

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YARGISINDA TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA ERMiŞ ANONİM
VE LİMİTED ŞİRKETLERİN EHLİYETİ**



Yüksek Lisans Tezi

Hülya YILMAZ

Ankara-2021

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YARGISINDA TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA ERMiŞ ANONİM
VE LİMİTED ŞİRKETLERİN EHLİYETİ**

Yüksek Lisans Tezi

Hülya YILMAZ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2021

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

Hülya YILMAZ

**VERGİ YARGISINDA TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA ERMİŞ ANONİM
VE LİMİTED ŞİRKETLERİN EHLİYETİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Cenker Göker

2- Prof.Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

3- Doç.Dr. Oytun CANYAŞ

Tez Sınav Tarihi:14.07.2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE;

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etile davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (02.11.2021)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Hülya YILMAZ

İmzası

XXXXXX

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	iv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVASININ KAPSAMI VE NİTELİĞİ

1. Genel Olarak	6
2. Vergi Davası Kavramı	8
3. Vergi Davasının Hukuki Niteliği	13
3.1. İptal Davası Olarak Nitelendirilmesi Gerektiğine İlişkin Görüş.....	15
3.2. Tam Yargı Davası Olarak Nitelendirebileceğine İlişkin Görüş.....	18
3.3. Kendine Özgü Dava Görüşü	22
3.4. Karma Nitelikteki Görüş	24
4. Hukuki Nitelik Konusundaki İçtihatlar.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

EHLİYET

1. Genel Olarak	27
2. Vergi Yargısında Ehliyet	28
2.1. Genel Olarak	28
2.2. Vergi Yargılamasında Objektif Dava Ehliyeti	29
2.2.1. Taraf Ehliyeti.....	29
2.2.1.1. Taraf Ehliyetinin Önemi	29
2.2.1.2. Taraf Ehliyeti Kavramı	30
2.2.1.3. Taraf Ehliyetinin Tespit Edilmesi.....	33
2.2.1.3.1. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti	38
2.2.1.3.1.1. Genel Olarak.....	38
2.2.1.3.1.2. Anonim ve Limited Şirket Ortaklıklarının Taraf Ehliyeti	39
2.2.1.3.1.2.1. Kuruluştan Önce	40
2.2.1.3.1.2.2. Kuruluştan Sonra	43
2.2.1.3.1.2.3. Sona Ermeden Sonra.....	44
2.2.1.3.1.2.3.1. Olağan Usullerle Sona Erme	44
2.2.1.3.1.2.3.2. TTK. Geçici 7. Maddeye Göre Sona Erme	47

2.2.1.3.1.2.3.2.1. Maddenin Kapsamı	47
2.2.1.3.1.2.3.2.2. TTK Geçici 7. Maddeye Göre Tasfiye Usulü.....	48
2.2.1.3.1.2.3.2.3. TTK Geçici 7. Maddeye Göre, Tasfiye Yapılmaksızın Şirketin Ticaret Sicilinden Silebileceği Durumlar	49
2.2.1.3.1.2.4. Şirketlerin Hak Ehliyetine Getirilen Sınırlamalar	51
2.2.2. Dava Ehliyeti	54
2.2.2.1. Dava Ehliyetinin Önemi	54
2.2.2.2. Dava Ehliyeti Kavramı	55
2.2.2.2.1. Tüzel kişilerinin Dava Ehliyeti	59
2.3. Vergi Yargılamasında Subjektif Ehliyet	65
2.3.1. İdari Yargılama Usulü Kanunu Bakımından Subjektif Ehliyet.....	65
2.3.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Subjektif Ehliyet.....	67
2.4. Husumet	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA ERMİŞ ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN EHLİYET SORUNUNA YAKLAŞIMLAR

1. Genel Olarak	76
2. Ehliyet Sorununa İlişkin Yaklaşımlar	78
2.1. Özellik Arz Eden Durumlar	78
2.1.1. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Davalardaki Taraf Konumu.....	78
2.1.2. Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamesi'yle Kapatılan Şirketler	81
2.2. Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Sona Eren Şirketlerin Durumu	82
2.2.1. Tüzel Kişiliği Sona Eren Anonim Ve Limited Şirket Adına Tesis Edilen İdari İşleme Karşı, Şirket Ortağı Ya da Kanuni Temsilci Tarafından Dava Açılabilirliğine İlişkin Görüş.....	82
2.2.2. "Ek Tasfiye (İhya Davası)" Görüşü	85
2.2.2.1. Genel Olarak	85
2.2.2.2. Ek Tasfiyeye Başvurunun Koşulları	90
2.2.2.2.1. Anonim veya Limited Şirketin Ticaret Sicilinden Silinmiş Olması	90

2.2.2.2.2. Ek Tasfiye Yapılmasını Gerektirecek Durumların Ortaya Çıkması	90
2.2.2.2.2.1. Ortaklığın Borçları Nedeniyle Ek Tasfiyeye Başvurulması.....	91
2.2.2.3. Yargıtay'ın Alacaklıların Ek Tasfiyeye Gidebilecekleri Yönünde Kararları.....	92
2.2.2.4. Yargıtay'ın Ek Tasfiye Görüşünü Benimsemediği Kararlar	95
2.2.2.5. Danıştay'ın "Ek Tasfiye"ye İlişkin Kararı.....	96
2.2.3. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketlerin Dava Açma Ehliyeti Sorununa Vergi Yargısı'nda Getirilen Diğer Yaklaşım: Açıklamalı Ehliyet Ret Görüşü	97
2.2.4. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Adına Düzenlenen İdari İşlemin Hukuka Aykırı Olduğu Görüşü	103
2.2.5. Dava Devam Ederken Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketlerin Durumu	106
2.2.5.1. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Yerine Dava Hakkı Kendisine Geçenin Başvurmasına Dosyanın İşlemden Kaldırılması	108
2.2.5.2. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketin TTK hükümlerine Göre Yeniden İhyası İçin Dosyanın İşlemden Kaldırılması.....	112
3. Amme Alacaklarının Tahsili İçin, Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketler Hakkında Verilecek Kararların Şirket Ortağı Veya Kanuni Temsilciler Açısından Önemi	117
3.1. Limited Şirket ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin Vergi Borçlarından Sorumluluğu	118
3.2. Limited Şirket Ortaklarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu.....	130
SONUÇ	132
KAYNAKÇA.....	135
ÖZET	140
ABSTRACT	142

KISALTMALAR

ABD	: Ankara Barosu Dergisi
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AİD	: Amme İdaresi Dergisi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
age.	: Adı geçen eser
agm.	: Adı geçen makale
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
BK	: Belediye Kanunu
C.	: Cilt
DD	: Danıştay Dergisi
E.	: Esas
HMK	: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	: 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İMD	: İktisat ve Maliye Dergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde

RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TK	: 6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
Vd.	: Ve devamı
Vb.	: Ve benzeri
VDD	: Vergi Dünyası Dergisi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VSD	: Vergi Sorunları Dergisi
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkemizde, idarenin, vergi mevzuatının uygulamalarına ilişkin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi, idari yargı düzeni içinde gerçekleşmektedir. 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) "Kaldırılan Hükümler" başlıklı 63. maddesine göre, eskiden vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak getirilen İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulu kaldırılmış, yerine vergi mahkemeleri kurulmuştur. 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun"un "vergi mahkemelerinin görevi" başlıklı 6. maddesine göre, "vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler." Ancak, her ne kadar vergi yargılaması, ayrı bir idari düzenin içinde örgütlense de, idari yargılama usulüne ilişkin genel Kanun olan İYUK'un 31. maddesine göre, idari yargı merciilerinde "ehliyet" hususunda, Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) hükümlerinin uygulanacaktır. Dolayısıyla, bu durumdan, Kanun Koyucu'nun "ehliyet" hususunda idari ve adli yargı merciileri arasında bir yeknesaklığı hedeflediği anlaşılmaktadır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, VUK'un ilgili hükümlerinin, uygulanacağı belirtilmekle birlikte, İYUK ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı tutarak, vergi yargılamasında, ehliyet yönünden tamamen bağımsız bir değerlendirmenin yapılmayacağını, İYUK ve HMK'daki ehliyetle ilişkin hükümlerin, vergi yargısı için de geçerli olacağını vurgulamıştır.

2577 sayılı Kanun'un 14. maddesine göre "ehliyet" ilk inceleme yönünden davanın her aşamasında incelenecek bir husustur. Doğru hüküm verme, maddi hukuk

normlarında belirlenen koşulların, somut olayda gerçekleştiğinin tespiti yanında hakkında karar verilecek kimsenin ehliyetini de kapsamaktadır. Ehliyetin, yargılamanın her aşamasında, esasa ilişkin yapılan inceleme öncesinde hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınması da boş yere taraf ve usul işlemlerinin yapılmasına engel olur. Ehliyeti olmayan tarafın, işin esasını etkileyebilmeyi, gerektiği gibi yerine getirmesi mümkün değildir.

İYUK'un 31. maddesine göre "ehliyet" hususunda atıf yaptığı HMK'ya göre, ehliyet, Türk Medeni Kanunu'ndaki hükümlere göre belirlenir. TMK 48. maddeye göre; “tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.” Çalışmamızın konusu oluşturan anonim ve limited şirketler, TTK 125. maddeye göre, tüzel kişiliği haizdir. Çalışmamızın, anonim ve limited şirketlerle sınırlanmasının nedeni, bu şirket tiplerinin, en fazla tercih edilen ve sayı bakımından da uygulama daha çok rastlanılan şirketler olması ve diğer şirket tiplerine yer verilerek konunun dağılmasının önüne geçilmek istenmesidir.

Kişiliği haiz olduğu için hak ve gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetine sahip olan anonim ve şirketler, borç altına girip, bu borç tahsil edilmeden usulsüz olarak veya Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesine göre, tasfiyeye girmeden ticaret sicilinden silinmekle, tüzel kişilikleri sona erdiğinde, söz konusu borcun tahsili talebi kime yöneltilecek veya bu şirketler, tüzel kişilikleri sona erdikten sonra adlarına tesis edilen idari işlemlere karşı nasıl dava açacaktır? Bu borç, bir işçi alacağı olabileceği gibi amme alacağı (idari para cezası, vergi vs.) de olabilir.

Bazı özel durumlarda, sicilden silinen şirketlerde, davanın kime yöneltileceği veya davanın kim tarafından açılacağı özel olarak düzenlenmiştir. Buna örnek olarak, 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'si ile kapatılan şirketlerin açacağı davalarda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ayrıca, bu şirketlerin devam etmekte olan davalarına, İYUK m. 26/1

hükmü gereği, işlem den kaldırma kararının ardından Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülürse, devam edilecektir.

Ancak, özel düzenlemelerin olmadığı durumlarda, tüzel kişiliği sona ermiş şirketlerin açacağı veya bunlara karşı açılacak davalardaki ehliyet hususu, idari ve adli yargı merciilerince çok farklı olarak ele alınmıştır. Adli yargı merciileri, bu konuda neredeyse içtihat birliğini sağlayacak şekilde, Türk Ticaret Kanunu'nun 547. maddesine göre, tüzel kişiliği sona eren şirketin -görülen davadan ayrı bir davada incelenmek suretiyle-, ek tasfiye işlemlerinin yapılarak ihyasını yani şirketin yeniden ticaret siciline tescilinin ardından, asıl davayı hükme bağladığı görülmektedir. Öte yandan, idari yargı merciileri, tüzel kişiliği sona eren şirkete ve ona ilişkin işlem tesis eden idareye, şirketin yeniden ihya edilmesi imkanı tanımayarak, davayı doğrudan ehliyet yönünden reddetmektedir.

Bu durumlarda, idari yargıda, ehliyet ret kararlarından başka, tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen idari işlemin hukuka aykırı olduğu görüşü, tüzel kişiliği sona eren anonim ve limited şirket adına tesis edilen idari işleme karşı, şirket ortağı ya da kanuni temsilci tarafından dava açılabilmesine ilişkin görüş de bulunmakla birlikte, ağırlıklı olarak, mahkemelerin bu tür davaları ehliyet yönünden reddettiği görülmektedir. Ayrıca, sınırlı da olsa, idari yargıda da ihya davası görüşüne yer veren kararlar vardır.

Vergi yargısında, tüzel kişiliği sona eren anonim ve limited şirketlerin ehliyet durumunun, öğretide pek çalışılmamış olması, konunun dezavantajıdır. Bunun da etkisiyle, konuya dair yaklaşımlar genelde, yargı kararlarıyla şekillenmiştir. Bundan dolayı, konuya ilişkin farklı yargı kararları yer verilmiştir. Yargı kararlarının, mümkün olduğunca güncel olmasına dikkat edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızda, İYUK'un 31. maddeye göre, idari yargı merciilerinde "ehliyet" hususunda, Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) hükümlerinin uygulanacağı, bundan da Kanun Koyucu'nun "ehliyet" hususunda idari ve adli yargı merciileri arasında bir

yeknesaklığı hedeflediği savunulduğundan, bu konudaki mevcut farklı usullerin sakıncaları ve hak arama hürriyetine aykırı yönleri ele alınmaya çalışılmıştır. Nihayetinde, vergi yargısında da, ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu haller çıktığında TTK'daki "ek tasfiye"ye ilişkin emredici hükümler gereği, ihya davası açılabilmesi için taraflara süre verilmesi ve tüzel kişiliği sona eren şirketin yeniden ihyasının ardından, vergi davasının esasına geçilmesi gerektiği savunulmaktadır.

Bu inceleme yapılırken birinci bölümde, öncelikle ehliyet hususunda yerinde bir tespit yapılabilmesi için vergi yargısının niteliği üzerinde durulacak ve bu belirlemenin yapılabilmesi sayesinde, vergi yargısında hangi ehliyet hususlarının aranılması gerektiği tespit edilebilecektir.

İkinci bölümde, ehliyet konusu ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu yapılırken, öncelikle idari yargılama usulünde, medeni usul hukukuna yapılan atıflar ve öte yandan vergi yargısının kendinden kaynaklanan ehliyet farklı yaklaşım ihtiyacı incelenecektir. Bu nedenle, bu bölümde kamu hukukuna ilişkin bir mesele özel hukuk kavramları üzerinden incelenmiş ancak medeni usul hukukundaki kurumların, kamu hukukunun yapısına uygun düşüp düşmediğine ilişkin tartışmalara da yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca, sorunun ortaya çıkmasına neden olan, şirketlerin tasfiyeyle ya da tasfiyesiz olarak sona ermesi usullerine kısaca değinilecektir.

Üçüncü bölümde ise, esas olarak çalışmamızın ortaya çıkış nedeni olan, tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyeti konusunda, kamu ve özel hukukta içtihat ve görüş birliğinden uzak şekilde, çok farklılaşan yaklaşımlar, her biri, tek tek ele alınmak suretiyle incelenecektir. Ayrıca, uygulamadaki içtihat farklılıklarının, söz konusu şirketlerin amme borçları için kanuni temsilcilere yapılan takipler açısından yarattığı, hak arama hürriyetine aykırı durum da ele alınacaktır.

Uzmanlık alanımız gereği, ehliyet konusu, vergi yargısı başlığı altında ve kapsamında incelense de “tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin

ehliyeti”ne ilişkin sorun, özünde, vergi ve idare mahkemeleri açısından, farklı bir yaklaşımı gerektirecek mahiyette değildir. Dolayısıyla, getirilen çözüm önerisinin, idare mahkemeleri içtihatları ve doktrinine de ışık tutacağı kanaatindeyiz.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVASININ KAPSAMI VE NİTELİĞİ

1. Genel Olarak

Uyuşmazlıkların çıkışını ortaya koymak için, öncelikle iki temel kavramdan söz etmek gerekir: hak ve hukuk. Hukuk düzeni tarafından korunan menfaat veya tanınan yetki, "hak" olarak tanımlanırken; hukuk, insanların birbirleriyle ve oluşturdukları topluluklarla ilişkisini düzenleyen ve müeyyidesi bulunan normlar bütünüdür. Uyuşmazlık da, hakkın yani hukuk düzeni tarafından korunan mevcut bir menfaatin ihlali ya da menfaat dengesinin bozulması ile ortaya çıkar. Her anlaşmazlık, bir uyuşmazlık değildir ancak bir anlaşmazlık dışı yansımaya başlar ve devam ederse "uyuşmazlığa" dönüşür. İşte bu şekilde ortaya çıkan menfaat dengesinin bozulması halinde, sosyal barışın korunabilmesi için bu dengenin tekrar sağlanması gerekir.¹

Devlet, toplumsal hayatı düzenleyen kurallar koyarak, toplumsal barışı ve hukuk barışını koruma görevlerini üstlenmiştir. Bu görevini yerine getirirken, norm koyma görevinin yanında bunların uygulanmasını, kurulan dengenin bozulmamasını sağlamakla da görevlidir. Bu çerçevede, bireylerin, devlete karşı yargı hakkı bulunur. Bireylerin, aralarındaki hukuki uyuşmazlıkları çözmek ve hak aramak için kendi kendine kuvvet kullanmaları yasaklanmıştır. Ancak bu kuralın meşru müdaafa, ıztırar hali gibi sınırlı ölçüde istisnaları mevcuttur. Kendiliğinden hak arama yasağı ve hukuk devleti olmanın doğal sonucu, bireylerin, devletten Anayasa ile güvenceye alınan hukuki koruma talebinde bulunması ve bu hakka sahip olmasıdır. Hukuki koruma talebi ile, mahkeme önüne getirilen uyuşmazlığı maddi ve hukuki açıdan etraflıca inceler ve kesin ve bağlayıcı

¹ Pekcanıtez, Hakan/Özekes, Muhammet/Akkan, Mine/Taş Korkmaz, Hülya, **Medeni Usul Hukuku, Cilt I**, Oniki Levha Yayınları, 15. Bası, İstanbul, 2017, s. 8.

bir kararla sonuçlandırılmasını teminat altına alır. Hukuk devletinin gereği olan hukuki koruma talebi, adil yargılanmayı, silahların eşitliğini ve hukuki dinlenilme hakkını kapsar.²

Hukuk devleti ifadesi, kişilere hukuki güvenliği korumaya alan devlet düzenini ifade eder. Hukuk devletinde, devlet sadece hukuk kuralı koymaz, aynı zamanda kendini koyduğu hukuk normlarına kendisi de uyan, onlarla kendisini bağlı kabul eden bir varlıktır. Hukuk devletini, polis devletinden ayıran en başta gelen özellik, devlet faaliyetlerinin belli kurallar içinde yerine getirilmesidir.³

Günümüzde, hukuk devleti anlayışının sadece şeklen bir hukuki koruma sağlaması değil, "etkili ve etkin bir koruma" sağlanmasının gerektirdiği kabul edilmektedir. Etkin koruma ilkesine, yargı organına başvurudan, yargılama sürecinde hatta kararın icrası aşamasında dahi uyulmalıdır. Çünkü, hak arama yükümlülüğü, devlete etkili bir koruma mekanizması oluşturma yolunda bir edim yükler.⁴

Hak arama hürriyeti, Anayasa'nın 36. maddesiyle güvenceye alınmıştır. Bu hükme göre, "herkes meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.". Bu anayasal ilke, hak arama çabası içine giren bireyler için uygun zemini, ortamı ve yargı hizmetini sunacak organları oluşturma görevini, Anayasa'nın 2. maddesi hükmüne istinaden hukuk devleti olmanın doğal bir sonucu olarak devlete vermektedir. Herkes özel ya da kamu hukukundan doğan bir hakkının ihlal edildiği veya tehlikeye uğradığından bahisle mahkemeye başvurarak veya takipte bulunmak suretiyle hakkının korunmasını isteyebilir. Bu kapsamda yine herkese kendisine karşı bir dava açıldığında, savunma hakkı verilmiştir.⁵

² Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 12.

³ Tan, Turgut/Gözübüyük, Şeref, **İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitapevi, Cilt II, Ankara, 2017,s.3.

⁴ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 15.

⁵ Toğrul, Emel Şeyda Elgün, **Medenî Usûl Hukuku Bağlamında Dava Ehliyeti**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2019, s. 6.

Anayasa'nın 9. maddesinde, “yargı yetkisinin; Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı” belirtilerek, yargı erkinin, devletin üç temel yetkisinden biri olduğu düzenlenmiştir. Yargı terimi, organik ve şekli ile maddi olmak üzere iki ölçüt üzerinden tarif edilmektedir.

Organik ve şekli ölçütte, mahkemelerin her türlü faaliyeti yargısal olarak nitelendirilir. Ancak, bu ölçüt, mahkemelerin personelin yönetimi veya kalem işlerinin yürütülmesi gibi idari faaliyetlerinin de olması nedeniyle, yetersiz kalmaktadır. Maddi ölçüte göre ise, bağımsız mahkemeler tarafından, maddi hukuk kurallarının belirli bir olaya uygulanması, yargı faaliyetini tanımlar. Bu ölçüt, yargı kavramını tanımlamada daha yerindedir. Türk yargı sistemimiz; anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, askeri ceza yargısı olmak üzere dört bölümden oluşur. İdari yargı, idari makamların, kamu hukuku alanındaki faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümüyle ilgilenir. Vergi yargısının da, vergi hukuku ve vergi yargılama hukukunda, idari yargılama usulünün ve genel idari hukukun uygulanması nedeniyle, genel idari yargının bir alt kolu olduğu kabul edilmektedir.⁶

2. Vergi Davası Kavramı

Vergi hukukumuzda, uyuşmazlıkların çözümü için bazı alternatif, barışçıl başvuru yollarının (uzlaşma, düzeltme-şikayet başvuru yolları gibi)⁷ yanında, ikinci yöntem olarak, yargısal çözüm yolu benimsenmiştir. İdarenin, davranışlarının hukuka uygunluğunu sağlamak amacıyla getirilen denetim mekanizmalarından, kuşkusuz en

⁶ Özdinler, Eda, "**Vergi Yargısının Görev Alanı**", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, C II. s.1089.

⁷ Uzlaşma, belli miktarda tarh edilen vergi ile kesilen cezanın, vergi dairesi ile mükellefin bir nevi pazarlık yoluyla anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir. (VUK Ek 1 ila 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir.) Düzeltme-şikayet başvuru yolu ise, VUK'un 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yıldan itibaren başlamak üzere, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde, dava açma süresini kaçıran ya da dava yoluna başvurmayı tercih etmeyen mükelleflerin, vergilendirme ya da hesap hatası kapsamında gördükleri işlemlerin düzeltilmesi için öngörülen bir kanun yoludur.

etkili ve en objektif olanı yargı denetimidir. Demokratik toplumlarda, idarenin, eylem ve işlemlerine karşı, yargı yolunun açık olması kabul edilen ve üzerinde tartışmanın olmadığı bir konudur. Bu tür toplumlarda, idarenin, hukuk normlarına uymak zorunda olması ve bu kuralları aştığında kendini bir "yaptırım" ile karşı karşıya bulması, "hukuk devleti" anlayışının hem doğal bir sonucu hem de mecburi bir ögesidir.⁸

İYUK'un "Kaldırılan Hükümler" başlıklı 63. maddesine göre, eskiden vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak getirilen İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulu kaldırılmış, yerine vergi mahkemeleri kurulmuştur. Bu şekilde, hem uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması hem de idarenin yargısal denetimi yapılarak, vergilendirmede yasaya uygunluğun sağlanması ve subjektif işlemler açısından vergilerin yasallığı ilkesi geçerli kılınmak istenmiştir. Vergi yargısı, bu tür asli işlemlerinin yanında, içtihat ve yorum vasıtasıyla vergi hukukunun gelişmesine katkı sağlamıştır.⁹

İdari yargılama hukukuna ilişkin temel hukuk metinleri¹⁰ vergi davasını doğrudan tanımlayan bir hüküm içermemektedir. Doktrinde vergi bu temel kanunlarda "vergi yargısı" ve "vergi uyuşmazlığı" kavramlarının; vergi yargısı, vergi davası, vergi uyuşmazlığı veya vergi ihtilafı kavramlarının yarattığı karışıklığı giderecek şekilde kullanıldığı, ancak "vergi yargısı" ve "vergi uyuşmazlığı" kavramlarının birbiri yerine kullanılmasının bir sakıncası olmadığı, bu kavram farklılığının yapay olduğu belirtilmiştir. Bunun nedeni ise vergi davasının hukuki niteliğinin, vergi uyuşmazlığından soyutlanarak belirlenmesinin mümkün olmamasıdır.^{11 12} Öte yandan, vergi yargısı, mali yargı ile bir tutulmamalıdır. Vergi yargısı, mali yargının bir bölümüdür. Mali hukuk, hem

⁸ Gözübüyük/Tan, age., s. 3.

⁹ Öncel, Mualla/Ahmet, Kumrulu/Çağan, Nami/Göker, Cenker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, 2019, s. 202.

¹⁰ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunu ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu.

¹¹ Turmangil, Civan, **"Vergi Davasının Hukuki Niteliği"**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/303/2857.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.01.2020)

¹² Öztürk, Burak, **"İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme"**, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, C II. s.1112.

devletin ve hem de kamu tüzel kişilerinin, mali faaliyetlerini, düzenleyen hukuk kurallarıdır. Oysa, vergi hukuku, söz konusu kurumların zorlamaya dayalı gelir elde etme faaliyetini düzenler. Mali yargı, örneğin Sayıştay'ı da içine alan bir kavramdır. Dolayısıyla bu kavramlar karıştırılmamalıdır.¹³

Ülkemizde, idarenin, vergi mevzuatının uygulamalarına ilişkin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi, idari yargı alanı içinde gerçekleşmektedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un "vergi mahkemelerinin görevi" başlıklı 6. maddesine göre, “vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.”

İdarenin üzerinde, neredeyse bütün ülkeler, kendi hukuk yapısına uygun olacak şekilde bir denetim geliştirmiş ve bazı ülkelerde idarenin yargı yoluyla denetimi "adli yargı"ya, bazı ülkelerde adli yargının dışında "idari yargı" düzenine verilmiştir.¹⁴ "İki ayrı hukuk ve iki ayrı yargı sistemi" olarak isimlendirilen idari rejimde, idare ve faaliyetlerine bireylerin ilişkilerini düzenleyen hukuktan tamamen bağımsız "idare hukuku" denilen bir hukuk uygulanmakta ve bu uygulamadan kaynaklanan uyuşmazlıklar, adalet mahkemeleri haricinde, idari yargı merciilerince farklı yargılama yolları izlenerek çözüme kavuşturulmaktadır.¹⁵

İlke olarak, organik anlamda idarenin¹⁶ yürüttüğü faaliyetleri, idari yargının görev

¹³ Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 67.

¹⁴ Tan/Gözübüyük, age., s. 4.

¹⁵ Günday, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 25.

¹⁶ İdare hukukunun konusu olan "idare" kavramı, biri "organik", diğeri "fonksiyonel" olmak üzere iki değişik anlamda kullanılmaktadır. Organik idare; idarenin teşkilatı, personeli, organı yani kuruluşunu ifade ederken; idarenin faaliyetleri yani eylem ve işlemleri söz konusu olduğunda ise, fonksiyonel anlamda idareden bahsedilir. Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, <http://www.idare.gen.tr/idarehukuku-bolum1.htm>, (Erişim Tarihi: 12.04.2020).

alanına girmekte, bunun yanında organik anlamda idareye dahil olmayan yasama ve yargıya dahil kuruluşların idari faaliyetlerinden ve özel hukuk kişilerin kamu gücünü kullanarak, kamu hizmetini yerine getirirkenki işlemleri de idari yargının görev alanına girmektedir. Ancak, organik anlamda idarenin özel hukuk alanındaki işlemleri yani kamu gücünü, kamu ayrıcalıklarını kullanmadan tesis ettiği işlemleri idari yargının dışında kalır. Dolayısıyla, idari yargının görev alanı belirlenirken, öncelikle, dava konusu işlemi tesis eden veya eylemi yapan kuruluşun niteliğine bakılmalı, sonra, yürütülen faaliyetin hukuki rejiminin belirlenmesi gerekmektedir.¹⁷

Vergi yargısı, idari yargı düzeni içinde, özel görevli olarak faaliyet göstermekte olup, müstakil bir yargı düzeni olarak yer almamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü genel mahkemeler tarafından değil de, ayrı bağımsız vergi mahkemelerine ihtiyaç olup olmadığı tartışmalı olmakla birlikte, burada önemli olanın vergiye ilişkin uyuşmazlıklarının bağımsız yargıç statüsündeki kişilerce yürütülmesi ve yargı mercilerinin kuruluş şekli olduğu vurgulanmıştır.¹⁸

İYUK'a göre “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.“. Aynı Kanunun ikinci maddesinde idari dava türleri düzenlenmiştir. Buna göre, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğunun iddia edilmesi halinde, bu işlemlerin iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları, idari davaların bir türünü; idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel haklarının doğrudan muhtel olduğunu iddia edenler tarafından açılan tam yargı davaları idari davaların ikinci türünü oluşturmaktadır. Maddenin 1-c bendinde belirtilen, “tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar“ın ise ayrı

¹⁷ Tan/Gözübüyük, age., s. 133.

¹⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 202.

bir idari dava türü değil, tam yargı davasının uygulanma biçimi olduğu belirtilmiştir.¹⁹ Ayrıca, idari sözleşmelerin pozitif vergi hukukunda uygulama yeri olmadığından, vergi dairesinin faaliyetinin ya işlem tesisi ya da eylem şeklinde gerçekleşmesi mümkündür. Kamu maliyesinde hukuk düzeninde mükelleflerin hukukunda değişiklik yapmak, ancak bu iki faaliyet türü ile mümkündür.²⁰

İptal ve tam yargı dava türlerini, genel olarak şu şekilde karşılaştırabiliriz: iptal davalarında, sadece, idari işlemler konu edilebilir iken; tam yargı davalarına, idari işlemler, eylemler ile idari sözleşmeler konu yapılabilmektedir. Bu yönüyle, tam yargı davaları, kapsadığı konu açısından, iptal davalarına nazaran, daha geniş bir alana yayılmıştır. Fransa'da, iptal davaları, tam yargı davasından sadece konu bakımından değil, yargılama yöntemleri bakımından da ayrılır ancak bizde, her iki dava türünde de aynı yargılama yöntemi uygulanır. İptal davalarında, davacıya sadece, idari işlemin iptalini isteyebilme hakkı tanınmışken; tam yargı davalarında; davacıya, bir hakkın yerine getirilmesi veya saldırının durdurulması veya eski durumun geri getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi gibi farklı imkanlar tanınmıştır.²¹

İptal davalarında, işlemin hukuka uygun olup olmadığı tartışıldığından, hüküm ve sonuç yönünden genel nitelik taşır. Bu nedenle, yerine göre, davacıyla aynı hukuki statüdekiler de bu karardan yararlanır. Tam yargı davaları ise, özel hukuktaki eda davalarına benzer. Bu davalar, davacının subjektif hukuki durumunun korunmasıyla ilgilidir. Bu iki dava türü arasındaki fark şöyle ifade edilebilir: iptal davalarında, hukuk düzeninin korunması ön planda iken, tam yargı davasında hakkın onarımı sağlanmaya çalışılır.²²

Vergi davalarının iptal, tam yargı davası türlerinden hangisine girdiği konusu

¹⁹ Karakoç, Yusuf, **Vergi Hukuku (Genel)**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014, s. 829.

²⁰ Candan, Turgut, "**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**", Danıştay Dergisi, Y.14, S. 54-55, 1984, s. 32 (İdari Davalar).

²¹ Tan/Gözübüyük, age., s. 646.

²² Özbacı, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 63.

tartışmalıdır. Bu tartışmanın pratikte ve çalışmamız açısından önemi şu şekildedir: söz konusu madde metninden de görüleceği üzere, vergi davasının türü nasıl nitelendirilirse, vergi mahkemelerinde dava açmaya ehil kimseler yani ehliyet mevzusu ona göre değerlendirilecektir. Ancak öncelikle belirtmek gerekir ki, iptal davasıyla tam yargı davası arasında, yargıcın etkileri bakımından fark bulunmamaktadır. Hakim, her iki davada da "tam" yargılama yapar ve "tam" yetkiler kullanmaktadır. İYUK 2/1-b'deki düzenlemede yer verilen "tam yargı davası terimi", Fransızca teriminden çeviri yapılırken terim seçişi tercihten ibaret olup, bu nedenle iptal ve tam yargı davalarının ayrımını terimden yola çıkarak yorumlamak doğru değildir.²³

3. Vergi Davasının Hukuki Niteliği

Vergi davasının esasen iptal davası mı veya tam yargı davası mı olduğuna ilişkin görüş beyan edenler, kendi tezlerinin yumuşatılması gerektiğini de belirtmişlerdir. Aşağıda yer vereceğimiz bu tezleri ileri sürenler, vergi yargısında, iki yargılama usulünün de izlerini bulmuşlardır. Tezleri birbirinden ayıran nokta, mutlaklıklarında değil de neyin ilke, neyin istisna olduğudur.²⁴ Bahsedilen görüşlere geçmeden önce, vergi mahkemelerinde görülen dava çeşitlerine dair bir fikir vermesi açısından; vergi tarhiyatlarına, vergi cezalarına, resen mükellefiyet tesisine, ödeme emirlerine, hacze, ihtiyati hacze, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin vergi dairelerince reddine dair işlemlere (düzeltme-şikayet başvurularının reddine dair işlemler), kod listesine alınmaya dair işlemlere karşı açılan davalar, vergi yargısında görülen dava türlerine örnek olarak verilebilir.

Candan, vergi davaları için özel bir idari dava kalıbı arayışında olunmasının, vergi

²³ Karahanoğulları, Onur, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", **Şeref Gözübüyük'e Armağan**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2005, s.209, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm>, (Erişim Tarihi:10.02.2020).

²⁴ Turmangil, agm., s.152.

itiraz ve temyiz komisyonlarının, Vergi Usul Kanunu'nu uygulamadaki alışkanlıklarının, vergi mahkemelerinin kurulmasından sonra da devam etmesinden kaynaklandığını, idarenin faaliyetindeki nitelik veya bu faaliyetten kaynaklanan idari uyuşmazlıkların çözümü için hakimden uzmanlık istenmesinin, idari dava türünün çeşitliliğini etkilemediğini belirtmektedir. Nitekim, idari yargıda uzman mahkeme, idare ve vergi mahkemeleriyle sınırlı olmayıp, askeri yüksek idare mahkemesi de uzman mahkemelere örnektir. Aksi düşüncede, her uzman mahkeme için yeni bir idari dava türünün düşünülmesi gibi karmaşık bir durum ortaya çıkacaktır.²⁵ Kaldı ki, pozitif hukuk bakımından, vergi davalarının; iptal ve tam yargı davalarından farklı, bunlardan ayrı bir dava türü olduğunu savunmak, İYUK.'un 2. maddesinin ilk paragrafında idari dava türleri olarak sadece iptal, tam yargı ve sözleşmeye ilişkin davalar sayılarak, dava türlerinin sınırlandırılması karşısında mümkün değildir. Kanunun arkadan gelen maddelerinde "vergi davası" ve "vergi uyuşmazlığı"ndan söz edilmekte ise de, hiçbir yerde bunun bağımsız bir dava olduğundan söz edilmemektedir.²⁶

Vergi davasının hukuki niteliğine ilişkin tartışmalara girmeden önce; idari işlem, idari eylem ve idari sözleşme kavramlarının tanımlanmasının faydalı olduğunu düşünüyoruz. İdari işlem, bir kamu hizmetini yürütmek amacıyla, idari bir makam tarafından, kamu gücü kullanılarak, tek taraflı irade beyanıyla kesin <yani idari prosedürün aşamaları bitirilmiş, son aşaması da tamamlanmış> ve yürütülmesi mecburi her türlü işlemdir. İdari eylem ise, idarenin maddi bir olayıdır. İdareye ait fabrikanın dumanının çevredeki canlılara zarar vermesi ya da belediyenin bir çukuru kapatmaması sonucu bir çocuğun yaralanmasına yol açması, birer idari eylemdir. İdari sözleşme ise kamu hizmetlerini yürütmek amacıyla, idare hukuk ilkelerine göre yapılan sözleşmelerdir. İYUK 2. maddedeki hak kavramı, hukukça korunmaya layık olan menfaat

²⁵ Candan, (İdari Davalar), s. 31-32.

²⁶ Duran, Lütfi, **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü-II**, Amme İdaresi Dergisi, C. 21, S. 1, 1988, s. 71

olarak tanımlanırken, menfaat ihlali kavramı ise idari işlemin konusu ile kişi arasındaki ilişkinin ihlali olarak tanımlanmaktadır.²⁷

3.1. İptal Davası Olarak Nitelendirilmesi Gerektiğine İlişkin Görüş

Bu görüşü savunanlara göre, vergi davası esas olarak bir iptal davasıdır çünkü yargıç bu davalarda iptal davasındaki gibi objektif nitelikte bir araştırma yapar. Örneğin, vergi yasalarının belirlediği matrah ve oranlara uygun olarak bir tarhiyat yapılıp yapılmadığının incelenmesi, fazla vergilendirme yapılıp yapılmadığının araştırılması objektif bir incelemedir.²⁸ Ancak, vergi davası iptal davasıyla birebir de örtüşmez, burada vergi davasını iptal davasından ayıran nokta, vergi davasında yargıcın sadece işlemi iptal etmekle yetinmeyip ve uyuşmazlığın esası hakkında da bir hüküm kurmasıdır. Kısacası, vergi davası özünde bir iptal davasıdır ama usulen, tam yargı davası gibi işlevi vardır, yani bu şekilde işlem görür. Ancak bu durum vergi davasının iptal davası niteliğini taşıdığını değiştirmez.²⁹

Bu görüşün savlarını destekleyici olarak öne sürdüğü bir diğer durum, İYUK'ta vergi davalarında da yürütmeyi durdurma talebinde bulunulabilmesi ve yürütmeyi durdurma talebinin bir iptal davası kurumu olmasıdır.³⁰ Kızılot da, vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına neden olabilecek etkenleri sayarken, vergilendirmenin yetki, konu, sebep, şekil açılarından hukuka aykırılığına vurgu yaparken, iptal davası niteliğinin ağır bastığının görüldüğünü belirtmiştir³¹ Candan da, tarh işlemlerinin hukuka uygunluğunun, tam yargı davasıyla değil iptal davasıyla denetlenebileceğini, tarh

²⁷ Candan, agm., s. 35-36, (İdari Davalar).

²⁸ Turmangil, agm., s. 152.

²⁹ Trotabas, L., La nature Juridique du Contentieux Fiscal en Droit Français, in Mélanges Maurice Houriou, Recueil Sirey, Paris, 1929, s. 709-762. Fransız doktrininde, vergi davasının iptal davası olduğunu ilk olarak vergi ve idare hukukçusu L. Trotabas ileri sürmüştür. Trotabas, vergi davalarının objektif yargı niteliği taşıdığını, yasallık denetiminin ön planda olduğunu vurgulamıştır. (Aktaran, Açar, Serkan; **“Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”**, http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm#_ftn113 , Erişim Tarihi: 05.01.2020).

³⁰ Açar, agm.

³¹ Kızılot, age., s. 52.

işlemlerinin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygunluğunun incelenmesi gerektiğini ileri sürmüştür.³² Vergi dairesinin faaliyeti idari işlem tesisi şeklinde ise (ki bu işlem takdir komisyonu kararlarındaki gibi birden çok iradenin aynı yönde birleşmesiyle oluşabileceği gibi tek makamın iradesiyle de oluşabilir.) ve bu işlem de idare edilen kişilerin yalnızca menfaatini ihmal etmişse - adı ne olursa olsun-, bu işleme karşı açılan dava gerçek bir iptal davasıdır. Yargıç burada, idarenin yetkisini idari usul kanununda (Vergi Usul Kanunu) bulunan prosedüre uygun alıp almadığını yani şekil unsurunu, idarenin dayandığı sebeplerin yani vergiyi doğuran olayın gerçekte olup olmadığını, kamu yararının amaçlanıp amaçlanmadığını, dayanan sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu yaratıp yaratmadığını yani konu unsurunu inceleyecektir.³³ Vergi davalarında yargılamayı uzatmamak, hazinenin bir an önce alacağına kavuşmasını sağlamak için vergi hakiminin olması gereken vergi miktarına da karar vermesini beklemek de, İYUK'un 2. ve Anayasa'nın 125. maddelerindeki yargı yetkisi sınırlamalarına birey için riayet ederken, idarenin yararı uğruna riayet etmemek anlamına gelir.³⁴

Candan, ayrıca vergi yargısında, kanuna aykırı vergilendirme durumunda, yargıcın örneğin 100 lira salınması gereken vergi 150 lira salınırsa, bunun 50 lirasının kaldırarak, tamamen iptal edilmesi sonucu, verginin zamanaşımına uğramasını (zira VUK'ta verginin tarih zamanaşımını durduran sebepler arasında mahkemede geçen süre sayılmamıştır.) engelleyeceğine dair görüşün, idari usul kanunu olan İYUK ve VUK'un birbirine karıştırılmasından kaynaklandığını belirtmektedir. Terkin, tasdik, kısmi terkin gibi kavramlar, idari usule ilişkin yani "üst makam" için geçerli kavramlardır. İdari yargıç ise işlemi ya iptal eder ya da davayı reddeder. İdari yargıcın işlemi "tasdik"i, onu idari usul içerisine sokar. Oysa, idari yargıç iptal veya ret ile yetinmek zorundadır. Onun

³² Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Basım, s. 11 (Uzlaşma).

