde

istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.

Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan, davayı, vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle ve 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir." hususlarına yer verilmiştir. Yine Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin kararlarında da¹⁹⁵; çalıştırdığı işçisine yaptığı ücret ödemelerinden sorumlu sıfatı ile kesinti yapmak durumunda olan davacı şirketin ihtirazi kayıtla beyan ederek ödediği gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle dava açma hususunda menfaatinin bulunduğu belirtilmiştir. Danıştay'ın son içtihatlarına bakıldığında, vergi sorumlusunun vergi davası açma hususunda menfaat ilişkisinin bulunduğu yönünde kararlar verilmiştir.

Birden fazla yükümlü ya da sorumlunun aynı bir verginin tamamının borçlusu olmalarına vergi hukukunda teselsül denir. Vergi dairesi alacağını borçlulardan birinden tahsil etmesi halinde diğerinin borcu da sona erer. Mesela iştirak halinde maliklerin taşınmaz ile ilgili emlak vergisi borçlarından müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan üçüncü kişiler de verginin ödenmesinden veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabilirler. Vergi hukukunda teselsül yalnızca yasadan doğar. Örneğin 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 128.maddesine göre, gerekli harçları tamamen tahsil etmeden işlem yapan memurlar, harcın ödenmesinden yükümlü ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu durumda harcı eksik tahsil eden memur adına tarhiyat yapılması durumunda bu şahsın dava açma hususunda menfaati bulunmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 24.maddesinin 2.fıkrasına göre, damga vergisinden muaf kuruluşlarca düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte bu kurumlar müteselsilen sorumludurlar. Damga vergisinden muaf olan bu kuruluş adına tarhiyat

¹⁹⁵Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 08.03.2010 tarih ve E:2009/2974,K:2010/1164 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır); Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 17.10.2011 tarih ve E:2010/7115,K:2011/5962 sayılı kanun yararına bozma isteminin kabulüne ilişkin kararı(Erişim: D.D., Yıl:2012, S:129, s.454-456)

yapılırsa bu kuruluşun dava açma hususunda menfaati oluşur. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinin (e) bendine göre, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapan noterler veya memurlar, motorlu taşıt vergisinin ödendiğini gösteren belge aramadan devir işlemini yapmaları durumunda ödenmeyen veya eksik ödenen vergilerden yükümlülerle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Yükümlü veya sorumlu sıfatıyla bir verginin ödenmesinden müteselsil sorumluluğu bulunan kişilerden birinin suç işlemesi halinde cezaların şahsiliği ilkesi gereğince cezanın sadece o kişi adına kesilmesi gerekir¹⁹⁶. Bazı durumlarda cezalarda da teselsül olabilir.

Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda, beyan sahibi ithalatçı veya ihracatçı şahıs ya da şirket adına ek tahakkuk yapılması veya para cezası kesilmesi durumunda, söz konusu ek tahakkuk veya para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlem açısından yalnızca bu şahıs ya da şirketin menfaati ihlal edilmektedir. Bu durumda, bahse konu şahıs ya da şirketin gümrük işlerini yürüten dolaylı temsilcinin menfaati ihlal edilmemektedir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında¹⁹⁷ "... Dava, ... adına tescilli beyanname kapsamı eşya nedeniyle, bu şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle... Gümrükleme Limited Şirketi tarafından açılmıştır...Davanın görülebilmesinin ön koşullarından biri olan ehliyet kavramı, dava açanın hem genel olarak dava açma ehliyetine sahip olmasını hem de davanın konusunu oluşturan işlem ile hukuken korunması gereken bir menfaat bağının bulunmasını gerektirmektedir. Olayda... adına tescilli beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle anılan şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle davacı şirket tarafından dava açılmış ise de, tesis edilen idari işlem davacı şirketin menfaatini etkileyecek nitelikte olmadığından bu idari işlemin iptalinde davacı şirketin menfaati bulunmamaktadır..." denilmektedir. Bu karara göre, dolaylı temsilci olan gümrük müşavirliği şirketinin, beyan sahibi şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptalini istemesinde menfaati bulunmamaktadır. Fakat, dolaylı temsilci olan gümrük müşavirliği şirketi ya da gümrük müşaviri adına ek tahakkuk yapılması veya para cezası kesilmesi halinde, bu

¹⁹⁶ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.86

¹⁹⁷Dan. VDDGK'nın 27.02.2004 tarih ve E:2003/363,K:2004/27 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

ek tahakkuk veya para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlem yönünden sadece dolaylı temsilcinin menfaati ihlal edilmektedir ve bu işleme karşı yalnızca dolaylı temsilci iptal davası açabilir.

2.2.2.2. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 377.Maddesinin 2.Fıkrası Tarafından Tayini

213 sayılı VUK'un 377.maddesinin 2.fıkrasında "Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde hükmünün; vergi dairelerinin yargısal işlemleri yapabilme ehliyetini gösterme amacını taşımayıp, takdir ve tadilat komisyonları kararlarına karşı açılacak davalarda vergi dairelerinin menfaat ilişkisini belirlemek amacını taşıdığı görülmektedir. Zira vergi dairelerinin yargısal işlemleri yapabilme ehliyeti, bazı özel hükümlerle(5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun) tanınmıştır. Söz konusu komisyon kararları, yalnızca bu kararların alınmasını isteyen vergi dairelerine tebliğ edilir. Ayrıca vergi daireleri, bahse konu komisyon kararlarının geri alınmadığı veya idari dava sonucunda iptal edilmediği sürece bu komisyon kararlarına uymak ve gereğini yerine getirmek zorundadırlar. Bu nedenle bahse konu Kanun hükmüne göre, yalnızca komisyon kararlarının tebliğ edildiği ilgili vergi dairesinin menfaati ihlal edilmiş kabul edilir¹⁹⁸. Söz konusu komisyon kararlarına karşı ilgili vergi dairesi adına dava açma yetkisi, vergi dairesi müdürü tarafından kullanılır. Vergi dairesi müdürünün bulunmaması halinde, vergi dairesi müdürüne vekalet eden kimse tarafından vergi davası açılır¹⁹⁹. Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı davacı sıfatına haiz olması, idari yargıda idarenin esas olarak davalı olması kuralına aykırı, bu konuda ilginç bir durum oluşturmaktadır²⁰⁰.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun bir kararında "Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar hakkında uzlaşmaya varıldıktan sonra, vergi dairesinin takdir matrahının arttırılması yolunda açacağı davanın incelenme olanağı yoktur." hususlarına yer

¹⁹⁸CANDAN, s.114

¹⁹⁹KIZILOL-KIZILOL, s.356

²⁰⁰ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.192

verilmiştir²⁰¹. Bu karara göre, takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar yönünden uzlaşmaya varılması durumunda, vergi dairesinin söz konusu takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hususunda menfaati bulunmamaktadır.

Diğer taraftan; vergi mükellefleri, bu komisyon kararlarına dayanılarak vergi dairesince yapılacak vergisel işlemlerin(tarh ve ceza işlemlerini içeren vergi-ceza ihbarnamesi) tebliği ile komisyon kararlarından haberdar olurlar. Yani vergi mükellefleri ile adlarına ceza kesilenlerin dava hakları, komisyon kararları üzerine cezalı tarhiyatlar yapıp cezalı tarhiyatları içeren ihbarnamelerin tebliğ edilmesi durumunda doğacaktır²⁰². Danıştay'ın süregelen içtihatlarında, takdir komisyonu kararlarının vergi mükelleflerince tarh işleminden bağımsız dava konusu edilemeyeceği ve söz konusu kararların tarh işleminin hazırlık işlemi niteliğinde bulunduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak, komisyon kararlarının vergisel işlemler ile birlikte vergi mükellefine tebliğ edilmesi durumunda, vergi mükellefinin komisyon kararlarına karşı dava açma hususunda menfaati bulunmaktadır.

Vergi kanunlarında açıkça öngörülen ayrık haller(VUK'un mükerrer 49.maddesi) ile VUK'un 267.maddesinde öngörülen emsal bedelin takdir yöntemiyle belirlenmesi gibi takdir kararının bizzat mükelleflerce istenilmesi hallerinde söz konusu komisyon kararlarına karşı mükelleflerce ya da gerekiyorsa vergi dairelerince dava açılabilir²⁰³.

213 sayılı VUK'un 378.maddesinin 1.fıkrasında "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." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre; mükellefler ve adlarına ceza kesilenler yönünden verginin tarh edilmesi ya da cezanın kesilmesi; vergi daireleri yönünden tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahipleri yönünden istihkak sahiplerine ödemenin yapıp ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması durumlarında menfaat ihlalinin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Yani söz konusu

²⁰¹Dan. İBK'nın 02.07.1985 tarih ve E:1985/5,K:1985/4 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²⁰²KIZILOTL-KIZILOTL, s.356

²⁰³CANDAN, s.115

hüküm; mükellefler, adlarına ceza kesilenler, vergi daireleri ve istihkak sahipleri açısından menfaat ihlalinin gerçekleştiği zamanı göstermektedir. Mesela bireysel emeklilik sisteminden ayrılan şahsın, bireysel emeklilik sisteminden elde ettiği tüm birikimi(ana para ve getiri) üzerinden sigorta şirketince kesilen ve vergi dairesine yatırılan gelir stopaj vergisine karşı söz konusu şahıs tarafından açılan vergi davasında, istihkak sahibi şahıstan gelir stopaj vergisi kesilmek suretiyle şahsa ödeme yapıldığı tarihte istihkak sahibi şahıs açısından menfaat ihlali gerçekleşmiştir.

2.2.2.3. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun 378.Maddesinin 2.Fıkrası Tarafından Tayini

213 sayılı VUK'un 378.maddesinin 2.fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu belirtilmiştir. Söz konusu hüküm, menfaatin bulunmadığı hali düzenlemiştir. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar doğru olarak kabul edildiğinden mükellef açısından ikrar niteliği taşır ve bu ikrardan geriye dönülemez²⁰⁴. Dolayısıyla mükelleflerin bu beyanlarına karşı dava açma hususunda menfaati bulunmamaktadır. Ancak uygulamada bu konuda tartışma mevcuttur. Zira bazı vergi mahkemeleri, bu nitelikteki davalarda ilk inceleme aşamasında davacının dava açma hususunda menfaatinin bulunmadığını ve mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar dava açamayacaklarını belirterek davanın incelenmeksizin reddine karar verirken, bazı vergi mahkemeleri ise ilk inceleme aşamasında davacının dava açma hususunda menfaatinin bulunduğunu kabul edip dava dosyasını tekemmül ettirdikten sonra mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar dava açamayacaklarını belirterek davanın esastan reddine karar vermektedir. Danıştay, bu iki kararı da sonucu itibariyle yerinde görmektedir. Diğer taraftan, vergilendirmenin mükelleflerin beyanlarına dayanmasına karşın, beyannamede yer almayan ve doğrudan vergi dairesinin hatalı bir işleminden kaynaklanan vergilendirme işlemleri idari davaya konu edilebilir.

Öte yandan Danıştay, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde bu beyannameye dayanılarak yapılan tarh işlemine karşı mükelleflerin dava açma haklarını kullanabileceklerini belirtmiştir. Yani Danıştay'a göre, ihtirazi kayıtla

²⁰⁴CANDAN, s.117-118

verilen beyanname üzerine yapılan tarh ve tahakkuk işlemi yönünden mükelleflerin menfaatinin ihlal edildiği kabul edilerek dava dosyasının esasına girilerek karar verilmesi gerekmektedir²⁰⁵. Hatta Danıştay Dokuzuncu Dairesi; vergi dairesinin düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan yazısının tebliğ edilmesi üzerine, bu zorlama yazısındaki hususlar dikkate alınarak davacı tarafından ihtirazi kayıtsız düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda dahi davacının dava açma hususunda menfaatinin bulunduğu ve dava dosyasının esası hakkında karar verilmesi gerektiğine karar vermiştir²⁰⁶. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi'nin son dönemde verdiği bir kararında ise²⁰⁷; "Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu nedenle, ihtirazi kayıt beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir.

Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiştir. Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtlı beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi yoktur.

Bu bakımdan, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk eden vergi, kesilen vergi ziyası cezası ve tahakkuk ettirilen gecikme faizi ile gecikme zammında yasaya aykırılık bulunmamaktadır." hususlarına yer verilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bu kararından; beyanname verme süresi içerisinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu beyannameye istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden işin esasının incelenebileceği, beyanname verme süresi geçtikten sonra

²⁰⁵Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 25.02.1987 tarih ve E:1986/1882,K:1987/567 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²⁰⁶Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 29.12.2009 tarih ve E:2009/7182,K:2009/5352 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²⁰⁷Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 31.05.2012 tarih ve E:2009/597,K:2012/2177 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda bu düzeltme beyannamesine istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden işin esasının incelenmeyip davanın reddine karar verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda; beyan sahibi tarafından, gümrük giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte ihtirazi kayıt konulması veya ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi durumunda dava açılabilir, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra ihtirazi kayıt konulması veya ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi halinde ise dava açılmayacağı Danıştay Yedinci Dairesi'nin süregelen içtihatlarıyla kabul edilmiştir²⁰⁸.

2.2.2.4. Menfaat İlişkisinin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 49. maddesi Tarafından Tayini

213 sayılı VUK'un Mükerrer 49. maddesinde "a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu 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 üncü 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... " hükümlerine yer verilmiştir.

²⁰⁸ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 21.12.2004 tarih ve E:2004/3554, K:2004/2341 sayılı kararı (Yayımlanmamıştır)

Buna göre; emlak vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeline ilişkin takdir komisyonu kararına karşı yalnızca Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından; Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca kararlaştırılan arsa ve arazilere ilişkin asgari birim değerlerine karşı ticaret odaları, ziraat odaları, ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları tarafından dava açılabilir²⁰⁹. Yani bina metrekare normal inşaat bedellerinin tespitine dair işlemlere ve takdir komisyonlarının arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerinin tespitine dair kararlara karşı dava açma hususunda menfaati bulunan kurum, teşekkül ve muhtarlıklar bu madde hükmünde belirtilmiştir. Mükelleflerin tümüne tebligat yapılmasının imkansızlığı ve bu konuda açılacak iptal davası sayısının çok fazla olabileceği dikkate alınarak bu işlem ve kararların mükellefleri temsil ettikleri varsayılan kurum, teşekkül ve muhtarlıklara tebliğ edilir ve yalnızca bu kurum, teşekkül ve muhtarlıkların bu kararlara karşı dava açma hususunda menfaati bulunmaktadır²¹⁰.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu konuda son dönemde verdiği bir kararında²¹¹; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun Beşinci Kitabının Vergi Davaları başlıklı kısmındaki 377'nci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar sayıldıktan sonra, dava konusu başlıklı 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olmasının gerekli olduğu hükme bağlanmış ve Kanunun 4751 sayılı Kanunun 1/A maddesiyle değişik mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendinin birinci fıkrasında, takdir komisyonlarının arsalara yapacakları ilişkin takdirlerin, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere imza karşılığında verileceği, üçüncü fıkrasında ise bu kararlara karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri ve vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabileceği öngörülmüştür.

Genel olarak idari yargının görevine giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak yargılama usullerini içeren 2577 sayılı Kanunun yukarıda değinilen

²⁰⁹YÜCE, s.153

²¹⁰CANDAN, s.118

²¹¹Dan. VDDK'nın 25.01.2012 tarih ve E:2011/478,K:2012/13 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

31'inci maddesinde yapılan atıf nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, özel düzenlemeler öngören Vergi Usul Kanunundaki kuralların uygulanması gerekmektedir. Nitekim, Vergi Usul Kanununun değişik mükerrer 49'uncu maddesi, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma yetkisi, kararların tebliğ edileceği yerler, dava ve temyiz sürelerini özel olarak düzenlemiştir. 4751 sayılı Yasadan sonra yürürlüğe konulan ve takdir komisyonlarının oluşumunu değiştiren 5904 sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 49'uncu maddede dava açma yetkisi yönünden bir değişiklik yapılmamıştır.

5904 sayılı Yasanın yasalaşma süreci incelendiğinde; arsalara asgari birim değer takdiriyle görevlendirilen takdir komisyonlarına, organize sanayi bölgelerindeki arsalara ait değer takdiri sırasında organize sanayi bölgesini temsilen bir üyenin katılmasına ilişkin değişikliğin, Plan ve Bütçe Komisyonunda yapıldığı; T.B.M.M. Görüşmelerinde ise takdir komisyonuna organize sanayi bölgesini temsilen katılacak üyenin, ticaret odasını temsilen katılan üye yerine mi, yoksa mevcut yapıya ilave olarak bir temsilcinin katılması şeklinde mi uygulanması gerektiği konusunda duraksamaya yol açacak içerik taşıması nedeniyle düzenlemeye açıklık getirilmek üzere verilen bir önerenin müzakereye açıldığı ancak, düzenlemenin yeterince açık olduğu sonucuna varılarak önerenin kabul edilmediği ve Maliye Bakanlığınca bu değişiklikten sonra yapılan genelgelerle, takdir komisyonlarına organize sanayi bölgelerini temsil eden üyenin, komisyonun mevcut yapısına ek olarak katılması şeklinde uygulanmasının duyurulduğu saptanmıştır. Organize sanayi bölgelerindeki işleticilerin aynı zamanda ticaret ve sanayi odalarına kayıtlı oldukları da gözetildiğinde, 213 sayılı Yasanın mükerrer 49'uncu maddesinde takdir komisyonu kararlarının tevdi ve tebliğ edileceği kuruluşlar arasında organize sanayi bölgelerine yer verilmesine gerek görülmediği ve bu maddede herhangi bir değişiklik yapılmadığı anlaşılmaktadır.

2577 sayılı Yasanın 31'inci maddesinde yapılan göndermeden dolayı dava açma yetkisi yönünden uygulanması gereken Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendi uyarınca, davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır." hususlarına yer verilmiştir. Söz konusu Kurul kararında; arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı 213

sayılı Kanun'un 4751 sayılı Kanun'un 1/A maddesiyle değişik mükerrer 49.maddesinde belirtilen ve kendilerine karar tebliğ edilenler dava açabileceğinden, takdir komisyonu kararı tebliğ edilenler arasında yer verilmeyen organize sanayi bölgesinin açtığı davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan "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." cümlesi, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu iptal kararında²¹² "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iptali istenilen 49. maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı, kesinleşmesi ve takdir komisyonları kararlarına karşı kimlerin yargı yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Buna göre maddede takdir komisyonlarının kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma haklarının bulunmasına rağmen emlak vergisini ödeyecek olan mükelleflerin dava açma hakkının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve

²¹²Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E:2011/38,K:2012/89 sayılı kararı(13.10.2012 tarih ve 28440 sayılı RG'de yayımlanmıştır)

güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması hak arama özgürlüğünün bir gereğidir.

Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir." hususlarına yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı neticesinde, arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı emlak vergisi mükelleflerinin de dava açma hususunda menfaat ilişkisinin bulunduğu kabul edilmiştir.

2.2.2.5. Menfaat İlişkisinin 6183 sayılı Kanun Tarafından Tayini

6183 sayılı AATUHK'un 15.maddesine göre, ihtiyati haciz kararlarına karşı hakkında ihtiyati haciz tatbik edilen kişiler iptal davası açabilirler. Haklarında ihtiyati haciz kararı uygulanan asıl borçlu veya kanuni temsilci, şirket ortağı gibi sorumlular ihtiyati hacze karşı dava açabilirler. Bunun yanında 6183 sayılı AATUHK'un 58.maddesine göre, ödeme emirlerine karşı kendisine ödeme emri tebliğ olunan gerçek ya da tüzel kişiler tarafından iptal davası açılabilir. Bu hükümlerde, dava açma hakkı olan şahısları göstermek suretiyle menfaat ilişkisi ortaya konulmuştur²¹³.

Uygulamada, ödeme emri kendi adına düzenlenmemesine rağmen, ödeme emrinin kendisine tebliğ edilmesi nedeniyle söz konusu ödeme emrine karşı şahsı adına şahsı ile ilgili iddiaları ileri sürmek suretiyle iptal davası açan kişiler olmaktadır. Bu durumda, idari yargı yerlerince, başkası adına düzenlenen ödeme emrine karşı şahsın dava açma hususunda menfaati bulunmadığı gerekçesiyle

²¹³CANDAN, s.119

davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddine karar verilmektedir. Bir şahsın kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı kendi adına dava açabilmesi için, ödeme emrinin şahsı adına düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin limited şirket adına düzenlenen ödeme emrinin, şirketin eski ortağı veya kanuni temsilcisi olan şahsa tebliğ edilmesi durumunda, söz konusu şahsın bahse konu ödeme emrine karşı kendi adına dava açma hususunda menfaati bulunmamaktadır.

6183 sayılı AATUHK'un 79.maddesine göre, amme borçlusunun üçüncü kişilerde bulunan menkul mal, hak ve alacakları yönünden, tahsil dairesi tarafından üçüncü kişilere haciz bildirisini gönderilmektedir. Söz konusu haciz bildirisinde; bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ve 6183 sayılı Kanun'un 79.maddesinin üç, dört ve beşinci fıkrası hükümleri üçüncü kişiye bildirilmektedir. Üçüncü kişi, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren yedi gün içerisinde tahsil dairesine itiraz etmezse, mal elinde ve borç zimmetinde kabul edilerek üçüncü kişi hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca takibe geçilmektedir. Yani haciz bildirisini içeriği amme alacağının tamamının tahsili maksadıyla üçüncü kişi adına ödeme emri düzenlenmek suretiyle üçüncü kişi hakkında takibe başlanmaktadır. Bu nedenle uygulamada, üçüncü kişiye tebliğ edilen haciz bildirisine karşı üçüncü kişi tarafından açılan davada, üçüncü kişi yönünden menfaat ihlali koşulunun gerçekleştiği kabul edilmiştir. Bu konuda Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda²¹⁴ "... Dava, ... Holding Anonim Şirketinin vergi borçlarından dolayı davacı bankaya tebliğ edilen vergi dairesi yazısı ile kurulan idari işlemin iptali istemiyle açılmıştır. Haciz bildirisinin muhatabı olan davacı Bankanın, gerek haciz konulduğu belirtilen hesaplar üzerinde rehin, hapis, takas, mahsup hakkının bulunması, gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan bildirim gereğinin yerine getirilmemesi halinde aynı Kanunun 6 ve 79 uncu maddelerine göre takibata maruz kalması söz konusu olabileceğinden, davacının dava konusu haciz bildirisine karşı dava açmakta menfaatinin bulunmadığından söz edilemez..." hususları yer almıştır.