³³ Candan, (İdari Davalar), s. 33.

³⁴ Duran, agm., s. 77.

verdiği kararın gereklerine göre, işlem ya da eylem tesis etme görevi, idareye aittir. Redde dair kararda, tarhiyatın "onanmasına" dair hüküm kurulması mümkün değildir. Onama, ancak kanun yoluna başvurulduğunda, alt derece idari yargı yerinin kararının hukuka uygun bulunarak "onanması" halinde söz konusudur. Kaldı ki, idare mahkemelerinde, örneğin "hatalı intibak dolayısıyla fazla ödemenin geri alınması" davası da, miktar içerir ve bu davada şimdiye kadar hangi dava türü içinde görülüyorsa, işlemin kısmen ya da tamamen hukuka aykırı olmasına göre nasıl karar verilmişse, vergi mevzuatının uygulanmasına ilişkin davaları da aynı dava türü içinde değerlendirmek gerekmektedir. Bunun yanında, eğer ortada vergilendirmeye ilişkin idari bir eylem varsa, bu eylemin yarattığı zarara karşı açılacak dava, kuşkuyla yer vermeyecek şekilde, tam yargı davasıdır. Ancak Candan, vergisel işlem ilgilinin mamelekinde bir azalma yaratmış (örneğin, tarh edilen vergi bu arada tahsil de edilmişse), yargıç davacının zararının ne olduğunu hesaplanması ve mamelekteki azalmanın giderilmesinin de ancak tam yargı davasıyla sağlanabileceğini, ilgilinin sadece idari işlemin iptalini isteyebileceği gibi, zararının giderilmesi için ayrı bir tam yargı davası da açabileceğini savunmaktadır. Nasıl ki bir yıkım kararı üzerine, taşınmazın sahibi tarafından açılacak iptal davası, kararın maddi sonuçları doğmasını engelleyebilecekse, vergi davasında da idari işleme karşı açılan dava aynı işlevi görür. Ancak bir işlem fiiliyata geçirilerek, ilginin hakkı ihlal edilirse ancak o zaman tam yargı davası açılabilir. Davacı iptal ile ödediği verginin iadesini de istiyorsa, iptal davası ile tam yargı davası birlikte açılmış demektir.³⁵

Özbalcı ise, vergi davalarının hukuki niteliğini, dava türü bazında değerlendirmiştir. Buna göre, bilinen anlamdaki vergi davaları yani ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunların ceza, faiz veya zamlarına karşı açılan davalarda (takdir komisyonunun kararlarına karşı açılacak davalar (Özbalcı, VUK. 267. maddeye göre veya yine VUK. mükerrer 49. madde uyarınca bina metrekare normal inşaat maliyet

³⁵ Candan, (İdari Davalar), s. 34-38.

bedellerine karşı açılacak davaları da, bilinen anlamdaki vergi davaları olarak nitelendirmektedir.)), tadilen tasdik kararları yani kısmen kabul kısmen ret kararları verilebildiği için, bunlarda tam yargı davası niteliği ağır basarken; VUK m. 117 ve devamı maddelerine göre, vergi hatalarının mevcudiyeti halinde yapılan düzeltme-şikayet başvurularının reddi üzerine açılacak davalar, iptal davasıdır. Bunun gibi, uzlaşma talebinin reddi üzerine açılacak davalar, sakatlık indiriminden yararlanmak için yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalar, 6183 sayılı Kanunun 9. maddesi gereği istenen teminatın değiştirilmesi için borçlunun yaptığı başvurunun reddine dair işleme karşı açılacak davalar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18. maddesi gereği, istisna ve muafiyetlerin kabul edilmemesine ilişkin işleme karşı açılacak davalar, birer iptal davası niteliğindedir. Ayrıca Özbacı, vergi davalarının hukuki niteliğine ilişkin tartışmanın pratikte, vergi davasında iptal veya terkin talebinde bulunulmasının, yargı kararlarının hüküm kısmının da buna göre düzenlenecek olması bakımından da önem arz ettiğini vurgulamaktadır.³⁶

3.2. Tam Yargı Davası Olarak Nitelendirebileceğine İlişkin Görüş

Vergi davasını, tam yargı davası olarak nitelendiren görüşün, çıkış noktası vergi davalarında konunun para olması ve konusunu para oluşturan bir idari davanın tam yargı davası olarak nitelendirilmesi gerektiğidir.³⁷ Burada üzerinde durulan bir diğer nokta, vergi yargısında hakime tanınan yetkililerdir. Hakim burada, dava konusu işlemi iptal etmekle yetinmez, işin esası hakkında da karar verir. İYUK'taki 3/d maddesine göre, dava dilekçesinde dava konusu miktarın gösterilmesinin zorunlu olması, yine İYUK m. 28/5'e göre, mahkeme kararı sonucu tespit edilen vergi veya cezanın davacıya bildirileceğine³⁸

³⁶ Özbacı, age., s. 67-69.

³⁷ AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.55.

³⁸ Uygulamada, tarhiyata karşı açılan davalarda mahkeme kararları sonucu tespit edilen vergi ve cezalar davacıya, "iki nolu ihbarname" adı altındaki işlemle bildirilmektedir.

dair hüküm (ki bu hükmün, mahkemenin tarh edilen vergi ve cezanın miktarını değiştirebileceğini gösterdiği ileri sürülmektedir.), aynı şekilde VUK m. 112/3'te, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan tutarın vergi dairesine ödeneceğine dair hükmün de³⁹, vergi mahkemesinin "tadilen tasdik kararı" vererek, davacıdan istenen ilk vergi ve ceza tutarını değiştirebileceğini desteklediği, dolayısıyla vergi davasına tam yargı davası niteliğini kazandırdığı belirtilmektedir. Ancak Duran'a göre, İYUK 28/5'e göre, mahkeme kararı sonucu tespit edilen vergi veya cezanın davacıya bildirileceğine dair hükmün anlamı; vergi davasının sonucunda davacının ödemek zorunda olduğu borcu mahkeme hükmüyle tespit edilmeyecek, idarece yargı kararına göre hesaplanıp belirlenecek ve davacıya tebliğ edilecek demekten ibarettir. Öte yandan, vergi hakiminin resen araştırma yapması da sadece kanıtları toplamak ve bunları değerlendirmeye almaktan ibaret olup verilecek hükümde yer alamaz. Bir başka deyişle, resen araştırma ilkesinin mevcut olduğundan bahisle, olması gereken vergi miktarının hesaplanması ve bu şekilde hüküm verilmesi mümkün değildir.⁴⁰

Tadilen tasdik kararlarına örnek olarak verebileceğimiz bir ilk derece mahkemesi kararında⁴¹, davalı idarece davacı tarafından satışı yapılan gayrimenkullere ilişkin katma değer vergisi hesabında, satışa konu gayrimenkulün 150 m2'den düşük olması

³⁹ Bu örneklerin yanında, 6183 sayılı Kanunun 58/4. maddesine göre, adına düzenlenen ödeme emrine dava açan kişiden, mahkemece itirazının reddedildiği tutarda gecikme zammı tahsil edileceğine dair hüküm, yine 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun vergi yargısına ilişkin harçları düzenleyen, üç sayılı tarifesinde, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan vergi davalarında, vergi mahkemesince karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın binde 4,55 oranında nisbi karar harcı tahsil edileceğine dair örneklerin de, vergi davalarının tam yargı davası niteliği taşıdığını gösterdiği ileri sürülmektedir.

⁴⁰ Duran, agm., s. 72-74.

⁴¹ "...Açıklanan nedenlerle, davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, dava konusu 2014/10 dönemine ilişkin bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının 386 ada 1 parselde bulunan gayrimenkul satışına ilişkin kısmının, %1 katma değer vergisi oranı üzerinden tadilen tasdikine, bunun aşan kısmının kaldırılmasına; dava konusu tarhiyatın kalan kısımları (31 ada 56 parselde kain taşınmaz ile 249 ada 125 parselde bulunan taşınmaz satışına ilişkin kısımları) bakımından ise davanın reddine...", Ankara 7. Vergi Mahkemesi, E:2018/1010, K:2019/342 sayı ve 29/03/2019 tarihli yayımlanmamış karar, **Ulusal Yargı Ağı Projesi** (UYAP). Bu karara ilişkin olmamakla birlikte, benzer konuda Danıştay 3. Dairesi, idari işlemlerin hukuka uygunluğu denetimini yapan idari yargıcın, dava konusu işlemin hukuka aykırılığını tespit etmesi halinde iptaline karar verecek yerde, idarenin yerine geçerek vergi veya cezanın terkinine karar vermesinin, usul hukuku açısından olanaksız olduğunu, dava konusu emlak alım vergisi ile kusur cezasının terkinine hükmedilmiş olmasının, kararı kusurlandıracak nitelikte olduğuna karar vermiştir. Danıştay'ın burada, ilk derece mahkemesince, hüküm fıkrasında sadece terkine ilişkin hüküm kurarken "iptal" hükmüne yer verilmemesini hukuka aykırı gördüğü anlaşılmaktadır. Söz konusu karar için bkz. Duran, agm., s. 69.

nedeniyle⁴² %1 oranında KDV uygulanması gerekirken, %18 oranında uygulanmasının hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. Kanaatimizce, burada gene iptal davalarında olduğu gibi hakim tarafından, objektif nitelikte bir araştırmaya gidilmiştir. Tadilen tasdik kararları, vergi davasına tam yargı davası niteliği kazandırmaz. Burada sadece, davalı idarenin vergi matrahına uyguladığı oranın (%18), kısmen doğru (%1'lik kısmı) olduğu tespit edilmiştir.

Bu görüşü savununlara göre, vergi davası, hakimin yetkileri bakımından iptal davasını aşar. Vergi hakimi, adeta bir "idareci" gibi karar vererek, soruşturma ve mantık yürütme yetkilerini faal idareninkine ekler ve idarenin takdir yetkisi dışında, vergi hakimi de gerçek bir takdir yetkisi kullanır. Vergi hakimi, önüne gelen uyuşmazlıklara vereceği kararlar ile objektif bir hakimdir ancak; iptal davası hakiminin sınırlı görevinin ilerisine giderek karar verir.⁴³

Fransız idare hukukçusu Duguit'in ikili ayrımı; vergi davasının, tam yargı davası olarak değerlendirilmesinde etkili olmuştur. Duguit, "objektif yargı-subjektif yargı" ayrımı yapar. Bu ayrımın özünde, dava konusunun, objektif hukuk veya subjektif hukuku ilgilendirmesi yatar. Bu ayrıma göre, vergi davası bir borca ilişkin olduğundan, bu davada salt bir subjektif hukuk sorunu bulunmaktadır. Duguit'in bu görüşü, vergi yargısında, dava konusu verginin kaldırılması istenirken, verginin matrahını veya oranını belirleyen kanunun yani objektif kanunun hükümlerinin ihlal edildiği ileri sürülerek eleştirilmiştir.⁴⁴

Kayaçağlayan'a göre, vergi davasının niteliği saptanırken, hem bu davanın işlevi ve konusu hem de hukuksal/kuramsal niteliği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu şekilde, vergi yargısının hangi uyuşmazlıkları kapsamına aldığı ya da alması gerektiğine dair bir

⁴² 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine istinaden çıkarılan 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 150 m²'yi aşmayan konut teslimleri bakımından uygulanacak katma değer vergisi oranının %1 olduğu, 150 metrekaresinin üzerinde net kullanım alanına sahip konut teslimlerinin %18 oranında katma değer vergisine tabi olacağı düzenlenmiştir. 05.05.2018 tarih ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 6. maddesi ile bu kararnamedeki oranlara ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

⁴³ Turmangil, agm., s.148.

⁴⁴ Ağa, agm.

belirleme yapılabilir. Yani, vergi davasının niteliği, aynı zamanda, vergi yargısının görev alanının belirlenmesine de hizmet eder. Vergi davasının niteliğine ilişkin tartışmalar, yargıcın yetkilerinin ve kararlarının sonuçlarının ne olduğunu tespit etmeye yöneliktir. Burada önemli olan, vergi davalarının yöneldiği amaç ve işlevidir. Vergi davaları da, hukuk devleti ilkesinin ve idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması işlevini görmektedir. Burada, vergi davalarında ilgilinin kişisel hakkının korunmasının "baskın olması bile" ön planda olduğu görülmektedir.⁴⁵

Danıştay, eski tarihli bir kararında, adına vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılan yükümlülerin, bu vergi ve cezanın kanuni dayanağı bulunmadığı veya idarenin tarhiyata esas aldığı dayanağın, kanuni düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiğini ileri sürerek açacakları davaların, İYUK 2/1-b maddesinde öngörülen tam yargı davalarından olduğunu, bu nedenle vergi mahkemelerince karar verilirken, vergi idaresinin gerçekte yapması gerekenin ne olduğunu göstermesinin yeterli olmadığı, ayrıca hukuka aykırılığın saptanması halinde, davacı adına salınması gereken vergi veya kesilmesi gereken cezanın türü ve miktarına da hükmetmesi gerektiğini belirterek, yerel mahkemenin kararını bozmuştur.⁴⁶

Ancak Danıştay'ın, vergi davasının tam yargı davası olduğu yönündeki görüşünün zamanla değiştiği kanaatindeyiz. Bunun nedeni, Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin, örneğin tüzel kişiliği sona ermiş şirketler tarafından açılan davalarda ehliyet ret kararları verirken, iptal davasının niteliklerine ilişkin açıklama yaptığı, "menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalar" ifadesine vurgu yaptığı, dolayısıyla, dolaylı olarak da olsa, vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu kabul ettiğini görmekteyiz.⁴⁷

⁴⁵ Kayaçağlayan, Metin, "Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı" Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, C II. s.1295.

⁴⁶ Danıştay Dördüncü Dairesi, E:1983/2202, K:1983/9134 sayı ve 23.11.1983 sayılı karar, DD., S:54-55, s. 187-189. (Aktaran: Kayaçağlayan, agm., s. 1295)

⁴⁷ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E:2016/12606, K:2019/5555 sayı ve 07/11/2019 tarihli yayımlanmamış kararı: "... idari işlemin hukuk düzeninden kaldırılmasında, açıklanan nitelikte menfaati bulunmayan kişinin idari dava açma ehliyetinden de söz edilemez."; Danıştay Dördüncü Dairesi, E:2016/3955, K:2019/3092 sayı ve 25.04.2019 tarihli yayımlanmamış kararı: "... başka bir anlatımla hukuk düzeninde

Vergi davasının tam yargı davası olduğuna ilişkin görüş, şu yönden de eleştirilmiştir: tam yargı davalarında, idari işlemin veya eylemin ya da idari sözleşmenin uygulanması ya da uygulanmaması nedeniyle zarara uğramış olanların, zararlarını tazmin etme amacı bulunur. Tam yargı davalarında, hukuka aykırı işlem veya eylemi yapan davalı idare yargılanmaktadır; iptal davalarında ise, idarenin kusuru değil, işlemin hukuka uygunluğu araştırılmaktadır. İptal davalarında, hasım gösterilmesi, davalı idarenin yargılanmasından değil, işlemin yapılışındaki gerekçeleri açıklayacak bir idari makama ihtiyaç duyulmasından kaynaklanmaktadır.⁴⁸ İptal davasının sonucuna göre, bir yükümlülüğün ifası veya bir hakkın yerine getirilmesinin sağlanması söz konusu değildir.⁴⁹ Vergi davası nitelendirilirken, sadece konusunun para olması esas alınır, bir memurun parasal haklarının iadesi için açtığı davanın da tam yargı davası olarak nitelendirilmesi gerekirdi, oysa bu davalar iptal davasıdır.⁵⁰

3.3. Kendine Özgü Dava Görüşü

Bu görüşü savunanlara göre, vergilendirme işlemi kendine özgü bir işlem olduğu

varlık kazanmayan işlemlerin herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi de söz konusu olamaz..."; Danıştay Yedinci Dairesi, E:2018/1342, K:2019/2803 sayı ve 16.04.2019 tarihli yayımlanmamış kararı: "...tüzel kişiliğin sona ermesinden önce tesis edilen işlemlerin de, herhangi bir hukuki sonuç doğurması; hukuki sonuç doğurmayan işlemlerin ise, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu olamaz."; Danıştay Üçüncü Dairesi, E:2018/2825, K:2019/2302 sayı ve 03.04.2019 tarihli yayımlanmamış kararı: "...hukuki sonuç doğurmayan; başka deyişle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu olamaz.", (UYAP). Tüm bu kararlarda, Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin, temyize konu davalarda iptal davasına özgü şart olan "menfaatin ihlal edilmesi" durumunun olayda mevcut olup olmadığını incelediği görülmektedir. (Benzer şekilde, Danıştay Yedinci Dairesi, E:2016/8890, K:2021/1115 sayı ve 17/02/2021 tarihli yayımlanmamış kararı, Danıştay Üçüncü Dairesi, E:2019/3249, K:2021/1194 sayı ve 04/03/2021 tarihli yayımlanmamış kararı)

⁴⁸ Candan, (İdari Davalar), s.35.

⁴⁹ Karakoç, age., s. 830.

⁵⁰ "... (Adana İli, Sarıçam İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü'nde memur olarak görev yapmakta iken, hakkında yapılan soruşturma sonucunda görevinden çekilmiş sayılmasına karar verilen davacının, görevinden çekilmiş sayılma işlemine karşı Adana 2. İdare Mahkemesi'nde açmış olduğu davada E:2014/2875, K:2015/1587 sayılı karar ile işlemin iptaline karar verilmesi üzerine açıkta kaldığı 25.04.2014 ile 06.07.2015 tarihleri arasında ilişkin maaş ve her türlü maddi haklarının ödenmesi istemiyle Adana Valiliği'ne yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin 14.10.2015 tarih ve 264 sayılı Sarıçam Kaymakamlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada...), ... Bu bağlamda ihtilaf ele alınacak olursa; davanın konusu parasal hakla ilgili olup tek hakim sınırında bulunmakla birlikte, iptal davası niteliğinde olduğu, dolayısıyla talep halinde ve de talep eden feragat etmediği müddetçe duruşma yaparak karar verilmesi gerekirken, bu mecburi usul kuralına uyulmadan karar verildiği sonucuna varılmıştır.", Konya Bölge İdare Mahkemesi 4. İdari Dava Dairesi, 09/02/2017 tarih ve E:2016/615, K:2017/89 sayılı yayımlanmamış karar, (UYAP).

için, vergi yargısının niteliği de böyledir. Vergilendirme işlemi, bağlı yetki uyarınca, yasal statünün mükellefe uygulanması nedeniyle objektif bir işlemdir. Ancak, idare objektif kuralı, mükellefin özel durumuna göre uygulayarak yani bir nevi kişiselleştirerek uyguladığından dolayı, vergi hakimi de sadece iptal ile yetinmeyecek, vergiyi azaltacak ya da tamamen kaldıracak, yani tam yargı davası yetkilerini kullanacaktır. Dolayısıyla, vergi davası, objektiflik ve yasallık incelemesi bakımından iptal davasını, hakimnin kullandığı yetkilerin geniş olması nedeniyle de tam yargı davasının özelliklerini içinde barındıran "karmaşık" bir dava türüdür.⁵¹ Burada kullanılan karmaşık ifadesi, karma nitelikteki görüşle karıştırılmamalıdır.⁵² Bu görüş, vergi davalarının hukuki niteliğine ilişkin tartışmaların, yasanın bu konudaki tereddütleri ve yeteri kadar açık olmayışından değil, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin VUK sisteminin bilinçsiz olarak idari yargıya boca edilmesinden kaynaklandığı, bu nedenle vergi davasının karmaşık bir dava türü olarak nitelendirilmesinin karışıklığı gidermekten uzak, betimlemekten ibaret olduğundan bahisle eleştirilmiştir.⁵³

Karakoç'a göre, vergi davası, genel olarak bakıldığında, iptal davası özelliğini taşır ama istisnai olarak tam yargı davası şekline de bürünür. Ancak, vergi davası bu iki dava türüne benzer yönleri bulunsa da, vergi davasının "kendine özgü" ilkeleri ve her iki dava türüne de benzemeyen taraflarının bulunduğu unutulmaması gerekir.⁵⁴

Öte yandan bu görüş, vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan idari uyuşmazlıklar için ayrı bir dava türü aramaya gerek olmadığı, mevcut idari dava türlerinden (iptal ya da tam yargı davası), olay bazında değerlendirme yapmak suretiyle biriyle, çözülebileceği belirtilerek eleştirilmiştir.⁵⁵

⁵¹ Turmangil, agm., s.153-154.

⁵² Taşer, Aslıhan, "**Vergi Yargılamasında Ehliyet**", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.15.

⁵³ Duran, agm., s. 72.

⁵⁴ Karakoç, age., s. 832.

⁵⁵ Candan, (İdari Davalar), s. 40.

3.4. Karma Nitelikteki Görüş

Karma nitelikteki görüş, hangi dava türünün istisna olarak görüldüğüne göre, kendi içinde ayrılmaktadır.⁵⁶ Bu görüştekiler, sorunu iptal ve tam yargı davası ekseninde değerlendirip, birini esas tutarak diğerinden unsurlar içerdiğini belirtmektedir.⁵⁷

Bunlardan, iptal davasına ağırlık veren görüşe göre, vergi davası, kural olarak iptal davası niteliğindedir, ancak; duruma göre, tam yargı davasına bürünebilir. Kanunda, vergi mahkemelerinde görülecek, iki istisna tam yargı davasına yer verilmiştir. Bunlardan ilki, vergi mahkemelerince verilen kararların uygulanmaması halinde açılacak tazminat davası⁵⁸, diğeri konusu belli bir para olan davalarda, mahkeme kararının yerine getirilmesinin gecikmesi üzerine, faiziyle birlikte davacıya ödemenin yapılacağına ilişkin hükümdür. (İYUK m. 28/2 ve 3)⁵⁹

4. Hukuki Nitelik Konusundaki İçtihatlar

Vergi davalarının niteliğine ilişkin Danıştay daireleri arasındaki - bu farklılıkların genellikle eski tarihli kararlarda olduğunu görmekteyiz- görüş ayrılıkları, esasen davalı vergi dairesince vergi matrahının takdir ve tespiti ile vergi tarhiyat ve cezalarının belirlenmesi işlemleri üzerindeki yargı denetiminin niteliğine ve kapsamına ilişkin bulunmaktadır.⁶⁰

⁵⁶ Açar, agm.

⁵⁷ Kayaçağlayan, agm., s. 1303.

⁵⁸ Danıştay Üçüncü Dairesi, kod listesine alınma işleminin iptali için açılan davada verilen "iptal" kararının on beş ay sonra uygulanması nedeniyle maddi ve manevi tazminat talep eden davacının istemini, kararın uygulanmaması nedeniyle uğradığı zararı ispatlayıcı belge olarak sunduğu kod listesinden önceki ve sonraki cirosuna ilişkin belgelerin ispatlayıcı nitelikte olmadığından bahisle reddeden ilk derece mahkemesinin kararını, maddi tazminat isteminin reddine dair karar bakımından onarken; manevi tazminat isteminin reddine ilişkin kısmı ise, yargı kararının geç uygulanması suretiyle ağır hizmet kusuru işlendiği ve davacı şirketin tekrar dava açmasına sebebiyet verildiğinin anlaşıldığı, davacı tarafından kararın geç uygulanması nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen zararın tazminine yönelik vergi mahkemesi kararının, yeniden yapılacak değerlendirme sonucuna göre karar verilmek üzere bozmuştur. E:2013/5121, K:2014/283 sayılı ve 29.1.2014 tarihli yayımlanmamış karar, (UYAP).

⁵⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 207.

⁶⁰ Duran, agm. s. 63.

Doktrinde, takdir komisyonlarının matrah takdir ederken eksik araştırma yapması halinde, esas alınması gereken kıstasların belirtildiği Danıştay kararlarının, vergi davasının tam yargı davası olarak nitelendirilmesine örnek olarak verilebileceği belirtilmiştir.⁶¹

Danıştay'ın eski tarihli bir kararında, vergi davalarının, iptal ve tam yargı dava türlerin benzer özellikleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen yönleri de olduğunu; nitekim, İYUK'un 31. maddesinde atıf yapılırken, HMK'ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi davalarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirtmesinin de, vergi uyuşmazlıklarının diğer idari dava türlerinden farklı yönlerinin bulunduğunu gösterdiği belirtilmiştir.⁶²

Öte yandan, Danıştay Dördüncü Dairesi bir kararında, mülkiyetlerinde olan taşınmazı X A.Ş.'ye kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca devreden davacıların, bu şirketin vergi borçlarının tahsili için söz konusu taşınmaza vergi dairesi tarafından haciz konulması üzerine, bu haczin kaldırılması için ödenen 20.115,60-TL'nin iadesi için açılan davada, ödenen vergilerde vergi hatası bulunduğu takdirde bunu iddia ve ödenen verginin iadesini talep etme hakkının yalnızca mükelleflere ait olması karşısında, başka bir mükellefe ait olan vergi borcunu, o mükellef adına ödeyen davacıların bu verginin iadesini talep etme ve buna karşı dava açma ehliyetinin olmadığı sonucuna ulaşan ilk derece mahkemesinin kararını; davanın, 6183 sayılı Kanuna göre, cebren yapılan tahsilat işleminin iptali istemiyle açılan bir iptal davası niteliğinde olduğu, şirketin vergi borcu nedeniyle davacıların taşınmazları üzerindeki haczin kaldırılması amacıyla ihtirazi kayıtlı yapılan ödeme davacıların malvarlığında azalmaya neden olduğundan, davalı idarece, 6183 sayılı Kanun kapsamında yürütülen muameleler sonucunda davacılardan cebren yapılan tahsilat işleminin iptali istemiyle dava açma hususunda, davacıların

⁶¹ Önel, Süleyman, "**Vergi Davalarında Dava Ehliyeti**", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 20.

⁶² Aktaran: Tan/Gözübüyük, age., s. 262.

kişisel, meşru ve güncel bir menfaatinin bulunduğu kabulü gerektiğine hükmederek, vergi davalarının iptal davası niteliğinde olduğuna dair görüşünü açıkça ortaya koymuştur.⁶³

Vergi mahkemeleri, vergi davasının niteliğine ilişkin görüşünü, kanaatimizce, yargılama giderlerine hükmederken de göstermektedir. Nitekim, bir ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, nispi vekalet ücretine⁶⁴ hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını; Danıştay Üçüncü Dairesi, “Kanunda sözü edilen mali yükümlerin, idarece, tek tarafı olarak düzenlenmiş ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olduğu, bu işlemlere karşı açılan davaların reddedilmesi ya da kabul edilmesi halinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin mahkemece hükmedilmiş olmadığı, sadece idarenin tesis ettiği işlemin, hukuka uygun ya da aykırı olduğunun mahkeme kararı ile tespit edildiği ve idari işlemin tesis edildiği andan itibaren uygulanabilirliği veya uygulanamazlığının karara bağlandığı, dolayısıyla vergi mahkemelerinde verilen kararlarda, davacı ya da davalı idare lehine hükmedilen bir meblağ bulunmadığını” belirterek, nispi vekalet ücretine hükmedilmesine ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur.

⁶³ Danıştay Dördüncü Dairesi, 02/04/2014 tarihli ve E:2011/5352, K:2014/2202 sayılı yayımlanmamış karar, (UYAP).

⁶⁴ Mahkemelerce yapılan yargılama sonucunda taraf vekillerine verilecek vekalet ücretleri, her yıl değerlendirme oranında artırılmak üzere, Resmi Gazete’de yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi ile belirlenmektedir. Bu tarifiede, konusu para olan (tazminat davaları) davalarda hükmedilecek vekalet ücretleri nispi olarak, diğerlerinin maktu olarak belirleneceğine hükmedilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

EHLİYET

1. Genel Olarak

Türk Hukuk Lügatı'na göre ehliyet, en genel anlamıyla "*Hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler yüklenebilmesi hali*" dir.⁶⁵ Ehliyet, farklı usul hukuku alanlarında yansımaları olan, hak arama hürriyetiyle doğrudan bağlantılı bir kavramdır.⁶⁶

İYUK'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı haller" başlıklı 31. maddesine göre; "bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, ehliyet ile ilgili konularda HUMK hükümleri uygulanır. Aynı Kanunun 2. fıkrasına göre, vergi davalarında VUK uygulanmakla birlikte, 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri saklıdır." Yani, ehliyetle ilişkin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri vergi yargısında da uygulanacaktır. 6100 sayılı HMK'nı "Diğer kanunlardaki yargılama usulü ile ilgili hükümler" başlıklı 447. maddesinin ikinci fıkrasına göre ise; "mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır." Dolayısıyla, ehliyet hususunda İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde, 6100 sayılı HMK uygulanacaktır. 2577 sayılı Kanun "ehliyet" kavramını tanımlamadığından, ilk olarak Kanunun atıf yaptığı 6100 sayılı HMK'ya bakmak gerekmektedir. 6100 sayılı Kanun da bu hususta 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na yollamada bulunmaktadır.

⁶⁵ Türk Hukuk Lügatı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, <https://datavergi.files.wordpress.com/2018/03/tc3bcrk-hukuk-lc3bcgac4b1.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.06.2019)

⁶⁶ Canyaş, Oytun, **Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y.5, S.19, s. 356.

2577 sayılı Kanunun 31. maddesindeki atıf, HMK özel hukuk uyuşmazlıklarına ilişkin usulleri belirlediğinden ancak idari yargının ilke ve kurallarına uygun düştüğü ölçüde uygulanır. İdari yargıda, bu husus en çok iptal davaları bakımından farklılaşır.⁶⁷ Çünkü, iptal davalarında idarenin hukuka uygunluk denetimi yapıldığından, objektif niteliği bulunmaktadır.

2. Vergi Yargısında Ehliyet

2.1. Genel Olarak

2577 sayılı Kanun'un 14. maddesine göre "ehliyet" ilk inceleme yönünden davanın her aşamasında incelenecek bir husustur.

Davanın esastan incelenebilmesi için, öncelikle ehliyet şartlarının yerine getirilmiş olması gerekir. "Tarafların ehliyeti" ifadesi ile davacının taraf olabilme ve dava açabilme yeteneği kastedilmektedir.⁶⁸ İdari yargıda, dava ve taraf ehliyeti kavramlarının yanında, davanın konusuna göre, davacı yönünden "menfaat" ve "hak" ihlali koşulları, "ehliyet" kavramının içinde değerlendirilmektedir. Bu kavramları, birbirinden ayırmak için, "menfaat" ve "hak" ihlali koşulları "subjektif dava ehliyeti" olarak, dava ve taraf ehliyeti kavramları ise "objektif dava ehliyeti" olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, idari yargıda "ehliyet" kavramı; İYUK'un 31. maddesinin atfı yoluyla, HMK'daki ehliyet hususuna ilişkin "objektif dava ehliyeti"nin koşulları ve İYUK'un iptal ve tam yargı davaları için gerekli ehliyet koşullarını düzenleyen 2. maddesindeki idari yargıya özgü "subjektif dava ehliyeti" şartlarının bir bütünü ifade eder. Fransız Hukuku'nda da, ehliyet hususunda medeni hukuk hükümlerinin uygulandığı görülmektedir.⁶⁹

⁶⁷ Canyaş, agm., s. 362.

⁶⁸ Kaplan, Gürsel, "İdari Yargıda Ehliyet Ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:2008/2, s. 23.

⁶⁹ Chapus, Rene, "Droit Du Contentieux Administratif", Montchrestien, Paris, 2008; Le Berre, Hugues, "Droit du contentieux administratif", Paris, 2010, s.121, Aktaran Gündüz, age, s.19.

2.2. Vergi Yargılamasında Objektif Dava Ehliyeti

2.2.1. Taraf Ehliyeti

2.2.1.1. Taraf Ehliyetinin Önemi

Usul hukukuna ait kurumların ve bu kurumları düzenleyen hükümlerin amacının tespit edilmesi, o kurum ve hükümlerin yorumlanması açısından önemlidir. Bir başka ifadeyle, taraf ehliyetine ilişkin hükümlerin yorumlanması için öncelikle taraf ehliyeti kavramı ile amaçlananın anlaşılması gerekmektedir. Medeni usul hukukunun amacı olarak gösterilen görüşlerden biri, "subjektif hakların gerçekleşmesini sağlamak"tır. Hukuk sùjeleri arasındaki uyuşmazlığın yargılamanın sonunda kesin hüküm ile sona ermesi, objektif hukukun da gerçekleşmesine hizmet eder. Maddi anlamda kesin hüküm ile taraflar arasındaki uyuşmazlık tekrar dava konusu edilemeyeceğinden, hükmün o davanın gerçek tarafı olanlar hakkında verilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, hakkında hüküm verilen tarafın, o davada taraf olabilme yeteneğine sahip olması gerekir. Taraf ehliyeti eksikliğine rağmen verilen hüküm, etkisiz hükümdür. Bu durumda, maddi anlamda kesin hüküm tam anlamıyla kurulamamış, objektif hukuk ve buna bağlı olarak subjektif haklar da gerçekleşmeyecektir.⁷⁰

Medeni usul hukukunun bir diğerk amacı, maddi gerçeğe ulaşmak, toplumsal barışa hizmet eden adaletli karar verilmesini sağlamaktır. Doğru hüküm verme, maddi hukuk normlarında belirlenen koşulların, somut olayda gerçekleştiğinin tespiti yanında hakkında karar verilecek kimsenin taraf olabilme ehliyetini de kapsamaktadır. Taraf ehliyetinin yargılamanın her aşamasında, esasa ilişkin incelemeden önce, hakim tarafından kendiliğinden dikkate alınmasının, gereksiz yere taraf ve usul işlemleri yapılmasına da

⁷⁰ Erişir, Evrim, **Medeni Usul Hukuku'nda Taraf Ehliyeti**, Güncel Yayınevi, İzmir, 2007, s. 23.

engel olur. Taraf ehliyeti kavramının bir diğer önemi, yargılama ilkelerinde karşımıza çıkar. Örneğin; taraflarca getirilme ilkesi, taraf ehliyeti olmayan için, işin esası bakımından anlamsızdır. Ancak, taraf ehliyetinin olup olmadığı araştırılıyorken, taraf ehliyetine sahip olduğu iddia eden taraf, deliller ve vakıalarla bu ilkeyi gerçekleştirebilecektir. Bu konuda önem arz eden bir diğer ilke, hukuki dinlenilme hakkıdır. Taraf ehliyeti olmayan tarafın, bu ilke yardımıyla işin esasını etkileyebilmeyi, gerektiği gibi yerine getirmesi mümkün değildir. Taraf ehliyeti olmayan kişiyle davanın devam ettirilmesi "usul ekonomisi ilkesi"ne de aykırıdır.⁷¹

Sicilden silindiği için taraf ehliyeti bulunmayan şirket adına verilen mahkeme kararı kesinleşmişse, bu duruma karşı gidilecek olağanüstü bir kanun yolu bulunmadığından, bu hüküm mevcut kabul edilmekle birlikte, muhatabı olmayan eksik bir hüküm haline gelecektir.⁷² Bu durum da, taraf ehliyetinin doğru tespit edilmesinin önemini göstermektedir.

2.2.1.2. Taraf Ehliyeti Kavramı

Taraf ehliyeti kavramının açık bir tanımı yapılmadan, her somut olayda farklı şekilde nitelendirilmesi, bu kavramın nispileştirerek hukuk güvenliği bakımından sorunlu hale gelmesine yol açacaktır. Bu nedenle, taraf ehliyeti kavramının tipikleştirilmesi ve standartlaştırılması gerekir.⁷³

Davalı veya davacı olarak davaya katılarak etki edebilmek, taraf ehliyetine sahip olmayı gerektirdiğinden, taraf ehliyeti usuli bir kavramdır. Taraf ehliyetinin varlığı, usul hukuku ilişkisinin kurulmasıyla başlar. Usul hukuku ilişkisi ise davanın açılmasıyla başlar ve nihai kararın verilmesiyle sona erer. Usul hukuku ilişkisi kavramı ile çok sayıda ve

⁷¹ Erişir, age., s. 24-25.

⁷² Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 571.

⁷³ Kale, Serdar, **Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti** (Taraf), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s. 9.

birbirini takip ve tamamlayan işlemlerden oluşan davayı, bir bütün olarak anlayabilme kolaylığı getirilmiştir.⁷⁴ Usul işlemleri, yargılamaya katılanlar tarafından yapılan ve yargılamayı başlatan, sürdüren, bitiren tüm işlemleri anlatır.⁷⁵

Taraf ehliyeti çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Örneğin; "davada taraf olabilme ehliyeti", "bir dava münasebetinin, aktif veya pasif sujesi olma yeterliliği", "hukuka uygun şekilde uyuşmazlığın tarafı olabilme yeteneği", "davada taraf olabilme, usul hukuku ilişkisinin süjesi olabilme ehliyeti" şeklinde tanımlar mevcut olmakla birlikte, taraf ehliyetini genel olarak; bir yargılamanın başlaması ile birlikte kurulmuş olan usul hukuku ilişkisinde, aktif veya pasif süje olarak yer alıp geçerli bir şekilde taraf usul işlemleri yapabilme ehliyeti olarak tanımlayabiliriz.⁷⁶

Bir davada, mahkemeden hukuki korunma isteyen ve kendisine karşı hukuki korunma istenilen iki ayrı kişi olmak üzere, iki taraf vardır. Davacı ve davalının aynı kişi olması durumunda, taraf teşkilinden söz edilemez. Örneğin; aynı işletmeye bağlı şubelerin birbirine dava açması ya da dava devam ederken bir tarafın diğerinin mirasçısı olması durumunda iki taraf sistemine aykırılıktan ötürü yargılama sona erecektir. Bunun istisnası olarak çekişmesiz yargı işleri⁷⁷ gösterilebilir.⁷⁸ Davada tek taraf olamayacağı gibi üçüncü bir taraf da bulunamaz. Dava arkadaşlığı ya da feri müdahil üçüncü bir taraf konumunda değildir. Asli müdahil dahi davanın tarafı olanlara karşı yeni bir dava açtığından, bu davada kendisi davacı, ilk davanın tarafları ise davalı olur. Dolayısıyla üçüncü bir taraf bulunmaz.⁷⁹

⁷⁴ Kale, (Taraf), s. 8.

⁷⁵ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 433.

⁷⁶ Erişir, age., s. 29-30; benzer yönde: Kale, Serdar, **Şirketlerin Taraf Ehliyeti** (Şirketler), <http://static.dergipark.org.tr/article-download/8ae4/f8a5/3492/5d6d1ac44209f.pdf?>, s. 120, (Erişim Tarihi:15.04.2020)

⁷⁷ Mahkemelere, tipik bir özel ya da kamu hukukundan kaynaklı bir sorun veya uyuşmazlığın çözümü yerine, "onay" makamı olarak hareket ettikleri bazı görevler verilmiştir. Mahkemelerin bu işlerine "çekişmesiz yargı" adı verilir. Çekişmesiz yargı, HMK'nın 382-388. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, anılan maddelerde sınırlı olmamak üzere, örnek olarak çekişmesiz yargı işleri sayılmıştır. Bunlara örnek olarak, mirasçılık belgesinin verilmesi, terk eden eşin ortak konuta davet edilmesi gösterilebilir. (Arslan, Ramazan/Yılmaz, Ejder/Ayvaz, Sema Taşpınar/Hanağası, Emel, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2018, s. 79.)

⁷⁸ Kale, (Taraf), s. 1.

⁷⁹ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 554.