²¹⁴Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.02.2004 tarih ve E:2003/1752,K:2004/291 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

Başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmak üzere, vergi kanunları ve diğer ilgili mevzuat dikkate alındığında vergi davası açma hususunda menfaati ihlal edilenler; mükellefler, kendilerine ceza kesilenler, düzeltme ve şikayet talepleri reddedilenler, ihtirazi kayıtlı beyanname verenler, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı ilgili vergi dairesi müdürlüğü; belediye adına belediye gelir müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kişi; haklarında 6183 sayılı Kanun'a göre işlem yapılanlar; kanuni temsilciler; kayyımlar; veli veya vasiler; temsil yetkisine haiz avukatlar; emlak vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeline ilişkin takdir komisyonu kararına karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği; arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile menfaati ihlal edilen emlak vergisi mükellefleridir²¹⁵.

Vergi uyuşmazlıklarında, kendisine ihbarname veya ödeme emri tebliğ olunan kişilerin, bu ihbarname veya ödeme emrine karşı dava açma hususunda menfaatinin bulunup bulunmadığı hususu her olaya özgü olarak değerlendirilmektedir. Örneğin şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı şirketin eski müdürü veya ortağı olan şahsın; şirket müdürlüğü veya ortaklığından ayrılması nedeniyle şirket ile hiçbir bağlantısının kalmadığı ve buna göre söz konusu ödeme emirlerinin kendisine tebliğ edilmemesi gerektiği iddialarıyla kendi adına dava açması durumunda, vergi mahkemelerince, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin yalnızca şirketin menfaatini ihlal ettiği, bu şahsın şirketle bir ilgisinin kalmadığı, dolayısıyla şahsın kendi menfaatini ihlal etmediği gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmektedir. Diğer yandan; şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı şirketin halihazırda müdürü veya ortağı olan şahsın kendi adına dava açması durumunda, vergi mahkemelerince, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı şahsın kendi adına mı yoksa şirket adına mı dava açtığı anlaşılamadığı belirtilerek dava dilekçesinin reddine karar verilir, bunun üzerine verilen yenileme dilekçesinde söz konusu şahsın şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı kendi adına dava açtığını belirtmesi ve şahsı ile ilgili iddialarda bulunması durumunda dava ehliyet

²¹⁵YAŞİN Mehmet, Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayınları, Eylül 2006, s.63-65

yönünden reddedilir, ancak şirketin kanuni temsilcisi tarafından şirket hakkında iddiaları içeren yenileme dilekçesiyle dava açılırsa dava ehliyet yönünden reddedilmez, davaya devam edilir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Üçüncü Dairesi'nce verilen bir kararda²¹⁶; hisse oranı da belirtilmek suretiyle şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen ödeme emrinin şirketteki hissesini devrederek 10.02.1999 tarihinde devrederek şirket ortaklığından ayrılan davacıya tebliğ edilmesi, davacının halihazırda şirket müdürü veya temsilcisi olmaması nedeniyle tebligatın davacıya yapılması, davacı adına hukuki bir işlem doğurmayacağından, hukuki açıdan menfaati bulunmayan kişi tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği hususlarına yer verilmiştir. Yine Danıştay Yedinci Dairesi'nce verilen bir kararda²¹⁷ "eski ortağı olduğu şirketi temsil yetkisi bulunmayan ve ortaklık sıfatı ile de hakkında herhangi bir takip yapılmayan davacının, önceden ortağı olduğu şirket adına tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle dava açma ehliyeti olmadığı gibi, verilen kararı temyiz etme ehliyetinden de söz edilemez." hususuna yer verilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda²¹⁸; ortağı olduğu limited şirketin vergi borçları nedeniyle şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin davacıya tebliğ edilmesi üzerine şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı davacı tarafından açılan davada; davacı adına düzenlenmeyen ihbarname ve ödeme emirlerinin salt davacıya tebliğ edilmiş olması nedeniyle menfaatinin ihlal edildiğinden ve davacı bakımından hukuki sonuç doğuracağından söz edilemeyeceği gerekçesiyle davanın ehliyet yönünde reddi gerektiğine karar verilmiştir. Sonuç olarak, şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirleri yalnızca şirketin menfaatini ihlal edeceğinden, şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerine karşı eski şirket müdürü veya ortağı olan şahsın kendi adına dava açmasında menfaati bulunmamaktadır. Dolayısıyla şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerine karşı yalnızca şirket tüzel kişiliği adına dava açılması gerekmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında²¹⁹; tüzel kişilik adına düzenlenen ödeme emirlerinin kanuni temsilci olması nedeniyle davacıya tebliğ edilmesi üzerine, bu ödeme emirlerinin iptali için kişisel sorumluluğu ile ilgili olmayıp şirket hakkında

²¹⁶Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 18.03.2003 tarih ve E:2002/2086,K:2003/1169 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²¹⁷Danıştay Yedinci Dairesi'nin 13.05.2004 tarih ve E:2004/1287,K:2004/1310 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²¹⁸Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.10.2003 tarih ve E:2003/261,K:2003/2331 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²¹⁹Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 28.10.2003 tarih ve E:2002/3910,K:2003/2593 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

iddiaları içeren dava dilekçesiyle, kanuni temsilci tarafından açılan davanın şirket adına açıldığı kabulü gerektiğine karar verilmiştir. Bu karara göre, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı şirketin halihazırda kanuni temsilcisi tarafından şirket hakkında iddiaları içeren dava dilekçesiyle açılan davanın şirket adına açıldığı kabul edilmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin son dönemde verdiği bir kararında²²⁰ "Uyuşmazlığa konu olayda Kongre Organizasyon Taşıma ve Ses Sistemleri Gıda San ve Tic. Ltd. Şti. adına düzenlenen vergi-ceza ihbarnamelerinin terkinini istemiyle açılan davanın tüzel kişilik ünvanı, tüzel kişilik kaşesi ile yetkilisi imzası ile ikame edilmesi gerekirken davacının kendi adına ve şahsi imzası ile açılan davanın ehliyet yönüyle reddedilmesi gerekirken bu hususu irdelenmeksizin davanın süre aşımı yönüyle reddinde yasal isabet bulunmamakla birlikte anılan karar sonucu itibariyle hukuka uygunluk taşımaktadır.

Öte yandan dava dilekçesi ve davacı itiraz dilekçesi içeriğinde, şahsın şirket tüzel kişiliğinin ortağı ve kanuni temsilcisi statüsü taşımadığı kimlik bilgilerinin kullanılması suretiyle şahsının anılan tüzel kişiliğin ortağı ve kanuni temsilcisi sıfatının kendisine kazandırıldığı yolundaki davacı iddiasının ise ancak davacı hakkında gerek 213 sayılı Yasa, gerekse 6183 sayılı yasa kapsamında işlem tesisi sonrasında açılacak dava sürecinde irdelenebileceği ve bu hususun dikkate alınacağı tartışmadan uzaktır." hususlarına yer verilmiştir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamalarda, kural olarak, davalı idarenin vergisel işlemi kimin adına tesis edilmişse, vergisel işlem ile o kişinin menfaatinin ihlal edildiği kabul edilir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında²²¹; "...Vergilendirme davacı adına değil, Menemen İzalei Şüyü Satış Memurluğu adına yapıldığından, öncelikle, Vergi Usul Kanununun kuralına yukarıda değinilen 377'nci maddesindeki düzenlemeden dolayı davacı tarafından dava konusu yapılması mümkün değildir. Davaya konu yapılmak istenen vergilendirmeye ilişkin ihbarnamenin davacıya duyurulması, kendisini bu davanın açılmasına yetkili kılmayacağı gibi ihbarnamenin tebliğ edildiği sırada salt bu görevi yerine getiren

²²⁰İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 25.12.2012 tarih ve E:2012/20796,K:2012/22208 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²²¹Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.07.2008 tarih ve E:2008/239,K:2008/600 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

kamu görevlisi olması da ihbarnameye konu oluşturan vergi ve cezadan davacının şahsen sorumlu tutulmasını gerektirmeyecektir..." denilmektedir.

Uygulamada bazen şirket adına düzenlenen vergisel işlemin üzerine şirket ortağı ya da kanuni temsilcinin adı elle yazılmak suretiyle söz konusu işlem bu şahıslara tebliğ edilmektedir. Bu durumda, bu vergisel işlem nedeniyle şirketin mi yoksa şirket ortağı ya da kanuni temsilcinin mi menfaatinin ihlal edildiği tartışmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda²²² "... Dosyanın incelenmesinden, ... Sınai Yatırım ve Metal Sanayi Anonim şirketinin ortakları adına düzenlenip tebliğ edilen yazıyla şirketin adres değişikliğine ilişkin bilgi isteme yazısına cevap verilmemesi üzerine kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin ihbarnamelerin, davacı şirketin vergi kimlik numarası ve şirket unvanı yazılmak suretiyle şirket adına düzenlendiğinin görüldüğü, ihbarnamelerde şirket unvanı yazıldıktan sonra elle ortağın adının yazılmış olması ihbarnamelerin ortak adına düzenlendiğini göstermeyeceğinden adına düzenlenen ihbarnamelere karşı dava açmakta menfaati bulunan şirketin açmış olduğu davayı cezanın ortaklar adına kesildiği ve davanın ortaklar tarafından açılması gerektiği gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır." hususlarına yer verilmiştir. İdari yargı yerleri, bu konuda dava konusu işlemin kimin adına düzenlendiği hususunda bir değerlendirme yapmak suretiyle karar vermektedirler.

Diğer taraftan; şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına düzenlenen ihbarname veya ödeme emirlerinin şirketin eski ortağı, müdürü ya da tasfiye memuruna tebliğ edilmesi üzerine bu şahsın kendi adına veya şirket adına söz konusu ihbarname veya ödeme emirlerine karşı dava açması durumunda, bazı vergi mahkemelerince; şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceğinden, olmayan şirketi temsilen şahsın dava açmasında menfaati bulunmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmektedir. Bazı vergi mahkemelerince ise, söz konusu ihbarname veya ödeme emirlerinin bu şahsın hak ve menfaatini etkileyebilecek nitelikte kabul edilmek suretiyle dava dosyasının esasına girilerek şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceği

²²²Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 05.04.2005 tarih ve E:2004/2137,K:2005/555 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmektedir. Aynı konu ile ilgili olarak Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında²²³ "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliği de, yukarıda belirtildiği üzere, ticaret sicilinden silindiği 18.7.1996 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen Şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukuken olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemez; tesis edilen işlemler de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz. Hukuki sonuç doğurmayan; başka deyişle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu olamaz. Bu hukuki durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulacağından, münfesiş tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmek olanaklı değildir. Dolayısıyla, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesiş) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti de bulunmamaktadır." hususlarına yer verilmiştir. Yine aynı konuda Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce verilen bir karar ile²²⁴, tasfiyesi sona eren ve ticaret sicilinden terkin edilen münfesiş şirket adına, tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği tarihte sona ereceği ve bu tarihten sonra haklara sahip olması ve borçlu kılınması mümkün olmayacağından, tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edilemeyeceği gerekçesiyle ilk derece mahkemesince verilen davanın kabulüne ilişkin karar onanmıştır. Yani tüzel kişiliği sona eren şirket adına tesis edilen vergisel işlemlere karşı açılan davada, ehliyet konusu geçilerek davanın esası hakkında verilen karar Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce onanmıştır. Benzer olay ile ilgili olarak İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nce verilen bir kararda²²⁵; tasfiyesi tamamlanmış da olsa idarece tanzim olunarak tebliğ edilen işleme karşı tüzel kişiliğin %99 hissedarı tarafından dava açılmasında şüphesiz dava açma ehliyetinin bulunduğu, şirkete yönelik tesis olunan işlemin davacının hak ve menfaatini etkileyebilecek nitelikte olduğu, dolayısıyla

²²³Danıştay Yedinci Dairesi'nin 20.01.2003 tarih ve E:2000/7111,2003/23 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²²⁴Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 28.01.2009 tarih ve E:2007/4845,K:2009/228 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²²⁵İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 27.12.2011 tarih ve E:2011/16958,K:2011/20313 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı davacı şahsın dava açma ehliyetinin bulunduğu hususlarına yer verilmiştir. Yine Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında²²⁶; tasfiyesi sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı tasfiye memuru tarafından açılan davada, tasfiyesi sona eren ve ticaret sicilinden terkin edilen münfesiş şirket adına, tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği tarihte sona ereceği ve bu tarihten sonra haklara sahip olması ve borçlu kılınması mümkün olmayacağı nedeniyle, tarh ve ceza kesme, amme alacağının takibi ve tahsili işlemlerinin tesis edilemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen bir kararı ile²²⁷; tasfiyesi ve tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı tasfiye memuru tarafından açılan davada, ödeme emri içeriği kamu alacağının şirketin tasfiye dönemlerini kapsamaması karşısında tasfiye memurunun dava açma ehliyetinin bulunduğu, tasfiyesi ve tüzel kişiliği sona eren şirket adına ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulü yönünde verilen ilk derece mahkemesinin direnme kararı onanmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir kararında²²⁸; davacının ortağı ve temsilcisi olduğu münfesiş ...Ltd.Şti.'nin tasfiyesinin tamamlanarak hukuken varlığının sona ermesi nedeniyle bu şirket adına vergileme yapılmasına olanak bulunmadığından cezalı katma değer vergisi tarhiyatına ilişkin dava konusu ihbarnamelerin iptaline karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Aynı konuda Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce son dönemde verilen diğer bir kararda ise²²⁹ "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak belirtilmiştir. İptal davasının subjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak öngörülmüştür.

²²⁶Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 15.12.2010 tarih ve E:2009/5617,K:2010/6323 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²²⁷Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.05.2003 tarih ve E:2003/74,K:2003/311 sayılı kararı(Erişim:www.danistay.gov.tr)

²²⁸Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 27.01.2009 tarih ve E:2007/5235,K:2009/197 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²²⁹Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 10.04.2012 tarih ve E:2010/4414,K:2012/1369 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

2577 sayılı Yasa'nın 2/1-a maddesindeki düzenleme, içtihat ve doktrine göre; 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 edilebileceği kabul edilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği öngörülmüş, ikinci fıkrasında, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş, son fıkrada ise; tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı kurala bağlanmıştır. Diğer yandan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye memurunun sorumluluğunu düzenleyen 34 üncü maddesinde de, tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

Olayda, vergi borçlusu şirketin tasfiyesinin 27.7.2005 tarihinde ticaret sicilinden silindiği, 2004 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerin incelenmesi sonucu düzenlenen 19.9.2009 tarihli inceleme raporu uyarınca adına cezalı tarhiyat yapılarak 13.11.2009 tarihli vergi ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine tasfiye memurunca vekil tayin edilen avukat tarafından bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliği de ticaret sicilinden silindiği 27.07.2005 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceğinden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu durumda, münfesiş şirket adına yapılan cezalı tarhiyatın tamamen kaldırılmasına karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir." hususlarına yer verilmiştir. Yine Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin son dönemde aynı konuda verdiği diğeri bir kararında²³⁰ da "Tüzel kişiliğı sona eren şirket adına vergileme işlemleri yapılması mümkün olmadığından, yapılan işlemlerin hukuki geçerliliğı de bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi Mahkemesince, tüzel kişiliğı sona eren şirket adına salınan cezalı verginin terkinin suretiyle açılan davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmemiştir." hususları yer almıştır. Ayrıca söz konusu Daire kararlarında; tüzel kişiliğı sona ermiş şirket adına tesis edilen vergisel işleme karşı şirketin ilgili dönem kanuni temsilcisi ya da tasfiye memuru tarafından dava açılması durumunda, söz konusu vergisel işlem ile bu şahısların menfaatinin ihlal edildiğı kabul edilerek davanın esasına geçilmesi suretiyle davanın kabulüne karar verilmesi gerektiğı belirtilmiştir. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi'nce aynı konuda son dönemde verilen bir kararda²³¹ ise, ilk derece mahkemesinin ehliyet ret yönünde verdiği karar onanmıştır.

Tüzel kişiliğı sona ermiş şirketler adına tesis edilen vergisel işlemlere karşı açılan davalarda, davanın ehliyet yönünden reddi kararı yerine davanın kabulü yönünde karar verilmesindeki maksat; ehliyet ret kararı verilmesi halinde davalı idarelerin dava konusu edilen işlemin iptal edilmediğı düşüncesiyle hareket ederek tüzel kişiliğı sona ermiş şirket hakkında takip ve tahsilat işlemlerine usulsüz bir şekilde devam etmesi ve bu durumun olumsuz sonuçlara sebebiyet vermesidir.

Sonuç olarak, bu konu ile ilgili olarak idari yargı yerlerince, davanın ehliyet yönünden reddi ya da davanın kabulü yönünde kararlar verilmeye devam etmektedir.

²³⁰Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 09.10.2012 tarih ve E:2010/2657,K:2012/5456 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

²³¹Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.09.2012 tarih ve E:2010/6311,K:2012/4360 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

2.3. Tam Yargı Davalarında Hak İhlali

Tam yargı davası; idari işlem, idari sözleşme veya idari eylemden zarar gören kişilerin bu zararlarının tazmin edilmesini sağlar. İdarenin tazmin sorumluluğunun yasal dayanağı olan Anayasanın 125.maddesinin son fıkrasına göre, idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür. Tam yargı davaları, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamaya yönelik davalardır. Tam yargı davalarında ihlal edilen hak, davanın esasını teşkil eder.

2577 sayılı İYUK'un 2.maddesinin (b) bendine göre tam yargı davası açılabilmesi için; idari işlem, idari eylem ya da idari sözleşme nedeniyle kişinin hakkının ihlal edilmesi gerekmektedir. Gözübüyük'e göre²³², tam yargı davalarında ihlal edilen hak, adli yargıda görülmekte olan davalardaki ihlal edilmiş hak gibidir. Adliye mahkemesinde olduğu gibi, idari yargı yerlerinde, hakkının ihlal edildiğini kanıtlayamayan şahsın açtığı dava kabul edilemez. Özey'a göre²³³; tam yargı davalarının esasını, iptal davalarının aksine menfaat ihlali değil, hak ihlali oluşturmaktadır. Tam yargı davalarında uyuşmazlık, iki hak sahibi arasında ve bunlardan birinin subjektif bir hakkının ihlal edilmesi sebebiyle doğar. Bu nedenle tam yargı davası, bir tazminatın verilmesi yolunda idarenin borcunu gösterir. İdareye bir hareket şekli gösteremez ve yükleyemez. Tam yargı davalarının, tazminat davaları gibi anlaşılması gerekir.

Pozitif hukuk metinlerinde idarenin sorumluluğu öngörülmesine karşın, idarenin sorumluluğunun dayandırılabilceği esaslar ile ilgili olarak herhangi bir açık hükme yer verilmemiştir. İdare Hukuku öğretisi, kusur ve kusursuz(objektif) olmak üzere iki tür sorumluluk esasları geliştirmiştir. Öğretide, kusur sorumluluğuna "hizmet kusuru" denilmektedir.

İptal davaları objektif davalar olmasına karşın, tam yargı davaları subjektif(kişisel) davalardır. İptal davalarında verilen iptal kararı idari bir işlemin hukuk dünyasından uzaklaştırılmasını sağlar. Tam yargı davaları sonunda verilen karar ise davacı ile davalı idare arasında, subjektif, kişisel bir hukuki bağın mevcudiyetinin izharı, belirtilmesi şeklinde tecelli eder. Tam yargı davasının amacı, kişinin ihlal edilen hakkının tamiri, tazminidir. İptal davası yalnızca idari işlemler

²³²GÖZÜBÜYÜK, s.278

²³³ÖZAY İl Han, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s.712-713

hakkında açılabilirken, tam yargı davasına idari işlem, idari eylem ve idare sözleşmeler konu olabilmektedir. Son olarak iptal davasında verilen karardan taraflar dışındaki kişiler de etkilenebilirken, tam yargı davasında verilen karardan sadece taraflar etkilenir.

Hak ihlali, tam yargı davasının subjektif şartını teşkil eder. İdari işlemde doğan zararların tazmini istemiyle hakkında idari işlem tesis edilen kişi tam yargı davasını açar. İdari eylemden doğan bedeni zararın tazmini yolundaki tam yargı davasını, eylemden zarar gören kişi açabilir. İdari eylem sonucu ölüm olayı meydana gelmişse, ölenin sağlığında bakmakla veya nafaka vermekle yükümlü olduğu yahut desteği olduğu kimseler tam yargı davasını açarlar²³⁴. Bu kişilerin, ölen kişi ile olan ilişkilerini hukuken geçerli belgelerle(veraset ilamı, nüfus kayıt örneği vs.) ispat etmeleri gerekir. Uygulamada ölenin mirasçıları ve diğer yakın hısımları, nişanlısı ve evlilik dışı çocuğu gibi yakınlarının ve ayrıca sağlığında bakıp gözettiği bazı kişilerin tam yargı davası açabilecekleri kabul edilmiştir. Kuşkusuz bunlardan mirasçı veya hısım durumunda olmayan kişilerin dava ehliyetleri sınırlıdır ve belirli koşulların gerçekleşmesine bağlıdır²³⁵. Uygulamada, imam nikahı denilen birliktelikte, eşin ölümü halinde diğer eşin destekten yoksun kalma tazminatı ve manevi tazminat isteyebileceği kabul edilmiştir²³⁶.

İdari işlem veya idari eylem sonucu kişinin manevi değerlerinin zarara uğratılması halinde, bu işlem veya eylemden zarar gören kişi dava açabilir. İdari işlemlerden doğan zararların tazmini maksadıyla tam yargı davası açılabilmesi için, kararın alınması yalnız başına her zaman yeterli değildir; buna ek olarak kararın uygulanması da gerekmektedir. Yani idari işlemin uygulanmak suretiyle hüküm ve sonuçlarını doğurması gerekir²³⁷. Ayrıca birel işlemler dışında düzenleyici işlemlerin de maddi veya manevi zarara yol açması mümkündür. Düzenleyici işlem nedeniyle hak ihlaline uğrayan kişi, maddi veya manevi zararlarının tazmini istemiyle tam yargı davası açabilir. İdarenin zımni ret kararları da olumsuz bir idari işlem olarak kabul edilir. İdarenin hareketsizliği nedeniyle kişinin zarara uğraması durumunda tam yargı davası açılabilir. Kişilik haklarına saldırıdan doğan tam yargı davasını, yalnızca

²³⁴YAMAN, s.373-374

²³⁵YENİCE-ESİN, s.494

²³⁶YILDIRIM, s.459

²³⁷ÖZAY, s.713-714

kişilik hakları saldırıya uğrayan kişi açabilir²³⁸. İdari sözleşmeden doğan veya idari sözleşmeye dayanan tam yargı davasını, yalnızca sözleşmenin tarafları açar²³⁹. Mahkeme kararının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmini istemiyle, ilk derece mahkemesi kararında davacı olarak gösterilen kişi tarafından, mahkeme kararı uyarınca işlem tesis etmeyen idare aleyhine tam yargı davası açılabilir.