Davacı, dava dilekçesinde kimi taraf gösterdiyse, taraf ona göre belirlenir. Yani, davacı aralarında borç ilişkisi olan borçlu yerine başka bir kişiyi davalı olarak gösterirse, bu kişi taraf konumuna gelir; asıl borçlu kendiliğinden taraf konumuna gelmez; ancak borç ilişkisine taraf olmayan kişiye dava açan davacının davası, esastan reddedilir.⁸⁰ Genel kabul gören görüş bu olmakla birlikte, aşağıda yer verilen taraf kavramının farklı tanımlarına bağlı olarak farklı değerlendirmeler de mevcuttur.

Bir davada, tarafın kim olduğunun belirlenmesi son derece önemli ve gereklidir. Davada, ancak taraf belirlendikten sonra, birer dava şartı olan taraf ve dava ehliyeti ile da takip yetkisi kontrol edilebilir.⁸¹ "Taraf" kavramı ile "taraf ehliyeti" kavramı birbirinden farklıdır. Davacının, dava dilekçesinde belirttiği davacı ve davalı, bir davada taraf kimdir sorusunun yanıtını verir. Ancak, taraf olan kimselere, hukuk düzeninin taraf olabilme imkanı verip vermediği ayrı bir meseledir ki bu da "taraf ehliyeti" ile ilgilidir. Bu durumda, taraf ehliyeti olmayanların da bir davada taraf oldukları sonucuna varabiliriz. Taraf ehliyeti olmayan kimse, mahkemenin taraf ehliyetinin bulunmadığı yönünde bir karar vermesine, hatta bu kararın kesinleşmesine kadar davada taraftır. Bir davada tarafın kim olduğu konusunda üç farklı kuram vardır. İlki, "maddi anlamda taraf teorisi" olarak adlandırılan, taraflar arasındaki usul hukuku ilişkisini maddi hukuk ilişkisine bağlayan, Roma Hukuku'ndaki maddi hukuk ile usul hukukunun birliği esasına dayanan, 19. yüzyılda geçerli ve bugün için terkedilmiş olan bir görüş iken; ikincisi, "fonksiyonel anlamda taraf teorisi" olarak adlandırılan, "işlevsel taraf" yani taraf kavramını malvarlığı ve şahıs varlığı davalarına göre birbirinden ayıran görüş⁸²; sonuncu ve günümüz usul hukukunda kabul edilen görüşe göre ise; tarafın, hakkın gerçek sahibi olup olmadığına bakılmaz ve dava dilekçesinde gösterilen kişi kimse, tarafın da o olduğu kabul edilir.⁸³

⁸⁰ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age., s. 246 vd.

⁸¹ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 548.

⁸² Alman Hukuku'nda De Boor tarafından savunulan bu görüş süjelerden ziyade mal varlığını ön plana çıkarmakla birlikte, yargılamada gerçek anlamda kimin taraf olduğunu tespit etmeyi zorlaştırdığından bahisle eleştirilmiştir. (Kale, (Taraf), s. 4.)

⁸³ Erişir, age., s. 54.

Sonuncu görüş, şekli anlamda taraf teorisi olarak adlandırılmaktadır. Maddi anlamda taraf teorisi kabul edilirse, ihtilaflı hak ile usul hukukunun süjesi aynı kişi olacak ve taraf ehliyetinin fonksiyonu daralacak iken; şekli anlamda taraf teorisi kabul edilirse maddi hukuk ilişkisinin tarafı olmayan kişi dahi taraf ehliyetine sahip olacak ve taraf ehliyetinin fonksiyonu genişleyecektir.⁸⁴

Bir görüşe göre, taraf teşkili için, dava dilekçesinin karşı tarafa tebliği gerekirken; aksi görüş, tebliğin sadece karşı tarafı bulmak için usuli bir işlem olduğu, taraf teşkili için, dava dilekçesinin karşı tarafa tebliği gerekmediğini savunmaktadır.⁸⁵ Öte yandan, dava dilekçesinde gösterilmeyen kişiye yanlışlıkla tebliğ yapılması, bu kişiyi davada taraf konumuna sokmaz.⁸⁶

Kanuni ve iradi temsilci ile ferî müdahil davada taraf değildir. Ancak asli müdahil, kendi adına ve davanın taraflarına karşı hukuki koruma talep ederek dava açtığı için davada taraftır.⁸⁷

2.2.1.3. Taraf Ehliyetinin Tespit Edilmesi

Taraf ehliyeti, bir davada taraf olabilme ehliyeti olarak tanımlanır. Taraf ehliyeti, medeni (maddi) hukuktaki hak ehliyetinin, medeni usul hukukunda büründüğü şeklidir. Maddi hukuka göre kimlerin taraf ehliyetini sahip olduğu TMK’da düzenlenmiştir. Hak ehliyeti, esasen hukuk kurallarının gerçek ve tüzel kişilere tanıdığı bir haktır. Bu hukuk kuralı, iç hukuk normu olabileceği gibi milletlerarası bir hukuk normu da olabilir. Milletlerarası metin olarak bu konuda verilebilecek en önemli örnek, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’dir. Sözleşmenin 6. maddesinde herkesin hak ehliyetine sahip olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, tarihte gerçek kişilerin hak ehliyetine sahip olduğu kuralı

⁸⁴ Kale, (Taraf), s. 9.

⁸⁵ Kale, (Taraf), s. 42.

⁸⁶ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 553.

⁸⁷ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 552.

mutlak olarak kabul edilmemiştir. Örneğin, Roma Hukuku'nda evli kadınların⁸⁸, nasyonal sosyalizm döneminde de Almanya'da Yahudi kökenli vatandaşların hak ehliyeti yoktu.⁸⁹

Taraf ehliyeti kavramı, tam anlamıyla usul hukuku karakterli olsa da, bu durum maddi hukukun, her zaman usul hukukunu etkilediği gerçeğini değiştirmez. Yukarıda da belirtildiği üzere, usul kanunları taraf ehliyeti bakımından Medeni Kanun'a atıf yaparak maddi hukukla ilişkiyi ortaya koymuştur. Bu atıfla, taraf ehliyeti maddi hukuktaki değişikliklere bir düzenlemeye ihtiyaç duymadan ayak uydurabilecektir.⁹⁰

Hangi şartların yerine getirilmesinden sonra muhakemenin esası hakkında karar verilebileceğine ilişkin şartları, teknik olarak "dava şartları" olarak tanımlayabiliriz. Taraf ehliyeti de bir dava şartıdır. Taraf ehliyeti olmadan uyuşmazlığın esası hakkında bir inceleme yapılamaz. Taraf ehliyeti, medeni usul hukukunun görevlerinden önemli birisini yerine getirmeyi amaçlayan bir dava şartıdır.⁹¹ İdari yargılama usulü bakımından ise, taraf ehliyeti, İYUK m. 14 gereği, ilk inceleme konularından olduğu için, davanın her aşamasında mahkemece resen gözetilir. Dava dilekçeleri üzerine ilk inceleme, İYUK m. 14'te belirtildiği sırada yapılır.⁹²

TMK'nun gerçek kişilere ilişkin "hak ehliyeti" başlıklı 8. maddesine göre, "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler." Kanun koyucunun burada, genellik ve eşitlik ilkesini⁹³ benimsediği, madde metnindeki "her insanın" ifadesinin de bu hususu kanıtladığı görülmektedir. Öte yandan, maddenin ikinci fıkrasındaki "bütün insanlar" ifadesi ise, eşitlik ilkesinin benimsendiğini göstermektedir. Çünkü her insan hak

⁸⁸ Erişir, age., s. 32.

⁸⁹ Kale, (Taraf), s. 11.

⁹⁰ Erişir, age., s. 34.

⁹¹ Erişir, age., s. 26.

⁹² Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a)Görev ve yetki, b)İdari merci tecavüzü, c)Ehliyet, d)İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e)Süre aşımı, f)Husumet, g)3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenir. (İYUK m. 14/3)

⁹³ Öztan, Bilge, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2012, s. 220.

ehliyetine, hiçbir ayırım yapılmadan aynı derecede sahiptir.

Hak ehliyeti, hak ve borçların sujesi olabilme yeteneğidir. Bir taşınmazın maliki, alacaklı ya da mirasçı olabilmek için öncelikle hak ehliyetine sahip olmak gerekir. Modern hukukta yaş, dil, ırk ya da dinine bakılmaksızın her kişinin hak ehliyetine sahip olduğu kabul edilmektedir. Hak ehliyetini kazanabilmek için bir iradenin ortaya konulması gerekmez. Yani, hak ehliyeti; pasif bir ehliyet, yetenek veya statüdür denilebilir. Ancak bu durum, hak ehliyetinin aktif ve pasif yönlerinin bulunması ile karıştırılmamalıdır. Kişinin borçlarının olması hak ehliyetinin pasif yönünü oluştururken, haklara sahip olması aktif yönünün ortaya koyar. Hak ehliyetinin bahsedilen bu pasif yönü, kişinin bu sayede yeni borçlar yaratabileceği anlamına gelmez, yeni borç yaratabilmek için kişinin fiil ehliyetine sahip olması gerekir.⁹⁴

TMK'nın "tüzel kişiler"e ilişkin ikinci kısmının, "hak ehliyeti" başlıklı 48. maddesine göre ise, "Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler." TMK'daki 8. ve 50. maddeler ile hak ehliyetinin kanunda düzenlenmesindeki amaç, kişilerin hak ehliyetinden fiilen yararlanıp yararlanmadığına bakılmaksızın, bu yeteneği kişilere tanımadır. Hak ehliyeti ile gerçek ve tüzel kişiler gibi, farklı hukuk sùjeleri tek bir dogmatik kategoride birleştirebilmiş, bir başka deyişle insana özgü özellikler dışında, hak ehliyetinin kapsamın bakımından bir gerçek ve tüzel kişiler arasında bir farklılık yaratılmamıştır.⁹⁵

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 50. maddesine göre, "medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir. Buna göre, hak ehliyeti bulunan her gerçek (TMK m.8) ve tüzel (TMK m.48), davada taraf olabilme ehliyetine sahiptir."

Vergi yargısında, tüzel kişilerin taraf ehliyeti, idari yargılama usul hukuku

⁹⁴ Erişir, age., s. 35.

⁹⁵ Kale, (Taraf), s. 11.

hükümlerinden farklı bir uygulama göstermez.⁹⁶ Bunun istisnası, vergi dairelerine dava açma hakkı veren VUK m. 377/2 hükmüdür.⁹⁷ Burada, vergi idaresine kanunda sayılı durumla sınırlı olmak üzere, dava açabilme hakkı tanınmıştır.⁹⁸ Bu örnekteki, vergi dairelerinin, davacı olması durumu, idari ve vergi yargısında; genel olarak, idarenin davalı olması kuralının da istisnasını teşkil eder.⁹⁹

Öte yandan, iptal davası yoluyla idari kararlara karşı birey korunurken, bu hususun etkinlik kazanabilmesi yürütmenin durdurulması ile sağlanmaktadır. İdari yargıda, dava açılması ya da istinaf/temyiz yoluna başvurulmasıyla, aksi kanunda düzenlenmedikçe, dava konusu olan yönetsel (idari) işlemin veya yargı kararlarının yürütmesini durdurmaz. Vergi uyuşmazlıklarında, İYUK 27/4. maddesi gereği, tarhiyatlara¹⁰⁰ karşı dava açılması, yürütmeyi durdurur. Bunun istisnaları, yine İYUK 27/4. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, örneğin; tarhiyatlara karşı dava açılmamış ya da açılan davada tarhiyatın hukuka uygun olduğuna karar verilmiş ve buna rağmen vergi alacağı ödenmemişse, 6183 sayılı AATUHK uyarınca davacıya tebliğ edilen ödeme emrine açılacak davada yürütmeyi durdurma istenebilir. Peki, yürütmeyi durdurma müessesesi, taraf ehliyeti bakımından farklılık arz eder mi? Yürütmeyi durdurması müessesesi, bireye birçok yönleri ile yönetsel işlemlere karşı koruma sağlayan bir yöntem olması yönü ile özel hukuktaki "ihtiyati tedbir" kararlarından farklı olsa da, nitelik olarak esasen geçici bir tedbirdir.¹⁰¹ ¹⁰²Geçici hukuki korumalar, "yaklaşık ispat seviyesi ile

⁹⁶ Canyaş, agm., s. 365; benzer yönde: Tan/Gözübüyük, age., s. 805.

⁹⁷ VUK m. 377/2: "Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı vergi mahkemesinde dava açabilir."

⁹⁸ Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 300.

⁹⁹ Anılan Kanun maddesi dışında, idarelerin idari yargıda genelde davalı konumunda bulunmasının istisnası olan, başka özel düzenlemeler de mevcuttur. VUK'un mükerrer 49. maddesinde, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'ne dava açma hakkı verilmiştir. (Karakoç, age., s. 832; benzer yönde: Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 209)

¹⁰⁰ Vergi tarhi, VUK m. 20'ye göre; vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir. Aynı Kanunun 34. maddesine göre, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur.

¹⁰¹ Gözübüyük, Şeref, **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, 32. Bası, Ankara, 2012, s. 452.

¹⁰² İdari yargılama hukukunda yürütmenin durdurulması müessesini, benzer kurumlarla kıyaslamının doğru olmadığı, bu şekilde yapılarak bir kurumun özgül niteliklerinin anlaşılmasının engellendiği savunulmakla birlikte, Danıştay ilk kararlarından bu yana, yürütmenin durdurulması kararlarını, bir nevi tedbirden ibaret

sınırlı olan" bir yargılama faaliyetini gerektirdiğinden, talepte bulunanların taraf ehliyetine sahip olması gerekir.¹⁰³ Bu nedenle, yürütmenin durdurulması talebinde bulunabilmek için de, taraf ehliyetini haiz olmak gerekir. Nitekim, yürütmenin durdurulması ilgilinin idari işlemin etkilerine karşı yargı yerinden talep ettiği bir hukuki koruma olduğundan, yürütmenin durdurulması tek başına talep edilemez. Bir başka deyişle, açılacak bir davada iptal talebi olmadan, yürütmenin durdurulması istenemez.¹⁰⁴ Bu nedenle, dava açıldığında ilk inceleme aşamasında taraf ehliyeti de resen yürütmeyi durdurmaya ilişkin karar verilmeden önce incelenecektir.

Gerçek kişiler, tam ve sağ doğum ile hak ehliyetini kazanır. (TMK m. 28) “Gerçek kişiliğin başlangıç anının, çocuğun bağ olarak, anasının vücudundan tamamen ayrılmış olduğu an olduğu ifade edilmiştir.”¹⁰⁵ Tam ve sağ doğan kişinin akıl hastası olması ya da vesayet ya da velayet altında olması hak ehliyetine sahip olmasına engel değildir. Bir başka ifadeyle, bu durumlar haklara ve borçlara ehil olmaya engel değildir. Bir yaşındaki bir çocuk da ölen babasının borçlarından sorumlu tutulacaktır.¹⁰⁶

olan icranın tehiri yolundaki kararlar olarak nitelendirmiştir. (Tekinsoy, Ayhan, **İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s. 162.)

¹⁰³ Erişir, age., s. 108.

¹⁰⁴ Tekinsoy, age., s. 163.

¹⁰⁵ Akipek, Jale/Akıntürk, Turgut/Ateş Karaman, Derya, **Kişiler Hukuku (Başlangıç Hükümleri)**, Beta Yayınevi, Yedinci Bası, s. 241-242. Tam doğum, çocuğun annesinin vücudundan tamamıyla ayrılarak bağımsız bir varlık kazanmasıdır. Doğumun hangi anda tam olarak gerçekleşmiş olduğunu belirlemek, fizyolojik bir konu olduğundan, bu hususa tıp biliminin karar verilir.

¹⁰⁶ Erişir, age., s. 37.

Gerçek kişilerin taraf ehliyeti, çalışmamızın konusunu oluşturmadiğından, tüzel kişilerin taraf ehliyeti irdelenecektir.

2.2.1.3.1. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti

2.2.1.3.1.1. Genel Olarak

İnsanlar, birey olarak sınırlı bir güce ve ömre sahip oldukları için, bir amacı gerçekleştirecek şekilde daha uzun süreli birlikler kurmak ve bu amaç için toplanma ihtiyacını ilk çağlardan bu yana hissetmişlerdir. Bireyler, ya bir menfaatin savunulması için ortak bir amaç doğrultusunda bir araya gelmişler ya da ortak bir amacı gerçekleştirmek için mallarını bu amaca özgülemişlerdir. Böylece ilk durumda kişi toplulukları ikinci durumda mal toplulukları oluşmuştur. İnsanların ortak bir amaç için bir araya gelmeleri, bu topluluğun onu oluşturan kişilerden bağımsız bir hak süjesi olabilmesini sağlamaz. Bunun yanında, hukuk düzeninin bu topluluğa hak süjesi olabilme iktidarını da bahşetmesi gerekir. Hukuk düzeninin bu topluluğa kişilik bahşetmekle keyfi davrandığı söylenemez, bu topluluklar sosyal ve ekonomik¹⁰⁷ ihtiyaçlar doğrultusunda doğmakla birlikte, hukuk düzenini, kendilerine kişilik tanımları için baskı altına almıştır.

108

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk kanunları tarafından düzenlenen, asıl olarak bireysel (ferdi) iradeler ile oluşan, kendilerini yaratan bireysel iradeler tarafından serbestçe kararlaştırılan esaslar çerçevesinde yönetilen, kural olarak kendi iradeleri ile kendilerini feshedebilen (yargı organlarının kararları vs. ile kapatılma halleri hariç olmak üzere) tüzel kişilerdir.¹⁰⁹ TMK'nın 47. maddesine göre, “belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları ve başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi

¹⁰⁷ Öztan, age., s. 222.

¹⁰⁸ Erişir, age., s. 38.

¹⁰⁹ Akipek/Akıntürk/Karaman, age., s. 524.

toplulukları, kendileri özgü özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanır.”

Belirli ve sürekli nitelik taşıyan bir amacı gerçekleştirmek için biraraya gelen, bir topluluğu oluşturma hedefine yönelen topluluğun, hukuk düzeni tarafından tanınması halinde, bahsedilen kişiliğe "tüzel kişilik" adı verilir. Hukuk düzeni bu tüzel kişiliği de bazı ilkeler çerçevesinde tanır. Bunlardan ilki "sınırlı sayı ilkesi"dir. Sadece, hukuk düzeni tarafından öngörülen toplulukların tüzel kişiliği vardır. Bir diğer ilke ise "tipe bağlılık ilkesi"dir. Bireyler, değişik tüzel kişi tiplerini bir araya getirerek, kanunda düzenlenenden farklı yeni bir tüzel kişi modeli yaratamazlar. Kişi ya da mal topluluklarının hukuk düzenince kişi olarak kabul edilmesinin en önemli sonucu, bu toplulukların tüzel kişilik kazanmalarıyla artık hak ehliyetine sahip olabilmesi yani haklara sahip olması ve borç altına artık yeni bir kişilik altında girebilmesidir¹¹⁰.

Ticaret şirketleri, dernekler, vakıflar, kooperatifler vs. özel hukuk hükümlerine göre kurulan tüzel kişilerdir. Medeni Kanun hükümlerine göre, kazanç paylaşma amacını güden kişi topluluklarının şirket şeklinde kurulması gerekir. Şirketlerin tipleri ve tabi olduğu hükümler, Türk Ticaret Kanunu'nuyla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu durum, TMK 55, 56 ve TTK 126. madde hükümlerinden açıkça anlaşılmaktadır.¹¹¹

Çalışmamızın konusu gereği, ticaret şirketlerinden anonim ve limited şirketlerin taraf ehliyeti inceleme konusu yapılacaktır.

2.2.1.3.1.2. Anonim ve Limited Şirket Ortaklıklarının Taraf Ehliyeti

Ortaklıklar hukukumuzda ticaret şirketleri, kişi olarak kabul edilmiş ve kendilerine tüzel kişilik tanınmıştır. Buna bağlı olarak, ortaklarından ayrı bir kişiliği olan bu ortaklıkların, bir davada taraf olabilme ehliyeti vardır.¹¹²

¹¹⁰ Erişir, age., s. 39.

¹¹¹ Akipek/Akıntürk/Karaman, age., s. 529.

¹¹² Erişir, age., s. 187.

2.2.1.3.1.2.1. Kuruludan Önce

Ticaret siciline tescil edilmeden önce, kuruluş aşamasındayken ortaklık, henüz kişilik kazanmadığından, bir davada taraf olamaz. Ortaklığın taraf ehliyetini kazanmasını; kurucuların ortaklık sözleşmesini hazırlaması, imzalarının noterde tasdik edilmesi ve ticaret siciline tescil olmak üzere üç aşamada ele alabiliriz. Ortaklığın tescil edilerek taraf ehliyetini kazanması için, kurucuların birbirine uygun irade beyanlarını içeren yazılı bir sözleşme yapmaları gerekir (Anonim şirketler için TTK m. 339, limited şirketler için m. 575). Ortaklıkların kuruluş aşamasında, kurucular arasında adi ortaklık ilişkisi söz konusudur. Kuruluş aşamasında ortaya çıkan bir uyuşmazlığın giderilebilmesi için açılan davalarda, dava konusuna göre taraf ehliyeti değerlendirilir. Dava konusu eğer bölünemeyen (örneğin; taşınmazın tahliyesi) bir şeye yönelik ise, davanın tüm kuruculara (yani adi ortaklara) karşı açılması gerekirken; diğer borçlarda yani bölünebilen borçlarda (para borcu gibi cins borçlarında), ortaklar müteselsilen sorumlu olduklarından, dava her bir ortağa karşı açılabilir. ¹¹³

Ortaklık ana sözleşmesinin kurucular tarafından imzalanıp (kanunen ortaklık sözleşmesinde olması gereken zorunlu unsurların yer alması şartıyla), bu imzaların noterce tasdik edilmesinden sonra, ilgili ticaret siciline başvurulur ve ortaklık sicile tescil edilir. Bu şekilde tüzel kişilik kazanan ortaklık dış ilişki bakımından kurulur ve taraf ehliyetini kazanır ve böylece davalarda kişi olarak taraf olabilir. Şirketlerin kuruluş aşamasında ya da sonradan esas sözleşmesin değiştirilmesinde, herhangi bir makamın iznine gerek yoktur. Sermaye şirketleri bakımından hukukumuzda tescil sistemi benimsenmiştir. ¹¹⁴

Tüzel kişiliğin kazanılmasına kadarki evrede, oluşan ortaklığın adi ortaklık olduğunu belirtmiştik. Kanun koyucu TTK'da, kurucuların şirketi kurarken yaptığı

¹¹³ Erişir, age., s. 188.

¹¹⁴ Kale, (Şirketler), s. 120.

işlemlerin etkisine yönelik bazı düzenlemeler getirmiştir. Aslında, böyle bir hüküm olmasa dahi, TBK m. 620/2 gereği, kurulmakta olan tüm ön ortaklıklar, adi şirket hükmünde olduğu için, bu hükme dayanılabildi. Ancak, TTK'daki düzenleme, özel hüküm niteliğinde olduğu için, öncelikli olarak uygulanması gerekir.¹¹⁵

Adi ortaklıklar ile tereke taksim edilmeden önce mirasçıların oluşturduğu miras ortaklığının, tüzel kişiliği olmadığı için taraf ehliyetine sahip olmadığı kabul edildiğinden, elbirliği mülkiyeti kuralları uyarınca, ortaklığı oluşturan her ortağın (veya her mirasçının) ayrı ayrı davacı olarak (tek dava ile) mecburi dava arkadaşlığı şeklinde dava açmaları gerekmektedir.¹¹⁶ Mecburi dava arkadaşlığı, birden fazla kişinin, tek dava dilekçesiyle, dava açmaları veya davalı olarak birden çok kişi gösterilerek, bunlara karşı aynı dava dilekçesiyle dava açma zorunluluğudur.¹¹⁷ TMK 702. maddeye göre, “elbirliğiyle mülkiyette, aksi kararlaştırılmadıkça, yönetim ve tasarruf işlemleri için ortakların oybirliğiyle karar vermeleri” gerekmektedir. Bu durumda, HMK 59. maddesinde düzenlenen, “maddi hukuka göre, bir hakkın birden fazla kimse tarafından birlikte kullanılması veya birden fazla kimseye karşı birlikte ileri sürülmesi ve tamamı hakkında tek hüküm verilmesi gereken durum” mevcut olduğundan, mecburi dava arkadaşlığı söz konusu olacaktır. Eğer, elbirliğiyle mülkiyeti oluşturan tüm ortaklar davacı ya da davalı olarak gösterilmezse, dava reddedilir. Bunun idari yargıda karşılığı, davanın ehliyet yönünden reddedilmesidir. Ancak, adli yargıda bu eksiklik davayı açan davacıya, diğer dava arkadaşlarını dahil etmesi için süre verilerek giderilebilirken, idari yargıda dilekçenin reddi kararı verilerek bu eksikliğin giderilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Anonim ve limited şirketlerde, ortaklık tüzel kişiliğini kazanmadan önce, ortaklığı oluşturan kişiler birtakım hukuki işlemler yaparak borç altına girerse, ikili bir ayrım

¹¹⁵ Bozkurt, Tamer, **Şirketler Hukuku**, Legem Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2019, s. 241.

¹¹⁶ Gündüz, age., s. 40.

¹¹⁷ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age., s. 539.

yapılır. Bu işlemlere örnek olarak, yer kiralama, makine-alet-araç-gereç alma vs. gösterilebilir. İşlemi yapanlar, kendi adlarına ama ortaklık hesabına yapmışlarsa, (Burada, TTK 355 ve 588'deki hükümlerden, işlemin şirket adına yapıldığının açıkça belirtilmediği anlaşılmaktadır.), bu işlemlerden şahsen ve mütesilsilen sorumludurlar. Bu durumda, davanın işlemi yapanlara karşı açılması gerekir. Ama, işlem ve taahhütlerin, ileride kurulacak şirket adına yapıldığı açıkça belirtilmiş ve bu taahhütler şirketin tescilinden itibaren üç ay içinde şirket tarafından kabul olunmuşsa, sadece şirketin sorumlu olacağı ifade edilmiştir.. Bu durumda ise, davanın şirkete karşı açılması gerekir.¹¹⁸

Tüzel kişiler hak ehliyetini, kuruluş işlemlerinin tamamlanmasıyla; fiil ehliyetini ise, gerekli organların oluşturulmasıyla kazanırlar.¹¹⁹

Vergi hukukunda, tüzel kişiliği bulunmasa da hukuk özneleri de vergi yükümlüsü olabilmektedir. Örneğin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde, tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen "iş ortaklıkları"nın kazançlarının, kurumlar vergisine tâbi olduğunu düzenlenmiştir. Bununla birlikte, vergi yargısında İYUK. 31/1-2 hükümleri gereği, tüzel kişiliği olmayan toplulukların davacı olamaması bazı problemlere yol açmaktadır. Vergi dairesi, vergi yükümlüsü olduğu için bu kişiler adına vergisel işlem tesis etmekte, ancak bu kişilerin tüzel kişiliği bulunmadığından, dava açma hakları kısıtlanmaktadır. Kurumlar vergisi yükümlüsü iş ortaklıklarının, cemaatlerin, menkul kıymet yatırım fonlarının vergi yükümlüsü olabilmesinin, taraf ehliyetine sahip olduğunu gösterdiği, adi ortaklığın ise vergi yükümlüsü olmadığından taraf ehliyetinin olmadığı, dolayısıyla adi ortaklık haricindeki (hakkında işlem tesis edilmişse adi ortaklıkların da) bu vergi yükümlülerinin haklarında tesis edilen işleme dava açabilmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹²⁰

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, yakın tarihli bir kararında;

¹¹⁸ Erişir, age., s.190.

¹¹⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, age., s.108.

¹²⁰ Canyaş, agm., s. 369.

üç tane şirketin oluşturduğu iş ortaklığı tarafından üstlenilen ihale için, ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun reddine dair işlemin, iptali istemiyle açılan davada; adi ortaklıkların tüzel kişiliğinin, dolayısıyla da taraf ehliyetinin olmadığını, adi ortaklık niteliğinde bulunan iş ortaklıklarına Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef sıfatının tanınmış olmasının bu ortaklıklara kişilik kazandırmasının da hukuken olanaklı olmadığını, adi ortaklığın açtığı davalarda, ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri ve bu davaların adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına bizzat veya ortakların her birinin ayrı ayrı verdikleri vekaletname ile avukat tarafından açılmasının mecburi olduğunu belirterek, davacı şirketlerin ayrı ayrı vekalet verdikleri X adlı avukat tarafından açılan davanın esastan görülmesi gerektiğine hükmetmiştir.¹²¹

2.2.1.3.1.2.2. Kurulştan Sonra

Tüzel kişiliği mevcut olduğu sürece, ortaklıklar taraf ehliyetine sahiptir. Kanunda, şirkete değil de ortaklarına karşı dava açılabilceğı açıkça düzenlenmediğı sürece, taraf ehliyeti bulunan ortaklığın dava açması ve ortaklığa karşı dava açılması gerekir. Taraf ehliyeti bulunan ortaklığın yanında, ortakların dava edilebildiğı bir durum olarak, kollektif şirketlere ilişkin, TTK m. 238 örnek gösterilebilir. Ancak, limited ve anonim

¹²¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 4. Dava Dairesi, E:2018/2086, K:2018/2903 sayı ve 27/12/2018 tarihli yayımlanmamış karar, (UYAP). Öte yandan, Danıştay, yakın tarihli bir kararında iş ortaklığı adına yapılan katma değer vergisi tarhiyatına, tek ortağın imzasıyla açılan davada ehliyet yönünden sorun görmeyerek, esasta istinaf merciince 3065 sayılı Kanunun 44. maddesi hükmüne göre, katma değer vergisi mükellefi bir adi ortaklık ise, katma değer vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap olacağı, ortaklığın ayrı tüzel kişiliğı olmadığından, vergi borcuna muhatap olma ve ödeme mükellefiyetinin ortaklara düşeceğı, 3065 sayılı Yasa gereğince vergi/ceza ihbarnamesinin müteselsil sorumlu olan ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerekirken adi ortaklık adına düzenlenmesinin anılan Kanunun 44. maddesine uygun düşmediğinden tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin kararını, söz konusu tarhiyatların nedenini oluşturan fiiller adi ortaklık tarafından gerçekleştirildiğinden ve yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde fiili gerçekleştiren adi ortaklığın vergi ve cezalar açısından muhatap kabul edilmesinde yasal bir engel bulunmadığı, uyuşmazlığın esası incelenerek bir karar verilmesi gerektiğinden bahisle kaldırmıştır. Kararda, karşı oyda da belirtildiğı üzere dikkat çekilecek bir diğer nokta, Danıştay'ın adi ortaklık tarafından açılan davada, tek ortağın temsilcisinin, iş ortaklığı adına davayı açmakta ehliyetli olduğu kabul edilerek, ehliyet yönünden ret kararı verilmemesidir. (Danıştay 4. Dairesi, E:2018/2753, K:2019/1671 sayı ve 04/03/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.)

şirketlere ilişkin böyle özel bir hüküm bulunmamaktadır.

Tüzel kişiler tarafından açılan davalarda, dava, tüzel kişinin organı tarafından, tüzel kişi adına açılır. Yani davacı olarak tüzel kişi gösterilir, ancak dava dilekçesi, şirketi temsile yetkili kişi veya kişiler tarafından imzalanır. Ayrıca, tüzel kişiye karşı açılacak dava, doğrudan tüzel kişiye karşı açılır. Tüzel kişinin ortaklarına, organı olan kişilerine, kanuni temsilcisine, üyelerine karşı açılan dava, tüzel kişiye karşı açılmış sayılmaz.¹²²

2.2.1.3.1.2.3. Sona Ermeden Sonra

Tüzel kişiliğe sahip ortaklıklar olarak kabul edilen anonim, limited, kolektif, komandit, paylı komandit şirketlerde, ortaklığın sona ermesi üzerine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasfiye süreci başlar. Öncelikle tasfiye süreci başlayacağından, ortaklığın sona ermesi, ortaklığın tüzel kişiliğinin de sona erdiği anlamına gelmez. Tasfiye sürecinde, ortaklık taraf ehliyetini korur, buna bağlı olarak tasfiye sürecinde dava açabileceği gibi, tasfiye süresindeki şirkete karşı da dava açılabilir.¹²³

Burada, şirketlerin sona erme usulüne kısaca değinmekte fayda görüyoruz:

2.2.1.3.1.2.3.1. Olağan Usullerle Sona Erme

Anonim şirketler, TTK'nın 529 ve 530. maddelerinde belirtilen genel ve özel nedenlerin gerçekleşmesiyle sona erer.¹²⁴ Limited şirketler ise, TTK 636. maddede belirtilen şartların gerçekleşmesiyle sona erer.¹²⁵ Bu nedenlerin gerçekleşmesiyle, şirket

¹²² Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age., s. 250.

¹²³ Erişir, age., s. 193.

¹²⁴ Genel nedenler: 1-a) Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle, b) İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle, c) Esas sözleşmede öngörülmuş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle, d) 421. maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla, e) İflasına karar verilmesiyle, f) Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde. Özel nedenler ise 530. maddede, organların eksikliği ve haklı nedenlerle fesih olarak belirtilmiştir.

¹²⁵ a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle, b) Genel kurul kararı ile, c) İflasın açılması ile, d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde. Kanun koyucu,

tasfiye sürecine girer. Kanun koyucu, limited şirketlerde tasfiye usullerinde anonim şirketlerdeki hükümlerin uygulanacağını belirtmiştir. (TTK m. 643) Dolayısıyla, bundan sonra tasfiyeye ilişkin verilecek bilgiler, limited şirketleri de kapsamak üzere, anonim şirketler üzerinden verilecektir.

Sona erme, kanunda belirtilen sona erme durumlarından biri nedeniyle gerçekleştiğinde (yani sona erme; iflas veya mahkeme kararı haricindeki sebeplerle gerçekleştiğinde), yönetim kurulu, durumu ticaret sicili gazetesinde tescil ve ilan ettirmek mecburiyetindedir. Çünkü, şirketin ünvanının yanına, "tasfiye halinde" ibaresi eklenecektir. Tasfiye sürecinde, şirket tüzel kişiliğini korur. Organlar yetkilerini tasfiye amacıyla sınırlı olarak kullanır.

Şirketin iflası halinde ise, tasfiye süreci farklı bir şekilde işletilir. Bu durumda, iflas idaresince tasfiye, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır. Şirketin organları, temsil yetkisini, sadece, şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği durumlarda kullanabilecektir.¹²⁶

Tasfiye sürecindeki şirketin, borçları ödenip ve pay bedelleri de geri verildikten sonra kalanlar, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça, ödedikleri sermaye ve imtiyaz hakkı oranına göre pay sahipleri arasında dağıtılır. Bu süreçlerin sona ermesi, dolayısıyla tasfiyenin tamamlanmasıyla, tasfiye memuru tarafından, ticaret sicil müdürlüğünden şirketin ticaret ünvanının sicilden silinmesi istenir.¹²⁷

Öte yandan, TTK'nın 269. maddesine göre, tasfiyeye giren şirket, tasfiye süresince

organların eksikliği ve haklı nedenlerle fesih halini, anonim şirketlerdeki gibi "özel nedenler"de fesih başlığı altında olmasa da, limited şirketlerde de sona erme nedenlerinden saymıştır.

¹²⁶ "(davacı şirket adına, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların kaldırılması istemiyle açılan davada), ... Dosyadaki bilgi ve belgelerden, davacı şirkete ait 2010 yılı defter ve belgelerin vergi incelemesine ibrazının istenilmesine ilişkin 14/04/2015 tarih ve AGB-A-813/36-17 sayılı yazının tanzim edildiği tarih itibarıyla şirketin iflas halinde olmasına karşın, anılan yazının gerekli araştırma yapılmak suretiyle şirketi temsile yetkili iflas idaresi veya iflas dairesine tebliğ edilmesi gerekirken usule aykırı olarak şirket çalışanı Ş.Ö.'ye tebliğ edildiği anlaşılmış olup, ortada defter ve belge ibraz etmeme fiilinden ve re'sen tarh nedeni bulunduğu söz etmeye yasal olanak bulunmadığından, 2010/01 ila 12 dönemleri için (06 ila 12 dönemleri tekerrürlü) yapılan 3 kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı ile 2015/01-12 dönemi için kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık görülmemiştir.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 13/04/2018 tarih ve E:2017/2275, K:2018/650 sayılı yayımlanmamış karar, (UYAP).

¹²⁷ Bozkurt, age., s. 513 ve devamı.

tasfiye işlemleriyle sınırlı olarak tüzel kişiliğini korur. Bu süreçte, şirket hak ehliyetini de tasfiye işlemleri ile sınırlı olarak kullanır. Ticaret sicilinden terkin edilen şirketin, artık taraf ehliyeti yoktur.¹²⁸

Tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, tüzel kişinin taraf ehliyeti son bulacağından, bundan sonra, tüzel kişiliği son bulan (eski) tüzel kişinin malvarlığı haklarına ilişkin davalar, tüzel kişiliği son bulan tüzel kişinin, yasal halefi olan tüzel kişiye karşı veya onun adına açılacaktır.¹²⁹ Ancak, ticaret şirketlerinde bu şekilde bir yasal haleften söz etme imkanı yoktur.

Tasfiyeye girilmiş olması, şirketin hak ehliyetini kısıtlamakla birlikte, taraf ehliyetini kısıtlamaz. Ortaklığın, amacı değiştiği için, tasfiye sürecinde hak ehliyeti kısıtlansa da, hak ehliyetinin kısıtlanması, kişilerin bütün hakları edinme ve borçlara sahip olabilmesinin önünü kapatmamıştır. Buna örnek olarak, 13 yaşındaki bir çocuğun evlenememesi ancak taraf ehliyetine sahip olması örnek gösterilebilir. Ortaklık da, kişi olarak var olduğu sürece taraf ehliyetine sahiptir.¹³⁰ Bu durum, bütün tasfiye sebepleri için geçerlidir.¹³¹

Öte yandan, şirketlerin yapısal değişikliğe yani birleşme, bölünme veya tür değişikliğine uğraması halinde, şirket fiilen tasfiyeye girmeden, ortak ve alacaklıların hakları korunarak yapısal dönüşümleri sağlanabilir. TTK'nın 136 vd. maddelerinde düzenlenen birleşme hükümlerine göre, örneğin; Aycell-Aria birleşmesinde, her iki şirketin de tüzel kişiliği sona erer.¹³² ¹³³ Bölünmede ise, tam bölünme ve kısmi

¹²⁸ Gündüz, Ebru, "**İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**", Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 37.

¹²⁹ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age, s. 250.

¹³⁰ Erişir, age., s. 51 ve 193.

¹³¹ Kale, (Taraf), s. 83.

¹³² Bozkurt, age., s. 563.

¹³³ "... Olayda, 29.03.2017 tarihinde birleşme suretiyle tüzel kişiliğini kaybeden B. Ltd. Şti. adına bu tarihten sonra (16.11.2018 tarihinde) vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek yine bu şirketin elektronik posta adresine elektronik tebligat yolu ile tebliğ edildiğinin görüldüğü, birleşme suretiyle ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliği sona ermiş ve hukuk aleminde silinmiş olan davacı şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınmasının olanaklı olmadığı, bunun sonucu olarak da münfesihi şirket adına hukuki işlem tesis edilemeyeceği ve tesis edilen işlemlerin de sonuç doğurmayacağı açık olduğundan, 01-12/2012 dönemi için salınan dava konusu bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık görülmemiştir. ... Açıklanan nedenlerle; davanın kabulüne, dava konusu vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılmasına...", söz konusu karar, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin

bölünmede, devrolunan şirketin durumu değişmektedir. Tam bölünmede, devrolunan şirket sona erer ve unvanı sicilden silinir, (TTK m.159/a); kısmi bölünmede ise, devrolunan şirket varlığını sürdürür.¹³⁴

2.2.1.3.1.2.3.2. TTK. Geçici 7. Maddeye Göre Sona Erme

2.2.1.3.1.2.3.2.1. Maddenin Kapsamı

Uygulamada, tüzel kişiliği sona eren şirketler adına açılan davaların büyük çoğunluğunun, TTK geçici 7. madde¹³⁵ hükmü gereği tüzel kişiliği sonlandırılmış şirketlerden kaynaklandığı görülmektedir. Bu hüküm getirilirken, fiilen sona ermiş ama şekli olarak devam eden "kabuk ortaklıkların" ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.¹³⁶ Söz konusu hükme göre, 01/07/2015 tarihine kadar, aynı maddede belirtilen hâlleri tespit edilen ya da belirtilen halleri bildirilen anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesi, ilgili kanunlardaki (olağan) tasfiye usulüne uyulmadan geçici 7. madde uyarınca yapılır.¹³⁷

TTK geçici 7. maddesinin, 15. fıkrası, tüzel kişiliği sona eren şirketlerin açacakları davalar bakımından önem arz etmektedir. Bu fıkra göre, ticaret sicilinden bu madde

19/03/2020 tarih ve E:2020/233, K:2020/444 sayılı yayımlanmamış kararı ile onanmıştır, (UYAP).