Tüzel kişiler; idari işlem, idari eylem ya da idari sözleşme nedeniyle uğradıkları maddi veya manevi zararlarının tazmini maksadıyla tam yargı davası açabilirler. Zira idari işlem, idari eylem ya da idari sözleşme nedeniyle tüzel kişiliğin; iş bağlantılarının kesilmesi, imzaladığı sözleşmelerin iptal edilmesi vs. gibi durumlar nedeniyle maddi zarara uğraması mümkündür. Ancak tüzel kişiliğin; idari işlem, idari eylem ya da idari sözleşme nedeniyle subjektif hakkının ihlal edildiğini ve maddi zarara uğradığını ispatlaması gerekmektedir. İdari işlem, idari eylem ya da idari sözleşme nedeniyle tüzel kişiliğin ticari itibarının zedelenmesi vs. gibi manevi zararların oluşması durumunda manevi zararların tazmini istemiyle tam yargı davası açılabilir.

3. İDARİ YARGIDA VEKALET İLİŞKİSİ

Dava ehliyeti olmayanların kanuni temsilcileri tarafından davalarda temsil edilmelerine kanuni temsil denir. Tarafların veya kanuni temsilcilerinin davalarda iradelerine dayanan temsile ise iradi temsil denir. İdari davalarda iradi temsil yalnızca avukatlar tarafından yerine getirilir.

Dava ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişi bizzat dava açabileceği gibi avukat olan vekiline vekalet vermek suretiyle avukatı da dava açabilir. Yani idari davalarda dava açmak va açılan davayı takip etmek için vekil tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca gerçek veya tüzel kişinin vekili idari davayı açmışsa bu vekilin mutlaka avukat olması gerekir. Dava ehliyeti bulunmayan gerçek kişilerin

²³⁸YENİCE-ESİN, s.496

²³⁹ONAR, s.1800-1801; YENİCE-ESİN, s.499

kanuni temsilcileri, gerçek kişi adına dava açmak ve açılan davayı takip etmek için avukat tutabilirler.

Tüzel kişiler, yetkili organlarının tutacakları avukat vasıtasıyla dava açabilirler ve açılan davalarını takip edebilirler²⁴⁰. Kanuni temsilcinin tüzel kişi adına avukata vekalet verdiği tarihte tüzel kişiliği temsile yetkili olması, vekaletnamenin geçerliliği için gerekli ve yeterlidir. Daha sonra tüzel kişiliği temsil eden kanuni temsilcinin değişmesi durumunda, yeni seçilen kanuni temsilci avukatı azletmediği sürece vekaletname geçerliliğini korumaya devam edecektir.

İdari davanın avukat olmayan vekil tarafından açılması durumunda, İYUK'un 15/1-d maddesi uyarınca dava dilekçesinin reddine karar verilir. Söz konusu dilekçe ret kararında, gerçek veya tüzel kişinin kendisi veya avukat olan vekili aracılığıyla dava açması gerektiği belirtilir. Gerçek veya tüzel kişinin bizzat veya avukat olan vekili aracılığıyla idari davayı yenilemesi durumunda davaya devam edilir.

HMK'nın 76.maddesine göre, avukat, açtığı veya takip ettiği dava ve işlerde, noter tarafından onaylanan ve düzenlenen vekaletname aslını veya avukat tarafından onaylanmış aslına uygun örneğini, dava yahut takip dosyasına konulmak üzere ibraz etmek zorundadır. Her dava dosyası için ayrı bir vekaletnamenin yargı yerine verilmesi gerekmektedir. Vekaletname bulunmadığı sürece avukat yargı sürecindeki işlemleri yapamaz. Dava dosyasında vekaletnamenin bulunmaması durumunda, idari yargı yerince, önce bir ara kararı ile vekaletname istenir, verilen süre içerisinde vekaletnamenin gönderilmemesi durumunda dilekçe ret veya ehliyet ret kararı verilir²⁴¹.

Vekaletnamenin, dava açılırken bulunması gerektiği gibi davanın devamı sırasında da hukuken geçerliliğini sürdürmesi gerekir. Mesela idari dava devam ederken süreli vekaletnamenin süresinin dolması halinde idari yargı yerince ara kararı ile avukattan geçerli bir vekaletname sunması istenir. Ara karara rağmen avukatın geçerli bir vekaletname ibraz edememesi durumunda dilekçe ret kararı verilir. Dilekçe ret kararında davacının idari davayı ya kendisinin bizzat takip etmesi

²⁴⁰AYKAR-ÇAĞLAR-ERTEKİN, s.185

²⁴¹COŞKUN-KARYAĞDI, s.105

ya da avukata verdiği vekaletle ilişkin geçerli bir vekaletname aracılığıyla avukatın takip etmesi gerektiği belirtilir. Bunun üzerine idari davanın bizzat davacı tarafından veya geçerli bir vekaletname aracılığıyla avukat tarafından yenilenmesi halinde idari davaya devam edilir.

Genel dava vekaletnamesi, şahsın açmış olduğu veya açacağı bütün davaları takip etmek için verilen vekaletnamedir. Özel dava vekaletnamesi ise belli bir ya da birkaç dava için avukata verilen vekaletle ilişkin vekaletnamedir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında²⁴² "özel dava vekaletnamesi, yalnız belli bir veya birkaç davanın takibi için verilen vekaletnamedir. Vekil, özel dava vekaletnamesi ile müvekkilini vekaletnamede belirtilenden başka davalarda temsil edemez. Temsil etmesi halinde, açılan dava hangi aşamada olursa olsun incelenmesi olanaklı değildir." denilmektedir. Bu kararda, genel vekaletname yerine özel vekaletnamenin bulunması durumunda, avukatın, vekaletnamede belirtilenden başka davalarda asili temsil edemeyeceği belirtilmiştir.

İdari davanın vekille takip edilmesi halinde, her türlü yargısal işlem avukat aracılığıyla yürütülür. Yargılama ile ilgili her türlü tebligat işlemleri avukata yapılır. Davacının idari davayı birden fazla vekille takip etmesi durumunda tebligat bu vekillerden birine yapılır. Diğer taraftan müvekkil, davanın asıl tarafı olması nedeniyle kendisi davadan feragat edebilir, hükmü temyiz edebilir²⁴³.

İdare vekili tarafından açılan idari davalarda vekaletname ibrazı ile ilgili farklı bir durum bulunmaktadır. 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 6.maddesinin 5.fıkrasında "İdareleri vekil sıfatıyla temsile yetkili olan hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri ve avukatların bir listesi, idaresince yazılı olarak veya Adalet Bakanlığınca belirlenen esaslar dairesinde elektronik ortamda ilgili Cumhuriyet başsavcılığına, bölge idare mahkemesi başkanlıklarına; askeri savcılıklara ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkanlığına verilir. Bu listeler, Cumhuriyet başsavcılığı tarafından adli yargı çevresinde, bölge idare mahkemesi başkanlığınca idari yargı çevresinde bulunan mahkemelere gönderilir. Yüksek mahkemeler ve bölge adliye mahkemesindeki duruşmalarda temsil yetkisini kullanacakların isimleri ilgili

²⁴²Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19.12.2005 tarih ve E:2002/1498,K:2005/2397 sayılı kararı (Erişim: YAMAN, s.408)

²⁴³KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.255

mahkemelerin başsavcılıklarına veya başkanlıklarına bildirilir. Listede isimleri yer alanlar, baroya kayıt ve vekaletname ibrazı gerekmeksizin idare vekili sıfatıyla her türlü dava ve icra işlemlerini takip edebilirler. Vekil sıfatıyla temsil yetkisi sona erenlerin isimleri anılan mercilere aynı usulle derhal bildirilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, idarelerin idari yargı yerlerine bildirdiği listede isimleri yer alan kişiler, baroya kayıt ve vekaletname ibrazı aranmadan söz konusu idare adına idare vekili sıfatıyla dava açabilirler ve açılan davaları takip edebilirler.

İdari dava devam ederken avukatın vekillikten istifa ettiğini idari yargı yerine bildirmesi halinde, davacı ve davalı idareye bu durum ile ilgili olarak tebligat yapılır. İstifa, istifa dilekçesinin taraflara tebliğ edilmesinden sonra taraflar bakımından hüküm ifade eder.

İdari dava devam ederken davacının avukatını azletmesi durumunda, idari davadaki vekalet ilişkisi sona erer. Davacının avukatını azlettiğini mahkemeye bildirmediği sürece azil, mahkeme ve davalı açısından hukuki sonuç doğurmaz. Azil durumunda davacı, başka bir vekil tayin edebilir ya da idari davayı kendisi takip edebilir.

Gerçek kişinin ölümü ile vekalet ilişkisi sona ereceğinden, ölümden önce verilmiş vekalet ile, avukat ölümden sonra dava açamaz, yargısal işlem yapamaz²⁴⁴. Diğer taraftan; vekille takip edilen davalarda, vekilin ölmesi halinde, durum davacıya bildirilerek, davanın bizzat veya bir başka vekil vasıtasıyla takip edilmesi istenir.

Vekilin veya müvekkilin fiil ehliyetini kaybetmesi ile de vekalet ilişkisi sona erer.

²⁴⁴ YAŞIN, s.65

4.İDARİ YARGIDA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN TARAFLAR YANINDA YER ALMASI

Müdahil, bir kişi tarafından açılmış bir davanın kazanılmasında yararı bulunan veya bir davanın kaybedilmesinde olumsuz etkileneceğini düşünen ve ilgisine göre davacı veya davalı yanında davaya katılan kişiye denir. Müdahil, davanın tarafı olmamakla birlikte, katıldığı tarafın davayı kazanması için kanıtlar ve belgeler sunabilir. Davaya katılma başvurusu yargılamanın her aşamasında yapılabilir. Müdahil, ancak katıldığı tarafla birlikte hareket eder ve katıldığı aşamadan sonraki süreçte davayı izleyebilir.

İhbar ise, taraflardan birinin üçüncü kişiyi kendi yanında davaya katılması için idari yargı yeri aracılığıyla bildirimde bulunmasıdır²⁴⁵. Taraflardan birinin davanın ihbar edilmesi talebinde bulunması üzerine, davanın ihbarı, idari yargı yerince re'sen yapılır. Davanın ihbarını kabul eden üçüncü kişi, davaya müdahil olur ve davayı katıldığı tarafla birlikte takip eder.

Davanın ihbarı veya davaya katılma suretiyle müdahil olan kişinin, katıldığı davada taraf ve dava ehliyetleri bulunmamaktadır. Müdahil, katıldığı taraf olmaksızın davanın sonucunu etkileyebilecek istemlerde bulunamaz ve kanun yollarına başvuramaz²⁴⁶.

Müdahale veya ihbar yoluyla davaya katılan üçüncü kişi hakkında idari yargı yerince hüküm tesis edilmez.

²⁴⁵KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.522

²⁴⁶COŞKUN-KARYAĞDI, s.112-113

III.BÖLÜM

1.KANUN YOLLARI AŞAMASINDA EHLİYET

1.1.TemyizveyaitirazAşamasındaEhliyet

Temyiz veya itiraz kanun yolları, olağan kanun yollarıdır. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlar ile İYUK'un 45.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen uyuşmazlıklar hakkında kurul halinde verilen nihai kararlara karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz kanun yoluna başvurulabilir. İdare ve vergi mahkemelerinin heyet halinde verdiği nihai kararlar ile Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği nihai kararlara karşı Danıştay nezdinde temyiz kanun yoluna başvurulabilir.

Temyiz veya itiraz kanun yolları, 2577 sayılı İYUK'un 45 ila 50.maddelerinde düzenlenmiştir. İlk derece mahkemesi aşamasında davayı kısmen ya da tamamen kaybeden taraf, itiraz veya temyiz başvurusunda bulunabilir. Yani davanın tarafı olmayan kişi, itiraz veya temyiz yoluna başvuramaz. Ayrıca davayı kısmen ya da tamamen kazanan taraf, lehine olan hüküm fıkrasının bozulmasını isteyemez. Zira bu tarafın, lehine olan hüküm fıkrasının bozulmasını istemesinde herhangi bir menfaati(hukuki yararı) bulunmamaktadır. Temyiz eden tarafın menfaatinin bulunmadığının anlaşılması durumunda temyiz isteminin incelenmeksizin reddine karar verilmesi gerekmektedir²⁴⁷. Kısacası, kararın kısmen veya tamamen bozulmasında menfaati olan taraflar, mahkeme kararı üzerine temyiz veya itiraz başvurusu yollarını kullanabilirler.

Müdahil, katıldığı taraf ile birlikte hareket ettiğinden tek başına temyiz veya itiraz başvurusunda bulunamaz. Müdahil, katıldığı taraf ile birlikte temyiz veya itiraz

²⁴⁷YAŞİN, s.48

kanun yoluna başvurabilir. Karavelioğlu'na gre²⁴⁸, davadan feragat eden taraf ile davayı kabul eden idare, temyiz veya itiraz başvurusu yollarını kullanamaz.

İlk derece mahkemesi tarafından aleyhine karar verilen taraf, bizzat kendisi veya kanuni temsilcisi veyahut vekili aracılığıyla temyiz veya itiraz kanun yoluna başvurabilir. Temyiz veya itiraz başvurularının yapıldığı aşamada, temyiz veya itiraz eden tarafın dava ve taraf ehliyetlerinin bulunması gereklidir. İlk derece mahkemesinin kararından sonra gerçek kişinin dava ehliyetini kaybetmesi durumunda(gerçek kişinin hacir altına alınarak kişiye vasi tayin edilmesi) kişinin kanuni temsilcisinin(vasi) temyiz veya itiraz başvurusunda bulunması gerekmektedir.

Candan'a gre²⁴⁹, ilk derece mahkemesinin kararından sonra tasfiyesi sona ermek suretiyle tüzel kişiliği ortadan kalkan Şirket tarafından, aleyhine verilen hüküm fıkrasına karşı temyiz veya itiraz başvurusunda bulunulamaz. Zira temyiz veya itiraz başvurusu tarihinde, Şirket adına temyiz veya itiraz dilekçelerini imzalayan Şahısların temsil yetkileri bulunmamaktadır. Bu konuda vergi uyuşmazlıklarında farklı uygulamalar mevcuttur. Danıştay Yedinci Dairesi, tasfiyesi sona ermek suretiyle tüzel kişiliği ortadan kalkan Şirket tarafından verilen temyiz dilekçesi üzerine temyiz isteminin incelenmeksizin reddine karar vermektedir²⁵⁰. Ancak Danıştay Dördüncü ve Dokuzuncu Daireleri ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ise bu yönde karar vermeyip, temyiz veya itiraz istemlerini incelemektedirler.

Diğer taraftan, ilk derece mahkemesi kararının tarihi ile temyiz başvurusunda bulunulduğu tarih arasında kanuni temsilci değişikliği olmuŐsa, tüzel kişi adına temyiz veya itiraz dilekçesinin yeni kanuni temsilci tarafından imzalanması gerekir.

213 sayılı VUK'un 377.maddesinin 4. ve 5. fıkralarında "Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aÇan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl zel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı

²⁴⁸KARAVELİOĐLU, C:2, s.1688

²⁴⁹CANDAN, s.927

²⁵⁰DanıŐtay Yedinci Dairesi'nin 02.10.2002 tarih ve E:2002/2963,K:2002/3068 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir." hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi müdürlüklerinin temyiz başvurusu yapabilmeleri için muvafakat vermeye yetkili makam, Gelir İdaresi Başkanlığı veya bu kurumun yetkilendireceği vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar; belediye veya il özel idarelerinin temyiz başvurusu yapabilmeleri için muvafakat vermeye yetkili makam ise, ilgili valiliklerdir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4.maddesinin (g) bendinde yer alan "İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak." hususları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ve 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 399 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, muvafakat alınmaksızın temyiz yoluna gidilmesi konusunda bazı değerler belirlenmiştir²⁵¹. Dava konusu edilen meblağların söz konusu Genel Tebliğ'de yer alan değerlerin altında kalması durumunda muvafakat alınmasına gerek bulunmamaktadır.

Temyiz dilekçesi ekinde muvafakat yazısının bulunmaması durumunda, 2577 sayılı İYUK'un 48.maddesinin 2.fıkrasına göre, öncelikle temyiz dilekçesinin 15 gün içerisinde 2577 sayılı İYUK'un 3.madde esaslarına göre yeniden düzenlenmesi gerektiği, aksi takdirde temyiz isteminde bulunulmamış sayılacağına karar verileceği hususu temyiz edene tebliğ edilir, bu kararın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde muvafakat yazısının ibraz edilmemesi halinde temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir ara kararında²⁵², 2577 sayılı Kanun'un 48/3.maddesine göre karşı temyizde bulunulması durumunda da

²⁵¹KIZILOT-KIZILOT, s.358

²⁵²Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 20.02.2001 tarih ve E:1999/4759 sayılı ara kararı(Yayımlanmamıştır)

ilgili merciden muvafakat(onay) istenilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi dairelerine yönelik getirilen muvafakat kısıtlaması, yalnızca temyiz kanun yoluna başvurulması ile ilgilidir. Yani mükellef tarafından temyiz edilen dava dosyasında taraf olan vergi dairesinin, bu sıfatla temyiz aşamasını yürütmesi için herhangi bir birimden muvafakat almasına gerek bulunmamaktadır²⁵³.

Danıştay Yedinci Dairesi; vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinin temyiz başvurusunda bulunamayacağı, yalnızca vergi dairesi başkanlıklarının temyiz başvurusunda bulunması gerektiği yönünde kararlar verip dava dosyalarını ilk derece mahkemelerine geri göndermektedir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin bir kararında²⁵⁴; vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçtiği 16.09.2005 tarihinden sonra açılan davalarda, vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinin davalarda taraf olamayacakları, vergi dairesi başkanlıklarının muvafakat verme yetkilerinin bulunmadığı hususuna yer verilmiştir. Bu kararda, vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçtiği yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinin vergi davalarında taraf olma ehliyeti kalmadığından davanın tarafının vergi dairesi başkanlığı olması gerektiği, ayrıca vergi dairesi başkanlığının temyiz yoluna başvurabilmek için muvafakat alması gerektiği belirtilmektedir. Bu kararın dayanağı olarak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24.maddesinde yer alan vergi uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisinin vergi dairesi başkanlıklarına ait olduğunun belirtilmesi ve aynı Kanun'un 27.maddesinde yer alan "Başkan ve her kademedeki Başkanlık yöneticileri, sınırlarını açıkça belirtmek ve yazılı olmak şartıyla, yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebilir. Yetki devri uygun araçlarla ilgililere duyurulur." hükmü gösterilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi, anılan Kanun'un 27.maddesinde yer alan yetki devrinin, davada taraf olma ehliyetini içermediği, bu nedenle davalarda vergi dairesi başkanlıklarının taraf olması gerektiği görüşündedir. Kızılot-Kızılot'a göre²⁵⁵, sınırları açıkça belirtmek şartıyla 27.madde hükmünde belirtilen yetki devrinin dava açma ve davada taraf olma yetkisini de içerdiği, yani vergi dairesi başkanlıklarının vergi dairesi müdürlüklerine sınırlarını açıkça belirterek ve yazılı olarak vergi davası açma yetkisine sahip olduklarını

²⁵³KIZILOT-KIZILOT, s.357

²⁵⁴Danıştay Yedinci Dairesi'nin 21.09.2006 tarih ve E:2006/2174,K:2006/2494 sayılı kararı (Erişim: KIZILOT-KIZILOT, s.357)

²⁵⁵KIZILOT-KIZILOT, s.358

bildirerek, vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olma sıfatı kazanmasını sağlayabilirler. Danıştay Yedinci Dairesi'nin diğer bir kararında²⁵⁶; "5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 24'üncü maddesinde, vergi uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına, bu başkanlıkların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine ve aynı Kanununun geçici 5'inci maddesi kapsamındaki vergi dairesi müdürlüklerine ait olduğu, geçici 5'inci maddesinde ise, kurulacak vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçmesiyle birlikte vergi dairesi müdürlükleri ile gelir müdürlüklerinin ilgili vergi dairesi başkanlığına bağlanmış sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hukuki durum karşısında, vergi uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisi bulunmayan, dolayısıyla dava açma ve açılan davalarda taraf olma ehliyeti olmayan Vergi Dairesi Müdürlüğünün, uyuşmazlıklar hakkında verilen kararları temyiz edebilmesi de olanaklı değildir." gerekçesiyle temyiz isteminin incelenmeksizin reddine karar verilmiştir. Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu Daireleri ise, vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu yerlerde vergi dairesi müdürlüklerince düzenlenen temyiz dilekçelerini kabul etmişler, dava dosyalarının temyiz incelemelerini gerçekleştirmişlerdir. Vergi dairesi başkanlıklarının bulunmadığı yerlerde, vergi dairesi müdürlüklerinin taraf ehliyetinin bulunduğu hususunda tartışma bulunmamaktadır.

2577 sayılı İYUK'un 48.maddesinin 3.fıkrasında; taraflardan birinin mahkeme kararını 30 günlük yasal süre içerisinde temyiz etmesi ve temyiz dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edilmesi üzerine, temyiz dilekçesine 30 gün içerisinde cevap veren tarafın, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabileceği, bu takdirde bu cevap dilekçesinin temyiz dilekçesi yerine geçeceği belirtilmiştir. Buna göre, taraflardan birinin 30 gün içerisinde kararı temyiz etmesi durumunda karşı tarafın yeni temyiz hakkı elde etmesi durumuna mukabil temyiz denir.

²⁵⁶Danıştay Yedinci Dairesi'nin 07.11.2007 tarih ve E:2007/5431,K:2007/4540 sayılı kararı(Yayımlanmamıştır)

1.2.Karar Düzeltme Aşamasında Ehliyet

Karar düzeltme; Danıştay dava dairelerinin idare veya vergi mahkemelerinin verdiği kesin kararları temyizen incelemesi sonucunda verdiği nihai kararlar ile İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının daire kararlarını temyizen incelemeleri sonucunda verdikleri nihai kararlar ve bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri nihai kararlarda hukuki bir menfaati bulunan taraf ya da tarafların, kanunda belirtilen süre içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere, yasada belirtilen sebeplerden biri ya da birkaçını ileri sürerek, önceden verilen kararın yeniden incelenmesini sağlayan kanun yoludur. Kararın düzeltilmesi isteminde bulunulması, kararın kesinleşmesini istem üzerine verilecek kararın sonuna kadar ertelediği için bu yol olağan bir kanun yoludur²⁵⁷.

Yalnızca davanın tarafları karar düzeltme isteminde bulunabilirler. Karar düzeltme isteminde bulunan tarafın, kararın düzeltilmesi yolunda bir menfaatinin bulunması gerekmektedir. Yani taraf, lehine verilen kararın düzeltilmesini isteyemez. Zira karar düzeltme yoluna başvurmasında hukuki bir yararı yoktur. Müdahil, tek başına karar düzeltme talebinde bulunamaz. Müdahil ancak katıldığı taraf ile birlikte hareket edebilir.

Candan²⁵⁸ ve Karavelioğlu'na göre²⁵⁹, karar düzeltme aşaması ile ilgili olarak 2577 sayılı İYUK'ta mukabil karar düzeltme müessesesi düzenlenmediğinden idari yargıda mukabil karar düzeltme bulunmamaktadır. Coşkun-Karyağdı'ya göre ise²⁶⁰; taraflardan biri karar düzeltme talebinde bulunduktan sonra diğer taraf cevap süresi içinde karşılık düzeltme talebinde bulunabilir. Uygulamada, mukabil karar düzeltme kabul edilmemiştir.