¹³⁴ Bozkurt, age., s. 601.

¹³⁵ Bu kanun maddesine dayanılarak çıkarılan "Münfesih Olmasına Veya Sayılmasına Rağmen Tasfiye Edilmemiş Anonim Ve Limited Şirketler İle Kooperatiflerin Tasfiyelerine Ve Ticaret Sicili Kayıtlarının Silinmesine İlişkin Tebliğ", 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁶ Şener, Oruç Hami, "**Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya)**", Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 235.

¹³⁷ Söz konusu maddede, anonim ve limited şirketlerden aşağıdaki şartları taşıyanların sicilden terkin edileceğine hükmedilmiştir:

-a) 24/6/1995 tarihli ve 559 sayılı Türk Ticaret Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname gereğince, sermayelerini anılan Kanun Hükmünde Kararname ile öngörülen tutarlara çıkarmamış anonim şirketler ile limited şirketler. (TTK geçici 7. madde/I a)

b) Bu Kanunun yürürlük tarihinden önce veya 1/7/2015 tarihine kadar münfesih olan anonim ve limited şirketler. (10/9/2014 tarihli 6552 sayılı Kanunun 133. maddesiyle, bu bentte yer alan "yürürlük tarihinden itibaren iki yıl içinde" ibaresi "1/7/2015 tarihine kadar" olarak değiştirilmiştir.) (TTK geçici 7. madde/I b)

c) Sebebi ne olursa olsun aralıksız son beş yıla ait olağan genel kurul toplantıları yapılamayan anonim şirketler ile kooperatifler. (TTK geçici 7. madde/I d)

d) TTK'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce tasfiye işlemlerine başlanılmış ancak genel kurulun toplanamaması nedeniyle ara bilançoları veya son ve kati bilançosu genel kurula tevdi edilemediği için ticaret sicilinden terkin işlemi yapılamayan şirket ve kooperatifler. (TTK geçici 7. madde/I e)

hükmüne istinaden, kaydı sicilden silinen şirket veya kooperatifin alacaklılarının veya hukuki menfaati bulunanların, haklı sebepler mevcut ise, silinme tarihinden itibaren beş yıl içinde mahkemeden şirketin ihyasını isteyebilir. "Hukuki menfaati bulunanlar" ifadesi alacaklıları da kapsamakla birlikte, kanun koyucu alacaklıları özellikle zikretme ihtiyacı duymuştur.¹³⁸

Kanun koyucu, maddede sayılan halleri tespit edilmekle birlikte, davacı veya davalı olarak herhangi bir davası devam eden şirketlere bu maddenin uygulanmayacağına hükmetmiştir. Ancak, bu hükme rağmen şirketin kaydı silinirse, derdest davanın tarafları da ihya davası açabilecektir.¹³⁹ Şirketlerin anılan madde gereği sicilden terkin şartlarını taşıyıp taşımadığına da, ticaret sicil müdürlükleri sicil gazetesi üzerinden yapacakları resen araştırma ile karar verilecektir. Ancak araştırmanın, herhangi bir kişi veya kurum, kuruluşça, ispatlarıyla birlikte yapılan bildirimleri de kapsayacak biçimde olması gerekir. (TTK geçici m. 7/3)

2.2.1.3.1.2.3.2.2. TTK Geçici 7. Maddeye Göre Tasfiye Usulü

Kanun koyucu TTK geçici 7. madde hükmüne giren şirketlerin nispeten kolay bir tasfiye usulü ile tüzel kişiliklerinin sonlandırılması usulünü düzenlemiştir. Hatta, anılan maddede belirtilen bazı şartlar gerçekleşmiş ise, şirketin tasfiye dahi edilmeden sonlandırılması öngörülmüştür.¹⁴⁰ “TTK geçici 7. maddede öngörülen tasfiye aşamaları genel olarak şu şekildedir;

-Ticaret Sicil Müdürlüğü'nün ihtar ve ilanı: Resen ve bildirim üzerine, sicil müdürlüğü şirketin ticaret sicilinde kayıtlı en son adresine ve yine sicil kayıtlarına göre

¹³⁸ Yavuz, Mustafa, **Yargı Kararları Işığında Ticaret Sicilinden Resen Silinmiş Olan Şirket Ve Kooperatiflerin Yeniden İhyası**, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/yargi-kararlari-isiginda-ticaret-sicilinden-resen-silinmis-olan-sirket-ve-kooperatiflerin-yeniden-ihyasi/8611> (Erişim Tarihi: 15.03.2020) .

¹³⁹ Yavuz, agm.

¹⁴⁰ Şener, age., s. 237.

şirketi temsil ve ilzama yetkili olanlara bir ihtar gönderir. Bu ihtar, sicil gazetesinde de ilan edilir.¹⁴¹ Kanunda bu ilanın bildirici nitelikte olduğu belirtilmiştir.

-Tasfiye memurunun atanması, alacaklılara çağrı ve şirketin alacak-borçlarının ve malvarlığının tasfiye memuruna verilmesi

-Tasfiye Memurlarının Bilançoyu Düzenlenmesi, Borca Batıklığın Tespit Edilmesi ve Alacaklıların İflası İstemesi”

Tasfiyesi tamamlanmakla birlikte, kesin bilançosunun onaylanması için genel kurulun toplanamadığı şirketlerde, TTK geçici 7. maddenin 10. fıkrasına göre, TTK'nın yürürlüğe girdiği, 14/2/2011 tarihinden önce, tasfiye işlemlerine başlanılmış şirket genel kurulları, usulüne uygun olarak üst üste iki defa toplantıya çağırılmış ancak toplanamamışsa, tasfiye memurları, kesin bilançoyu sicil müdürlüğüne sunar. Bu şekilde tasfiye sona ermiş sayılır ve şirket sicilden terkin edilir.

2.2.1.3.1.2.3.2.3. TTK Geçici 7. Maddeye Göre, Tasfiye Yapılmaksızın Şirketin Ticaret Sicilinden Silebileceği Durumlar

TTK geçici 7. madde hükmüne genel olarak bakıldığında, kanun koyucunun bu atıl ortaklıkların bir an önce tasfiyesini ve ticaret sicilinden silinmesini amaçladığı görülmektedir.¹⁴² Buna paralel şekilde, TTK geçici 7. maddede, olağan tasfiye usullerinde de hızlı bir süreci içeren, yukarıda belirtilen tasfiye usulü dahi uygulanmadan şirketlerin sicilden terkin edilebileceği durumlar öngörmüştür. Bu durumlar Kanunda şu şekilde düzenlenmiştir:

“-TTK geçici 7. maddenin 4. fıkrasına göre, 559 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince sermaye artırımında bulunmayıp münfesihi olan şirketler iki ay

¹⁴¹ İhtar eğer tebliğ edilemezse, bu ilan, ilan tarihinden itibaren otuzuncu günün akşamı itibarıyla, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmış tebligat olarak kabul edilir.

¹⁴² Şener, age., s. 242.

içinde tasfiye memurunu bildirmezse veya bunlar dışındaki şirketler hala faaliyette olduklarını kanıtlayacak bilgi ve belge sunmazlarsa, unvanı ticaret sicilinden silinir.

-Tasfiye memurlarına, TTK geçici 7/5-c hükmündeki bilgi ve belgelerin verilmemesi durumunda borca batıklık tespit edilmediğinden, başka bir işleme gerek kalmaksızın, durum ticaret sicili müdürlüğüne bildirilir ve şirket sicilden silinir. (TTK geçici 7/9.)”

- Şirketin borca batıklık durumu, tasfiye memurlarınca tespit edilir ancak bu durumun alacaklılara bildirilmesine rağmen, alacaklılar üç ay içinde iflas için mahkemeye başvurmazsa, ortaklığın ticaret unvanı sicilden silinir. (TTK. geçici 7/6-b.)

Görüldüğü üzere, TTK geçici 7. madde olağan tasfiye sürecinden daha hızlı hatta bazı durumlarda tasfiyeye dahi girmeden şirketlerin tüzel kişiliklerini sonlandırılarak, sermayelerini kanunlara ve tebliğlere rağmen artırmayan bu şirketlerin sicil kayıtlarında hala aktif halde gözükmemesinin önüne geçilmek istenmiştir. Açıklanan verilere göre, bu şekilde, 1 Temmuz 2012 tarihinden başlayarak, 14 Şubat 2014 tarihine kadar, toplam 216 bin 348 münfesi ve faaliyeti sona ermiş şirkete tebligat yapılması da bu tip şirketlerin sayısının çokluğunu göstermektedir. İhtar gönderilen şirketlerden yasal süresi içinde, söz konusu ihtarla yanıt vermeyen, 24 bin 328 adeti anonim ve 121 bin 387 adeti limited ve 22 bin 34 adeti kooperatif olmak üzere toplam 167 bin 749 şirket kaydı re’sen silinmiştir. Bu rakam, sadece 26.02.2014 tarihi itibarıyla tespit edilen rakam olup, bu tarih itibarıyla ihtar tebliğ edilen, 48 bin 340 şirketin kaydının, yapılan ihtarla yanıt vermemeleri halinde, kendilerine verilen süre sona erdiğinde silineceği belirtilmiştir.¹⁴³ Tasfiyeye girmeden tüzel kişiliği sona eren bu şirketlerin sayısının çokluğu, bu şirketlerin amme borçlarının tahsili için mahkemeler nezdinde çıkacak uyuşmazlıkların sayısının büyüklüğünü de göstermektedir.

Anonim ve limited şirketlerin ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliğinin sona

¹⁴³ <http://www.milliyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/bakan-yazici-munfesi-duruma-dusen-sirketlere-son-bir-firsat-icin-tebligat-yapilacak-10049737>

ermesinden sonra ehliyet durumu, ilerleyen bölümlerde detaylı olarak incelenecektir.

2.2.1.3.1.2.4. Şirketlerin Hak Ehliyetine Getirilen Sınırlamalar

Tüzel kişilerin hak ehliyeti, gerçek kişilerin hak ehliyetine kıyasen bir yandan daha dar, bir yandan da daha geniştir. Dar olmasının nedeni, tüzel kişilerde yukarıda gerçek kişilerde belirtildiği üzere, "genellik" ve "eşitlik" ilkesinin geçerli olmamasıdır. Tüzel kişiler, gerçek kişilere yaradılış gereği özgü olan cins, yaş, hısımlık dışındaki hak ve borçlara ehil oldukları için gerçek kişilerin sahip oldukları hakların tamamından yararlanamazlar. Örneğin, tüzel kişi yasal mirasçı, vasi ya da işçi olamaz ya da vasiyetname düzenleyemez. Tüzel kişilerin hak ehliyetinin gerçek kişilere göre geniş olarak değerlendirilebileceği kısım ise, tüzel kişinin yaradılış gereği gerçek kişiden farklı bir kişiliğinin bulunmasının, gerçek kişinin, tüzel kişinin sahip olacağı bazı haklardan yararlanmasına engel olduğu kısımdır. Örneğin; bir tüzel kişinin üyelerinden aidat toplayabilme hakkı gibi.¹⁴⁴

Bir başka deyişle, şirketlerin ehliyetine yapılan ilk sınırlama, yukarıda da değinildiği üzere, insana, insan olması nedeniyle tanınan haklara tüzel kişilerin sahip olamamasıdır.¹⁴⁵ Böylelikle, söz konusu hak (ve borçlar) şirketlerin hak ehliyetinin dışında kalır. Bunlar, tüzel kişiliğin niteliğinden kaynaklanan sınırlamalardır.¹⁴⁶

Gerçek kişi tacirlerin güçlerinin yetmediği faaliyetleri gerçekleştirmek için kurulan şirketlerin zamanla aşırı güçlenmeleri ve tekeldi yaklaşımları nedeniyle şirketlerin ehliyetine bazı sınırlamalar getirilmesi gündeme gelmiştir. Bu şekilde, şirketlerin daha da güçlenerek devlete rakip olmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Bu sınırlamalara gerekçe olarak, şirketlerin varlıklarını devlete borçlu oldukları ve ancak

¹⁴⁴ Erişir, age., s. 40.

¹⁴⁵ Öztan, age., s. 330.

¹⁴⁶ Yıldız, Burçak, **Ticaret Şirketlerinin Hukuki Ehliyeti** (Ehliyet), Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000, s. 14.

devletin izin verdiği ölçüde ehliyeti haiz oldukları belirtilmiştir. Şirketlerin ancak sözleşmelerindeki konularla sınırlı ehliyeti haiz olacakları esası da temelini bu görüşten almaktadır.¹⁴⁷

Şirketlerin ehliyetine getirilen diğer sınırlama ise, özel düzenlemelerle şirketlerin belli alanda faaliyet göstermelerinin şarta bağlanması veya tamamen yasaklanmasıdır. Bu durumun nedeni, genel olarak kamu düzeninin korunması olarak kabul edilmektedir. Söz konusu sınırlamalar, toplumsal, ekonomik veya siyasal nedenlere dayanabilir. Uyuşturucu madde satmak için şirket kurulmasının yasaklanması toplumsal nedenlere, kamuya hizmet eden şirketlere bırakılan bir alanda şirket kurulmasının yasaklanması ekonomik nedene, şirketlerin aşırı güçlenerek devlete rakip olacakları ve bu şekilde bireylerin haklarını kullanmalarını engelleyecekleri yönündeki düşünce ise siyasal nedene örnek gösterilebilir.¹⁴⁸

Şirketlerin hak ehliyetine yapılan bir diğer sınırlama "ultra vires"¹⁴⁹ ilkesidir. Hak ehliyetinin amaçla sınırlandırılmasına "ihtisas prensibi", "ultra vires", "özellik ilkesi" denilmektedir. Bu görüşe göre, tüzel kişilerin hak ehliyeti, kendilerinin belirttiği (sözleşmelerinde veya tüzüklerinde)¹⁵⁰ amaçla sınırlanmıştır ve şirketler hak ehliyetini ancak bu amaçla sınırlı olarak kullanır.¹⁵¹ Esas sözleşmede kararlaştırılan konular haricindeki işlemler, şirketin, hak ehliyetinin dışında kalması nedeniyle, keenenlemyekun yani yok hükmünde sayılmaktadır. Bu işlemlere hem icazet verilemez hem de sonradan sözleşmenin bu işlemleri geçerli sayacak şekilde değiştirilmesi halinde dahi işlem geçerli olmayacaktır. Ultra vires kapsamına giren bir işlemi yapabilmenin tek şartı, gerekli esas sözleşme değişikliğini yaptıktan sonra, işlemi yenilemektir. Ultra vires işlem geçersiz olduğundan, bu işleme dayanılarak hak talep edilemez, dava açılmaz ve taraflarca bu

¹⁴⁷ Yıldız, (Ehliyet), s. 1.

¹⁴⁸ Yıldız, ((Ehliyet)), s. 14.

¹⁴⁹ Latince kökenli bir kelime olan "ultra vires" in kelime anlamı, "yetki ötesi, yetki aşımı" dır. (Yıldız, ((Ehliyet)), s. 1)

¹⁵⁰ Kale, (Şirketler), age., s. 121.

¹⁵¹ Öztan, age., s. 332.

işlemin ifa edilmesi de mümkün değildir.¹⁵² İşlemin yok hükmünde olduğunu hakim resen gözetir.¹⁵³

Ultra vires ilkesinin kabul edilmesinde, paydaşların hakkının korunması düşüncesi de ön plandadır. Uzmanı olmadığı konuda işlem yapan şirketin zarar etme riski vardır. Bir diğer konunan menfaat grubu alacaklılardır. Şirkete kredi verecek olanlar, şirketin esas sözleşmesinde belirtilen alanda faaliyet göstereceğine güvenerek kredi vermektedirler. Şirketin, uzman olmadığı konularda işlem yaparak malvarlığını tehlikeye atmasının önüne geçilme istenmiştir.¹⁵⁴

Eski TK'nın "hükmi şahısların ehliyeti" başlıklı 137. maddesinde, “ticaret şirketlerinin hükmi şahsiyete sahip olduğu ve şirket sözleşmesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak kaydıyla, bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebileceği” düzenlenerek "ultra vires" ilkesi benimsenmiş olsa da, uygulamada ultra vires ilkesinin amaçlarını tam olarak gerçekleştirememesi ve mahzurlarının yararlarından çok olması anlaşılmıştır.¹⁵⁵ Yeni TTK'nın, eski TK'nın 137. maddesine denk gelen 125/2. maddesinde; “ticaret şirketlerinin, TMK'nın 48. maddesi kapsamında, bütün haklardan yararlanabileceği ve borçları üstlenebileceğinin” belirtilmesi ile şirketler hukuku bakımından ultra vires ilkesinin kaldırıldığı¹⁵⁶, işletme konusunun artık şirketlerin hak ehliyetini belirleme işlevinin olmadığı görülmektedir. Ancak bu ilke kaldırılarak şirketlerin hak ehliyeti genişletilmekle birlikte, yöneticilerin şirketi temsil yetkisinin şirketin işletme konusuyla sınırlandırılması, tutarsızlık yaratmıştır.¹⁵⁷ Bununla birlikte, artık işletme konusu unsuru, şirketler için hak ehliyetini belirlemekten ziyade

¹⁵² Yıldız, (Ehliyet), s. 16.

¹⁵³ Yıldız, (Ehliyet), s. 94.

¹⁵⁴ Yıldız, (Ehliyet), s. 17.

¹⁵⁵ Yıldız, (Ehliyet), s. 85.

¹⁵⁶ Madde metninin gerekçesinde de, 6762 sayılı Kanunun 137. maddesinde öngörülmüş bulunan ve tüm ticaret şirketleri için geçerli olan ultra vires ilkesinin, Avrupa Birliği'nin 1968 tarih ve 68/151 sayılı Birinci Yönergesi'nin ilgili hükmü dikkate alınarak kaldırıldığı belirtilmiştir.

¹⁵⁷ Yıldız, Burçak, **Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukukî Niteliği** (Ultra Vires), Batider, Eylül 2011, C.XXVII, S.3, s. 111.

farklı işlevlere (yöneticiler açısından önemi, ticaret unvanında işletme konusunun belirtilmesi zorunluluğu, işletme konusuna aykırı davranılması halinde bakanlığın şirketin feshini isteyebilmesi (TTK m. 210/3) gibi) sahiptir.¹⁵⁸

Tüm bu sınırlamaların haricinde, bazı özel düzenlemelerle de şirketlerin ehliyeti sınırlandırılmıştır. Örneğin, özellik arz eden faaliyetlerin ancak belli şirket tipinde kurulan şirketlerce yapılması zorunluğu vardır. Buna göre bankaların anonim şirket olarak (5411 sayılı Bankacılık Kanunu m.7/1-a), sigorta şirketlerin ise (5684 sayılı Sigortacılık Kanunu m. 3/1 gibi) anonim şirket veya kooperatif olarak kurulması zorunludur.¹⁵⁹

Yukarıda belirtilen sınırlamalar haricinde de, bazı ticari faaliyetlerin kamuya hizmet eden kuruluşların tekeline bırakılması¹⁶⁰, bankaların faaliyet konularının sınırlandırılması¹⁶¹¹⁶² gibi şirketlerin ehliyetini kısıtlayan düzenlemeler de mevcuttur.

2.2.2. Dava Ehliyeti

2.2.2.1. Dava Ehliyetinin Önemi

Bir kimsenin, sadece taraf ehliyetinin bulunması, taraf olarak yer aldığı davasını yürütmesi için tek başına yetmez; kişi, dava ehliyetine de sahip olmalıdır.¹⁶³ Davanın açılması ile başlayan usuli işlemlerin yürütülebilmesi için dava ehliyeti bulunmak zorundadır. Hukuk düzeni tarafından tanınmak yani taraf ehliyetinin mevcut olması her zaman için mahkemeye başvurmak ya da kendi aleyhine açılan davada savunma yapmak

¹⁵⁸ Yıldız, (Ultra Vires), s. 115.

¹⁵⁹ Yıldız, (Ehliyet), s. 41.

¹⁶⁰ 6326 sayılı Petrol Kanunu'nda, 3078 sayılı Tuz Kanunu'nda böyle hükümler mevcutken, daha sonraki kanuni düzenlemelerle kaldırılmıştır.

¹⁶¹ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 57. maddesine göre; bankalar, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında gayrimenkul ve emtiayı esas alan sözleşmeler ile Kurulca uygun görülecek kıymetli madenlerin alım ve satımı hariç olmak üzere ticaret amacıyla gayrimenkul ve emtianın alım ve satımı ile uğraşamaz.

¹⁶² Yıldız, (Ultra Vires), s. 42.

¹⁶³ Erişir, age., s. 57.

için yeterli olmaz, kişinin dava ehliyetinin de olması gerekir.¹⁶⁴ Dava dilekçesinde, davacı veya davalı olarak gösterilenler, taraf ehliyetine sahiplerse, yargılama ilişkisinin süjesi olarak gerekli işlemleri yapmaya yetkili olurlar ama bu işlemlerin geçerli olabilmesi için dava ehliyetine sahip olunması gerekir, çünkü dava ehliyeti, dava şartıdır.¹⁶⁵

Dava ehliyetinin iki önemli fonksiyonu vardır. Bunlardan ilki, esas hakkında karar verilebilmesi için dava ehliyetinin gerekliliğidir. İkinci olarak ise, taraflar yargılama ile esasa ilişkin bir karar almaya çalıştıkları için bunu elde etmek amacıyla usuli işlemler yapmaktadır. Bütün usuli işlemler de ancak dava ehliyetinin varlığı halinde yapılabilir. Dolayısıyla dava ehliyetinin ikinci fonksiyonu, usuli işlem yapabilmenin şartlarından biri olmasıdır.¹⁶⁶

2.2.2.2. Dava Ehliyeti Kavramı

"Dava ehliyeti (yeteneği), kişinin kendisinin veya yetkili kılacağı bir temsilci (vekil) aracılığı ile bir davayı (davacı veya davalı olarak) takip etme ve usul işlemlerini yapabilme ehliyetidir."¹⁶⁷ Dava ehliyetine sahip olan kişinin, bir davayı yürütebileceği ve geçerli bir şekilde taraf usul işlemlerini yapabileceği belirtilmiştir.¹⁶⁸ Dava ehliyeti, doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bir görüşe göre, dava ehliyeti, tarafın bir davayı ister bizzat kendisi tarafından, isterse bir vekil ile yürütüp geçerli usul işlemleri yapabilme ehliyeti iken¹⁶⁹; medeni (maddi) hukuk doktrindeki bir görüşe göre, bir kişinin bizzat ya da atadığı vekili aracılığıyla, mahkemede, davacı ve davalı olarak bulunabilme ve yargılama hukukuna ilişkin hakları kullanarak ikrar, yemin, kabul vs. gibi yargılama hukuku işlemlerini tek başına (bizzat) yapabilme iktidarındır.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Toğrul, age., s. 6.

¹⁶⁵ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 588.

¹⁶⁶ Kale, (Taraf), s. 15.

¹⁶⁷ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age., s. 253.

¹⁶⁸ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 585.

¹⁶⁹ Erişir, age., s. 58.

¹⁷⁰ Akipek/Akıntürk/Karaman, age., s. 285.

Taraf ehliyeti, medeni haklardan yararlanmaya ehliyetine göre belirlenirken; “dava ehliyeti, medeni hakları kullanma yani fiil ehliyetine¹⁷¹ göre belirlenir (HMK m. 51)”. Hak ehliyetiyle, fiil ehliyetinin arasındaki fark şu şekilde açıklanabilir; hak ehliyeti, pasif bir ehliyeti iken; fiil ehliyeti, bir kimsenin davranışına hüküm ve netice bağladığı için aktif bir ehliyet olarak kabul edilir. Öte yandan, hak ehliyeti herkese eşit olarak tanınmıştır. Oysa, fiil ehliyeti, kişinin davranışına bağlı olarak belirlendiği için eşit olarak verilmemiştir.¹⁷²

Ayırım gücüne sahip, ergin ve kısıtlanmamış¹⁷³ gerçek kişiler (TMK m. 10) ile tüzel kişiliğe sahip, kanuna ve kuruluş belgesine göre gerekli organları teşekkül etmiş mal ya da kişi topluluklarının (TMK m.49), dava ehliyeti vardır. Dava ehliyetine sahip olmayanların için yasal temsil kurumu getirilmiştir. Çünkü, dava ehliyetine sahip olmayanların da iddia ve savunma hakkı vardır ama kural olarak bunu bizzat kullanmaları engellenmiştir. Dava ehliyetine sahip olmayan kişi adına davayı yasal temsilcisi yürütür. Medeni hukukta fiil ehliyeti nasıl zayıfın korunmasını ve işlem güvenliğini koruyorsa, medeni usul hukukundaki dava ehliyeti de dava ehliyeti olmayanın yasal temsilci ile temsil edilmesi zorunluluğu ile aynı amaca hizmet eder.¹⁷⁴

Dava ehliyetinin, Medeni Kanun'daki fiil ehliyetinin karşılığı olduğu kabul edilmekle birlikte, bunun aksini savununlar da vardır. Bu görüşe göre, dava ehliyeti fiil ehliyetinden daha geniştir ve fiil ehliyetine sahip olmayan biri, dava ehliyetine sahip olabilir.¹⁷⁵ Buna örnek olarak, gecikmesinde sakınca olan hallerde dava ehliyeti olmayan tarafa, geçici olarak gereken tedbirleri alabilmesi için mahkemece yetki verilmesi hali gösterilebilir.¹⁷⁶

¹⁷¹ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu "medeni hakları kullanma" terimini terk ederek, bu terim yerine "fiil ehliyeti" kavramını kullanmayı tercih etmiştir. (Toğrul, age., s. 11)

¹⁷² Öztan, age., s. 240.

¹⁷³ Doktrinde bu kavramların da farklı şekillerde kullanılabildiği görülmektedir. Örneğin; ayırt etme gücü yerine, temyiz kudreti, ayırtım gücü veya sezginlik; ergin yerine reşit gibi. (Toğrul, age., s. 11)

¹⁷⁴ Toğrul, age., s. 7.

¹⁷⁵ Kale, (Taraf), s. 16.

¹⁷⁶ Toğrul, age., s. 19.



Ayırtım gücü olan küçük ile kısıtlının, kural olarak dava ehliyeti yoktur. Ancak bu kişilerin kişilik haklarıyla ilgili (örneğin boşanma) açacakları davalarda dava ehliyetine sahiptirler. Çünkü, kişiye sıkı sıkıya bağlı hakların kullanılmasında, yasal (kanuni) temsilcinin rızası gerekmez.¹⁷⁷

Özel hukuk bakımından, dava ehliyeti de tıpkı taraf ehliyeti gibi dava şartıdır. Davacının ya da davalının dava ehliyetinin olmadığı, esasa girilmeden incelenir ve eğer dava ehliyeti bulunmuyorsa, dava hemen reddedilmez; davanın, kanuni temsilciye bildirilmesi ve kanuni temsilcinin icazet vermesi için süre verilir. Sürenin sonunda kanuni temsilci dava ehliyeti olmayan taraf adına yargılamaya katılmazsa dava, dava ehliyeti yokluğundan reddedilir.¹⁷⁸ İdari yargıda da, davanın kanuni temsilci tarafından açılması gerektiği hallerde, davanın, doğrudan ehliyet yönünden reddine karar verilmesi yerine, dilekçenin, İYUK'un 3. maddesine uygun olmadığından bahisle, aynı Kanunun 15. maddesinin 1/d fıkrasına dayanılarak reddedildiği görülmektedir.¹⁷⁹

Dava ehliyetinin taraf ehliyetiyle bir diğer ilişki noktası, ikisinin de tarafın kişiliği dikkate alınarak bağımsız ve soyut olarak belirlenmesidir. Hem taraf ehliyeti hem de dava ehliyeti kanun koyucu tarafından önceden belirlenmiştir. Bir uyuşmazlıkta, bir kişinin taraf ve dava ehliyetinin bulunup bulunmadığı, o kişinin kişiliği göz önüne alınarak tespit edilecektir. Örneğin; 13 yaşındaki bir kişi sırf insan olduğu için taraf ehliyetine sahip olmakla birlikte 18 yaşından küçük olduğu yani ergin olmadığı için dava ehliyetine de sahip değildir. Kural bu olmakla beraber, sınırlı ehliyetsizlerin belirli haklara ilişkin davalarda dava ehliyetinden söz edilebilmektedir.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Öztan, age., s. 242.

¹⁷⁸ Kanuni temsilcinin davaya icazet vermesi hem sınırlı ehliyetsizler için hem de tam ehliyetsizler için geçerlidir. (Erişir, age., s. 60)

¹⁷⁹ "...Bu durumda, davacının, dava açma tarihi itibarıyla hükümlü bulunduğu anlaşıldığından, davaya devam edilmesi için öncelikle, davacının vasisi tarafından sulh hukuk mahkemesinden izin alınması ve davaya vasi tarafından devam edilebilmesi için dava dilekçesinin reddine karar verilmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddine dair İdare Mahkemesi'nce verilen kararda usul hükümlerine uygunluk görülmemiştir.", İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. İdare Dava Dairesi, 17/04/2018 tarih ve E:2018/534, K:2018/691 sayılı yayımlanmamış kararı, (UYAP).

¹⁸⁰ Erişir, age., s. 61.

Usul hukukunda "sınırlı dava ehliyeti" diye bir durumun söz konusu olmadığını da belirtmek gerekir.¹⁸¹

Taraf ehliyetine, sahip olmayan bir kişinin, dava ehliyetine de sahip olmadığı kabul edilmektedir.¹⁸² Bu durum, özellikle taraf usul işlemlerinin geçerliliğinde karşımıza çıkar. Geçerli olarak taraf usul işlemleri yapabilmek için dava ehliyetine sahip olmak gereklidir. Ancak burada önem arz eden husus; taraf usul işlemi yapacak kişinin dava ehliyetinden önce, taraf olabilme ehliyetinin bulunması gerektiğidir. Bu nedenle taraf ve dava ehliyeti, taraf usul işlemlerinin geçerlilik şartıdır. Taraf ehliyetiyle dava ehliyeti arasında kurulan bağlantının bir diğer sonucu da şu şekildedir; dava devam ederken, taraflardan biri taraf ehliyetini kaybederse, geçerli taraf usul işlemi yapabilme ehliyeti olan dava ehliyeti de sona erer. Bu durumda, HUMK m. 42 (HMK m. 56) gereği, dava ehliyeti hakkında karar verilinceye kadar, yargılama ertelenebilir.¹⁸³

Gerçek kişilerin dava ehliyeti, bu çalışmanın konusunu oluşturmadığından, tüzel kişilerin dava ehliyeti irdelenecektir.

2.2.2.2.1. Tüzel kişilerinin Dava Ehliyeti

Fiil ehliyeti olan tüzel kişiler, dava ehliyetine de sahiptir. TMK'ya göre; “tüzel kişiler, Kanuna ve kuruluş belgelerine göre, gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.” Tüzel kişilerde, genel olarak fiil ve hak ehliyetlerinin kazanılma anları aynı anlardır. Çünkü genellikle uygulamada, kişiliğin kazanıldığı anda, tüzel kişinin organları da oluşturulmuş olur. Organlar, tüzel kişiyi, 3. kişilere karşı temsil eder ve tüzel kişiyi içerde yönetir.¹⁸⁴

Tüzel kişinin hak süjesi olmasıyla, fiil ehliyetine sahip olması arasında sıkı bir

¹⁸¹ Kale, (Taraf), s. 16.

¹⁸² Gündüz, age., s. 45.

¹⁸³ Erişir, age., s. 61.

¹⁸⁴ Akipek/Akıntürk/Karaman, age., s. 549.

ilişki yoktur. Tüzel kişi organlarını geçici olarak kaybederse, tüzel kişinin fiil ehliyeti kaybeder ama hak süjesi olmaya devam eder, bu durumda tüzel kişiye kayyım atanır. (TMK m. 427/4) Kayyım, tüzel kişinin bütün veya bir kısım malvarlığını idare eder.¹⁸⁵ Şubeler, tüzel kişilikten ayrı bir tüzel kişiliği sahip olmadıkları için şubeya karşı veya onun adına dava açamaz. Böyle bir davada, taraf değişikliği yapılarak, şubenin yerine şubenin bağlı olduğu tüzel kişinin geçirilmesi gerekir.¹⁸⁶

Tüzel kişiler, iradesini organları aracılığıyla göstereceğinden, davaları organları aracılığıyla ile takip ederler. Tüzel kişiyi 3. kişilere karşı temsil eden organları, dava takibine yetkili olan dış organlarıdır. Örneğin, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanı, limited şirketlerde müdür seçilen ortak gibi.

Tüzel kişinin organı (kanuni temsilcisi), tüzel kişiye karşı veya onun adına açılan davayı takip edebilir, bunun için avukat olması gerekmez. Ancak, bu kanuni temsilci davayı takip etmek için başkasını vekil tayin etmesi gerekirse, bu vekilin baroda yazılı avukat olması gerekir.^{187 188} İYUK m. 15/d'ye göre, “ehliyetli olan şahsın, avukat olmayan vekiline dava açılmışsa, otuz (30) gün içerisinde, bizzat ya da bir avukatın vasıtasıyla dava açılmak üzere, dilekçelerin reddine karar verilir.”

Tüzel kişi adına 3. kişilerle işlem yapabilme yetkisine sahip olan organı tespit

¹⁸⁵ Öztan, age., s. 333.

¹⁸⁶ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 588.

¹⁸⁷ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 588.

¹⁸⁸ " ...Dava dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden; X A.Ş. tarafından, 2016/1,2,3,5 dönemlerine ilişkin olarak adına re'sen tekerrür hükümleri uygulanarak tarh edilen bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle dava açılmış ise de, dava dilekçesi ekindeki, Ankara 24. Noterliği'nce çıkarılmış, 12.01.2016 tarihli imza sirkülerinin incelenmesinden, şirketi temsil etmek üzere 3 yıllık süre ile münferiden yetki ile verilen temsil yetkisine göre, Yönetim Kurulu Başkanı olarak E.B.'nin şirketi temsile yetkili olduğu, dava dilekçesinde isim belirtilmeksizin imzalanmış dilekçedeki imza ile şirket yetkilisinin imzasının örtüşmediği; şirket yetkilisi E.B. tarafından, şirket işlemlerini takip etmek üzere verilen vekaletname ile yetkili kılınan, M.Ö.'nün dosyaya sunduğu imza sirkülerindeki imza ile dava dilekçesindeki imzanın benzer olduğu görülmüştür. Bu durumda, davanın, avukat olmayan vekile verilen vekaletle istinaden, isim belirtilmeksizin açıldığı anlaşılmıştır. Buna göre, X A.Ş.adına dava açılmak isteniyorsa, dava dilekçesinin davacı şirketi temsile yetkili olan E.B. tarafından isim ve ünvanı belirtilmek suretiyle imzalanarak açılması veya vekil marifetiyle dava açılmak isteniyorsa, davacı tarafından usulüne uygun olarak Avukata verilmiş vekaletnamenin, dava dosyasına sunulması ile dava açılması gerekirken, anılan hususlara uyulmaksızın tanzim edilen dava dilekçesi 2577 sayılı Kanunun 3. maddesi hükmüne uygun bulunmamaktadır.", Ankara 7. Vergi Mahkemesi, 28/09/2017 tarih ve E:2017/1133, K:2017/1441 sayılı yayımlanmamış kararı, (UYAP).

edebilmek için tüzel kişinin kuruluş belgesine ve kanuna bakmak gerekir. Bunun için şirketlerde ana sözleşme, ticaret sicili gazetesi ilanları; derneklerde tüzük; vakıflarda senet vb. gibi kayıtlara bakmak gerekir. Tüzel kişinin organı olmayan kişiler, tüzel kişiyi davada temsil edemez, tüzel kişi adına vekil (avukat) atayamaz.

Özel hukuk bakımından, dava ehliyetinin, dava şartı olduğunu belirtmiştik. Bu nedenle, dava ehliyetinin varlığı davanın her aşamasında mahkemece kendiliğinden araştırılır. Taraflardan birinin, dava ehliyeti yoksa, esasa girilmeden, dava usulden reddedilir. Ancak, kanun dava şartının eksikliği, giderilebilecek ise, bunun tamamlanması için, ilgili tarafa kesin süre verileceğini düzenlemiştir. Örneğin, dava ehliyeti olmamasına rağmen dava açan davacının kanuni temsilcisi varsa kanuni temsilciye davaya icazet verip vermediği sorularak, cevabını bildirmesi için kendisine kesin süre verilir. Bu kişiye, kanuni temsilci atanmamışsa, HMK m. 56/1'e göre, bu kişinin kendisine kanuni temsilci atanması talebi mahkemece uygun görülür veya mahkemece, bu durum kendiliğinden gerekli görülür ise, bu konuda, kesin bir karar alınıncaya kadar dava ertelenebilir. Yalnız, burada davaya bakan mahkemenin kendisi vasi tayin edemez, sadece vesayete gerek bir hal olup olmadığının tespit edilmesi için sulh hukuk mahkemesine yazı yazar ve sulh hukuk mahkemesinin kararını bekletici mesele yapar.¹⁸⁹ İdari yargılama bakımından ise, İYUK m. 14 gereği, "ehliyet" başlığı altında, dava ehliyeti ilk inceleme kapsamında, davanın her aşamasında incelenebilir. Dava ehliyetinin eksikliği halinde yukarıda değinildiği gibi, eksikliğin giderilebilmesi mümkün ise, dava doğrudan ehliyet yönünden reddedilmek yerine dilekçe ret kararı verilerek, eksiklikler giderilir.

İYUK 31/1-2'nin atfı gereği, idari yargılama usulü hukukunda yargısında tüzel kişiliği olmayan toplulukların dava ehliyetine sahip olmadığı kuralının doğrudan uygulanması idari yargı ilke ve kurallarına ters düşebilir. Burada kastedilen, çalışmamızın konusunu oluşturan, tüzel kişiliğini kaybeden şirketlerin değil, iş ortaklıklarının,

¹⁸⁹ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 589-592.

cemaatlerin vs. yani vergi yükümlülüğüne sahip tüzel kişiliği olmayan toplulukların ehliyet sorunudur. Tüzel kişiliği olmayan toplulukların taraf ehliyetine ilişkin söylediklerimiz burada da geçerlidir. Vergi kanunları gereği vergi yükümlüsü olabilen bu topluluklar (örneğin joint venture), tüzel kişilikleri olmadığı için, adi ortaklık şeklinde dava açamamakta ancak vergi daireleri, kanunda bu topluluklar vergi yükümlüsü olarak kabul edildikleri için dava ehliyetiyle ilgilenmeyerek, adlarına vergisel işlem tesis etmektedir. Bu durumda, bu toplulukların dava açamayacaklarını söylemek hak arama hürriyetine, iptal davalarının objektif niteliğine, idari yargının ilkelerine ters düşeceği savunulmaktadır.¹⁹⁰

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, idare hukukunda tüzel kişiliği olmayanların ehliyetine ilişkin verdiği bir kararda, Türk Mühendis ve Mimar Odaları'nın, tüzel kişiliği haiz olmaması nedeniyle dava açma ehliyetinin bulunmadığı yolunda verilen Danıştay Dava Daireleri Kurulu ile davalı olabileceğine ilişkin Danıştay Sekizinci Dairesi tarafından verilen kararlar arasında çelişki olduğundan bahisle yapılan başvuruyu, her iki Dairenin de, mühendisler ve mimarlar odalarını, davalı olarak kabul ettiği, ancak; davacı olabilmelerine olanak vermediği görüldüğünden, iki daire arasında içtihat farklılığının olmadığı, ancak Danıştay 12. Dairesi'nin, idare hukuku alanında dava ehliyetinin sadece gerçek ve tüzel kişilere tanındığı yolunda kısıtlayıcı bir mevzuat bulunmadığından bahisle, davacı Odanın, dava ehliyetinin bulunmadığına ilişkin, davalı idarenin savunmasının yerinde bulmaması nedeniyle, Daireler arasında çıkan içtihat farklılığını gidermek için işin esasına girerek verdiği kararda; Danıştay Kanunu'nun 88. maddesinin, taraf ve dava ehliyeti için, HUMK'a atıf yaptığı, ancak bu durumun idare hukukunun özellikleri ve gereksinmelerinin olmadığı ve pratikte, bunun dikkate alınmayacağı anlamına gelmediği, tüzel kişiliği bulunmayan bir idari merciin, davalı olabileceği nasıl kabul ediliyorsa, aynı idari kuruluşun, gerek bulunan durumlarda, davacı da

¹⁹⁰ Canyaş, agm., s. 384.

olabileceğinin kabulünün de zorunlu olduğu, aksi bir uygulamanın, usul kurallarının eşitlik ilkesiyle bağdaştırılamayacak çelişkilere yol açacağı, 521 sayılı Yasanın 69 ve 70. maddelerinde, gerçek ve tüzel kişiler ifadesi yerine daha kapsamlı olacak şekilde ve idare usul hukuku gereklerine daha uygun biçimde, -ileride davacı sıfatını alacaklardan- «ilgililer» diye söz edilmesinin de bu durumu desteklediği belirtilerek, söz konusu Türk Mühendis ve Mimar Odaları'nın, davacı veya davalı olarak, taraf ve dava ehliyetleri bulunduğu hükmetmiştir.¹⁹¹

Ancak, bu kararında Türk Mühendis ve Mimar Odaları'na özgülenmesi nedeniyle, tek başına tüzel kişiliği olmayanların, idari yargıda her zaman davacı veya davalı olabileceği gibi bir çıkarım yapılamamakla birlikte, Danıştay'ın bakış açısına ilişkin yol gösterici olduğu söylenebilir.