İYUK'un 54. maddesinin 1. fıkrasında kararın düzeltilmesi nedenleri dört bent halinde sayılmıştır. Bunlar, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması durumlarında kararın düzeltilmesi istenebilir.

²⁵⁷ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.197

²⁵⁸CANDAN, s.1009-1010

²⁵⁹KARAVELİOĞLU, C:2, s.1829

²⁶⁰COŞKUN-KARYAĞDI, s.564

Davanın taraflarından birisinin karar düzeltme yoluna başvurabilmesi için, kararı daha önce temyiz etmiş olması zorunlu değildir. Yani taraflardan birisi kararı temyiz etmemesine karşın, karşı tarafın temyizi üzerine karar bozulmuş ise, bu taraf karar düzeltme isteminde bulunabilir. Bu husus itiraz kanun yolu için de geçerlidir.

1.3.Kanun Yararına Bozma Aşamasında Ehliyet

Kanun yararına bozma, olağanüstü kanun yoludur. 2577 sayılı İYUK'un 51.maddesinin 1.fıkrasına göre, kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı yalnızca Danıştay Başsavcısı bu yola başvurabilir. Taraflar kanun yararına bozma yoluna başvuramazlar. Kanun yararına bozma talebi, ya ilgili bakanlıktan ya da Danıştay Başsavcılığından gelmelidir. Her iki durumda da Başsavcı talep üzerine bu yola başvurabilir.

Kanun yararına bozma, hukuk alanında oluşan bir yanlışlığın uygulamaya etkisi olmaksızın düzeltilmesini amaçlar. Kanun yararına bozma üzerine verilen karar, davanın taraflarını etkilemez. Kanun yararına bozma ile ilgili kararlar, Resmi Gazete'de yayımlanır.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir kararında²⁶¹ "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesinin 1'inci fıkrasında bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelenmesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edilenin ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği öngörülmüştür. Bu düzenlemeyle tarafların iradeleriyle başvurabilecekleri kanun yolları dışında, Danıştay Başsavcısı tarafından kullanılacak olan Kanun Yararına Temyiz olarak nitelenen bir kanun yolu kabul edilmiş ve bu şekilde, yürürlükteki hukukun ülke genelinde birlik içinde uygulanması sağlanmaya çalışılmıştır. Olayda davacının dilekçe ret kararlarından sonra süresinde davasını yenilediği açıktır. Bu durumda vergi mahkemesince davanın süre aşımı yönünden reddedilmesinde isabet görülmemiştir." hususlarına yer verilmiştir.

²⁶¹Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E:2000/1067,K:2000/1632 sayılı kararı(Erişim:YAŞİN, s.149-150)

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin konu ile ilgili diğer bir kararında²⁶²; “ davacı şirketin naklettiği 270 torba şekere ilişkin ... seri numaralı sevk irsaliyesinde tanzim tarihinin ve fiili sevk tarihinin bulunmadığından bahisle adına ...numaralı tutanağa istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı kabul ederek kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran mahkemenin kararına karşı davalı idare tarafından yapılan itirazı kabul ederek mahkeme kararını bozan Konya Bölge İdare Mahkemesinin kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulmasının istenildiği anlaşılmış olup, sevk irsaliyesinde tarih bulunmaması usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiil olup, bu fiilden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunmadığından Danıştay Başsavcılığı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ile Konya Bölge İdare Mahkemesinin kararının kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına karar verilmiştir.” denilmektedir.

1.4.Yargılamanın Yenilenmesi Aşamasında Ehliyet

Yargılamanın yenilenmesi; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararların, sebep ve şartlarını kanunun gösterdiği hallerin varlığı halinde, yeniden yargılama yapılarak değiştirilmesine ve yeni bir karar verilmesine imkan sağlayan kanun yoludur. 2577 sayılı İYUK'un 53.maddesine göre yargılamanın yenilenmesi, olağanüstü bir kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi, yalnızca asıl davanın taraflarına aittir. Davanın tarafı olmayan kişi yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamaz²⁶³. Davaya müdahil olan kişi tek başına yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuramaz. Müdahil ancak, katıldığı taraf ile birlikte hareket etmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan tarafın, bu yola başvurmada hukuki yararının bulunması gerekmektedir. Yani lehine karar verilen tarafın, yargılamanın yenilenmesi yoluyla herhangi bir menfaat elde etmesi söz konusu olmadığından, yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunması pek mümkün

²⁶²Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.12.1998 tarih ve E:1998/4530,K:1998/4609 sayılı kararı (Erişim:COŞKUN-KARYAĞDI, s.556-559)

²⁶³YAŞIN, s.158

görünmemektedir²⁶⁴. Kesin hüküm haline gelen yargı kararı, kararı veren yargı yeri tarafından yeniden incelenir.

Ölüm halinde mirasçılarının yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunup bulunamayacağı hususu tartışmalıdır. Davacının ölmesi durumunda mirasçılarının yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabileceklerine ilişkin İYUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak İYUK'un 26.maddesinin yargılamanın yenilenmesi yoluna kıyasen uygulanabilmesi mümkündür. Buna göre iptal davaları mirasçılara geçebilen haklara ilişkin ise mirasçılar yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilirler. Mirasçılara geçmeyen haklar yönünden ise mirasçılar yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamazlar. Tam yargı davaları mirasçılara geçebilen haklara ilişkin olması nedeniyle mirasçılar, tam yargı davalarında bu yola başvurabilirler.

2. AÇIKLAMA VEYA YANLIŞLIĞIN DÜZELTİLMESİ İSTENMESİ DURUMUNDA EHLİYET

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterli değilse ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri, kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilirler. Kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesi, kararın yerine getirilmesine kadar yalnızca taraflarca istenebilir. Taraflar dışında hiç kimse kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesini isteyemez.

Mahkeme kararında, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi istenebilir. Yalnızca taraflar mahkeme kararında yer alan yanlışlığın düzeltilmesini isteyebilirler.

Mahkeme kararı ile ilgili açıklama yapılmasını veya mahkeme kararındaki yanlışlığın düzeltilmesini istemeye ehliyetli olanlar taraflardır. Yani tarafların talebi

²⁶⁴KARAVELİOĞLU, C:2, s.1811

olmaksızın idari yargı yeri, kendiliğinden mahkeme kararı ile ilgili açıklama yapamaz, mahkeme kararındaki yanlışlığı düzeltemez.

Açıklama ve yanlışlığın düzeltilmesi, İYUK'ta kanun yolları arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla bu yollara başvurulduğunda mahkemenin hükmün içeriğini değiştirme olanağı bulunmamaktadır²⁶⁵.

3. ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU AŞAMASINDA EHLİYET

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurulmadan önce iç hukuk yollarının tüketilmesi ile ilgili olarak Anayasa'nın 148/1.maddesinde yapılan değişiklikle, Anayasa Mahkemesi'nin görevleri arasına bireysel başvuruları karara bağlamak da eklenmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ila 51. maddelerinde düzenlenmiştir. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ila 51.maddelerinin 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu açılmıştır.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45.maddesine göre; herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapabilmek için, ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmuş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce başvuru tarafından tüketilmiş olması gerekmektedir. Yani bireysel başvuru yoluna

²⁶⁵ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.199

gidilebilmesi için iç hukuk yollarının tüketilmesi şarttır. Diğer taraftan, yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamaz, ayrıca Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 46.maddesine göre;bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir, kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz, özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir, yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz. Bu hüküm değerlendirildiğinde, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmalden yalnızca güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenen kişiler Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapabilirler. Özel hukuk tüzel kişilerine bireysel başvuru hakkı, sadece tüzel kişilik ile ilgili haklar yönünden tanınmıştır. Buna karşılık kamu hukuku tüzel kişilerine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapma hakkı tanınmamıştır. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla(siyasi haklar vs.) ilgili olarak yabancılar, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunamazlar.

Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin bireysel başvuru sırasında Anayasa Mahkemesi'ne sunulması gerekir.

Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için, 6216 sayılı Kanun'un 45 ila 47 nci maddelerinde öngörülen şartların mevcut olması gerekir. Anayasa Mahkemesi, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurusunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir. Yani Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru yapan başvurusunun bireysel başvuru yapmaya ehliyetli olup olmadığını değerlendirir, bireysel başvuru yapmaya ehliyetli olmadığı sonucuna ulaşırsa bireysel başvurunun kabul edilemezliğine karar verir.

4. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU AŞAMASINDA EHLİYET

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi(AİHS)'ndeki haklarının ihlal edildiğini ileri süren kişilerin şikayetlerini belirli koşullarda inceleyen uluslararası bir mahkemedir. AİHS'de yer alan haklardan bir veya birkaçının Sözleşmecî Devlet tarafından ihlal edildiğini ve bu ihlalden dolayı doğrudan mağdur olduğunu iddia eden şahıslar AİHM'e başvuruda bulunabilirler.

Bireysel başvuru yolu ile AİHM'in zorunlu yargı yetkisini kabul eden devletler, kendi hukuk sistemini AİHS gereklerine uygun hale getirme yükümlülüğü altına girerler. Bireysel başvuru yolu sayesinde başvuru, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile öngörülen subjektif bir hakkı elde etmektedir. Daha önemlisi bireysel başvuru, yeknesaklaşmaya katkıda bulunarak objektif bir koruma fonksiyonunu yerine getirmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru neticesinde birey, aleyhine başvuruda bulunduğu devlet karşısında eşit haklara sahip bir taraf haline gelir²⁶⁶.

AİHM'e başvurmadan önce tüm iç hukuk yollarının başvuru tarafından tüketilmesi gerekir. İç hukuk yollarının tüketilmemesi durumunda başvuru, iç hukuk yollarının etkisiz olduğunu göstermek zorunda kalır.

AİHM'e başvuruda bulunma aşamasında hukukçu tarafından temsil edilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Fakat AİHM'in, söz konusu şikayet hakkında Hükümetten yazılı görüş istemeye karar vermesi durumunda, kural olarak bu aşamadan sonra başvurucudan bir hukukçu ile temsil edilmesi istenir. Bu hukukçunun, AİHS'yi onaylamış devletlerden birinde avukatlık yapmaya yetkili bulunması gerekir.

²⁶⁶TEZCAN Durmuş-ERDEM Mustafa Ruhan-SANCAKDAR Oğuz-ÖNOK Rifat Murat; İnsan Hakları El Kitabı, Seçkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara 2011, s.571

Başvurucunun temsilcisinin bulunması durumunda başvuru dilekçesine avukat veya başvuru adına hareket edecek temsilci için verilen yetki belgesi eklenir. Şirket veya dernek gibi bir tüzel kişinin veya kişi topluluğunun temsilcisi, temsile yetkili olduğunu gösteren bir belgeyi sunması gerekir²⁶⁷.

Türkiye Cumhuriyeti, AİHM'in zorunlu yargı yetkisini ve AİHM'e bireysel başvuru hakkını kabul etmiştir. Türkiye bireysel başvuru hakkını bazı sınırlamalarla kabul etmesine karşın, Türkiye'nin bu konuda koyduğu çekinceler Avrupa İnsan Hakları Komisyonu(AİHK) kararlarıyla geçersiz sayılmıştır.