Duran' a göre, idari yargı düzeninde davacı ve davalı tarafta tüzel kişiliği haiz olma şartının aranıp aranmayacağına ilişkin çıkan görüş farklılıklarının nedeni 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda, dava ve taraf ehliyeti konusunda düzenleme yapılmayarak, HUMK'a atıf yapılması ve özel hukuk hükümlerinin de idari yargının kendine özgü yapısına uygun olmamasıdır. Öte yandan Duran, yukarıda özetine yer verilen Danıştay'ın bu içtihadı birleştirme kararının gerekçe kısmında; idari yapılanma içerisinde, belirli yetki ve görevi bulunan kamu idaresi kuruluşlarının, tüzel kişilikleri bulunmasa dahi, faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıklar için, kendilerine taraf ve dava ehliyetinin tanınması gerektiğini belirtildikten sonra, kararın sonuç kısmında bu durumu sadece Türk Mühendis ve Mimar Odaları'na özgülenmesinin, belirsizlik yarattığını ileri sürerek eleştirmektedir.¹⁹²

¹⁹¹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 08.03.1979 tarih ve E:1971/1, K:1979/1 sayılı kararı.

¹⁹² Duran, Lütfi, "Danıştay'ın 1979 Yılı Kararları Üzerine Düşünceler", <https://docplayer.biz.tr/48057464-1979-yili-kararlari-uzerine-kisa-mulahazalar.html>, (Erişim Tarihi: 08.06.2019)

Danıştay, yukarıda yer verilen içtihadı birleştirme kararına paralel şekilde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun, tüzel kişiliği olmayan şubesinin açtığı davada, yine 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 69 ve 70. maddelerinde bulunan "ilgililer" ifadesinin (Aynı ibare, 2577 sayılı Kanunun 10 ve 11. maddelerinde de yer almaktadır.) gerçek veya tüzel kişilerden daha kapsamlı olduğunu, oda üyesi mimarların belde sakini sıfatıyla dahi imar uygulamalarına dava açabilecekleri mümkün olduğundan, bu kişilerin oluşturduğu, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu şubesinin de dava açma ehliyetinin olduğunun kabulü gerektiğine hükmetmiştir.¹⁹³

Kaplan'a göre, Anayasa ile teminat altına alınan "hak arama özgürlüğü" nün gereği olarak, iptal davalarının "objektif" niteliği, davacı (taraf) olabilme ve dava açabilme ehliyeti hususlarında gösterilebilecek esneklik ile sağlanabilir.

Conseil d'Etat, davacı bakımından ehliyet hususunda, iptal davaları ve tam yargı davaları bakımından farklı bir yaklaşım sergilemiştir. Yüksek Mahkeme, tüzel kişiliği bulunmayan oluşum ya da topluluk veya gruplarca açılan tam yargı davalarında, tam yargı davasının özü gereği bir hakkın tazmininin söz konusu olduğu ve haklara ve borçlara sahip olmanın, sadece gerçek ve tüzel kişilere tanındığından bahisle, bu tür davaları ehliyet yönünden reddederken; tüzel kişiliği olmayan bu "fiili hukuksal varlıklar"a amaçlarıyla ilgili işlemlere ilişkin sınırlı olarak dava açma hakkı tanımıştır.¹⁹⁴ Örneğin, henüz dernek olarak kurulmamış yani tüzel kişilik kazanmamış olan oluşumların amaçlarıyla ilgili bulunan idari işlemlerin iptali için açılan davaları esastan inceleyen Conseil d'Etat, bu oluşumların, mülkiyet hakkıyla ilgili açtıkları davayı, bu tür davaları

¹⁹³ Danıştay Altıncı Dairesi, E:1996/1616, K:1997/1320 sayı ve 12.03.1997 tarihli karar, aktaran: Gündüz, age., s. 67.

¹⁹⁴ Christian GABOLDE, Procédure Des Tribunaux Administratifs Et Des Cours Administratives D'Appel, 6. Édition, Dalloz, Paris, 1997, s. 80; Raymond ODENT, Contentieux Administratif (Les Cours De Droit), Fascicule III, Institut D'Etudes Politiques De Paris 1976-1981, Paris, 1981, s.1003; Jean-Marie AUBY/Roland DRAGO, Traité De Contentieux Administratif, Tome Premier, 2. Édition, Paris, 1975, s. 755; René CHAPUS, Droit Du Contentieux Administratif, 12. Édition, Montchrestien, Paris, 2006, s. 432; Christian DEBOUY, Les Moyens D'Ordre Public Dans La Procédure Administrative Contentieuse, Puf, Paris, 1980, s. 287, aktaran: Kaplan, age., s. 48.

sadece dernek tüzel kişiliğinin açabileceği gerekçesiyle ehliyet yönünden reddetmiştir.¹⁹⁵ Dolayısıyla Conseil d'Etat'ın, iptal davalarında tüzel kişiliği olmayan oluşum veya grupların, tüzel kişiliği kazanmasına engel olan ya da tüzel kişiliğini sona erdiren işlemlerle sınırlı olmak üzere, ehliyet hususunda davacı bakımından genişletici yorum yaptığı görülmektedir.

2.3. Vergi Yargılamasında Subjektif Ehliyet

Vergi yargılamasında, davacının objektif dava ehliyetinin bulunması yeterli değildir. Ayrıca, idari işlem ya da eylem ile bağlantısının bulunması gerekir. Vergi Usul Kanunu, bu bağlantıya ilişkin ehliyet şartlarını düzenlemiştir.¹⁹⁶

2.3.1. İdari Yargılama Usulü Kanunu Bakımından Subjektif Ehliyet

İYUK, davada, taraf olma yeteneği ve dava açabilme yetisi bakımından davacı ve davalıya uygulanacak genel kuralların yanında, iptal davalarında kendine özgü bir "menfaat ihlali" koşulunu, tam yargı davalarında ise "kişisel hakkın ihlali" koşulunu getirmiştir.¹⁹⁷ Vergi davaları, iptal davası mı yoksa tam yargı davası niteliğinde mi olduğuna ilişkin tartışmalar olmakla birlikte, kanaatimizce vergi davaları iptal davası niteliğindedir. Tam yargı davaları, uğranılan zararın tazminini sağlayan, ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi talebini içeren davalardır.¹⁹⁸ Vergi davalarında ise genel olarak adına vergi borcu terettüp eden mükellefin, idarenin hakkında tesis ettiği işlemin yetki,

¹⁹⁵ Raymond ODENT, a.g.e. s.1003-1004; Marie-Christine ROUAULT, Contentieux Administratif, 2. Édition, Gualino éditeur, Paris, 2003, s. 128.; Christian DEBOUY, age. s. 288-289, aktaran: Kaplan, age., s. 48.

¹⁹⁶ VUK 377 ve mükerrer 49. maddelerde bu şartlara yer verilmiştir.

¹⁹⁷ 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesine göre, tam yargı davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından; iptal davaları ise, idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalardır.

¹⁹⁸ Gözübüyük, age. s.265.

sebeup, maksat, konu ya da şekil yönlerinden biriyle hukuka aykırılık iddası bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi davalarının iptal davası niteliği daha ağır basar.

Mahkemelerde, bir dava açabilmek için, öncelikle bir hakkın, ihlal edilmiş olması gerekir. Bu kural, iptal davalarında farklılaşmaktadır. 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde, "menfaati ihlal edilenler" tarafından iptal davası açılabileceği düzenlenmiştir. İptal davası açmak için, bir hakkın ihlal edilmesinin gerekmemesi, iptal davasının alanını genişletme, idarenin hukuka uygunluk denetimini artırma çabasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde, ne herkese ne de salt hakkı ihlal edilene iptal davası açabilme imkanı verilme hakkı tanınmıştır.¹⁹⁹

Vergi davalarının iptal davası niteliğinde olduğu görüşünde olduğumuzdan, İYUK'un getirdiği subjektif ehliyet kurallarından konumuzla ilgili olanı "menfaat ihlali" şartıdır.²⁰⁰ Menfaat ihlali, iptal davasını açan davacının, ihlal edilen menfaatinin; "kişisel", "meşru" ve "güncel" olmasını gerektirir.²⁰¹ Meşru sayılmadan maksat, menfaatin hukuksal bir durumdan kaynaklanması veya bu duruma dayanmasıdır. Menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Kişisel menfaatten kastedilen ise, her durumda ayrıca değerlendirilecek olmakla birlikte, Danıştay'a göre, davacının dolaylı ya da doğrudan kişisel bir menfaatinin ihlal edilmesidir.²⁰² ²⁰³ İYUK'taki iptal davalarına ilişkin

¹⁹⁹ Gözübüyük, age., s.169.

²⁰⁰ Canyaş, agm., s. 392.

²⁰¹ "... iptal davası açılabilmesi için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olunması gerekliliği yanında, iptali istenilen idari işlemin, davacının menfaatini ihlal ediyor olması, bu menfaatin de meşru, güncel ve kişisel nitelik taşıması gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali olmadan, iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır...", Danıştay 4. Dairesi, E:2016/4740, K:2018/8360 sayı ve 26/09/2018 tarihli yayımlanmamış karar, (UYAP).

²⁰² Gözübüyük, age., s.175.

²⁰³ Ankara Bölge İdare 2. Vergi Dava Dairesi, üyelerinin oturduğu lojmanlardan alınan kira bedeli ve yakıt bedeli üzerinden katma değer vergisi kesintisi yapılmasının hukuka aykırı olduğundan bahisle, tüm Türkiye genelindeki üyeleri adına dava açan sendikanın, 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun "Sendika ve konfederasyonların yetki ve faaliyetleri" başlıklı 19. maddesinde, "Sendika ve konfederasyonlar kuruluş amaçları doğrultusunda toplumsal cinsiyet eşitliğini gözeterek aşağıdaki faaliyetlerde bulunabilirler:... f) Üyelerin idare ile ilgili doğacak ihtilaflarında, ortak hak ve menfaatlerinin izlenmesinde veya hukukî yardım gerekliliğinin ortaya çıkması durumunda üyelerini veya mirasçılarını, her düzeyde ve derecedeki yönetim ve yargı organları önünde temsil etmek veya ettirmek, dava açmak ve bu nedenle açılan davalarda taraf olmak" hükümlerine yer verilmiş olması karşısında, kamu görevlileri sendikalarının mensuplarını temsilen genel ve bireysel nitelikte uyuşmazlık çıkarmaya yetkili oldukları, bu nedenle kamu konutlarında oturan sendika mensubu üyeleri adına başvuru yapan ve bu başvuru üzerine tesis edilen olumsuz işleme karşı dava açan davacı sendikanın dava açma ehliyetinin bulunduğu sonuç ve kanaatine varan ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. (E:2018/311, K:2018/950)

getirilen "menfaat ihlali" kavramı tarihsel süreç içerisinde yapılan kanun değişikliklerinden sonra geline son noktadır. Yapılan her değişiklik, iptal davası açabilecek olanları genişletecek ya da daraltacak bir etki yarattığından, bu kavramın içinin doldurulmasının yargı yerlerine bırakılması gerektiğini ifade edilmiştir.²⁰⁴ Menfaatin dava açıldığında ya da dava hakkında karar verilirken bulunması gerekir, ayrıca kural olarak ileri doğacak ancak henüz doğmamış bir menfaat için dava açılamaz.²⁰⁵²⁰⁶

Öğretide, hukuk devletinde idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması için, iptal davalarında menfaat koşulunun geniş yorumlanması gerektiğini ifade edilmiştir.²⁰⁷

2.3.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Subjektif Ehliyet

Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği özel hükümler nedeniyle, davacının ehliyeti bazı durumlarda sadece "menfaat ihlali" koşuluna göre değil, bazı özel şartlara göre

sayı ve 24/05/2018 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.) Doktrinde, vergilendirme işleminin, objektif hukuk işlemi olması nedeniyle, bu işlemle ilgili herkesin davaya katılması, örneğin mesleki kuruluşların müdahale talebinin kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Turmangil, agm, s. 32). Söz konusu kararda istinaf merciinin, sendikanın müdahil olmasının da ötesinde, davacı konumunda olmasını dahi ehliyet kurallarına aykırı görmemesinin, idarenin hukuka uygunluğunu hedeflediği söylenebilir.

²⁰⁴ Bağrıaçık, Ahmet, **Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali**, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:7 Sayı:2 Yıl 2016, s. 68.

²⁰⁵ Gözübüyük, age., s.187.

²⁰⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, hakkında yapılan vergi incelemesi sonucu adına vergi ziyai cezası katma değer vergisi tarhiyatı yapılan davacının, bu tarhiyata ve ceza kesilmesinin dayanağı olduğu belirtilen 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ilgili yerinin iptalini isteyen davacı hakkında, tebliğin ilgili kısmının iptali talebinin ehliyet yönünden reddine ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin kararını (...uyuşmazlıkta dava konusu Tebliğde yapılan açıklama doğrultusunda davacıya üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekirken bir kat ceza kesildiği, diğer bir ifadeyle davacının lehine (üç kat yerine bir kat ceza kesildiği) işlem tesis edildiği anlaşıldığından, düzenleyici işlemin hukuk düzeninden kaldırılmasında açıklanan nitelikte menfaati bulunmayan davacının idari dava açma ehliyetinin bulunduğu söz edilmesinin mümkün olmadığından bahisle...); davacı hakkında düzenlenen tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunda, davacının sahte faturayı bilmeden kullandığının tespit edilmesi halinde yapılacak işlemleri düzenleyen Genel Tebliğ hükümlerine atıf yapıldığını, kasıtlı olarak sahte fatura kullanma fiilinin varlığı somut delillerle ispatlanamıyorsa vergi ziyai cezası kesilemeyeceğinin tebliğde belirtildiği, aksi yöndeki uygulamanın kaynağının kanun değil dava konusu tebliğ olduğu, davalı idarece de kabul edildiği üzere kusursuz oldukları için kendilerine hiç ceza kesilmemesi gerekirken haksız yere bir kat ceza kesildiği iddialarıyla açılan davada, kısaca kendisi adına hiç ceza kesilmemesi gerektiğini savunan davacının söz konusu düzenlemenin iptali istemiyle dava açmakta menfaat ilgisi bulunduğuna hükmederek, düzenleyici işlemin ve bu durumda bu işleme bağlı olarak tesis edilen uygulama işleminin hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmek üzere, Daire kararının bozulmasına karar vermiştir. (E:2017/610, K:2017/559 sayı ve 22.11.2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.)

²⁰⁷ Canyaş, agm., s. 394.

belirlenmektedir.

Vergi sorumlusu ya da vergi yükümlüsü olabilme; bir başka ifadeyle; vergi borcu ilişkisinde, borçlu tarafı oluşturabilme ehliyetine, "vergi ehliyeti" denmektedir.²⁰⁸ VUK'un 9. maddesinde, “mükellefiyet ve vergi sorumluluğu bakımından, yasal ehliyetin bulunmasının zorunlu olmadığı” düzenlenmiştir. Yani, kanuni ehliyete sahip olmayan kişiler bile, vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmişlerse vergilendirilecektir. Bir akıl hastası dahi, fiil ehliyetine sahip olmamasına rağmen, vergiyi doğuran olayla vuku bulmuşsa vergilendirilir. Fiil ehliyetine sahip ama hak ehliyeti olmayan bir kişi de kanunlar kendisine hak vermediği halde fiili ile vergiyi doğuran olayla ilişki içine girerse, vergi mükellefiyeti doğar.²⁰⁹

Dolayısıyla, vergi ehliyetinde esas olan hakları kullanma ehliyeti değil, haklardan yararlanma ehliyetidir. Bu durumun nedeninin, kamu hizmetinden yararlananların, mali gücüne göre kamu giderlerine katlanmak zorunda olması gösterilmektedir.²¹⁰

Vergi yükümlüsü olmak için, vergi ehliyetinin temelinde vergi ödeme gücü olduğundan, vergiyi doğuran olayla, iradi olarak veya gayri iradi olarak, ilişki kurmak yeterlidir. Bunun nedeni vergi hukukunda ehliyetin temelini vergi ödeme gücü olmasıdır.²¹¹

Vergi hukukunda, iş ortaklıklarının, menkul kıymet yatırım fonlarının vergi ehliyetinin var olduğunun kanunen kabul edilmesi; mükellefiyet açısından, hak ve fiil ehliyetinin ötesine geçilerek "vergi ehliyeti"nin esas alındığı, vergi hukukunda kendine has bir "vergi ehliyeti" anlayışının olduğu şeklinde yorumlanmıştır.²¹² Ayrıca, VUK 377. madde ile tüzel kişiliği bulunmayan vergi dairesine, tadilat ve takdir komisyonunca takdir olunan matraha karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açabilme hakkı verilmiştir.

²⁰⁸ Karakoç, age., s. 211.

²⁰⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, age., s. 108.

²¹⁰ Karakoç, age., s. 211.

²¹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 82.

²¹² Şenyüz/Yüce/Gerçek, age., s. 109.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, tüzel kişiliği bulunmasa dahi adi ortaklığı oluşturan ortaklardan herhangi birinin verginin ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olduğu²¹³ düzenlenmektedir (m. 44/a). Yine, KVK'nın birinci maddesinde, tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen "iş ortaklıkları"nın kazançlarının, kurumlar vergisine tâbi olduğunu düzenleyerek, iş ortaklığının vergi ehliyetini olduğunu göstermektedir. Ancak, KVK'nın 16. maddesinde, "kurumlar vergisinde, bu Kanuna göre mükellef olan tüzel kişilik adına; iş ortaklığında ise, verginin ödenmesinden, müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak ya da ortaklardan herhangi birisi adına tarhiyat yapılacağı" düzenlenmiştir.

Bu hususta, yargı merciilerinin, kurumlar ve katma değer vergisindeki müteselsil sorumluluk ilkeleri gereği, adi ortaklık adına yapılan tarhiyatlara, ortaklardan herhangi birinin dava açabileceğine hükmedildiği; öte yandan, söz konusu tarhiyatın adi ortaklık adına yapılmasını da esastan iptal sebebi olarak görüldüğü anlaşılmaktadır.²¹⁴

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği

²¹³ "... (Dava, Y. C. ve ortağı adına 2012/Haziran dönemi için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının kaldırılması istemiyle, ortaklardan biri tarafından açılmıştır.), ..., 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde; ... adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı hükmü getirilmiş olup bu hüküm uyarınca adına vergi tarhedilen ortağın, bu vergiye ait ihbarname veya ödeme emrine karşı dava açma hakkı doğduğunun kabulü gerekmektedir.), itiraz mercii, bu kararında, KDV Kanunu'nun ilgili maddesine atıf yaparak, adi ortaklık adına düzenlenen ihbarnameye karşı, adi ortaklardan herhangi birinin davayı "kendi adına" açmasında, ehliyet yönünden hukuka aykırılık görmemiştir. (Benzer yönde bkz.:Danıştay 4. Dairesi'nin 26.09.2019 tarih ve E:2015/5104, K:2019/5674 sayılı ile Danıştay 9. Dairesi'nin 13.02.2007 tarih ve E:2005/4970, K:2007/354 sayılı yayımlanmamış kararları, UYAP). Ancak KDV haricindeki vergilerde, ortaklık adına tesis edilen vergisel işleme karşı ortakların ancak hep birlikte dava açabileceklerine hükmedilmiştir: "...Dava dilekçesi ve ekli belgelerden, dava konusu ödeme emrinin M.K. ve Ort. adına düzenlendiği ve davacı M.K.'nin adi ortaklığın bir ortağı olduğu görüldüğünden, davanın bizzat M.K. adına değil de, M. K. ve Ort. adına, ortakların birlikte imzasıyla ya da avukat vasıtasıyla açılacak ise tüm ortaklar tarafından verilecek vekaletname ile açılmasının sağlanması hukuka uygun olacaktır. Bu durumda, dilekçe ret kararı vermek suretiyle, adına ödeme emri düzenlenen M.K. ve Ort. tarafından davanın açılmasının sağlanması gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden Mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 14/11/2018 tarih ve E:2018/1041, K:2018/988 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

²¹⁴ Danıştay 4. Dairesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesi hükmüne atıf yaparak, dava konusu ödeme emrinin; müteselsil sorumlu olan ortaklardan yönetici ortak veya ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerekirken iş ortaklığı mutahap kılınarak düzenlenmesinin anılan Kanunun 16. maddesine uygun düşmediğini, Vergi Mahkemesince yazılı gerekçeyle verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediğine hükmetmiştir. Yani, iş ortaklıklarının vergi ehliyeti bulunmakla birlikte, kurumlar vergisi bakımından, veki/ceza ihbarnamesinin, ödeme emrinin vs. iş ortaklığı adına düzenlenemeyeceği, ortaklığı oluşturan ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. (Danıştay 4. Dairesi'nin 18/12/2019 tarih ve E:2016/6029, K:2019/7242 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP)

olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan teşekkülleri yönetenler veya onların temsilcileri, vergi dairesine karşı ancak; vergi borcunun, asıl borçludan, kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi durumunda sorumlu tutulurlar.” Bu durum, kanuni temsilcinin, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin veya onların temsilcilerinin de vergi ehliyetine olduğuna işaret eder.

Vergi hukukunda, iradi temsil bakımından genel kurallardan aykırı bir tutum benimsenmemiştir. Vergi yargısında dava açabilmek ya da vergilendirme ilişkin işlemleri yapmak için vekil tayin etmek mümkündür. Nitekim, VUK 94. madde de, vergilendirmeye ilişkin tebliğlerin, mükelleflerin umumi vekillerine yapılabileceği belirtilmiştir.

Ancak Avukatlık Kanunu'nun "Yalnız avukatların yapabileceği işler" başlıklı 35. maddesine göre; “mahkeme, hakem veya yargı yetkisi bulunan organlar huzurunda, gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir.” 2577 sayılı Kanunu'na göre, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından açılan davada, davanın bizzat veya avukat aracılığıyla açılmasının sağlanması için "dilekçe ret" kararı verileceğinin düzenlenmesi de aynı duruma işaret etmektedir.

Her ne kadar, VUK mükerrer 378. maddeye göre, “muhasebecinin veya mali müşavirin, mükellefin davasıyla ilgili olarak dinlenmesi mümkün” ise de, bu onların temsilci sayılmasını gerektirmez.²¹⁵

Vergi hukukunda menfaat bakımından, dava konusunun birel işlem ya da düzenleyici işlem olmasına göre farklı bir değerlendirme söz konusudur. Birel işlemlerde, VUK'un veya AATUHK'un getirdiği özel düzenlemeler nedeniyle (Örneğin; VUK m. 377 veya AATUHK m. 58) bu hükümlere göre değerlendirme yapılacakken, düzenleyici işlemlerde istisnalar bulunmakla birlikte²¹⁶ kural olarak

²¹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 83.

²¹⁶ VUK mük. 49 m.

davacının ehliyeti iptal davalarına özgü "menfaat ihlali" koşuluna bağlı olarak aranır.²¹⁷

Vergi yargılama hukukunda, bireysel işlemlerin genel olarak tarh ve tahsil sürecindeki işlemler olduğu söylenebilse de, tüm vergisel bireysel işlemleri bunlarla sınırlamak mümkün değildir. Vergilendirme süreci, tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil olarak özetlenir. Bunlardan tebliğ bir işlemi değil, bir usulü, işlemlerin şekil unsurunu belirtirken; tahakkuk verginin ödenecek aşamaya gelmesi olarak ifade edilir. Yani tahakkuk bir işlem değil aşamadır. Tahsil ise tek başına bir işlem değil, bir süreci ifade eder. Bu süreçte, "ödeme emri", "haciz" veya "tecil" gibi bireysel idari işlemler bulunur. Dolayısıyla, vergi yargısındaki bireysel işlemlerin genel olarak, tarh işlemi ve tahsil sürecindeki bireysel işlemlerden oluştuğu söylenebilir. Ancak bunların yanında, VUK'ta, idari yaptırımlar (özel usulsüzlük cezası, vergi ziyai cezası gibi), şikayet başvurusunun reddi vs. gibi başka bireysel idari işlemler de mevcuttur. Vergi yargısında görülecek bireysel idari işlemlerin genel çerçevesini, 2576 sayılı BİİVMK'nın 6. maddesi hükmü belirler. "Vergi Mahkemelerinin görevleri" başlıklı bu hükme göre, "vergi mahkemeleri; a) Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla kendilerine verilen işleri karara bağlar." Bu koşulları sağlayan her bireysel idari işlem vergi yargısının konusuna girer.²¹⁸

Öte yandan, VUK'un "Davanın Konusu" başlıklı 378. maddesinde: "vergi mahkemesinde, dava açabilmek için, verginin, tarh edilmiş olmasının, cezanın kesilmiş olmasının, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olmasının; tevkif yani kesinti yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından, verginin kesilmiş olması gerektiğini" düzenlenmiştir. Bu madde hükmünün ehliyet kurallarını mı belirlediği yoksa bir vergisel işlemin hangi anda vergi

²¹⁷ Canyaş, agm., s. 394.

²¹⁸ Canyaş, agm., s. 395-396.

yargısında dava konusu edilebileceğinin mi belirlediği tartışmalıdır.²¹⁹ Ancak, özetle, vergi yargısında, davacının subjektif ehliyetinin özel kanunlarda (213 sayılı VUK., 6183 sayılı AATUHK. vs.) düzenleme olduğunda, lex specialis ilkesi gereği İYUK m. 2'de düzenlenen "menfaat ihlali" kavramı yerine, bu özel düzenlemelere göre hareket edilecektir.²²⁰

Yukarıda değinildiği üzere, özel bir düzenleme olan VUK 377. madde hükmüne göre, menfaat ihlali aranmadan, adına tarhiyat yapılan veya ceza kesilenin davayı açmakta menfaati olduğu doğrudan kabul edilecektir.²²¹ Burada, adına tarhiyat yapılan veya ceza kesilenin, zaten mevcut durumda menfaatinin de ihlal edildiği açık olmakla birlikte, VUK 377. madde hükmü bu işlemlere, bu sayılan kişiler haricindekiler tarafından dava açılmayacağını belirtilmesinin amaçlandığı söylenebilir. Ancak, Canyaş'a göre, VUK'taki bu "menfaat ihlali" kavramını daraltan, iptal davasının objektif niteliğine ters düşen bu durum, kanun koyucunun İYUK ve VUK'u farklı ülkelerden iktibas etmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim, Alman hukukunda iptal davalarını menfaat ihlali kavramından daha dar olan subjektif hakkı ihlal edilenler açabilmektedir. VUK 377. madde hükmünün daraltıcı düzenlemesinden dolayı, tarh işleminde, fiili yükümlülerin subjektif dava ehliyetinin bulunmadığı söylenebilir. Danıştay'ın aksi kararlar

²¹⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, ihale makamı tarafından davacı şirkete ihale edilen işe ilişkin ihale kararı nedeniyle davacının hakedişinden kesilmek suretiyle tahsil edilerek, ihale makamı tarafından ve ihale makamı adına ihtirazi kayıt konulmaksızın vergi dairesine beyan edilerek ödenen ihale karar pulu damga vergisinin iadesi talebiyle açılan davada ilk derece mahkemesince verilen kabul kararını, damga vergisi, ihale makamı tarafından ihtirazi kayıt konulmadan ödendiğinden, ortada, idari davaya konu edilebilecek bir vergilendirme işlemi bulunmadığı, ihale makamının kendisinden hukuka aykırı vergi tahsil ettiğini düşünen davacı şirketin bunu ancak sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden adli yargıda öne sürebileceğinden bahisle davanın incelenmeksizin reddinin gerektiği hükmeden Danıştay 7. Daire kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun zıt yöndeki kararları arasında içtihat farklılıkları olması üzerine verdiği kararda; anılan 377. madde hükmüne atıf yaparak, vergi hukukundan doğan uyumsuzlukların çözümünün öncelikle 2577 sayılı Kanunda belirtilen usuller ve bu Kanun hükümleri saklı kalmak üzere de 213 sayılı Kanunda yer alan usullere tabi olduğunu, VUK'un 377. maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olmasının, mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeye ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanunun 2. maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmadığına, dolayısıyla tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilmesine hükmetmiştir. (Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E: 2009/1, K:2012/2 sayı ve 02/07/2012 tarihli karar. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/02/20130226-6.htm>, Erişim Tarihi: 27.08.2019)

²²⁰ Canyaş, agm., s. 397.

²²¹ Canyaş, agm., s. 398.

mevcuttur.²²²

2.4. Husumet

Ehliyetle ilgili olarak değinilmesi gereken kavramlardan biri de husumettir. Husumet, maddi hukuktan kaynaklı hak ile taraflar arasındaki ilişkidir. Husumet, dava konusu hakka ilişkin iken; taraf ve dava ehliyeti davanın taraflarının kişilikleriyle alakalıdır. Husumet kavramını, en iyi şekilde taraf sıfatı olarak nitelendirmek mümkündür. Bir davada esastan karar verilebilmesi için, o esnada davada taraf olan kişilerin gerçekten o hak ile bağlantılı olan, bir başka deyişle davacı bakımından dava konusu hakkın sahibi olma (aktif husumet ehliyeti), davalı için ise, dava konusu subjektif hakkın talep edileceği, o hakka uymakla yükümlü bulunan kişi olma (pasif husumet ehliyeti) şartının gerçekleşmesi gerekir. Bu durum, husumet kavramıyla ifade edilir.²²³ Erişir'e göre, "husumet" teriminin, uygulamada "sıfat" kavramı için kullanılması; sıfatın, maddi hukuktan kaynaklanan tarafa ait nitelik olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, sıfat kavramı yerine "husumet" kavramının kullanılması taraf ehliyeti ile sıfat arasındaki ayrımın gözden kaçırılarak, birinin diğerinin yerine kullanılmasına yol açmaktadır.²²⁴ Uygulamada, sıfat kavramını ifade etmek üzere husumet terimi kullanılmakla birlikte, Yargıtay'ın husumet ve hatta sıfat terimini "dava takip yetkisi" anlamında kullandığı

²²² Canyaş, agm., s. 399. Bahsedilen Danıştay kararında, kendisinden haksız yere katma değer vergisi tahsil edildiğini iddia eden davacının bu verginin iadesi için yaptığı düzeltme-şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açtığı davada, ilk derece mahkemesince, iade talebinin ancak vergiyi davacıdan tahsil eden tarafından yapılabileceği, davacının mükellef olmadığı, davacının kendisinden kanuna aykırı tahsilat yapıldığı iddiasını ancak adli yargıda sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre öne sürebileceğine hükmedilmesi üzerine, bu kararı temyizen inceleyen Danıştay 4. Dairesi, katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olduğunu, verginin "yansıtılabilirlik" özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de, asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalanın davacı mükellef olduğunu, sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatan kişinin mükellef olduğu ve asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşmayacağına hükmederek, fiili yükümlü konumundaki davacının ehliyetli olduğuna karar vermiştir. (Danıştay 4. Daire, E:2007/950, K:2007/1950 sayı ve 12.6.2007 tarihli yayımlanmamış kararı, UYAP.)

²²³ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age, s. 261.

²²⁴ Erişir, age., s. 28.

görülmektedir. Oysa bu kavramlar farklıdır. HMK m. 53'de düzenlenen dava takip yetkisi dava şartı iken; sıfat, dava şartı değildir. Davanın devam ettirilebilmesi ve karara ulaşmasındaki sürecin "dava takip yetkisi"ni; bu sürecin sonunda maddi hukuka yönelik sonucun ise "sıfatı" karşıladığı söylenebilir.²²⁵ Sıfat usule ilişkin bir kavram değildir, oysa dava takip yetkisi, dava konusu talebi ileri sürme veya muhatabı olma yetkisini ifade eden usuli bir kavramdır. Sıfat, davanın taraflarının ihtilaflı maddi hukuk ilişkisinin gerçek tarafı olup olmadığının tespit edilmesidir²²⁶ ve HMK m. 53'e göre, kanundaki düzenlenen istisnai haller haricinde maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre belirlenir.

İdari yargıda husumet, özel hukuktakinden farklı olarak değerlendirilir. HMK'da geçen ehliyet terimi davanın her iki tarafını kastederken, İYUK'taki ehliyet terimiyle, sadece davacının taraf olabilme ve dava açabilme ehliyetini kastetmektedir. İdari yargıda, davanın konusu idarenin bir işlem veya eylemi olduğu için, dava bu işlem veya eylemi yapan idareye yöneltilir. Yani, ortada davalı idareye ait subjektif bir hak bulunmamaktadır. Zaten, 2577 sayılı Kanun, husumet bakımından HMK'ya yollamada bulunmamaktadır. İYUK. 14/3-f'de husumet kavramı ayrıca belirtilmiş ve aynı Kanunun 15. maddesinin 1/c maddesinde, husumet konusunda, davacı taraf yanlış hasım göstermiş ya da hasım göstermemiş ise davaya bakan mahkemenin kendiliğinden dava dilekçesini doğru hasma yönelteceği düzenlenmiştir.²²⁷ Buradan da, kanun koyucunun husumeti HMK'dakinden farklı olarak sadece davalı olabilme ehliyeti olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, idari yargıda, davalının genel olarak idare olduğu göz önüne alındığında (idari sözleşmeler, vergi yargısında vergi dairelerince takdir komisyonlarına karşı açılan davalar vs. istisna olmak üzere), İYUK'un 31. maddesinde atıf yaptığı "ehliyet" kavramının, sadece davacı (taraf) olabilme yeteneği ve dava açabilme

²²⁵ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 612.

²²⁶ Pekcanıtez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 607.

²²⁷ Oysa, HMK'ya göre, örneğin; (A)'nın, tarlasına elektrik direği diktiği iddiasıyla (B)'ye karşı açtığı davada, elektrik direğinin Türkiye Elektrik Kurumu'na ait olduğu anlaşılırsa, (A)'nın hakkını (B)'ye karşı ileri süremeyeceği, bu davayı aslında Türkiye Elektrik Kurumu'na karşı açması gerektiği ortaya çıkar ve dava "sıfat" yokluğundan reddedilir. (Erişir, age., s. 74)

yeteneğini kapsadığı kabul edilmektedir.²²⁸

Kaplan'a göre, her ne kadar İYUK'un 31. maddesinde yapılan atfın, idari yargı bakımından davacıya ilişkin belli şartlar getirdiği kabul edilse bile, bir uyuşmazlıkta davalı konumunda bulunan idarenin, kanun yollarına başvurusu ve davalı sıfatıyla yapılabilecek işlemlerinin geçerli sayılabilmesi için, medeni haklardan yararlanma ve onları kullanma ehliyetini haiz olma şartına bağlı olduğundan, husumet ehliyetinin bulunup bulunmadığı, son tahlilde davacı sıfatında aranan yasal kriterlere göre belirlenir.²²⁹Bu görüş, idari yargıda husumetin sadece davalı olabilme ehliyetini kapsamadığı olarak yorumlanabilse de, genel kabul gören görüş, idari yargıda husumetin davalı olabilme, pasif husumeti kapsadığı²³⁰ kabul edilmektedir. Zira, idarenin, davalı konumunda bulunduğu iptal davasında; idarenin, davada, taraf olabilme yeteneği, tam anlamıyla aranmamakta, kendisine dava açılan idarenin, tüzel kişiliğinin olup olmadığı mevzusu üzerinde durulmamaktadır. Danıştay da, "idari kazada husumetin behemahal hükmi şahsiyeti haiz olan bir kuruluşa yönetilmesi icap etmeyip; yetkisine müsteniden kesin ve lazimülcra işlemi tesis etmiş olan idari makam ve merci ve müessesenin davalı mevkiinde gösterilmesi" gerektiğine karar vermiştir.²³¹

²²⁸ Kaplan, age., s. 24.

²²⁹ Kaplan, age., s. 24.

²³⁰ Canyaş, Oytun, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 55.

²³¹ Tan/Gözübüyük, age., s. 809.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA ERMİŞ ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN EHLİYET SORUNUNA YAKLAŞIMLAR

1. Genel Olarak

Ticaret şirketleri, gerek kazançlarının kurumlar vergisinin konusuna girmesi gerekse katma değer vergisine konusunu oluşturan mal ve hizmet satımlarında bulunmaları dolayısıyla vergi mükellefi olmaktadır.²³² Ticaret şirketleri, her ne kadar ticaret sicilinden silinme ile taraf ehliyetini kaybetse de, uygulamada münfesi şirket adına vergi tarh edilerek, ceza kesildiği görülmektedir. Vergi dairesi genellikle bu vergi/cezalara ilişkin düzenlenen idari işlemi şirket tasfiye süreci sonunda tasfiye edilmişse tasfiye memuruna ya da resen ticaret sicilinden silinen şirketlerde kanuni temsilcilere tebliğ etmektedir.²³³ Ticaret şirketlerinin tasfiyesinin tamamen tamamlanmamış olmasına rağmen, şekli olarak kapatılması halinde veya tüzel kişinin sona erme sebebinin geçersiz olması halinde (tüzel kişinin yetkili organı tarafından alınan fesih kararı geçersizse vs.)²³⁴ veya şirket tasfiyesi yapılma anında hukuka uygun olmakla birlikte, şirket borcunun tasfiyeden sonra tespit edilmiş olması hallerinde (örneğin, 2011 yılında ticaret sicilinden silinen şirket hakkında, 2010 yılında sahte fatura düzenlediğinden bahisle beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde kalmak suretiyle 2012 yılında yapılan inceleme sonucu yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı) yani tasfiye edilmiş ya da TTK geçici 7. madde hükmü gereği tasfiyeye girmeden tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin vergi borcu için dava

²³² Ekici, İskender, **Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Anonim Ve Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti**, www.vergisorunlari.com.tr, s. 5.

²³³ Ekici, agm., s.7.

²³⁴ Demirsatan, Barış, **Hukuka Aykırı Tasfiyenin Tüzel Kişiliğe Etkisi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXIV, S. 2, 2016, s.11.

ehliyetini yitiren şirket adına kimin dava açabileceğine ilişkin farklı görüşlerin olduğu görülmektedir.

Vergi yargısında, ehliyet yönünden yapılan değerlendirmede ilk olarak, dava konusu edilen işlemin kimin adına tesis edildiğine bakılır.²³⁵ Kural olarak, vergisel işlem kimin adına tesis edilmişse, o kişinin menfaatinin ihlal edildiği kabul edilir.²³⁶ Uygulamada, şirket kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına düzenlenen idari işlemin (ödeme emri, ihbarname vs.) kendisine tebliği üzerine, bu işlemin iptali için davayı şirketi temsilen değil, bizzat dava dilekçesine kendi adını yazmak suretiyle ve dava avukat aracılığıyla yürütülecekse, avukata vekaleti kendi adlarına verdikleri ve davayı bu şekilde açtıkları görülmektedir. Bu durumda, bazı mahkemeler İYUK 3. madde kapsamında, dilekçenin reddi kararı vererek, davanın şirket adına açılması gerektiğine hükmetmektedir.²³⁷ Zira, genel kabul gören şekli taraf teorisine göre, dava dilekçesinde "davacı" olarak kim gösterilmişse, dava onun adına açılmıştır. Yani, şirket adına tesis edilen işlem her ne kadar kanuni temsilciye tebliğ edilmişse de, dava dilekçesinde davacı olarak kanuni temsilci gösterildiyse, dava, kanuni temsilci adına açılmış demektir. İşte bu durumu düzeltmek ve davacı olarak şirket adının gösterilmesi için, dilekçe ret kararları verilmektedir. Ancak, bazı kararlarda ise, dava doğrudan ehliyet yönünden reddedilmiştir.²³⁸

²³⁵ Çetin, Yasin, **Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet**, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.106.