11 Nolu Ek Protokol ile, gerçek kişiler dışında tüzel kişiler, hükümet dışı örgütler ve birey topluluklarına da bireysel başvuru yapma hakkı tanınmıştır. AİHS'de öngörülen haklarının ihlal edildiğini iddia eden başvuru, bu hakkın sahibi olması veya olabilmesi şarttır. AİHS'de yer alan bazı hakları(örneğin yaşama hakkı vb.) niteliği gereği yalnızca gerçek kişiler ileri sürebilirler. Tüzel kişiler, hükümet dışı örgütler ve birey toplulukları ise bazı hakları(örneğin adil yargılanma hakkı vb.) sınırlı çerçevede AİHM önünde ileri sürebilirler.

Bireysel başvuru hakkı, kişinin fiil ehliyetine sahip olup olmadığına, yaşına ya da vatandaşlığına bakılmaksızın herkese tanınmıştır. Diğer taraftan AİHS ile öngörülen bazı haklar, doğal olarak bazı gerçek kişiler için geçerli değildir. Mesela çocuklar için aile kurma hakkı vb. Cenin açısından AİHS'de öngörülen haklara ehil olma, özellikle mülkiyet garantisi ve yaşama hakkı bakımından gündeme gelmektedir. Ayrıca adam öldürme gibi durumlarda ölenin yakınları bireysel başvuru yapabilirler. Öte yandan, siyasi haklar gibi bazı hakların, yabancı kişiler için sınırlandırılmasına AİHS ile olanak tanınmıştır.

AİHM'e bireysel başvurudan sonra başvuru, başvuru ölenin durumunda, AİHM, ihlalin ortaya çıkardığı olumsuz durum mirasçı bakımından rahatsız edici görülüyorsa veya başvuru özel bir öneme sahipse başvuru mirasçıları veya yakın akrabalarının davaya devam edebileceğini kabul etmiştir. Ayrıca başvuru, ihlal, maddi zarara yol açmışsa ve bu durum mirasçılara yük getiriyorsa

²⁶⁷YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.197

AİHM önündeki davaya mirasçılar devam edebilirler²⁶⁸. AİHS'nin 2.maddesini ihlal eden adam öldürme durumlarında ölenin yakınları doğrudan mağdur sıfatıyla AİHM'e başvuruda bulunabilirler. AİHM'in bir kararında²⁶⁹, ölen kişinin amcası olması nedeniyle başvurucunun mağdurluk sıfatının bulunmadığı yönündeki itiraz AİHM tarafından reddedilmiştir.

Tüzel kişilerin bireysel başvuru hakkı ifadesinden yalnızca özel hukuk tüzel kişilerinin bireysel başvuru hakkı kast edilmektedir. Zira kamu hukuku tüzel kişilerinin insan haklarının taşıyıcısı olmaması nedeniyle AİHM'e bireysel başvuruda bulunamayacağı Sözleşme organlarının kararlarında sürekli belirtilmektedir.

²⁶⁸TEZCAN-ERDEM-SANCAKDAR-ÖNOK, s.573

²⁶⁹02.09.1998 tarihli Yaşa Kararı(BN 22495/93)(Erişim;TEZCAN-ERDEM-SANCAKDAR-ÖNOK, s.574)

SONUÇ

Bir hukuk devletinde idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime tabi olması şarttır. Ancak idari yargı yerlerince yargısal denetime başlanabilmesi için dava açan kişinin dava açma yetkisine sahip olması gerekir. İdari yargıda dava açma yetkisi bir takım şartlara bağlanmıştır. Bunlar objektif ve subjektif ehliyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Objektif ehliyet, idari davada taraf olma ehliyeti olarak tanımlanan taraf ehliyeti ile idari davada dava açma ve açılan davayı takip ehliyeti olarak tanımlanan dava ehliyetini içerir. Subjektif ehliyet ise idari yargıya özel olarak kişilerin iptal davalarında menfaat ihlali, tam yargı davalarında hak ihlali koşullarını taşıyıp taşımadığını içermektedir.

İdari yargıda ehliyet konusu, idari davalarda esasa girilmeden önce yapılan önemli bir usulü değerlendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Objektif ve subjektif ehliyet koşullarını taşımayan şahsın, idari davasının esasına geçilemez. Özellikle iptal davaları yönünden, idari yargıdaki düzenleyici ve kısıtlayıcı fonksiyonu nedeniyle, ehliyet, idari yargılama usulü hukukunda önemli bir unsurdur²⁷⁰.

Vergi davaları; objektif ehliyetin değerlendirilmesi yönünden diğer idari davalarla benzerlik gösterirken, subjektif ehliyetin değerlendirilmesi açısından vergi hukukunun kendine özgü durumları da dikkate alınarak diğer idari davalara nazaran farklılık gösterebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında menfaat ilişkisinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira şahıs objektif ehliyetin unsurları olan dava ve taraf ehliyetlerine sahip bulursa dahi, vergi davası açabilmek için şahsın dava konusu edilecek vergisel işlemle bir menfaat ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında bazı konularda menfaat ilişkisini belirleyen özel kanun hükümleri bulunmaktadır. Bu kanun hükümleri kapsamında değerlendirilen kişilerin vergisel işlemle menfaat ilişkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Bunun dışında kişinin vergisel işlemle menfaat ilişkisinin bulunduğu yüksek yargı içtihatlarıyla kabul edilebilmektedir.

²⁷⁰İKİNCİOĞULLARI, s.159

Örneğin murisin mükellefiyet kaydı yönünden varisin menfaat ilişkisinin bulunduğu Danıştay içtihatlarıyla kabul edilmiştir. Yine arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı emlak vergisi mükelleflerinin dava açma hususunda menfaat ilişkisi bulunmazken, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda verdiği iptal kararı neticesinde, emlak vergisi mükelleflerinin dava açma hususunda menfaat ilişkisi oluşmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarında özellikle menfaat ilişkisini belirleyen kanun hükümlerinin de dikkate alınması suretiyle iptal davalarında menfaat ihlali kavramı dar ya da geniş yorumlanmaktadır. Vergi davalarında menfaat ilişkisinin bulunup bulunmadığı değerlendirilirken, bir yandan idarelerin hukuka uygun idari işlem tesis etmesini sağlamak ve bu şekilde hukuk devleti ilkesini yaşama geçirmek amacıyla geniş yorum yapılabilen, diğer yandan idari işlemle ilgisi bulunmayan kişilerin dava açmasını engellemek ve idari yargı yerlerinin gereksiz yere iş yükü altında ezilmesinin önüne geçmek suretiyle menfaati ihlal edilen şahısların açtıkları vergi davalarının en kısa zamanda karara bağlanmasını sağlamak amacıyla dar yorum yapılabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında ehliyet ile ilgili değerlendirmeler yapılırken bazı konularda içtihat birliği sağlanmasına karşın, bazı konularda ise farklı yorumlar yapılabilmektedir. Mesela tüzel kişiliği sona eren şirket adına tesis edilen vergisel işlemlere karşı açılan davalarda ehliyetin değerlendirilmesi yönünden içtihat birliği sağlanamamıştır. Keza bazı vergisel işlemlerin kimin adına düzenlendiği ve kimin menfaatini ihlal ettiği hususları uygulamada tartışılmaktadır. Yine vergi davaları devam ederken gerçek kişinin ölümü halinde, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar mı yoksa idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar mı dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verileceği hususu halen tartışılmaya devam etmektedir.

Günümüzde iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra öngörülen Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu müessesesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilen bir bireysel başvuru yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasal mevzuatta Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapan başvurucuların ehliyet durumu ile ilgili sınırlı düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yolu konusunda oluşturacağı içtihatlar neticesinde bireysel başvuru aşamasında ehliyetin sınırları

çizilecektir. İlgili yasal düzenlemede yer alan "ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler" deyiminden ne anlaşılması gerektiği, Anayasa Mahkemesi'nin ileride bu konuda vereceği kabul edilebilirlik veya kabul edilemezlik kararları sonucunda netleşecektir. Bu bireysel başvuru yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurmadan önce etkili bir yol olup olmayacağı, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yolu ile ilgili vereceği kabul edilebilirlik veya kabul edilemezlik kararlarıyla ortaya çıkacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, bireysel başvuru hakkı aşamasında başvuru ehliyetli olup olmadığını değerlendirirken genelde başvurucu lehine geniş yorum yapmaktadır. Mahkeme, bireysel başvuru yolu ile ilgili ehliyet sınırlarını geniş tutmak suretiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden değerlendirme yapma yolunu seçmektedir.

Bu çalışmamızda vergi davalarında; kimlerin taraf olmaya, dava açmaya, açılan davayı takip etmeye ve kanun yollarına başvurmaya yetkili olduğu, yine kimler yönünden menfaat veya hak ihlali koşullarının gerçekleştiği hususları; doktrinde yer alan görüşler, ilgili kanun hükümleri ve yüksek yargı içtihatları dikkate alınarak ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmiştir. Ayrıca vergi uyuşmazlıkları ile ilgili uygulamalarda ehliyet açısından karşılaşılan sorunlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

ALAN Nuri, İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları, Danıştay Dergisi, Ankara 1983, Sayı:50-51

ALTUNDİŞ Mehmet, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Ankara 2007, Sayı:69

AYKAR Özkan-ÇAĞLAR Kemal-ERTEKİN Özkan, Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2010

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2006

BUDAK Tamer, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları(Gerçek Kişiler), On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul 2011

CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006

COŞKUN Sabri-KARYAĞDI Müjgan, İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihatlar-Yorumlar, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001

COŞKUN Şenol, İdari Yargıda Ehliyet Yüksek Lisans Tezi(Yayımlanmamıştır), İstanbul 2009

ÇELİKKOL Hüseyin, Hizmet İçi Eğitim İncelemesi İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet, Adalet Dergisi, S:3, 1985

Danıştay Dergisi, Yıl:2012, S:129

DEMİRCİ Ünal, Memur Sendikalarının Dava Ehliyeti-1, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:427, 2004

ERHÜRMAN Tufan, İdari Yargıda Özel Yetenek Koşulu, 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, Danıştay Yayın Bürosu Yayınları, Ankara 2000

EROĞLU Hamza, İdare Hukuku Dersleri(Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi), Sevinç Matbaası, Ankara 1972

GÖZÜBÜYÜK Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2000

GÖZÜBÜYÜK Şeref-TAN Turgut, İdare Hukuku Cilt:II(İdari Yargılama Hukuku), Turhan Kitabevi, Ankara 1999

İKİNCİÖĞÜLLARİ Firuzan, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, DYBY, No:21, Ankara 1976

KALABALIK Halil, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram Yayınları, Konya 2011

KARAVELİOĞLU Celal, Açıklama ve Son İctihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2006

KAYAR İsmail, Şirketler Hukuku, Detay Kitap ve Yayıncılık, Kayseri 2004

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul 2012, 20.Baskı

KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku, 22.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011

ONAR, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt:2-3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul

ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005

ÖZAY İl Han, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2002

ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., 2006

SARICA Ragıp, İdari Kaza Cilt 1, İdari Davalar, Kenan Matbaası, İstanbul 1949

SARIKAYA Ahmet Selim, Adi Ortaklıkla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti, Yaklaşım Yayınları, Sayı:171, 2007

TEZCAN Durmuş-ERDEM Mustafa Ruhan-SANCAKDAR Oğuz-ÖNOK Rifat
Murat; İnsan Hakları El Kitabı, Seçkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara 2011

YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006

YAMAN Murat, İdari Yargı Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara 2011

YAŞIN Mehmet, Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım
Yayınları, Eylül 2006

YENİCE Kazım-ESİN Yüksel; Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü,
Arsan Matbaa, Ankara 1983

YÜCE Mehmet, Türk Vergi Yargısı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012