²³⁶ Çetin, age., s.105.

²³⁷ "... dava konusu ... sayılı ödeme emri; davacı X adına değil, T. San. Tic. Ltd. Şti. adına tanzim edilmesine karşın, işbu davanın avukat aracılığı ile X adına açıldığı, nitekim, adı geçen şahsın avukata verdiği vekaletnamenin de şirket adına değil, kendi adına olduğu görüldüğünden, T. San. Tic. Ltd. Şti. tarafından bizzat veya yetkili vekili aracılığıyla yeniden dava açmak üzere dilekçenin reddi kararı sonrasında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir." Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 3. Vergi Dava Dairesi, E:2017/494, K:2017/851 sayı ve 09/05/2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

²³⁸ "...Tasfiyesi tamamlanmış şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı, şirket ortağı olan davacı tarafından, kendi adına yetki verdiği avukat olan vekil aracılığıyla açılan davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir ... Münfesih şirket adına düzenlenen ödeme emrinin sırf kendisine tebliğ edilmiş olması davacıyı, söz konusu ödeme emrinin muhatabı yapmayacağı gibi ödeme emri içeriği amme alacağının kendisinden tahsili sonucunu doğurmayacağından ve şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı davacının dava açma ehliyeti bulunmadığından, ehliyet yönünden reddi gereken davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen ısrar kararında, sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2018/343, K:2018/413 sayı ve 21.6.2018 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yakın tarihli kararlarında, ticaret sicilinden silinen münfesi şirket adına düzenlenen idari işlemlere karşı açılan davaların ehliyet yönünden reddine karar verilmesine hükmetmektedir. Ancak, vergi yargısında bu konuya ilişkin içtihat birliğinin sağlanabildiği söylenemez.

Tüzel kişiliği sona eren şirketlerin yaptığı temyiz, karar düzeltme vs. gibi kanun yolu başvuruları ise incelenmeksizin reddedilmektedir.²³⁹

2. Ehliyet Sorununa İlişkin Yaklaşımlar

2.1. Özellik Arz Eden Durumlar

2.1.1. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Davalardaki Taraf Konumu

5411 sayılı Kanunun 7/1-a maddesine göre, bankalar ancak anonim şirket olarak kurulabilir. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun da ilk ve esas fonksiyonu, bankacılık sistemine giren bankaların ödedikleri primlerin işletilmesi ile böyle elde edilen değerle, gelecekte, sistemdeki bankaların batması yani iflas etmesi durumunda, bu bankalarda bulunan mevduatın sigortalanması ve böylece, mevduat sahipleri açısından, bankacılık sistemine güvenin telkin edilmesidir. Fonun, Merkez Bankası'na ait temsil ve idare görevi, 3182 sayılı Kanunu ilga eden 4389 sayılı Bankacılık Kanunu'yla 31.08.2000 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na (BDDK) geçmiş²⁴⁰ ancak daha sonra yapılan değişiklikle TMSF, BDDK bünyesinden çıkarılarak ayrı bir kamu tüzel kişisi

²³⁹ "... Bu hukuki durum karşısında; sicil kaydı terkin edilmekle tüzel kişiliği, diğer bir deyişle hukuk alemindeki varlığı sona eren davacı şirketin, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulmuştur. Dolayısıyla, bu aşamadan sonra karar düzeltme dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti bulunmayan münfesi tüzel kişiliğin, gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsili olanaklı değildir. Bu bakımdan; 18.2.2015 tarihinde ticaret sicil kaydı silinmekle medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti son bulan şirket aleyhine yapılan karar düzeltme başvurusunun incelenmesine yasal olanak bulunmamaktadır.", Danıştay 7. Dairesi, 11.6.2019 tarih ve E:2019/2044, K:2019/3811 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

²⁴⁰ Bahçeci, Barış, **TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu**, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-101-1203>, s. 224, (Erişim Tarihi: 12.05.2020).

niteliği kazandırılmıştır.²⁴¹

1998 yılında Bank Ekspres ile başlayıp ve 1999 yılının sonundan itibaren artan bankacılık krizlerinde, bankaların iflas etmesinin, esas nedeninin; ekonomik krizden ziyade, bankanın hâkim ortaklarının, kendi grup şirketlerine usule aykırı krediler almak gibi birtakım muvazaalı işlemler yapılması olduğu anlaşılmıştır. Bu muvazaalı işlemlerle ile oluşan ve fonun üzerinde kalan zararın olağan yollarla takibinin zorlaşması nedeniyle daha güçlü bir mekanizmanın gerekliliği görülmüş ve bu düşünce doğrultusunda TMSF'ye tüzel kişilik kazandırılmıştır. Getirilen geniş yetkilerle adeta “özel yetkili bir icra dairesi”ne dönüşen fon, nevi şahsına münhasır bir kimlik edinmiştir.²⁴² Kişi olmanın doğal sonucu olarak fon, taraf ehliyetine sahiptir. Bununla birlikte, faaliyet izni kaldırılan veya fona devredilen bankaların, fonda bulundukları süreçte, tüzel kişilikleri devam etmektedir. Örneğin; fon, bankanın iflasını istediğinde, iflas davasında yargılama yapılabilmesi için davalı bankanın taraf ehliyetine sahip olması gerekir.²⁴³

Bir bankanın alacakları, fon tarafından devralınırsa²⁴⁴, alacak devir tarihi itibarıyla kamu alacağı olur. 5411 sayılı Kanunun 132. maddesine göre; “Fonun, bu Kanunun 130. maddesinde sayılan gelirleri ile 108. ve 135. maddesindeki alacaklarının takip ve tahsilinde AATUHK hükümleri uygulanır.”

Bankanın malvarlığıyla bir kamu tüzel kişisi olan fonun malvarlığı birbirinden bağımsızdır. Bankadan alacaklı olanın, borç kalemi kimin malvarlığının pasif kısmında yer alıyorsa, onu davalı olarak gösterilmesi gerekir. Bankanın fona devredilmesinden sonra fon ve banka dava açabilir ve bunlara karşı dava açılabilir. Burada, alacaklıların talep ettiği mevduatın sigortalanıp sigortalanmadığına göre hasım değişebilmektedir.²⁴⁵

²⁴¹ Yıldırım, Turan, **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Takip Ve Tahsil Yetkisi**, <http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%Bcltedergisi/MehmetSomerAn%C4%B1s%C4%B1na/Prof.Dr.TuranYildirim.pdf>, s. 1061, (Erişim Tarihi: 12.05.2020); Erişir, age., s. 213.

²⁴² Bahçeci, agm., s.224.

²⁴³ Erişir, age., s. 213.

²⁴⁴ Devir işlemleri için alacaklı ve borçlunun rızası aranmayacaktır.

²⁴⁵ Erişir, age., s. 213-214.

Yukarıda zikredilen durum gibi, fona devredilen bankanın alacaklarının devralınıp alınmamasına veya borçlarının üstlenilip üstlenilmemesine göre taraf değişebilmektedir. Bankanın alacakları ve borçları fon tarafından üstlenilmemişse davanın taraf ehliyeti devam eden bankaya karşı açılması ya da banka tarafından dava açılması gerekir. Fona devredilen bankanın yönetim ve temsil organlarının yetkileri devir ile sona erse de -fon, bankanın kendisine devri ile yasal organ niteliği kazanmayacağından- açılacak davada, bankayı kendi organı olan yönetim kurulu temsil eder.²⁴⁶

Bununla birlikte, 5411 sayılı Kanunun 107. maddesine göre, fon, bankanın aktiflerini, teşkilatını ve aksine talebi olmayan personelini ve tasarruf mevduatını başka bir bankaya devredebilir.²⁴⁷ Bu durumda, devredilen hak ve hukuki ilişkiden doğan uyumsuzlukların tarafı, kendisine devir yapılan üçüncü kişi banka olur.^{248 249} Ancak fon, aktif ve teşkilatı devretmekle birlikte borcu üstlenmişse; alacaklılar fonu davalı

²⁴⁶ Erişir, age., s. 215.

²⁴⁷ Benzer şekilde, fon, eğer bankanın hisselerinin çoğunluğu veya tamamı kendisine intikal eden bankanın; varlık ve yükümlülüklerini kısmen veya tamamen başka bir bankaya devretmeye yetkilidir. (5411 sayılı Kanun 107/V-a)

²⁴⁸ "... Davacı bankanın satın aldığı Sümerbank A.Ş. tarafından, müşterisi bir firmanın dahilde işleme rejimi kapsamında ithal ettiği eşyalara ilişkin gümrük vergi ve fonlara karşılık olarak verilen 7 adet teminat mektubu karşılığı olan toplam 148.057,82-TL'nin ödenmesine dair 04.08.2016 tarih ve 17819712 sayılı ödemeye davet işleminin; (borçlardan asıl sorumlu olan kurumun TMSF olduğu, alacağın zamanaşımına uğradığı iddia edilerek dava konusu işlemin iptali ve TMSF'nin davacı yanında dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla iptali istemiyle müdahil olduğu davada) davacı banka tarafından satın alınan Sümerbank A.Ş. tarafından Raks Elektronik San. ve Tic. A.Ş. lehine verilen teminat mektuplarında yer alan alacağın faizi ile birlikte ödenmesi istemiyle davacıya tebliğ edilen ödemeye davet yazısına karşı açılan dava ... derdest olduğundan... kesinleşmeyen alacağın ödenmesi istemiyle tesis edilen dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu", İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E:2017/1353, K:2018/135 sayı ve 31/01/2018 tarihli yayımlanmamış kararı, UYAP.

²⁴⁹ "... (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56. maddesi hükmü uyarınca teminatın paraya çevrilmesi amacıyla davalı idare tarafından ING Bank A.Ş. (Kayseri Şubesi) adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle TMSF tarafından açılan davada) ... dava dilekçesine (eksik sayfalı) eklenen TMSF ile Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) arasında düzenlenen Hisse Devir Sözleşmesi'nin '6.7. Gayri Nakdi Krediler' başlığı altında, özetle, OYAK tarafından gayrinakdi kredi, risk ve karşılığında yapılmış işlemin devir alınmayacağına kararlaştırılmış ise de, sözleşme TMSF ile ING Bank A.Ş. arasındaki iç ilişkiyi düzenlemekte olup, davalı idarenin ING Bank A.Ş.(Kayseri Şubesi) adına düzenlediği dava konusu ödeme emri ile TMSF'nin doğrudan hak ve menfaati ihlal edilmediğinden davanın ehliyet yönünden reddine..", Danıştay 7. Dairesi, E:2014/399, K:2018/1776 sayı ve 15.03.2018 tarihli yayımlanmamış kararı, UYAP. Sümerbank A.Ş. tarafından, X şirketi adına verilen teminat mektubunun tahsili için açılan bu davada, Sümerbank A.Ş.'nin tüm alacak ve haklarının TMSF tarafından temellük etmesi ve daha sonra, Sümerbank A.Ş. hisselerinin BDDK kararı ile Oyak Bank A.Ş. ile birleştirilmesi nedeniyle, davalı idarece dava konusu ödeme emrinin ING Bank A.Ş. (eski Oyak Bank) adına düzenlendiği, TMSF tarafından ise Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ile arasında imzalanan sözleşme gereği, teminat mektubundan doğan tüm hak ve alacaklar ile yükümlülükler TMSF'ye ait olduğundan bahisle açılan davanın, Mahkemece, tarafların arasındaki ilişkiyi yansıtan sözleşmenin önemi olmadığı, adına ödeme emri düzenlenenin davada ancak ehliyetli olacağına karar verdiği görülmektedir.

gösterecek, diğer durumda üçüncü kişi banka davalı olacaktır.

2.1.2. Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamesi'yle Kapatılan Şirketler

670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'sinin²⁵⁰ 5. maddesine göre, “20/07/2016 tarihli ve 2016/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’yla, ülkede ilan edilen olağanüstü hal çerçevesinde, yürürlüğe giren KHK’lar gereğince kapatılan ve Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne veya Hazine’ye devredilen kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının her türlü taşınır, taşınmaz, malvarlığı, alacak ve hakları ile belge ve evraklarının (devralınan varlık); her türlü tespit işlemini yapmaya, bunların kapsamını belirlemeye, bunları idare etmeye, avans dahil her türlü alacak, senet, çek ve diğer kıymetli evraka ilişkin olarak dava ve icra takibi ile diğer her türlü işlemini yapmaya, ... takibinde yarar olmayan hak ve alacaklar ile taahhüt ve garantilerin tahsilinden vazgeçmeye, her türlü sulh işlemini yapmaya, ..., bütün bu işlemleri yapmak maksatıyla, usul ve esasları belirlemeye, vakıflar bakımından Vakıflar Genel Müdürlüğü, diğerleri bakımından ise Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır”. Bu nedenle, hakkında OHAL KHK’sı ile kapatma kararı verilen şirketlerin²⁵¹ devam etmekte olan davalarında, davacı şirketin tüzel kişiliği sona erdiğinden Mahkemelerce, davanın İYUK m. 26/1 gereği işlemiden kaldırılmasına karar verilmektedir.²⁵²

²⁵⁰ Söz konusu OHAL KHK’sı, 08.02.2018 tarih ve 30354 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7091 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Kabul Edilmesine Dair Kanun ile aynen kabul edilerek yasalaşmıştır.

²⁵¹ Aynı OHAL KHK’sının 5/3. maddesine göre; kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilir. Bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz devredilmiş sayılır.

²⁵² “... davacı şirketin 17.08.2016 tarih ve 29804 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesi 3. fıkrası uyarınca ticaret sicil kaydının resen terkin edildiği, dolayısıyla davada taraf olma niteliğinin kalmadığı (sona erdiği) görüldüğünden, ... davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar dosyanın işlemiden kaldırılmasına, bu kararın örneğinin davalı idare ve Maliye Bakanlığı'na tebliğine", Ankara 2. İdare Mahkemesi, E:2014/789 sayı ve 08/09/2017 tarihli

Anılan KHK uyarınca, şirketler bakımından takip hakkı kendisine geçen Maliye Bakanlığı, dosyanın yenilenmesi ve davanın kaldığı yerden devamına karar verilmesinin talep ederse, Maliye Bakanlığı'nın taraf sıfatının kabulü ile davanın kaldığı aşamadan itibaren Maliye Bakanlığı davacı konumuna alınmak suretiyle yargılama sürecinin devamına karar verilir.^{253 254}

2.2. Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Sona Eren Şirketlerin Durumu

Yukarıda yer verilen durumlar haricindeki, Türk Ticaret Kanunu'na göre, olağan yollarla ya da aynı Kanunun geçici 7. maddesine göre tüzel kişiliği sona eren şirketlerin ehliyet durumuna ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır:

2.2.1. Tüzel Kişiliği Sona Eren Anonim Ve Limited Şirket Adına Tesis Edilen

İdari İşleme Karşı, Şirket Ortağı Ya da Kanuni Temsilci Tarafından Dava Açılabileceğine İlişkin Görüş

Tüzel kişiyi ilgilendiren davalarda taraf olarak tüzel kişi gösterilmelidir. Bir başka deyişle, tüzel kişinin ortaklarının (veya kanuni temsilcisinin) açtığı dava, tüzel kişinin açtığı dava değildir.²⁵⁵ Burada vurgulanan, tüzel kişi adına tesis edilen idari bir işleme

yayımlanmamış ara kararı, UYAP.

²⁵³ "... Maliye Bakanlığı'nın 12.09.2018 tarihinde Mahkememiz kayıtlarına giren dilekçesiyle, işlem den kaldırılan işbu dosyanın yenilenmesi ve davanın kaldığı yerden devamına karar verilmesinin talep edildiği, ... Uyuşmazlıkta, davacı şirkete ait taşınmazların 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca bedelsiz olarak hazineye devredildiği ve devredilen bu taşınmazla ilgili işlemlerin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi gerektiği anlaşıldığından Maliye Bakanlığı'nın taraf sıfatının kabulü gerektiği anlaşılmıştır.", Ankara 2. İdare Mahkemesi, E:2014/789 sayı ve 20/09/2018 tarihli yayımlanmamış ara kararı, UYAP.

²⁵⁴ Öte yandan, tüzel kişiliği sona ermemekle birlikte kayyım atandıktan sonra TMSF'ye devredilen şirketlerin temsiline ilişkin düzenlemeler 01.09.2016 tarih ve 29818 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 674 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Kayyımlik yetkisinin devri ve tasfiye" başlıklı 19. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bu şirketler tarafından açılan davada gene davacı olarak şirket gösterilmekle birlikte, davanın TMSF tarafından belirlenen kanuni temsilciler tarafından bizzat veya bu kişilerin verecekleri vekaletnameyle açılması gerekecektir.

²⁵⁵ Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 562.

karşı, dava dilekçesinde tüzel kişi "davacı" olarak gösterilmek ve kanuni temsilcinin imza sirküleri eklemek ve dava dilekçesini imzalamak suretiyle, "şirket adına" dava açtığı durum değil; kanuni temsilci veya ortağın, dava dilekçesinde kendisini "davacı" olarak gösterip, tüzel kişi adına tesis edilen idari bir işleme karşı kendi adına dava açtığı durumudur.

Genel kabul gören görüş, tüzel kişi adına tesis edilmiş işleme karşı, tüzel kişinin dava açması gerektiği olmakla birlikte, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Kurulu, 15.06.2004 tarihinde tasfiyesinin tamamlandığı ticaret siciline yayımlanan şirket adına düzenlenen ödeme emrinin, şirketin %99 ortağı olan kişiye tebliği üzerine, bu kişi tarafından münfesiş şirketi temsilen değil, bizzat kendi adına açılan davanın, şirket adına tanzim edilen dava konusu ödeme emrinin davacıya tebliğinin bu aşamada davacı yönünden hukuki bir netice doğurmayacağından ehliyet yönünden reddine karar veren ilk derece mahkemesinin kararını; tasfiye süreci tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçesinin esasa yönelik yapılacak yargısal inceleme sonrası varılabilecek bir sonuç olduğu, tasfiyesi tamamlanmış da olsa davalı idarece tanzim olunarak tebliğ edilen işleme karşı tüzel kişiliğin %99 hissedarı tarafından dava açılmasında şüphesiz dava açma ehliyetinin bulunduğu ve şirket adına düzenlenen dava konusu işlemin, davacının hak ve menfaatini etkilediği gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını kaldırmıştır.²⁵⁶ Burada, şirket adına düzenlenen ödeme emrine, şirket ortağı, davacı olarak kendisini göstererek dava açmıştır.

²⁵⁶ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Kurulu, E:2011/16958, K:2011/20313 sayı ve 27.12.2011 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

Vergi yargısı dışında, idare mahkemelerinin konusuna giren "idari para cezaları"nın iptali istemiyle açılan davalarda da, benzer kararlar verilebildiği görülebilmektedir.²⁵⁷

Tüzel kişiliği sona eren şirketler adına düzenlenen idari işlemlere karşı açılan davalarda, şirket ortağı ya da kanuni temsilcisinin davayı kendi adına açması halinde, davacının ehliyetli olduğunu savunan bu görüşün fazla taraftar bulduğu söylenemez.²⁵⁸ Bu tür davalarda, ağırlıklı olarak, aşağıda incelenecek olan, tüzel kişiliği sona eren şirketler adına tesis edilen işleme karşı, hem şirket kanuni temsilcisi tarafından şirket adına, hem de tüzel kişiliği sona eren şirketlerin ortağı veya kanuni temsilcisi tarafından "kendi adına" açılan davalarda, davanın ehliyet yönünden reddi görüşünün benimsendiği görülmektedir.

²⁵⁷ " ...(ticaret sicilinden silinen şirket adına tesis edilen idari para cezasına karşı, şirket ortağının "kendi adına" açtığı davada), adı geçen (tüzel kişiliği sona eren) limited şirketin ortağı olan davacının, bu şirket aleyhine 5015 sayılı Kanun uyarınca verilen idari para cezasının tahsili yönünden 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca sermaye hissesi oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı dolayısıyla şirket adına verilen para cezasına ilişkin işlemin bu hüküm nedeniyle davacının menfaatini etkileyeceğinden iptal davalarında dava açma ehliyetindeki "menfaat ihlali" koşulunun, davacı yönünden gerçekleştiği konusunda, duraksama bulunmamaktadır. Bu durumda, davacının menfaatini ihlal eden dava konusu işlemin iptalini isteyebileceği açık olup, idare mahkemesince işin esası hakkında hüküm kurulması gerekirken, dava konusu işlemin davacının menfaatini etkilemediği gerekçesiyle, davanın ehliyet yönünden reddedilmesine ilişkin Mahkeme kararında, hukuki isabet görülmemiştir.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 8. İdari Dava Dairesi'nin 23/10/2019 tarih ve E:2019/1726, K:2019/2198 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP. Ancak, idare mahkemeleri nezdinde de, bu konuda içtihat birliği yoktur. Başka bir istinaf merciince verilen kararda: "dava açma ehliyeti belirlenirken dava konusu edilen işlemin ardından tesis edilmesi muhtemel diğer işlemlerin esas alınamayacağı, iptali istenilen işlemin doğrudan davacının hukukunda etkili olup olmadığının irdelenmesi gerektiği açıktır." denilmek suretiyle, şirket adına tesis edilen bir işleme karşı, şirketin kanuni temsilcisinin "kendi adına" dava açamayacağı belirtilmiştir. Samsun Bölge İdare Mahkemesi 3. İdari Dava Dairesi'nin 15/03/2019 tarih ve E:2018/758, K:2019/357 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP)

²⁵⁸ "...Davacı tarafından, ortağı olduğu X Ltd. Şti. adına kayıtlı taşınmazlar üzerine uygulanan haczin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin 01/11/2017 tarih ve 40938694-000-2056 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davayı; asıl borçlu şirketin ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunması, takip usulünün farklı olması, şirket tüzel kişiliği adına tesis edilen işlemlerin ancak halihazırda şirketi temsil ve ilzama yetkili kişilerce açılacak davalarda incelenmesinin mümkün olması, ortak sıfatı dikkate alınarak vergi dairesince davacı adına tesis edilen ve güncel ve meşru bir hak ya da menfaatini etkileyen bir işlem bulunmaması hususları bir arada değerlendirildiğinde; farklı bir tüzel kişiliği haiz şirket adına tesis edilen haciz işlemlerinin şu aşamada davacının menfaatini ihlal etmesinin söz konusu olmadığı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden Mahkeme kararının onanmasına ilişkin Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 25/02/2021 tarih ve E:2019/1468, K:2021/1312 sayılı yayımlanmamış kararı)

2.2.2. "Ek Tasfiye (İhya Davası)" Görüşü

2.2.2.1. Genel Olarak

Türk Dil Kurumu'na göre; ihya, yeniden canlandırma, diriltme anlamına gelmektedir.²⁵⁹ Bazı durumlarda, tüzel kişilik son bulsa dahi hukuki ilişkinin süjesi olabilir. Tüzel kişiliğin sicilden hatalı olarak silinmesi halinde bazı durumlarda, üyeler tekrar çağrılır ve tasfiye tamamlanır ancak bazı durumlarda da tasfiyenin tamamlanması fiil ihtiyaçların (işçilere karşı yükümlülükler, tapu kütüğüne karşı, vergi dairesine karşı dava açılması gerekliliği gibi) ortaya çıkmasıyla da gündeme gelebilir. Bu durum, sadece şirketin borçlu olduğu durumlarda değil, alacaklı olduğu durumlarda da gündeme gelebilir.²⁶⁰ Adli yargıda, tüzel kişiliği sona ermiş şirketlerin açacağı ya da bu şirketlere karşı açılan davalardaki ehliyet sorunu bakımından, genel olarak içtihat birliği sağlanarak, ihya davası yolunun benimsendiği; ancak idari yargıda, ihya davasına ilişkin görüşün, azınlıkta kaldığı görülmektedir.

Eski Ticaret Kanunu'muzda, tasfiyeden sonra şirketin yeniden canlandırılarak ihya edilmesine ilişkin düzenleme bulunmamaktaydı ancak doktrinde Kanunda açık hüküm olmamasına rağmen ihya davasının açılabilceği savunuluyordu. Bu görüşler de dikkate alınarak düzenlenen yeni TTK'nın 547. maddesine göre: "tasfiyenin kapanmasından sonra, ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa; son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler neticelendirilinceye kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler." Mahkeme kararı olmadan, herhangi bir makam ya da merciin işlem veya kararıyla terkin olunan şirketin,

²⁵⁹ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.03.2020)

²⁶⁰ Kale, (Taraf), s. 178.

ihya edilemeyeceği savunulmuştur.²⁶¹ Asliye Ticaret Mahkemesi, istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir.

İhya davası ile, tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinme ile sona eren bir şirketten alacaklı olan kişinin, söz konusu tüzel kişinin usule aykırı olarak tasfiye edildiği iddiasını, görülmekte olan davada değil ayrı bir dava olan "ihya (ek tasfiye) davası"nda ileri sürmektedir. Alacaklıya, tasfiyesi şeklen tamamlanmış şirkete açtığı davada, ilk derece mahkemesince, ihya davası açması için süre verilir, bu nedenle asıl davada ihya davası "bekletici mesele" yapılır. İhya davasının sonucuna göre asıl davaya devam edilir.²⁶²

Tüzel kişiliği sona ermiş şirketin açtığı veya ona karşı açılan davada, şirketin mal varlığı yoksa mahkemenin işin esasına girmeden davayı usulden reddetmesi gerektiği savunulmuştur.²⁶³ Buradan, mal varlığı olmadığı için borcun tüzel kişiliği sona ermiş şirketten tahsil edilemeyeceğinin ilk aşamada incelenmesi gerektiği anlamı çıkarılabilir. Ancak, bu hususun ilk bakışta anlaşılması zor olması nedeniyle ihya davası açılması için süre verilerek, ayrı bir dava olan ihya davasında incelenmesinin daha doğru olduğu kanaatindeyiz.

6102 sayılı Kanun ile hukuk düzenimize giren bu hükümde, Alman hukukundan esinlenilmiştir. Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nda yer alan bu düzenleme tercüme edildiğinde, bizim hukukumuzdaki halinden farklı olduğu görülmektedir. Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nun 273. paragrafının IV. fıkrasındaki bu hükme göre, "Başka tasfiye işlemlerinin gerekli olduğu sonradan ortaya çıkarsa, bir ilgilinin başvurusu üzerine mahkeme şimdiye kadarki, tasfiye memurlarını yeniden atamak veya başka tasfiye memurları tayin etmek zorundadır." ²⁶⁴

²⁶¹ Yavuz, agm.

²⁶² Demirsatan, agm. s.15.

²⁶³ Kale, (Taraf), s. 180.

²⁶⁴ Şener, age., s.4.

Limited şirketlere ilişkin TTK m. 643'e göre, "limited şirketlerde, tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileriyle ilgili olarak anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır." Bu nedenle, ek tasfiyeye ilişkin TTK m. 547 hükmü, Kanunda anonim şirket başlığı altında düzenlenmişse de, limited şirketlerde de doğrudan uygulama alanı bulur. Dolayısıyla bundan sonra anonim şirketlerdeki ek tasfiye usulüne ilişkin tüm açıklamalar, limited şirketler için de geçerlidir.

Ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanan anonim ve limited şirketlerde ortaklık, Kanunda zikredilen durumların gerçekleşmesiyle (genel kurul kararı, şirketin iflasına karar verilmesiyle vs., anonim şirketlerde TTK m. 529-531. madde hükümleri ile limited şirketlerde TTK m. 636. maddedeki hallerin gerçekleşmesi hallerinde) sona erer. Ancak bu durumda tüzel kişilik kendiliğinden sona ermez.

Demirsatan'a göre, tüzel kişinin tasfiyeden arta kalan hukuki ilişkileri nedeniyle tüzel kişinin varlığını koruduğu ve tasfiyenin hukuka uygun yapılmadığı iddiasını içeren ihya davası usulü, hatalıdır. Davanın bir unsuru olan dava şartının ayrı bir incelemeye tabi tutularak, dava dışına çıkarılması usul hukuku yönünden sorgulamaya değer bir uygulamadır.²⁶⁵ Davada taraf olan tüzel kişinin ehliyetinin bulunup bulunmadığı ihya davasında değil, tüzel kişiliği sona eren ortaklığa karşı açılan davada incelenmeli, bir dava şartı olan ehliyetin incelenmesi ayrı bir davaya (ihya davasına) sevk edilmemelidir. Bir dava şartının var olup olmadığının görülmekte olan davada değil de ayrı bir davada incelenmesi, şekli ve maddi hukuk bakımından temellendirilmesi güç bir uygulamadır. Ancak, TTK geçici 7 ve 547. madde kapsamında kalan ortaklıklar için ek tasfiye yoluna gidilebilir.²⁶⁶

Öte yandan, TTK geçici 7. maddesi kapsamında sicilden terkin edilen şirketin, defter ve belgelerini kanuni süresinde ibraz etmediğinden bahisle, 5520 sayılı KVK'nın

²⁶⁵ Demirsatan, agm. s.18.

²⁶⁶ Demirsatan, agm. s.19.

17. maddesinin 5904 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen 9. fıkrası²⁶⁷ kapsamında kanuni temsilci adına yapılan tarhiyata dava açılmaması üzerine düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, ilk derece mahkemesince, 5520 sayılı KVK'nın 17. maddesinin 9. fıkrası kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilebilmesi için şirketin tasfiyesinin tamamlanarak tüzel kişiliğinin sona ermiş olması gerektiği, olayda ise şirketin TTK'nın geçici 7. maddesi çerçevesinde, tasfiye edilmeksizin ticaret sicilinden silindiği, dolayısıyla tasfiye tamamlanarak tüzel kişiliğin sona erme durumunun söz konusu olmadığı, amme alacaklısının silinme tarihinden başlayarak, beş (5) yıl içinde, Mahkemeye başvurarak şirketin ihyasının isteyebilmesinin mümkün olması karşısında, bu yola başvurulmaksızın doğrudan KVK'nın 17/9. maddesine dayanarak kanuni temsilci adına yapılan tarhiyatların hukuka aykırı olduğu, yapılan tarhiyatlar hukuka aykırı olduğundan, buna dayanılarak düzenlenen dava konusu ödeme emrinin iptaline dair verilen karar²⁶⁸, istinaf merciince, olağan tasfiye usullerine göre tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinen şirketlerle, TTK geçici 7. maddeye göre sicilden silinen şirketler arasında bir fark olmadığı²⁶⁹, her ne kadar 6762 sayılı (eski) Ticaret Kanunu'nda ve yeni 6100 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda geçici

²⁶⁷ 21.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanunun 74. maddesiyle bu madde hükmü yürürlükten kaldırılarak, 7103 sayılı Kanunun 9. maddesiyle, 213 sayılı Kanunun 10. maddesinin 5. fıkrasına eklenmiştir.

²⁶⁸ Benzer yönde Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 12.06.2018 tarih ve E:2017/1614, K:2018/819 sayılı yayımlanmamış kararı, (UYAP): "Uyuşmazlık konusu olayda asıl borçlu kooperatifin 16.11.2012 tarihinde tasfiye sürecine girdiği, ancak süresi içinde tasfiye işlemleri tamamlanamadığından, Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca 31.12.2013 tarihinde sicilden re'sen terkin edilerek tüzel kişiliğinin sona erdiği anlaşılmış olup yukarıda yer verilen kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 9. fıkrası kapsamında kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına ceza kesilebilmesi için şirketin tasfiyesinin tamamlanarak tüzel kişiliğinin sona ermiş olması gerektiği, olayda ise; şirketin Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi kapsamında tasfiye edilmeksizin ticaret sicilinden silindiği, dolayısıyla tasfiye tamamlanarak tüzel kişiliğinin sona erme durumunun söz konusu olmadığı, amme alacaklısının silinme tarihinden itibaren 5 yıl içinde Mahkemeye başvurarak şirketin ihyasının isteyebilmesinin mümkün olması karşısında, bu yola başvurulmaksızın doğrudan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan anılan maddesine dayanarak doğrudan kanuni temsilci adına özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği açıktır."

²⁶⁹ Öte yandan, ihya davasının sadece tasfiyeye girmeden TTK. geçici 7. madde hükümlerine göre, tüzel kişiliği sona ermiş şirketlere uygulanacağı; olağan tasfiye süreci sonucunda sona eren şirketlerin, tasfiyeden önceki dönemlere ilişkin vergi borçlarında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/9. maddesinin uygulanacağına ilişkin görüşler mevcuttur. Ancak, VUK 10. maddeye eklenen 6. fıkra ile bu tartışma son bulduğu savunulmuştur; Işık, Atiye Merve, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, s.141.**

7. maddesi dışında, şirketlerin ihyası düzenlenmemiş olsa da, Yargıtay önüne gelen pek çok uyuşmazlıkta, olağan tasfiye usulleriyle tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinen anonim yada limited şirketin, belli koşullarda yeniden ticaret siciline tescilinin olanaklı olduğuna karar verildiği, ticaret sicilinden silinmiş olan şirketin, hukuki menfaatleri bulunanlar tarafından haklı sebeplere dayanılarak, silinme tarihinden itibaren beş (5) yıl içerisinde ihyasını istenebiliyor olmasının, 5520 sayılı Yasanın 17/9. maddesi uyarınca vergi idaresine kanuni temsilci, şirket ortağı ve tasfiye memuru adına tarhiyat yapabilme, ceza kesebilme yetkisini kaldırmayacağı, bu nedenle ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir.²⁷⁰ Bu kararda, istinaf merciince ihya davasıyla 5520 sayılı Yasanın 17/9. maddesi (yeni haliyle 213 sayılı Kanun 10/5. ve 6. fıkralar) nin birbiriyle ilişkisine dair yeterli açıklamaya yer verildiği söylenemez. 7103 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun 10. maddesine eklenen 6. fıkra ile olağan tasfiye usulü uygulanmadan TTK geçici 7. madde kapsamında kapatılan şirketlere de uygulanacak vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemlerinin kanuni temsilci adına yapılacağı düzenlenerek söz konusu ilk derece mahkemesinin kararındaki duruma açıklık getirilmiş olsa da, TTK'daki ihya davasıyla 5520 sayılı Yasanın 17/9. maddesinin (yeni haliyle 213 sayılı Kanun 10/5. ve 6. fıkralar) ortak yanı her iki durumda da ortada tüzel kişiliği sona ermiş vergi borçlusu bir şirketin bulunmasıdır. Ancak, kanaatimizce hakkında henüz tarhiyat yapılmamış veya ceza kesilmemiş mükelleflere 213 sayılı Kanunu'nun 10. maddesinin 5. ve 6. fıkraları öncelikle uygulanmalıdır.²⁷¹

²⁷⁰ İstanbul 6. Vergi Dava Dairesi, 26/12/2019 tarih ve E:2019/2499, K:2019/3629 sayılı yayımlanmamış karar, UYAP.

²⁷¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yakın tarihli bir kararında tüzel kişiliği sona eren şirket adına yapılan vergi ziyai cezalı geçici kurumlar vergisi tarhiyatının, 213 sayılı Kanun 10/5. ve 6. fıkralar kapsamında davacı münfesihi şirketin tasfiye memuru adına yapılmasına gerek olup olmadığına değinmeyerek, davanın doğrudan ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2019/319, K:2019/272 sayı ve 27/03/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

2.2.2.2. Ek Tasfiyeye Başvurunun Koşulları

2.2.2.2.1. Anonim veya Limited Şirketin Ticaret Sicilinden Silinmiş Olması

Ek tasfiyenin tabii şartı, anonim veya limited şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi yani ticaret sicilinden silinmesidir. TTK m. 545'e göre, tasfiye memurlarının talebi üzerine sicil müdürlüğü tarafından, şirketin ticaret unvanı ticaret sicilinden silinir. (TTK. 545 hükmü anonim şirketlere ilişkin olsa da, TTK m. 643 hükmü nedeniyle, limited şirketlerde de uygulanacağı yukarıda belirtilmişti.)

2.2.2.2.2. Ek Tasfiye Yapılmasını Gerektirecek Durumların Ortaya Çıkması

Anonim veya limited şirket, ticaret sicilinden silindikten sonra, Şener'e göre; TTK m. 547 ek tasfiyeyi gerektirecek halleri belirtmeden sadece "ek tasfiye işlemlerinin yapılması" ifadesini kullansa da, ek tasfiyeyi gerektirecek üç hal bulunmaktadır:

-Ortaklığın tasfiyede değerlendirilmemiş mal varlığı değerlerinin (mal veya alacak gibi aktif nitelikteki değerler) bulunması,

-Ortaklığın borçları nedeniyle ek tasfiyeye başvurulması (Tasfiye sırasında alacağı dikkate alınmamış bir alacaklının ortaya çıkması),

-Tasfiye tamamlandıktan sonra, alacak veya borç ödenmesi işlemlerinden farklı olarak, yapılması ihmal edilmiş usuli bir işlemin olduğunun farkedilmesi (Örneğin; anonim veya limited şirketin lehine tesis edilmiş bir ipoteğin, asıl borç ödenmiş olmasına rağmen, tapu sicilinden terkininin yapılmaması)²⁷²

²⁷² Şener, age, s. 31.

Çalışmamızın konusunu, tüzel kişiliği sona eren anonim veya limited şirket adına vergi borcu çıkartıldığında, tesis edilen vergisel işlem (ödeme emri²⁷³, ihbarname²⁷⁴ vs.) için ortaklık adına nasıl ve kim tarafından dava açılacağı sorunu oluşturduğundan, burada sadece "ortaklığın borçları nedeniyle ek tasfiyeye başvurulması" durumu incelenecektir.

2.2.2.2.1. Ortaklığın Borçları Nedeniyle Ek Tasfiyeye Başvurulması

Anonim veya limited şirketin, tasfiye sürecinin tamamlanıp, ortaklığın ticaret sicilinden silinmesi, bu şirketten alacaklı olanların alacağını kendiliğinden ortadan kaldırmaz. Zamanaşımı süresi içinde, alacaklı alacağını ek tasfiye yoluyla talep edebilir. Nitekim, TTK 547. maddede, ek tasfiyeyi talep edebilecekler olarak "alacaklılar" da gösterilmiştir. Aynı şekilde, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen tüzel kişiliği sona ermiş ortaklığın ek tasfiyesini devlet de isteyebilir.²⁷⁵

Şener'e göre, eğer anonim veya limited şirketin tasfiye süreci, usulüne uygun yapılmış ise, kural olarak ek tasfiye talep edilemeyecektir.²⁷⁶ Ancak, vergi hukukunda, vergi dairesinin, tüzel kişiliği sona eren anonim veya limited şirketi, tarh zamanaşımı içinde tüzel kişiliği sona erdikten sonra dahi incelemeye alarak, ortaklık adına usulüne uygun yapılmış normal tasfiye sürecinden sonra, tarhiyat yaptığı göz önüne alındığında, normal tasfiye sürecinde ortada olmayan bu vergi borcunun tahsili için ek tasfiye istemesi halinde, normal tasfiye sürecinin usulüne uygun olup olmadığı şartının aranmaması

²⁷³ Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, kamu hukukundan doğan alacaklarının tahsili, bunların özel hukuktan doğan alacaklarının tahsilinden farklı kurallara tabidir. 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenen bu kurallar, vadesinde ödenmeyen söz konusu alacakların cebren tahsili için devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine, özel hukuk kişilerine tanınmayan üstün hak ve yetkiler verir. Ödeme emri de, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, kamu alacağının tahsili amacıyla sahip oldukları imkanın ilk aşamasıdır. Kamu borçlusuna son kez yapılan uyarı niteliğindedir. Ödeme emri, alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade açıklaması niteliğinde olup, hukuka aykırılık iddiaları kanunla sınırlanmış, kesin ve uygulaması zorunlu niteliği olan bir idari işlemdir. Candan, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun** (Amme Alacakları), Mali Akademi Yayınları, 2017, s. 293.

²⁷⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesine göre, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur.

²⁷⁵ Şener, age, s. 41.

²⁷⁶ Şener, age, s. 42.

gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü bu halde, normal tasfiye sürecinde şirket adına vergi borcu bulunmamakta, daha sonra yapılan vergisel inceleme ile ortaya çıkmaktadır.

2.2.2.3. Yargıtay'ın Alacaklıların Ek Tasfiyeye Gidebilecekleri Yönünde Kararları

Yargıtay birçok kararında, ticaret sicilinden terkin işleminin ardından, ticaret şirketinden alacağı bulunduğu iddiasında olan bir alacaklının, bu alacağını, sadece, terkin edilen ticaret şirketinin, Kanuna göre ihyasını gerçekleştirmek suretiyle tahsil edebileceğini belirtmiştir.²⁷⁷

Yargıtay, tüzel kişiliği sona eren bir şirketten alacağı kıdem ve ihbar tazminatları ile ücret alacağı için dava açan davacı işçinin davasını, söz konusu şirketin dava açılmadan önce tasfiyesinin sona ererek ticaret sicilinden terkin edildiğinden bahisle reddeden ilk derece mahkemesinin kararını, ticaret sicilinden silinmenin kurucu değil açıklayıcı olduğunu, borçlu olan bir şirketin ticaret sicilinden silinmesinin, mücerret tüzel kişiliği sona erdirmediğini, davacı vekiline alacaklı olduğu şirketin ihyası için uygun süre verilerek, bu dava açıldığı takdirde bu davanın sonucunun beklenmesi gerektiğini belirterek bozmuştur.^{278 279}

Yargıtay, tüzel kişiliği sona eren şirketten alacaklı olana kişiye ihya davası açılması için süre verilmesini, ilgili kişinin bu davayı açmakta "hukuki yararı" olma şartına bağlamıştır. Sadece tasfiyenin hukuka aykırı olduğunu ileri sürmek, "hukuki

²⁷⁷ Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, E:2010/9283, K:2010/6462 sayı ve 24.10.2011 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

²⁷⁸ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, Esas: 2001/10852, K: 2001/10921 sayı ve 25.06.2001 tarihli karar. (<http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=23017> , Erişim Tarihi: 20.08.2019)

²⁷⁹ Alman Hukuku'nda da, bir görüşe göre, tüzel kişilik ticaret sicilinden silinme ile değil, malvarlığının tamamıyla sona ermesiyle sona erer, dolayısıyla sicilden silinme açıklayıcıdır. Bunun karşısında yer alan görüşe göre ise tüzel kişilik, sicilden silinme ile ortadan kalkar. Ancak bu görüş, tasfiyeden sonra tüzel kişiliğe ait malvarlığının ortaya çıkması durumunda, tüzel kişiliğin dava ve taraf ehliyeti bakımından sorunlara yol açmaktadır. Bu iki görüşün orta yolu olarak nitelendirilebilecek görüşe göre ise, şirketlerin tüzel kişiliği hem sicilden silinme hem de malvarlığının sona ermesi ile sona erer. Bu durumda, haksız silinme anlam ifade etmez ve tasfiyeye devam olunur. (Kale, (Taraf), s. 84)

yarar"ın mevcut olduğunu kanıtlamada yeterli olmayacaktır.²⁸⁰

Öte yandan, şirketin tasfiye sürecindeki ticaret sicili ilanlarına rağmen alacaklılar listesine adını yazdırmayan kişinin alacağının düşmeyeceğini, bu alacak için ihya davası açılması gerektiğine hükmettiği kararda; davacının X A.Ş.'den alacağı için icra takibi başlattığı, ancak şirketin ticaret sicil kaydının silindiği, bu nedenle ihyasının talep edildiği davada ilk derece mahkemesi tarafından; iddia, savunma, bilirkişi raporu ve dosya kapsamına göre, tasfiye süresi boyunca usulsüzlük yapılmadığı ve şirket bilançosu incelendiğinde; iddia edilen borcun, tespit edilemediği gerekçesiyle, davanın reddine dair verilen kararı; tasfiye sürecinde bulunan bir şirketten alacaklı bulunan kişilerin yapılan ilanlara rağmen alacaklarını yazdırmamalarının, alacağın düşmesini gerektirmeyeceği, bir başka deyişle alacağın var olmadığını göstermeyeceği, zira; yerel mahkemenin, davayı reddetme gerekçesinin aksine, bu aşamada, iddia edilen alacağın gerçekte var olup olmadığının işbu davada değerlendirmeye tabi tutulamayacak olduğu belirterek, ihya davasında alacaklının alacak iddiasının doğruluğunun tespitinin ihya davasında yapılamayacağına hükmetmiştir. Şener'e göre, kararının son kısmı eleştiriye açıktır. Şener, TTK 547. maddenin gereği olarak, ihya (ek tasfiye) davası bakımından, alacağın gerçekten mevcut olup olmadığı, ortaklığın başkaca bir malvarlığının bulunup bulunmadığı ve tasfiyenin usulüne uygun tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi gerektiğini belirterek, söz konusu Yargıtay kararını eleştirmektedir.²⁸¹ Yargıtay'ın "hukuki yarar" kavramına vurgu yaptığı, 1998 yılında uğradığı trafik kazasında kazaya karışan aracın davalı şirkete ait olduğunun belirlendiğini, ancak şirketin kendisini feshederek hukuki varlığının ortadan kaldırıldığını ileri sürerek, şirketin ihyasına karar verilmesini talep edildiği davada; ihya davalarında hasım olarak Ticaret Sicil Memurluğu ile şirketin tasfiye memurlarının gösterilmesi gerektiğini belirterek, ilk derece mahkemesince davacının şirketin tasfiyesinden sonra alacak iddia etmesinin mümkün olamayacağı

²⁸⁰ Şener, age. s. 76.

²⁸¹ Şener, age, s. 58.

gerekçesiyle davanın reddine dair verdiği kararı bozarak, tasfiye işlemleri gerektiği gibi yani usulüne uygun şekilde tamamlanmamış ve tasfiyesi gereken bazı hususlar eksik bırakılmışsa, tüzel kişinin kaydı, ticaret sicilinden silinse dahi, tüzel kişiliğin sona erdiğinin kabul edilemeyeceğine, ihyası istenilen anonim şirketin, ticaret sicilinden silinmesi tarihinden önce, şirkete ait bir aracın karıştığı trafik kazası sonucunda, davacının zarara uğradığının iddia edildiği, şirketin sorumlu tutulmasını gerektirebilecek söz konusu durum nedeniyle, ticaret sicilindeki silinme kaydının kaldırılması isteminde bulunulabileceği ve davacı tarafın, alacaklı olduğunu iddia ettiği ticaret sicilinden terkin edilmiş anonim şirketin, tekrardan ihyasını talep etmesinde, hukuki yararının var olduğuna hükmetmiştir.

Kooperatif ortağa, kurada isabet eden taşınmaz devredilmeden kooperatifin ticaret sicilinden silinmesi halinde; bir başka davada kooperatiften ihraç edilen ortağın, ihraç kararını mahkeme kararı ile iptal ettirmesi üzerine, kooperatiften daire alacağını talep ettiği halde de Yargıtay, davacıların alacaklı olduğu şirketlerden alacağını tahsil etmek için, ihya davası yolunu izlemesinde hukuki yararı olduğunu içtihat etmiştir.²⁸²

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından X Ltd. Şti. aleyhine başlatılan icra takibi sırasında, şirketin adresinin tespiti için yazılan müzekkere cevabından ticaret sicilinden kaydının re'sen silindiğini öğrenilmesini üzerine, alacağın tahsili için Ankara Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne karşı açılan ihya davasında, 6102 sayılı TTK'nın geçici 7. maddesi çerçevesinde ticaret sicilinden kaydı silinen X Ltd. Şti. için davalı sicil müdürlüğünce ihtarname hazırlandığı ve ihtarnamenin Ticaret Sicil Gazetesi'nin 07/10/2013 tarihinde yayınlandığı, fakat; ihyası istenilen şirkete veya şirketin temsilcilerine tebligat yapıldığına ilişkin herhangi bir bilgi belgenin veya tebligatın dosyaya sunulmadığı gibi dosyaya sunulan ihyası istenen şirkete çıkartılan tebligatın ise yetersiz adresten ötürü iade edildiği, ihyası istenen şirketin tebligat adresinin eksik

²⁸² Bu kararlar için bkz.: Şener, age., s. 46 ila 48.

yazıldığı, bu hale göre şirkete ya da şirket temsilcilerine tebligat yapılmadığı anlaşıldığından, davanın kabulü ile X Ltd. Şti.'nin bahsi geçen icra takip dosyası ile sınırlı olmak üzere ihyasına karar veren Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 21. Hukuk Dairesi'nin kararını onanmıştır.²⁸³ Bu kararda da, tüzel kişiliği sona eren şirketten alacaklı olan kişinin, şirketin ihyası için açtığı davada, dava esnasında ihyası istenen şirkete usulüne uygun olarak dava süreci hakkındaki tebliğ yapılmadığından, ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuş ve istinaf mercii tarafından yeniden karar verilmiştir. Söz konusu istinaf kararına yapılan temyiz talebi de reddedilmiştir.

Tüm bu kararlardan, özel hukukta tüzel kişiliği sona eren şirketlerden alacaklı olanlara, ihya davası açılması için süre verilmesi usulünün genel olarak benimsendiği (aşağıda yer verilen istisnai farklı kararlar mevcut olmakla birlikte) görülmektedir. Ancak benzer bir durum olmasına rağmen, tüzel kişiliği sona eren şirketler adına, bir alacak için vs. sebeplerle, idareler tarafından, idari işlem tesis edilmesi halinde, aynı usulün idari yargı merciilerince benimsenmediğini görmekteyiz.

2.2.2.4. Yargıtay'ın Ek Tasfiye Görüşünü Benimsemediği Kararlar

Yargıtay'ın, tüzel kişiliği sona eren şirkete karşı açılan davalarda, davacıya ihya davası açılması için ek süre verilmesine ilişkin içtihadıyla çeliştiği kararları da mevcuttur. Yargıtay bir kararında, tüzel kişiliği sona eren ortaklığın taraf ehliyeti kalmadığı için davanın reddedilmesi gerektiğini bildirmiştir. Bir başka kararında ise, ilk derece mahkemesi tarafından davacıya ihya davası için değil, kooperatifin sicilden terkin işleminin iptali için Ticaret Sicil Memurluğu'na karşı dava açılması için süre verilmesine hükmetmiştir.²⁸⁴ Şener'e göre, bu kararda belirtilen "kooperatifin sicilden terkin işleminin

²⁸³ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E:2019/2058, K:2019/4238 sayı ve 10/06/2019 tarihli yayımlanmamış karar. Bu doğrultuda benzer bir karar için Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E:2018/978, K:2019/2730 sayı ve 08/04/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

²⁸⁴ Bu kararlar için bkz.: Şener, age., s. 49-50.

iptali" davasıyla ihya davası kastedilmemiştir. Oysa, "terkin işleminin iptali davası" şeklinde ayrı bir dava olmadığından, burada davacıya ek tasfiye davası açması için süre verilmesi gerektiği savunulmuştur.²⁸⁵

2.2.2.5. Danıştay'ın "Ek Tasfiye"ye İlişkin Kararı

Yargıtay tarafından -çelişkili kararlar mevcut olsa da- büyük ölçüde benimsenen, tüzel kişinin tasfiyeden arta kalan hukuki ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan alacakların tahsili için alacaklının ihya davası ile ortaklığın tüzel kişiliğini tekrar alacağı ile sınırlı olarak canlandırmasına dair görüşünün idari yargıda benimsendiği pek söylenemez. Bununla birlikte, Danıştay yakın tarihli bir kararında kısmen de olsa tüzel kişiliği sona eren ortaklığa vergi dairesince yapılacak vergi iadesinin, şirket ortaklarınca asliye ticaret mahkemesine başvurularak şirketin ihyası sağlandıktan sonra, ortaklar arasında paylaşılması gerektiğine hükmetmiştir. Bu kararda, tasfiyesi tamamlanmış olan şirketin, ticaret sicil kayıtlarından silindikten sonra, şirkete ait hak veya borçların ortaya çıkması durumunda, söz konusu hakkın, ilk olarak, şirket uhdesinden alınması ve sonrasında varsa vergileri ödendikten sonra bu hakların, ortakların arasında dağıtılması fakat tasfiye olunan şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden, şirketin ihyasının istenmesi ile şirketin canlandırılmasının, hukuk uygulamasında, Yargıtay içtihatları ile doktrince kabul gördüğü belirtilerek, vergi dairesinden ortağı olduğu şirketin vergi iade alacağını hissesi oranında talep eden davacı şirket ortağının talebinin reddine dair dava konusu işlemi iptal eden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.²⁸⁶ Ancak bu karar tek başına, Danıştay'ın vergi dairelerince, tüzel kişiliği sona eren şirketlere vergi borcu için yapılan takipte, ek tasfiye (ihya) davası açılması için mühlet verilmesi görüşünü benimsediğini göstermemektedir.

²⁸⁵ Şener, age., s. 50.

²⁸⁶ Danıştay 4. Daire, E:2016/1728, K:2017/7246 sayı ve 01/11/2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

Danıştay, 24.9.2007 tarihinde tasfiyeye girerek, 31.12.2008 günlü TTSG’de yayınlanan ilanla sicil kaydı silinen şirket adına düzenlenen 08.07.2011 tarihli ödeme emrinin iptali talebiyle, şirket tarafından açılan davada; ilk derece mahkemesince, tüzel kişiliği dolayısıyla taraf ehliyeti bulunmayan şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili bulunsu dahi, ödeme emri düzenlenemeyeceği, düzenlenen ödeme emrinin ise hukuki sonuç doğurmayacağı, bu ödeme emrinin, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesinin söz konusu olmadığı, (münfesihi) şirketin, taraf olma ve dava açma ehliyetinin olmadığı açık olduğundan; davanın ehliyet yönünden reddine dair kararı onamış, ancak söz konusu karardaki karşı oyda belirtildiği üzere, davacı şirketin Ankara 8. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin kararıyla "şirketin tasfiye halinde ihyasına" karar verildiğini, bu nedenle dava açma tarihi itibarıyla tüzel kişiliği haiz olduğunu dahi kabul etmeden, ihya davası müessesini görmezden gelmiştir.²⁸⁷

2.2.3. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketlerin Dava Açma Ehliyeti Sorununa Vergi Yargısı'nda Getirilen Diğer Yaklaşım: Açıklamalı Ehliyet Ret Görüşü

Vergi yargısında genel kabul gören bu yaklaşımda²⁸⁸, ticaret sicilinden silinen şirketin, ticaret sicilinden silinmesinden sonra; haklara sahip olmasının, borçlu kılınmasının ve temsilinin hukuken mümkün olmadığı; bunun sonucu olarak, tüzel

²⁸⁷ Danıştay 4. Daire, E:2016/927, K:2016/3020 sayılı ve 13/06/2016 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

²⁸⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 10/03/2021 tarih ve E:2020/1136, K:2021/275 sayılı yayımlanmamış kararı: "... Tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi tasfiyesi tamamlanmış şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesi veya başka bir idari işlem tesis edilmesi hiçbir hukuksal sonuç yaratmayacağı gibi, ancak kanuni organları aracılığıyla temsil edilebilen şirketlerin tüzel kişiliğinin sona ermesi, organlarının da sona ermesine yol açtığından, yargı yerlerinde temsil edilebilmelerine olanak bulunmamaktadır... Diğer yandan, hiçbir hukuksal sonuç doğurmayan işlemlerin idari davalara konu edilmesi de olanaksızdır. Bu durumda, tüzel kişiliği sona eren şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğu incelenerek verilen ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır." Söz konusu kurul kararı karşı oylu çıkmı, karşı oyda "...hukuksal varlığı olmayan şirket adına açılan davanın incelenmesine ve bu davada verilen kararın davalı idare tarafından temyiz edilmesine yasal olanak bulunmadığından, temyiz isteminin incelenmeksizin reddi gerektiği" belirtilmiştir, UYAP.

kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, eski ortaklar, temsilciler ve tasfiye memurlarıyla ilgili hükümler saklı kalmak kaydıyla, münfesi şirket adına tarh ve tahsile yönelik işlem tesis edilemeyeceği, edilse dahi bir hukuki netice de doğurmayacağı, münfesi şirket hakkında, hukuki netice doğurmayan, bir başka deyişle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemin ise, şirketin menfaatini ihlal etmesinin de söz konusu olmayacağı, feshedilmekle birlikte, tüzel kişiliği sona ermiş olan şirketin, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulacağından, münfesi tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmenin olanaklı olmadığı, bu nedenle, tasfiyesi bitirilip, ticaret sicilinden silinmekle hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin, davada taraf olma ehliyeti bulunmadığından davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği savunulmaktadır. Bu kararlar, tasfiyesi tamamlanmış şirket hakkındaki idari işlemin hukuki sonuç doğurmayacağı belirtilmesine rağmen, bu gerekçeyle işlemin iptaline karar verilmemesi bakımından eleştirilmiştir.²⁸⁹

Benzer şekilde, idare mahkemelerinin görevine giren davalarda, idare mahkemelerince de davanın, ehliyet yönünden reddedildiği görülmektedir..²⁹⁰

Tüzel kişiliği sona ermiş şirketler adına yapılan işlemlere karşı açılacak davalarda ehliyet sorunu, ölen bir kişi adına düzenlenen bir idari işlemin iptali için açılan davadaki ehliyet sorununa benzetilebilir.²⁹¹ Nitekim, çoğunlukla mükellef vefat ettikten sonra, bu kişi adına düzenlenen vergisel işlemler (Bu işlem, uygulamada genellikle ödeme emri olmaktadır.) mirasçılara tebliğ edilmekte ve mirasçılar tarafından kendi adlarına tesis

²⁸⁹ Canyaş, agm., s. 370.

²⁹⁰ " ... Bu durumda; davacı şirketin tüzel kişiliğinin, ticaret sicil kaydının terkinyle birlikte sona erdiği anlaşıldığından, bu tarihten sonra açılan davada, davacı şirketin taraf ehliyeti bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmaktadır.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 7. İdari Dava Dairesi'nin, 12/01/2017 tarih ve E:2017/5, K:2017/1 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP)

²⁹¹ Gerçek kişilerin ehliyetine ilişkin de, İYUK 31. madde hükmü gereği, HMK hükümleri uygulanır. HMK ehliyet kavramını, TMK'ya göre belirlediği için, bu hususta TMK düzenlemelerine bakmak gerekir. TMK 28. maddeye göre, kişilik ölümle son bulur. Kişinin ölmesiyle, medeni haklardan yararlanma, yani taraf ehliyeti son bulur.

edilmeyen bu işlemlere karşı, ileride icra takip usullerinden kaçınmak için açılan davalarda, münfesi şirketler adına açılan davalarda olduğu gibi dava ehliyet yönünden reddedilmektedir. Ölen kişi adına düzenlenerek mirasçısına tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan bir davada, murisin kişiliğinin, öldüğü tarihte sona ermiş olduğu, bu tarihten itibaren, bu şahsın haklara sahip olmasının, borçlu kılınmasının ve temsiline hukuken mümkün olmadığı, şahsın kişiliğinin, sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili bulunsadahi; muris adına ödeme emri düzenlenemeyeceği, düzenlenen ödeme emrinin de herhangi bir hukuki netice doğurmayacağı; davacı adına düzenlenmediği anlaşılan dava konusu ödeme emrinin, salt davacıya tebliğ edilmesi nedeniyle davacının menfaatinin ihlal edilmesi ve davacı bakımından, hukuki netice doğurmasının söz konusu olmayacağı gibi, ölen kişi adına ölüm tarihinden sonra düzenlenen ödeme emrine dayanılarak haciz gibi cebren tahsil işlemlerine geçilemeyeceğine ilişkin ilk derece mahkemesinin kararının, Danıştay 9. Dairesi'nin, idari yargıda amacın, idarenin faaliyetlerin, hukuka uygunluk denetiminin yapılması, hukukun üstünlüğünün sağlanması olduğuna göre menfaat kavramının; dar olarak değil, geniş yorumlanması gerektiği, davalı idarenin, muris adına düzenlenen ödeme emrini davacıya tebliğ ederek ödeme emri içeriği borçla ilgili olarak davacıyı muhatap gördüğünü ve işleme devam edeceğini ortaya koyduğu gibi mirasçılık hakları göz önünde bulundurulduğunda ödeme emri ölen kişi adına düzenlenmiş ise de davacının güncel, meşru ve kişisel çıkarını etkilediğinin kabulü gerektiğinden bahisle bozulması üzerine, ilk derece mahkemesinin ısrar kararıyla davayı inceleyen, Danıştay VDDK, ilk derece mahkemesinin kararını, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuştur.²⁹²

²⁹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2016/1310, K:2017/77 sayı ve 15.2.2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP. Bununla birlikte, ölen kişi adına açılan davalarda ehliyet sorununa ilişkin içtihat birliğinin sağlanamamıştır. Ölen kişi adına düzenlenerek mirasçıya tebliğ edilen ödeme emrine karşı kendi adına dava açan mirasçının davasında, ehliyet ret kararı veren ilk derece mahkemesinin kararı; İstanbul 6. Vergi Dava Dairesi tarafından, (Danıştay 9. Dairesi'nin yukarıda belirtilen gerekçesiyle aynı şekilde) davacı davayı açmak da ehliyetli görüldüğünden, bozulmuştur. İstanbul 6. Vergi Dava Dairesi, E: 2016/1965, K:2016/148 sayı ve 14/10/2016 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

Ticaret sicilinden silinen şirketlerin açtığı davalarda verilen açıklamalı ehliyet ret kararlarını, idari yargıdaki genel ehliyet ret kararlarından ayırmak gerekir. Bu kararlarda, örneğin bir parselasyon planına dava açan X kişinin, işlemin niteliği gereği malik olmadığı için parselasyon işlemine karşı dava açma hakkı bulunmadığından verilen klasik ehliyet kararlarından farklı olarak, bu kararlarda tüzel kişiliği sona eren şirket hakkında düzenlenen dava konusu ödeme emri ya da yapılan tarh işlemi vs.nin hukuki sonuç doğurmayacağı, dolayısıyla verilen bu "ehliyet ret" kararından sonra, davalı idarece haciz, (dava konusu tarh işlemi ise, bir sonraki aşama olan ödeme emri vs.) gibi işlemlere geçilemeyeceği belirtilmektedir. Esasen bu kararları, "Açıklamalı Ehliyet Ret" kararları olarak nitelendirmemizin sebebi de budur. Nitekim, ilk bakışta davacının aleyhine görünen bu kararlarda, davalı idarece haciz vs. gibi işlemlere geçilemeyeceği belirtilmesi nedeniyle, davalı vergi dairelerince istinaf/temyiz yollarına başvurulmaktadır.²⁹³ ²⁹⁴ Ehliyet, İYUK'a göre ilk inceleme unsurlarından olduğu için, bu hususun göz ardı edilerek, davanın esasına geçilemeyeceği, ticaret sicilinden silinmekle taraf ehliyetini yitiren bir şirketin, taraf ehliyeti kalmadığı, bu kararlarda, münfesiş şirket hakkında tesis edilen işlemin hukuki sonuç doğurmayacağı da ifade edildiğinden, nasıl ki yetkisiz mahkemede açılan bir davada verilen "davanın yetki yönünden reddine" kararı davacı aleyhine yorumlanamıyorsa, bu karar da gerekçesinde belirtilen hususlar nedeniyle davacı aleyhine yorumlanamayacağı yani davalı vergi dairesinin de bu şekilde verilen

²⁹³ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E:2019/1037, K:2019/1350 sayı ve 28/06/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

²⁹⁴ Bu duruma yarattığı karışıklığa ilişkin ilişkin Danıştay'ın şu kararı örnek verilebilir; ilk derece mahkemesinin ehliyet ret kararının davacı tarafından temyiz edilmesi üzerine, Danıştay 9. Dairesi, münfesiş şirket adına idari işlem tesis edilemeyeceği, düzenlenen idari işlemin hukuka aykırı olduğuna, ilk derece mahkemesince dava konusu tarhiyatın kaldırılması gerekirken verilen ehliyet ret kararının yerinde olmadığına hükmetmiştir. Bu bozma kararına, ilk derece mahkemesi tarafından uyulmayarak, ilk kararda ısrar edilmesi üzerine, bu ısrar kararını davalı idarece temyiz edilmiş ve davayı inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, ilk derece mahkemesinin ehliyet ret kararını hukuka uygun olmuştur. Ancak, kararının karşı oyunda, ilk derece mahkemesinin ısrar kararı yerinde olmasa da, temyiz yoluna davalı idarece başvurulduğundan, bu aşamada davalı idare aleyhine kararın bozulması da aleyhe bozma yasağı nedeniyle mümkün olmadığından temyiz isteminin bu nedenle reddi gerektiği belirtilmiştir. Yani ilk derece mahkemesinin ehliyet ret kararı önce davacı tarafından, sonraki ısrar üzerine verilen ehliyet ret kararı davalı idare tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2013/377, K:2014/200 sayı ve 26.03.2014 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

ehliyet ret kararlarını, davacı aleyhine takibe imkan verecek şekilde yorumlaması mümkün olmadığından, verilen ehliyet kararlarının hukuka uygun olduğu savunulmaktadır.²⁹⁵

Öte yandan bu yaklaşım, yargılama giderleri yönünden eleştiriye açıktır. İYUK'un 31. maddesinin yargılama giderleri bakımından, 6100 sayılı HMK'ya atıf yaptığı belirtilmişti. "Yargılama giderlerinin, Mahkemece aleyhine hüküm verilen tarafa yükletileceği" kanunda düzenlenmiştir. (HMK m. 326). Genel kural, kendisinin taraf ehliyeti hususunda yanılığa düşerek dava açan davacının, yargılama giderlerine katlanmak zorunda olmasıdır.²⁹⁶ "Açıklamalı ehliyet" olarak nitelendirdiğimiz kararlarda da, ehliyet yönünden davanın reddi nedeniyle, yargılama giderleri davacıya yükletilmekte ve davacıdan vekalet ücreti tahsil edilmektedir. Ancak, davalı idarece tüzel kişiliği bulunmayan şirket adına bir takip veya tarhiyat yapıldığı açıktır. Davacı şirketin, her ne kadar bu dava için aktif dava ehliyeti bulunmuyor ise de, ileride kendi adına yöneltilecek bir takip/tahsil işlemini engellemek maksadıyla bu davayı açmakta kendisini mecbur hissettiği ve buna sevk eden eylemin de idareden kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum, davanın açılmasına sebebiyet verenin sorumluluğu gözetilerek yargılama giderlerinin davalı idare üzerinde bırakılmasına ilişkin kararlarla²⁹⁷ çözülmeye çalışılsa da, genel yaklaşım, yargılama giderlerinin davacıya yükletilmesi şeklindedir.²⁹⁸ Burada, yargılama giderleri bakımından HMK 326. maddenin değil, HMK 331. maddenin

²⁹⁵ Işık, age., s.140.

²⁹⁶ Erişir, age., s. 279.

²⁹⁷ "Hukuken varlığı sona eren tüzel kişilik adına ödeme emri düzenleyip davacıya tebliğ etmek suretiyle davanın açılmasına sebebiyet veren davalı idarenin yargılama giderlerinden sorumlu olduğu sonucuna varılmıştır.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E:2019/157, K:2019/372 sayı ve 17/04/2019 tarihli yayımlanmamış kararı ve benzer yönde bkz.: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 24/01/2020 tarih ve E:2019/1110, K:2020/68 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

²⁹⁸ "... İstinaf başvurusuna konu mahkeme kararıyla, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinen X Limited Şirketi adına düzenlenen ihbarnamenin iptali istemiyle açılan dava, ehliyetsizlik nedeniyle reddedilerek, tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına ihbarname düzenleyip tasfiye memuruna tebliğ etmek suretiyle davanın açılmasına davalı idarece sebebiyet verildiği gerekçesiyle yargılama giderlerinin davalı idare üzerinde bırakılmasına hükmedilmiş ise de; yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca yargılama giderlerinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verilmesi gerektiğinden, mahkeme kararının yargılama giderlerine ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 03/12/2019 tarih ve E:2019/1516, K:2019/1763 sayılı kararı, UYAP.

uygulanması gerektiği kanaatindeyiz. Çünkü, adına düzenlenen vergisel işleme dava açan tüzel kişiliği sona ermiş şirkete kusur yükletilemeyecektir. Bu durumda, HMK 331. madde hükmü esas alınarak; mahkeme, davanın açıldığı tarihteki tarafların haklılık durumuna göre, yargılama giderlerini takdir etmeli ve buna göre, giderlere ne oranda, kimin katlanacağına hükmetmelidir. Nitekim, benzer yaklaşım dava devam ederken, taraflardan birinin taraf ehliyetini kaybetmesi halinde de söz konusudur. Erişir'e göre, kanun koyucu, yargılama giderleri bakımından dava açıldığı esnada söz konusu olan taraf ehliyeti eksikliği ile dava devam ederken meydana gelen taraf ehliyeti eksikliğini farklı düzenlemiştir. Dava devam ederken, taraflardan biri taraf ehliyetini kaybederse (ölüm (ölen kişinin mirasçılarının da davaya devam etmemesi haline münhasır olmak üzere), ticaret sicilinden silinme gibi nedenlerle) bu durum, tarafların iradesi ve ihmalden kaynaklanmadığı için, kimin haksız olduğu ve yargılama giderlerine mahkum edileceği belirlenmemektedir. Kanun koyucu da bu hususu dikkate alarak, dava devam ederken taraflardan birinin taraf ehliyetini kaybetmesi durumunda, yargılama giderlerinin hangi tarafa yükletileceğinin, mahkeme tarafından HMK 331. maddeye göre, takdir edileceğini düzenlemiştir.²⁹⁹

Adli yargıda, tüzel kişiliği sona ermiş şirket tarafından açılan davalarda sınırlı olarak ehliyet ret kararı verilmektedir. Bu kararları ancak, sona eren şirketin alacaklıları ya da şirketin ihyasında hukuki menfaati bulunanlar tarafından değil de bizzat sona eren şirket tarafından, ticaret sicilinden hukuka aykırı olarak silindiği iddiasıyla açılan davalarda görüyoruz. Bu şekilde açılan bir davada, ilk derece mahkemesi, TTK geçici 7. maddenin 15. fıkrası hükmüne atıf yaparak, Kanunda kaydı silinen şirketin, kendisinin ihya isteminde bulunma hakkının bulunmadığını, bu hakkın sadece alacaklılar ya da şirketin ihyasında hukuki menfaati bulunanlara verildiğini, Kanundaki bu düzenlemenin sicilden kaydı silinen şirketin davada taraf ehliyeti olamayacağına dair usul kuralına da

²⁹⁹ Erişir, age., s. 281.

uygun olduğunu, bu nedenle davacı şirketin aktif dava ehliyeti bulunmadığını gözetilerek HMK 114/e ve 115/2 maddeleri gereğince, dava şartı yokluğundan davanın usulden reddine karar vermiş ve bu karar Yargıtay tarafından da onanmıştır.^{300 301}

2.2.4. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Adına Düzenlenen İdari İşlemin Hukuka Aykırı Olduğu Görüşü

Vergi yargısında, ticaret sicilinden silinen şirketler adına düzenlenen idari işlemlere karşı açılan davalarda, neredeyse yukarıda ayrıntısına yer verilen ehliyet ret kararlarındaki gerekçeyle aynı ifadelere yer verilerek, bununla birlikte münfesi davacı şirketin ehliyetli olduğu, ancak münfesi şirket adına düzenlenen dava konusu işlemin, hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne, işlemin iptaline dair verilen kararlar mevcuttur. Bu kararlarda, davacı şirket kaydının, ticaret sicilinden silinmesinden sonra, anılan şirketin, haklara sahip olmasının veya borçlu kılınmasının da mümkün olmadığı, tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, ticaret sicilinden silinen şirket adına; tarh, tahakkuk, ceza kesme ve takibat işlemlerinin tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemin de, herhangi bir şekilde hukuki sonuç doğurmasının mümkün olmadığından bahisle dava konusu idari işlem iptal edilmektedir.³⁰²

Tüzel kişiliği sona eren şirket tarafından açılan davada, davanın ehliyet yönünden reddi yerine; davanın kabulünün ve dava konusu işlemin iptali ile sonuçlandırılmasındaki amacın, ehliyet ret kararı verildiğinde, davalı idarenin dava konusu işlemin iptal edilmediği düşüncesiyle, münfesi şirket adına takip ve tahsil işlemlerine devam

³⁰⁰ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 11.04.2016 tarihli ve E:2016/2270, K:2016/3946 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

³⁰¹ Şirketin usulsüz olarak sicilden silindiği düşünülüyorsa, ihya davasını şirket değil şirketin ortağı ya da kanuni temsilcisi açması gerekmektedir. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 10/10/2016 tarih ve E:2016/10290, K:2016/7954 sayılı yayımlanmamış karar, UYAP.

³⁰² Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E:2016/607, K:2017/395 sayı ve 14/02/2017 tarihli yayımlanmamış karar. Benzer yönde, Danıştay 9. Dairesi, E:2016/12341, K:2017/3373 sayı ve 28/03/2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

etmesinin önlenmeye çalışılması olduğu ifade edilmiştir.³⁰³

Bu kararlarda, yukarıda yer verilen ehliyet ret kararlarından farklı olarak dava iptal ile sonuçlandığından yargılama giderleri davalı idareye yükletilmekte ve yargılama giderlerine ilişkin problem aşılma ile birlikte, tüzel kişiliği sona ermiş bir nevi ölü olarak nitelendirilebilecek olan davacı münfesi şirket, davayı açmakta -eleştiriye açık bir şekilde- ehliyetli olarak görülmektedir. Danıştay VDDK ise son tarihli kararlarında tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen işlemlere karşı açılan davaların ehliyet yönünden reddi gerektiği görüşünü benimsemiştir.³⁰⁴

Bu yaklaşımın ortaya çıkardığı bir diğer sorun şudur: Ortada tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına düzenlenen bir idari işlem varken (örneğin bir ödeme emri) davanın tabii olarak, bu şirket adına açılması ve dava avukat aracılığıyla yürütülecekse, vekaletin tüzel kişiliği sona eren bu şirket adına verilmesi gerekir. İşte bu durumda, dava avukat vasıtasıyla yürütülecek ise, tüzel kişiliği sona ermiş bir şirket adına nasıl vekaletname düzenlenebilecektir? Bu hususun uygulamada sıklıkla sorun yarattığı görülmektedir. Tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına düzenlenen işleme karşı dava açmak isteyen avukatlar, tüzel kişiliği sona eren şirket müvekkileri adına vekalet almak istediklerinde, noterlerin, şirket ehliyetini kaybettiği için şirket adına vekaletname düzenlememesi nedeniyle vekalet alamadığı, kimi zaman ise noterlerce şirketin kaydı ticaret sicilinden silinip silinmediği kontrol edilmediği için sehven vekaletname düzenlenebildiği görülmektedir.

Vekalet sözleşmesi, her şeyden önce bir akittir.³⁰⁵ Noter, vekaletname düzenlemeden önce, vekaletname için müracaat eden kişinin; kimlik, adres ve yeteneği ile gerçek iradesini, tümüyle araştırıp tespit etmek ve bu tespitleri de düzenleyeceği

³⁰³ Çetin, age., s. 110.

³⁰⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27/03/2019 tarihli ve E:2019/320, K:2019/270 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

³⁰⁵ Tanrıver, Süha, **Noterlik Açısından Vekalet (Temsil)**, Noterlik Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2000, s. 24.

vekaletnameye de yansıtmak mecburiyetindedir. Bunların yanında, noterin ikinci olarak bakması gereken husus; ilgilinin ehliyetinin yani vekaletname düzenlenmesi talebinde bulunmaya yetkili olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu husus, Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin 91. maddesinde; “noterin, ilgilinin yeteneği hakkında bir kanı sahibi olmasının gerekli olduğu”, şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, vekaletname düzenlenmesi için başvuran -vekil eden konumundaki- kişinin istemi, ehliyetli olmaması halinde, geri çevrilecektir. Anılan yönetmeliğin 92. maddesine göre, şirketler için verilecek vekaletlerde, şirket adına hareket eden kişinin yani şirket mümessillerinin (temsilcilerinin) temsil veya izin kağıdını ibraz etmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bu temsil kağıdı, imza sirküleridir.³⁰⁶ Ancak, imza sirkülerinin var oluşu, tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına vekaletname düzenlenmesi için yeterli değildir. Bu imza sirküleri, şirket sona ermeden önce düzenlenmiş de olabileceğinden; noterin, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi kayıtlarından, şirketin tüzel kişiliğinin sona erip ermediğini kontrol etmesi gerekir. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere kendisinden vekaletname düzenlemesi istenen noterin, vekalet düzenlenmesi caiz değilse, vekalet düzenlemekten kaçınma yükümlülüğü vardır.³⁰⁷ Dolayısıyla noterlerin, ticaret sicilinden kaydı silinen bir şirket tarafından avukata verilecek vekalet için vekaletname düzenlemesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu yaklaşımda davanın avukat aracılığıyla açılması ve takip edilmesi imkansız hale gelmektedir.

Canyaş'a göre, vergi dairesi tüzel kişiliği sona ermiş şirket hakkında bir idari işlem tesis etmişse yani örneğin tarhiyat yapmış ya da ödeme emri düzenlemişse, bu işlem konu unsuru bakımından sakattır. Konu unsuru sakat bir işlemin da dava konusu edilebilmesi gerekir. Ehliyet ret kararlarıyla, konu unsuru sakat bir işlemin idari davaya konu edilebilmesi engellenmektedir. Objektif hukuka uygunluk incelemesinin yapıldığı iptal davalarında, işlevi, idari yargının denetimini, harekete geçirmek olan davacının

³⁰⁶ Tanrıver, age., s. 72-77.

³⁰⁷ Tanrıver, age., s. 29.

hakkındaki işlemi dava konusu etme imkanı elinden alınarak, yargı kısıntısı ortaya çıkarılmaktadır.³⁰⁸

2.2.5. Dava Devam Ederken Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketlerin Durumu

İYUK'un "Tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik" başlıklı 26/1. maddesinde, “dava esnasında; ölüm veya herhangi bir sebeple, tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olur ise, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü durumunda, idarenin, mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verileceği”ne hükmedilmiştir.

Söz konusu kanun maddesinde -bilinçli olarak- bir usul hukuku kavramı olan "davayı takip yetkisi" yerine "davayı takip hakkı" kavramı kullanılmıştır. Nitekim, bu kavramlar birbirinden farklıdır. Davayı takip yetkisi, bir davada, talep sonucu hakkında hüküm alabilme yetkisi olarak tanımlanmıştır. Kural olarak, dava ehliyeti ve taraf ehliyeti olan kişinin, davayı takip yetkisi de bulunur. Ancak, bu durumun istisnaları vardır, örneğin; dava ve taraf ehliyetine sahip olan müflisin, dava takip yetkisi yoktur. Hakkında iflas kararı verilen bu kişinin, taraf olduğu davada, davayı takip yetkisi iflas idaresine geçer. Dava takip yetkisine sahip olan kişi, davanın tarafı değildir.³⁰⁹ Oysa, anılan İYUK m. 26'nın başlığı, "tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik"tir, dolayısıyla davayı takip yetkisindeki değişiklikten farklıdır. İYUK m. 26'daki "davayı takip hakkı" kavramı; "dava hakkı" olarak nitelendirilmiştir.³¹⁰

Dava açıldıktan sonra, tarafların değişmesi; taraflardan birinin ölümü, tüzel kişiliğin sona ermesi ya da yönetimdeki değişme ile ortaya çıkabilir. Gerçek kişi olan

³⁰⁸ Canyaş, agm., s. 371.

³⁰⁹ Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age, s. 260.

³¹⁰ Gözübüyük/Tan, age., s. 832.

davacının vesayet altına alınması veya gerçek kişiye danışman atanması taraf değişikliği değildir, sadece davayı yürüten kişinin değişmesidir. TMK'ya göre, tüzel kişiliği sona ermiş olan tarafın yerine, yetkili organının kararı veya tüzüğünde belirtilen kişi ya da kanunen ortadan kalkan tüzel kişinin, yerini alan kamu tüzel kişisi taraf konumuna geçer.³¹¹

İdari yargıda, davanın açıldığı anda davacının tüzel kişiliğinin olmaması hali ile İYUK m. 26/1 gereği, dava devam ederken, davacının tüzel kişiliğinin sona ermesi hallerindeki duruma ilişkin farklı kararlar verildiği görülmektedir. Yargıtay ve bölge adliye mahkemelerinin tüzel kişiliği sona eren şirketin davanın açıldığı andaki ehliyeti³¹² ile dava devam ederken tüzel kişiliğinin sona ermesi³¹³ hallerinde bir ayırım yapmadan, TTK'ya göre, ihya davası açılması için taraflara süre verilmesi yolunu benimsediği görülmekle birlikte; idari yargıda, İYUK m. 26/1'nin özel düzenleme getirdiğinden bahisle, davanın açıldığı andaki durum ile dava devam ederkenki durum arasında ayırım yapılmaktadır. Davanın açıldığı anda, davacı şirketin tüzel kişiliği yoksa, genel olarak yukarıda yer verilen "açıklamalı ehliyet kararı" verilirken, dava açıldığı anda davacı

³¹¹ Gözübüyük, age., s. 387 ve s. 391.

³¹² "... davanın açıldığı 17.03.2015 tarihinden önce ticaret sicilinden terkin edilmiş olan davalılar O. Ltd. Şti. ile A. Ltd. Şti. haklarında ihya işlemleri yapılması açısından gerekli yasal prosedürün işletilmesi sureti ile ihya sonrası usulüne uygun taraf teşkilinin sağlanması ve bu şekilde infazı mümkün bir hüküm verilebilmesi için sair yönlerden inceleme ve değerlendirme yapılmaksızın HMK'nin 353/1-a maddesinin (4) numaralı alt bendi uyarınca davacılar vekilinin istinaf başvurusunun kabulüne karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.", Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 10. Hukuk Dairesi, 08.02.2018 tarih ve E:2017/1695, K:2018/275 sayılı yayımlanmamış kararı; benzer şekilde, Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Hukuk Dairesi'nin 27/05/2021 tarih ve E:2020/1742, K:2021/905 sayılı yayımlanmamış kararı: "Somut olayda; öncelikle ilgili ticaret sicil müdürlüğünden davalı şirketin kaydının terkin edilip edilmediğinin yeniden sorularak, kaydının terkin edildiğinin bildirilmesi halinde taraf ehliyeti bulunmayan şirket aleyhinde karar verilmiş olacağından, davalı şirket hakkında ihya yapılması için yasal prosedür işletilmek suretiyle şirketin ihyasına dair karar alındıktan sonra, usulüne uygun şekilde taraf teşkilinin sağlanması ve sonrasında karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmiş olması isabetsizdir.", UYAP.

³¹³ "... Burada üzerinde önemle durulması gereken ilk konu, dava açıldıktan bir süre sonra davacı G. A.Ş. hakkında iflas davası açılmış ve Beyoğlu 2. Asliye Hukuk Mahkemesinin 5.5.2006 gün ve 2006/93-139 sayılı kararı ile iflas kararı verilmiştir. Ardından mahkemenin 21.3.2007 gün ve 2007/95-114 sayılı kararı ile iflasın kapatılmasına karar verilmiştir. İflasın kapatıldığı hususu İİK. m.254 ve 166 gereğince 24 Nisan 2007 tarihli Ticaret Sicili Gazetesinde tebliğ ve ilan olunmuştur. Yine aynı tarihli gazetede yayımlanan başka bir ilanda ise; "şirketin iflasının kapatıldığı bildirildiğinden Ticaret Sicil Tüzüğü'nün hükümleri gereğince 18.4.2007 tarihinde şirketin sicil kaydından resen silindiği" belirtilmiştir ... Bu nedenle, ... (müdahil) SGK vekiline ticaret sicili ve iflas memuru aleyhine (davacı) müflis şirketin geçici olarak ihya edilmesi konusunda dava açmak üzere süre verilmesi ve müflis şirket ihya edildiğinde davaya devam edilmesi zorunlu bulunmaktadır.", Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.06.2009 tarih ve E:2009/11-173, K:2009/247 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP. Benzer yönde: Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, E:2019/1823, K:2019/3438 sayı ve 15/04/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

şirketin tüzel kişiliği mevcut olmakla birlikte, daha sonradan sona ermişse, İYUK m. 26/1 gereği dosya işlemiden kaldırılmakta ve bazı kararlarda dosya işlemiden kaldırılırken, ihya davası ile davacı şirketin tüzel kişiliğinin canlandırılması gerektiğine hükmedilmekte, bir kısım kararlarda ise ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğinin sona ermesi halinde yerini alacak kişi, kurum vs. olmamasına rağmen, şirket yerine dava takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar, dava dosyasının işlemiden kaldırıldığına hükmedilmektedir. Bu nedenle, dava esnasında (yani dava dilekçesi üzerine yapılan ilk inceleme aşaması tamamlanarak, dava dilekçesi tebligata çıkarıldıktan sonra), davacı şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi halinde verilen bu "işlemiden kaldırma" kararlarını iki başlık altında incelemek gerekmektedir:

2.2.5.1. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Yerine Dava Hakkı Kendisine Geçenin Başvurmasına Dosyanın İşlemiden Kaldırılması

Dava esnasında, davacı şirketlerin tüzel kişiliği sona ererse (İdari yargıda, davalı idare, tüzel kişiliği haiz olmasa dahi davalı konumunda bulunabileceğinden, tüzel kişiliğinin sona ermesine ilişkin sorun davacılara ilişkindir.), mahkemelerce, İYUK m. 26/1 gereği, dava dosyasının, “takip hakkı kendisine geçenin başvuru yapmasına kadar, işlemiden kaldırıldığı” görülmektedir.³¹⁴

Kızılot'a göre de³¹⁵, davada karar verildikten sonra, davacının tüzel kişiliği sona ererse, tüzüğü veya yetkili organının kararı gereğince yerini alan kişi tarafından davaya devam edilmesi gerekir.

³¹⁴ "...Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Bu hukuki durum karşısında; ticaret sicilinden terkin ile hukuk aleminden varlığı silinen tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmek mümkün olmadığından dava dosyasının, takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar işlemiden kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle; 2577 sayılı Kanun'un 26. maddesinin yukarıda yer verilen hükümleri uyarınca dosyanın işlemiden kaldırılmasına...", Sivas Vergi Mahkemesi, E:2018/165, K:2018/142 sayı ve 19.10.2018 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³¹⁵Kızılot, age., s. 351.

İYUK'un "Tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik" başlıklı 26/1. maddesindeki bu hüküm, tüzel kişiler bakımından dernekler, sendikalar³¹⁶, devredildiği kuruluş Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenen şirketler³¹⁷³¹⁸, dava esnasında tüzel kişiliği birleşme veya bölünme nedeniyle sona eren şirketler, vakıflar bakımından uygulanabilirse de; TTK'daki sona erme usulleriyle (yani TTK'nın şirketlerin genel ve özel nedenleriyle sona erme usullerine ilişkin hükümleri uyarınca veya TTK geçici 7. maddeye göre) sonlanan şirket adına, ortaklığın artık tüzel kişiliği sona erdiğinden, kendisini temsil edecek yetkili bir organa da sahip olamayacağından, bu madde hükmünün uygulanamayacağı kanaatindeyiz. Bir ticari şirket sona erdiğinde, başka bir kişiye, kuruma geçecek bir durum, malvarlığı vs. kalmaz. Bir başka deyişle şirketlerde mal bitene kadar tasfiye devam eder ve şirket terkin edilince ortada geçecek bir malvarlığı kalmamış demektir.

³¹⁶ Danıştay, üye adına dava açan sendikanın, dava devam ederken, B.Ç.'nin sendika üyeliğinden çıkması nedeniyle, davada taraf sıfatının ortadan kalktığı ve davayı takip hakkının B.Ç.'ye geçtiğini belirterek, takip hakkı kendisine geçen B.Ç.'nin başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Danıştay 11. Dairesi, E:2010/10286, K:2012/8300 sayı ve 13/12/2012 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³¹⁷ Danıştay 6. Dairesi, hakkındaki yıkım ve idari para cezasına ilişkin kararın iptali istemiyle dava açan davacı şirketin, 29804 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca ticaret sicilinden terkin edildiği ve 667 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesi ve 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin birinci fıkrasına göre, 20/7/2016 tarihli ve 2016/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ülke genelinde ilan edilen olağanüstü hal kapsamında yürürlüğe konulan Kanun Hükmünde Kararnameler gereğince kapatılan ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne veya hazineye devredilen kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının her türlü taşınır, taşınmaz, malvarlığı, alacak ve hakları ile belge ve evraklarının (devralınan varlık); her türlü tespit işlemi yapmaya, kapsamını belirlemeye, idare etmeye, avans dahil her türlü alacak, senet, çek ve diğer kıymetli evraka ilişkin olarak dava ve icra takibi ile diğer her türlü işlemi yapmaya vakıflar yönünden Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün, diğerleri yönünden Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğunun düzenlendiği; bu durumda, davacı şirketin tüzel kişiliği ortadan kalktığından, 2577 sayılı Kanunun 26. maddesinin 1. fıkrasında sözü edilen yasal durumun meydana geldiğinin kabulü zorunlu olduğu, ceza sorumluluğunun şahsi olması ve idari para cezasının tahsilinin şahsından mümkün olması nedeniyle davanın idari para cezasına ilişkin kısmının ise yalnızca tüzel kişiliği ortadan kalkan davacıyı ilgilendirdiği, Mahkeme tarafından dava konusu işlemin yıkıma ilişkin kısmına yönelik 2577 sayılı Kanunun 26. maddesinin 1. fıkrası uyarınca davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılması, idari para cezasına ilişkin kısmına yönelik ise 2577 sayılı Kanunun 26. maddesinin 2. fıkrası uyarınca dilekçenin iptali yönünde yeniden bir karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. E:2019/4677, K:2019/5641 sayı ve 13/06/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³¹⁸ Şirketlerle ilgili bir diğer durum, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na devredilen bankalara ilişkindir. Anılan Kanunun 106. maddesine göre, bir bankanın bu Kanun hükümlerine göre faaliyet izninin kaldırılması hâlinde yönetim ve denetimi Fona intikal eder. Ancak burada, banka fona devredilmekle birlikte tüzel kişiliği sona ermez.

TMK'nın 54. maddesinde, “tüzel kişi feshedilirse malvarlığının, kanunda veya kuruluş belgesinde, başka bir hüküm bulunmadıkça ya da yetkili organı başka türlü karar vermedikçe, en yakın amacı güden kamu kurum veya kuruluşuna geçeceği” düzenlenmiştir. Bu durumun dışında, “tüzel kişinin, hukuka veya ahlâka aykırı amaç güttüğü için, kişiliği mahkeme kararıyla sona erdiyse de malvarlığının her durumda ilgili kamu kuruluşuna geçeceği” düzenlenmiştir (TMK m. 54/3). Dolayısıyla bir tüzel kişinin malvarlığı ilk olarak, tüzel kişilik mahkeme kararıyla sona ermesi ya da tüzel kişilik kendi feshedildiyse Kanunda veya kuruluş belgesinde veya yetkili organın kararı varsa (bu durumlardan biri yoksa doğrudan) ilgili kuruma devredilir. Ancak, aynı Kanunun 55. maddesinde, kamu tüzel kişileri ile ticaret şirketleri hakkındaki Kanun hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Ticaret şirketlerine ilişkin özel Kanun niteliğinde olan TTK'da ise, şirketlerin malvarlığının özgüleneceği kişi, kurum vs.'ye dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Danıştay 13. Dairesi, “dava esnasında yani dava devam ederken davacının; kanun yolu (temyiz/istinaf) başvurusu sırasında ise, kanun yolu başvurusunda bulunan tarafın; ölüm veya tüzel kişiliğin ortadan kalkması gibi nedenlerle kişilik; vesayet altına alınma, tasfiye sürecine girme gibi medeni hakları kullanma ehliyetini sonlandıran ya da kısıtlayan nedenlerle nitelik değişikliğine uğraması durumunda, davayı veya kanun yolu başvurusunu, takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar ilgili mahkemece dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verileceğini, ancak; anılan fıkrada, davalı tarafta bulunan (veya aleyhine kanun yolu başvurusu yapılan) ve kişilik veya niteliğinde değişiklik olan tarafın, tüzel kişi olması durumunda nasıl bir yol izleneceğinin düzenlenmediğini” belirterek, maddedeki açıklığa işaret etmiş ancak bu durumda gerçek kişilerdekine benzer şekilde davalı idarenin, davayı tüzel kişinin davayı takip hakkını devralana karşı davayı yenilemesine kadar davanın işlemde kaldırılacağını

belirtmiştir.³¹⁹

Danıştay 7. Dairesi ise, İYUK m. 26/1 hükmü gereği, tüzel kişiliği sona eren şirketler açısından, dava dosyasının işlemden kaldırılmasına karar verilmesi gerektiği, davanın ancak şirketin tasfiyesi sonucunda pay alanlar tarafından açılabileceğini belirtmiştir. Bu kararda "şirketin tasfiyesi sonucunda pay alanlar" kavramı açıklanmamıştır. Şirket adına düzenlenmiş idari işlem aleyhine, şirket ticaret sicilinden silinirse, tasfiye sonucu pay alanların şirket ortakları olacağı ve onların işlemden kaldırılan davayı yenileyeceği düşünülecek olsa bile, kendi adına düzenlenmeyen, ortağı olduğu şirket adına düzenlenen bir idari işleme karşı açılan davada, şirket harici birinin menfaatinin doğrudan ihlal edilmesi söz konusu olmayacağından, bu sefer gene ehliyet sorunu gündeme gelecektir.

Danıştay 7. Dairesi, eski tarihli bir kararında, dava devam ederken davacı şirketin tasfiyesine karar verildiğini, bu nedenle İYUK 26/1. maddesine göre, dosyanın takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar işlemden kaldırılacağı, dava dosyasına eklenen dilekçe ile tasfiye memurunun davayı takip etmek istediğini belirttiği, yükümlü şirketin tasfiye haline girmesi ile davada taraf olma niteliğini kaybettiği, tasfiye memurluğuna atanan X'in davayı takip etmek istediği anlaşıldığından, adı geçenin anılan yasal hükümleri uyarınca davayı takip ehliyeti bulunmakla taraf mevkiine alınarak işin esasının incelenmesine karar vermiştir. Ancak bu karar birçok yönden eleştirilecek bir karardır. İlk olarak, Danıştay'ın bu kararda şirketin tasfiyeye girmesini, taraf değişikliği olarak yorumladığı³²⁰, öte yandan ayrıca bir işlemden kaldırma kararı vermeden, dava

³¹⁹ Danıştay 13. Dairesi, E:2015/439, K:2017/217 sayı ve 18.01.2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP. Burada, ilk derece mahkemesince karar verildiği tarihte tüzel kişiliği devam eden şirketin, dosya temyiz aşamasında beklerken 667 sayılı KHK ile kapatılması üzerine, Danıştay dosyası belirtilen gerekçeyle ilk derece mahkemesine göndermiştir.

³²⁰ Danıştay, kararda şirketin tüzel kişiliğinin sona erdiği ya da münfesihi olduğu gibi kavramları kullanmayarak "tasfiyesine karar verildiği"ni belirtip, İYUK 26/1, maddesine atıf yaparak karar verdiğinden, burada kullanılan "tasfiyesine karar verildiği" ifadesi, şirketin tasfiyesinin sonlanarak tüzel kişiliğinin ortadan kalktığı olarak yorumlanıp yorumlanmayacağı konusunda tereddüt yaratmıştır. Danıştay 7. Dairesi, E:1990/177, K:1993/2656 sayı ve 18.06.1993 tarihli karar, aktaran; Çalışkan, Ahmet Ziya, **İdari Yargıda Tarafların Değişmesi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2011, s. 115.

konusu işlem kendi adına düzenlenmeyen tasfiye memur davacı konusuna alınarak, ehliyet hükümlerine aykırı bir karar verildiği görülmektedir.

2.2.5.2. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketin TTK hükümlerine Göre Yeniden İhyası İçin Dosyanın İşlemden Kaldırılması

Limited veya anonim şirket tarafından açılan bir dava devam ederken, şirketin tüzel kişiliği sona erer yani ortaklık ticaret sicilinden silinirse, bu davaya devam edilmez. Ek tasfiyeye gidilerek şirketin dava ehliyetini tekrar kazanması sağlanmalıdır.³²¹

Yavuz'a göre, tüzel kişiliği olan şirketler, medeni haklardan yararlanma (hak) ehliyetine sahiptir ve bunların taraf olduğu bir dava devam ederken, şirketin tüzel kişiliğini sona ererse, taraf ehliyetini kaybetmektedir. Bu durumda, davanın eski tüzel kişiye karşı ya da onun tarafından devam edilmesi (davanın görülebilmesi) mümkün olmadığından, tek çıkış yolu ihya davasıdır.³²²

Erişir'e göre de, özel bir düzenleme olduğundan, kollektif ortaklıklarda eski TTK m.180 (yeni TTK. m. 238)³²³ gereği, ortaklığın sona ermesi ortakların doğrudan sorumluluğunu beraberinde getirdiğinden, dava devam ederken kollektif ortaklığın terkinini, davanın taraf ehliyetinden reddine neden olmaz, davacının da talebiyle ortaklara tebligat yapılarak davaya devam edilir. Ancak aynı şey anonim ortaklıklar için söylenemez. Anonim şirketlerde, ortakların birinci dereceden sorumluluğu bulunmadığı için, derdest bir davaya rağmen şirket sicilden terkin edilirse, kollektif ortaklıklardan (kollektif ortaklıklarda özel bir düzenleme olduğundan) farklı olarak, davanın ortağa karşı devam etmesi mümkün değildir. Anonim şirket, sicilden terkin edildiği için taraf

³²¹ Şener, age, s. 99. Aynı yönde bkz: Pekcanitez/Özekes/Akkan/Taş Korkmaz, age., s. 562.

³²² Yavuz, agm.

³²³ Madde 238-(1) Yalnız şirket aleyhine alınmış olan mahkeme kararı, şirket hakkındaki takip semeresiz kalmadıkça veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş olmadıkça ortaklar hakkında icra edilemez. (2)İcra emrinin şirkete tebliğine rağmen borç ödenmediği takdirde, alacaklı, şirketle birlikte ortakların veya bazılarının da doğrudan iflasını isteyebilir.

ehliyetini kaybedeceğinden davanın usulden reddi gerektiği düşünülebilir ise de, burada yapılması gereken, diğer tarafa ihya davası açılması için süre vermektir. Verilen süre içinde, ihya davası açılırsa, bu dava bekletici mesele yapılmalıdır.³²⁴

İdari yargı düzenimizde "istinaf" sistemine başlanmadan önce var olan "itiraz" kanun yolu aşamasında, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Kurulu, dava devam etmekte iken, TTK'nın geçici 7. maddesine istinaden, tüzel kişiliği sona eren davacı şirkete, İYUK 31. maddenin ehliyet konusunda 6100 sayılı HMK'ya yaptığı atıf gereği, olaya HMK 54. maddenin uygulanması gerektiğini belirterek, idare mahkemelerinde davanın açıldığı tarih itibarıyla taraf ehliyeti olmakla birlikte, bu ehliyet dava esnasında kaybedilirse, davayı takip hakkı kendisine geçen varsa onun başvurusuna kadar ya da Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun anılan maddelerine (m. 50,51,54) göre ilgili Kanunu hükümleri (olayımızda 6102 sayılı Kanunun geçici 7. maddesi) uyarınca taraf ehliyetini kazanılabilmek imkânına bağlı olarak fırsat tanınması için, 6102 sayılı Kanunun geçici 7. maddesinin 15. fıkrasına göre beş (5) yıl içerisinde ilgili mahkemesi nezdinde (asliye ticaret mahkemesinde) dava açılmasına imkan tanınması, yani dava esnasında davada taraf olma ehliyetini yitiren davacı yana, ticaret sicilinden silindiği 23/01/2014 tarihinden itibaren beş (5) yıl içerisinde yani 23/01/2019 tarihine kadar şirketin tüzel kişiliğinin (bu dava açısından) ihyası ve ayrıca yasal temsilcisinin veya temsilcilerinin tayinine imkan tanınması maksadıyla dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar verilmesi ve bu kararın bu nedenle davalı idarenin yanı sıra görülmekte olan davayı şirketi temsilen açan (dava dilekçesinde imzası bulunan) davacı şirketin kanuni temsilcisi X'e de tebliğ edilmesi, ayrıca şirketin ihya edilmesi halinde, davalı idare savunmasının ihyadan sonraki temsilciye tebliğ suretiyle dosyanın tekemmülünün sağlanması ve ve bu tarihe kadar bu yönde dava açılıp açılmamasına bağlı olarak ortaya çıkan sonuca göre nihai karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.³²⁵ Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus

³²⁴ Erişir, age., s. 195.

³²⁵ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Kurulu, E: 2015/4255, K:2016/273 sayı ve 09/02/2016 tarihli

vardır. Bölge idare mahkemesince, bu kararda dosyanın "ara karar" ile işlemde kaldırılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum, kararda geçen *"bu tarihe kadar bu yönde dava açılıp açılmamasına bağlı olarak ortaya çıkan sonuca göre nihai karar verilmesi"* ifadesinden anlaşılmaktadır. Buradaki, "bu tarihe kadar" ibaresiyle şirketin ticaret sicilinden silindiği 23/01/2014 tarihinden itibaren beş (5) yıl içerisinde yani 23/01/2019 tarihine kadar dosyanın bekletilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Ancak, beş yıl süreyle dosyanın bekletilmesi yargılamayı sürüncemede bırakmaktadır. Nitekim, bu bozma kararı üzerine karar veren ilk derece mahkemesi, bozma kararına uymakla birlikte, "işlemden kaldırma" kararını ara kararlarla değil, nihai kararlar³²⁶ vermiştir.

Ayrıca, ilk derece mahkemesi bu bozmaya uyma kararında, ihya davası açılması için asliye ticaret mahkemesine başvuracak olan tarafın, "davaya devam edilmesinin davada taraf ehliyetini yitiren tarafın menfaatine olduğu" ibaresine yer verilerek davacı olduğu belirtilmiştir. Mahkemece, bu kaniya varılmasında, bölge idare mahkemesinin dosyanın işlemde kaldırılması gerektiğine ilişkin karardan önce davanın "kabul" ile sonuçlandırılmasının neden olduğu düşünebilir. Ancak, kaanatimizce burada ihya davası açacak taraf olarak, menfaat değerlendirmesi yaparak davacının gösterilmesi uygun değildir. Çünkü, dava henüz sonuçlandırılmadığından davanın devam ettirilmesinde kimin menfaatinin olduğu tespit edilemez. Burada, davacı taraf vergi borcunun bulunmadığının yargı kararlarınca tespit edilmesini isteyerek, ihya davası için başvuruda bulunabilir. Ancak, davacı hakkında tarhiyat yaparak, ihbarname düzenleyen davalı vergi dairesinin, ihya davası açarak alacağının tahsili için davacı şirketin tüzel kişiliğinin

yayımlanmamış karar, UYAP.

³²⁶ Ara kararlar, yargılamayı sonlandırmayan, tam tersine davayı yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır. Hakim, yargılamayı yürütmek için dava sürecinde birçok ara karar verir ve bu kararlarla davadan elini çekmez, davayı devam ettirir. Hukukumuzda, ara kararlarla ilgili öngörölmüş genel bir kanun yolu yoktur. Ancak kanunla bazı ara kararlara itiraz yolları düzenlenmiştir. (İYUK m. 41'e göre, bağlantı talebinin reddi kararına, bölge idare mahkemelerine itiraz edilebilmesi gibi).

Nihai kararlar ise, hakim davadan elini çektiği ve yargılamaya son veren kararlardır. Hakim nihai kararı verdikten sonra, ara karardaki durumun aksine, kararı değiştiremez ve kararından da dönemez. Nihai kararlar; esasa ilişkin olanlar (hükümler), usule ilişkin olanlar ve davanın konusuz kalması halinde verilenler olmak üzere üç türdür. (Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, age, s. 470-471)

canlandırılmasını istemesi de olasıdır. Dolayısıyla, bu tür işlemde kaldırma kararlarında, ihya davası açacak taraf gösterilmemesi gerekir. Yargıtay, Mahkemece, öncelikle ihya davası açmak için "taflara" yani hem tüzel kişiliğı sona eren şirkete hem de ondan alacaklı olan davacı gerçek kişiye, kesin süre verilmesi gerektiğı, tafların, “ihya davasını” açmamaları ya da bu davayı açmak istememelerinin anlaşılması halinde ise; 6100 Sayılı Kanunun 54 ve 55. maddeleri hükümleri uyarınca mahkemece, işlem yapılması ve ihya davası açılmasını sağlamak amacıyla kayyım atanmasına karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.³²⁷

Öte yandan, bozma kararı üzerine verilen bu kararda, "dosyanın işlemde kaldırılmasına, dosyanın yenilenmesi halinde itiraz aşaması da dahil olmak üzere yargılama giderleri hükme bağlanacağından bu hususta hüküm kurulmasına yer olmadığına" denilmek suretiyle yargılama giderlerinin hangi tarafın üzerinde kalacağına hükmedilmemiştir.

İYUK 31. maddede, HMK hükümlerinin uygulanacağı hallerden biri olarak "yargılama giderleri" gösterilmiştir. HMK 332. maddesinde, “yargılama giderine, mahkemece resen hükmedileceğı; yargılama giderinin, tutarı, hangi tarafa ve hangi oranda yükletildiğı ve dökümünün, hükmün altında gösterileceğı ve hükümden sonraki yargılama giderlerini, hangi tarafın ödeyeceğı, bunun miktarı ve dökümü ile bu giderlerin hangi tarafa yükletileceğinin, mahkemece ilamın altına yazılacağı” düzenlenmiştir. 326. maddede ise, yargılama giderinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınacağı ve davada, her iki taraf da kısmen haklı çıkarsa, hakimin, yargılama giderlerini tafların haklılık oranına göre paylaşacağı; 331. maddede de, “dava konusuz kalırsa (feragat, kabul vs. ile), mahkemece davanın açıldığı tarihteki tafların haklılık durumuna göre, yargılama giderlerini takdir edip hükmedeceğı” düzenlenmektedir. Dolayısıyla, nihai karar verilmiş bir dosyada, kanun yargılama giderlerine hükmedilmesini, yapılan giderlerin taflardan

³²⁷ Yargıtay 13. Dairesi, 12.11.2015 tarih ve E: 2015/20871, K: 2015/27738 sayılı yayımlanmamış kararı, UYAP.

biri üzerine yükletilmesini emretmektedir. Ancak, sui generis (kendine özgü) olarak nitelendirebileceğimiz, nihai karar olarak verilen tüzel kişiliği sona ermiş şirketler hakkında verilen bu tür işlemde kaldırma kararlarında, dava iki taraf için de aleyhe bir karar verilmeden sonlandırılmaktadır. Kanun koyucu, dava konusuz kaldığında, davanın açıldığı tarihteki haklılık durumuna göre karar verilmesini düzenlemiştir. Davanın esası hakkında karar verilmeyen durumlarda uygulanan bu hüküm, işlemde kaldırma kararına da uygulanabilmelidir. Dava devam ederken, taraflardan biri taraf ehliyetini kaybederse, bundan dolayı kendisine bir kusur yükletilemeyeceğinden, HMK m. 326 gereği, davada haksız tarafın belirlenebilmesi mümkün olmadığından, HMK m. 331 gereği, “hakim, davanın açıldığı tarihteki tarafların haklılık durumuna göre yargılama giderlerini takdir etmelidir.” Bu nedenle yukarıda yer verilen, nihai karar şeklindeki "işlemde kaldırma" kararını, dava dosyasını sürüncemede bırakmaması nedeniyle, idari yargılama usulüne daha uygun bulmakla birlikte, yargılama giderleri bakımından, olaya farklı yaklaşılması kanaatindeyiz.

Bu kararlara karşı, üst yargı yollarına başvurulduğunda ise; Danıştay, Danıştay'ın dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin, nihai kararları temyiz edilebileceğinden, temyiz edilen işlemde kaldırma kararı 2577 sayılı Kanunla belirtilen nihai kararlar arasında olmadığından³²⁸, temyiz/karar düzeltme isteminin incelenmesine olanak bulunmadığına ve temyiz/karar düzeltme isteminin incelenmeksizin reddine karar vermektedir. Temyiz/istinaf kanun yoluna yapılan başvurularda şirketin taraf sıfatı bulunmadığından, inceleme konusu yapılmadan, doğrudan incelenmeksizin reddedildiğinden, bu durum adil yargılanma hakkının ihlali olarak nitelendirilebilir. Ancak Danıştay 9. Dairesi bir kararında, 21.07.2017 tarihinde hakkında yapılan tarhiyatın

³²⁸ "... 2577 sayılı Yasanın 26/1. maddesi uyarınca verilen işlemde kaldırma kararları davayı sonuçlandıran kararlar niteliğinde olmayıp, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılması yolunda verilen ara kararı niteliğinde olduğundan avukatlık ücretine hükmedilmemesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır." Danıştay 2. Dairesi, E:2013/8478, 2014/9184 sayı ve 04.11.2014 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

kaldırılması istemiyle dava açan şirket hakkında, davanın reddine, tarhiyatların onanmasına karar veren ilk derece mahkemesinin kararını, karar düzeltme aşamasında; davacı şirketin davanın devamı sırasında ticaret sicilinden kaydı silinmekle tüzel kişiliğinin, diğer bir deyişle hukuk alemindeki varlığının sona erdiği ve dolayısıyla taraf olma ehliyeti ve yargı mercileri önünde temsil olanağının bulunmadığı göz önüne alınarak, İYUK'un 26. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bozmuştur. Yani, Danıştay 9. Dairesi, tüzel kişiliği sona eren şirketin karar düzeltme başvurusunu incelenmeksizin reddetmeyerek, inceleme konusu yapmıştır.³²⁹

Özbalcı, İYUK 26. madde hükmünün, tüzel kişiler bakımından uygulanmasının, muğlak durumlara yol açacağını ifade etmiştir. Dava devam ederken, şirket tasfiyeye girerse ya da iflas açılırsa; davayı takip hakkı tasfiye halinde tasfiye memurlarına, iflas halinde ise iflas idaresine geçtiği, gerekli belgelerin verilmesi halinde davanın normal seyrinin devam edeceği ifade edilmiştir³³⁰. Ancak, uygulamada sorun yaratan durum, tasfiye ya da iflasa ilişkin süreçler işletilmeden sona eren şirketlerin davalarına ilişkindir.

3. Amme Alacaklarının Tahsili İçin, Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirketler Hakkında Verilecek Kararların Şirket Ortağı Veya Kanuni Temsilciler Açısından Önemi

Tasfiyeye girmeden sona erdirilen şirketin kanuni temsilcisi hakkında yapılan takiplerde, borcun şirketten tahsil edilemediğinin tespiti nasıl yapılacaktır? Bir başka deyişle, adına düzenlenen ödeme emrine dava açan tüzel kişiliği sona ermiş şirket hakkında (uygulamada genellikle açıklamalı ehliyet ret yönünde) verilen karar üzerine kanuni temsilci hakkında düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, mahkeme vergi

³²⁹ Danıştay 9. Dairesi, E:2018/6105, K:2018/6703 sayı ve 07/11/2018 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³³⁰ Özbalcı, s. 403-404.

borcunun asıl borçlu şirketten tahsil edilemediği tespitini nasıl yapacaktır? Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bu duruma kısaca değinmekte fayda görüyoruz.

Devlete, vilayeti hususi idarelerine (il özel idarelerine) ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi veya para cezası vs. gibi asli; gecikme zammı, faiz vs. gibi fer'i amme alacaklarının tahsili için genel Kanun olan AATUHK'a göre, ticaret şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirketlerin ortakları, amme alacağından belirli şartlarla sorumludur. Burada kanun koyucu, şirketlerin niteliğini de göz önüne alarak, şirket ortaklarından, sadece limited şirket ortaklarının, amme alacağından sorumlu olduğunu düzenlemiştir.³³¹ Limited şirket ortaklarına ancak amme alacakları için başvurulabilir. Bir başka deyişle, adi alacaklar (örneğin bir banka, ortaklığa mal satmış olan tacir vs.) için hiçbir şekilde şirket ortakları takip edilemezken, kamu kurumlarına ayrıcalık tanınmış ve amme alacakları için ortaklara başvurulabileceği düzenlenmiştir.

3.1. Limited Şirket ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Özel hukukta, kural olarak, temsilcinin işlemlerinden, temsil edilen sorumludur.

Ancak, yükümlülerin temsilcilerinin vergi sorumluluğu, vergi hukukuna has bir

³³¹ "... Bu durumda, anonim şirket ortaklarının, şirketin ödenmemiş amme borçlarından sorumlu tutulacağına ilişkin yasal bir düzenleme olmaması ve davacının şirket ortağı sıfatıyla şirketin ödenmemiş amme borçlarından sorumlu tutulamaması nedeniyle, dava konusu ödeme emrinin davacı adına "şirket ortağı" sıfatıyla ve 6183 sayılı Kanunu'nun limited şirket ortaklarının takibini düzenleyen 35. maddesi dayanak gösterilerek düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.", Danıştay Dördüncü Dairesi, E:2016/3209, K:2017/3148 sayı ve 28/03/2017 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP. Öte yandan, anonim şirketlerde, eski TTK'nın yürürlükte olduğu süreçteki vergi borçları için yapılan takiplerde, temsil ve yönetim yetkisini, murahhas üyeye devreden yönetim kurulu üyelerinin, vergisel sorumluluğu tartışmalıdır. Danıştay'ın, yukarıda yer verilen son kararları, anonim şirketlerde, yönetim kurulunun temsil ve yönetim yetkisini devreden yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilcilik sıfatının sona ereceği yönünde olsa da, bununla çelişen eski kararları da mevcuttur. (Danıştay Dördüncü Dairesi, E:2002/6074, K:2004/4955 sayı ve 20.5.2004 tarihli yayımlanmamış kararı, UYAP). Öğretide, farklı görüşler olmakla birlikte, bazı yazarlar murahhas üyelik sıfatının kanundan değil, sözleşmeden kaynaklandığı için, vergisel sorumluluğun tüm yönetim kurulunda olduğu savunulmaktadır. (Bozkurt, Tamer, **Vergi Yükümlülüğü-Vergi Sorumluluğu Kavramları Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil Ve İlzama Yetkili Olanların (Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu**, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C:24, S:4, 2008, s.254 (Anonim Şirketlerde Temsilci))

kurumdur. Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla, ilişkisi olmayan 3. kişilerin, kanun hükümleri gereğince, vergiye ilişkin maddi veya şekli ödevlerin, yapılması yani yerine getirilmesi açısından, vergi idaresine muhatap olmaları ve bazı şartların mevcudiyeti halinde, asıl borçlu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu mal varlıklarından ödemelerini ifade etmektedir. Vergi hukukunda, temsilcinin yükümlü için yaptıkları veya yapmayı ihmal ettikleri ödevleri nedeniyle, bazı şartların yerine getirilmesi kaydıyla, kişisel sorumlulukları doğabilmektedir. Öğretide, bu sorumluluğun, temsil edilen tüzel kişinin kaderini belirleyen ve ödenmeyen kamu alacağının oluşmasında rol oynayan gerçek kişinin, bu irade ve fiillerinin sonuçlarına katlanmaları ve kamu alacağının tahsilinin teminat altına alınmasını sağlayarak, bu alanda disiplinin sağlanması ve devletin gelir kaybına uğramaması gereğinden kaynaklandığı ifade edilmektedir.³³²

Vergi hukukunda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu; küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcilerinin sorumluluğu ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin sorumluluğu gibi örnekleri bulunmakla birlikte, burada çalışmamız açısından asıl önemli olan, tüzel kişilerde temsil organlarının sorumluluğu incelenecektir.

Tüzel kişilerde, örneğin sermaye şirketi konumundaki bir ticaret şirketinde, vergi yükümlüsü şirket tüzel kişiliğinin kendisidir. KVK'nın 1. maddesinin (a) bendine göre, kendisine vergi borcu düşen kişi, sermaye şirkettir.³³³ Vergi ile ilgili ödevler, tüzel kişilerde bunların temsil organları tarafından yerine getirilmektedir. Temsil organlarının kimler olduğu, tüzel kişiliğin türüne göre değişebilmektedir. Anonim şirketlerde kanuni temsilci yönetim kurulu iken³³⁴, limited şirketlerde müdürlerdir.³³⁵ “Anonim şirketlerde,

³³² Bozkurt, (Anonim Şirketlerde Temsilci), s. 240.

³³³ Bozkurt, (Anonim Şirketlerde Temsilci), s. 242.

³³⁴ 6102 sayılı TTK'nın 370. maddesine göre; anonim şirketlerde, esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.

³³⁵ 6102 sayılı TTK'nın 623. maddesine göre; limited şirketlerde, şirketin yönetimi ve temsili şirket

yönetim kurulu, esas sözleşmeye yazılacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre; yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilmektedir.” (TTK m. 367/1, aynı husus TTK. m. 370/2 gereği temsil yetkisinin devredilmesinde de geçerlidir.) Burada, yetki verilen kişi, yönetim kurulu üyesi ise "murahhas üye", değilse yani dışarıdan görevlendirilen bir kişi ise "murahhas müdür" olarak adlandırılır.

VUK 10. madde ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen temel iki maddedir. VUK'un "kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasına göre; “tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getileceği, ikinci fıkrasında; birinci fıkradakilerin, bu ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, bu hükmün Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı” düzenlenmiştir.³³⁶

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre ise; “tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi

sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.

³³⁶ Maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında, temsilciler veya teşekkül idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceği, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmayacağı düzenlenmiştir. Karakoç, anılan maddeye göre, her temsilci kendi yönetim zamanı ile sınırlı olarak, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden sorumlu tutulacağını belirtmiştir. (Karakoç, age., s. 224.)

malvarlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.”³³⁷ Bu iki madde sonucunda, hem esas vergi alacağı ve cezası hem ferileri, vergi sorumlusundan yani burada kanuni temsilciden tahsil edilebilecektir. Ancak ceza, hapis cezası ise, yaptırım, kuşkusuz eylemi gerçekleştiren kanuni temsilciye uygulanacaktır (VUK m. 333/3)³³⁸. Asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen vergi borcu, kanuni temsilcilerin kişisel borcu olmadığından şirkete rücu edebileceklerdir.³³⁹

Bu maddelerin sorumluluk esaslarında farklılıklar³⁴⁰ olsa da, genel olarak uygulamada kanuni temsilciler hakkında yapılan takiplerde, düzenlenen ödeme emirlerinde dayanak olarak her iki madde de gösterilmektedir. Bu durumun, iptali istenen davaya konu ödeme emrinin hukuka uygunluğunun, yargısal denetimi yapılırken idari işleme hangi kanun maddesinin dayanak olarak gösterildiği tespit edilemediğinden bahisle hukuka aykırılık teşkil ettiği ileri sürülerek ödeme emirleri iptal edilmekteydi.³⁴¹ Ancak daha sonra, bu durumun, işlemin iptal sebebi olarak görülemeyeceği, hukuka

³³⁷ Maddenin devamında, bu madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağını, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceği düzenlenmiştir.

³³⁸ Bozkurt, agm., s. 243. (Anonim Şirketlerde Temsilci)

³³⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, age., s. 82.

³⁴⁰ Her iki maddenin kapsamı, konu, kapsam, dayanak, nitelik, koşulları ve sınırları bakımından farklıdır. VUK’un 10. maddesindeki sorumluluk VUK kapsamındaki vergilerle sınırlı tutulmuşken, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi, VUK kapsamının dışında olan ve diğer kamu alacakları için getirilmiştir. Örneğin, VUK kapsamında olmayan gümrük idareler tarafından alınan vergiler için VUK 10. maddeye göre değil, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine göre takip edilecektir. Öte yandan, her iki maddede de, kanuni temsilci, tüm malvarlığıyla sorumlu tutulduğundan, sınırsız sorumluluk vardır. VUK’un 10. maddesinde, "... bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden" denilmek suretiyle, kanuni temsilciler için kusur sorumluluğu getirilmiş iken, mükerrer 35. maddesinde bu şekilde bir ifadeye yer verilmeyerek "tüzel kişilerin ... mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları ... kanuni temsilcilerden ... tahsil edilir" demek suretiyle kusursuz sorumluluğa işaret etmektedir.

³⁴¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Kurulu’nun, E:2016/389 sayılı yürütmenin durdurulması isteminin reddine dair itiraza ilişkin yayımlanmamış kararı. Danıştay Yedinci Dairesi’nin aynı doğrultudaki bir kararında " Olayda, yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketin ödenmemiş vergi borcundan dolayı, adına ödeme emri düzenlenen davacıya, ödeme emrinin kanuni dayanağı olarak, hem, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10’uncu, hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35’inci maddelerinin birlikte gösterilmiş olması, ayrıca, bu maddelerin farklı durumlara ilişkin bulunması nedeniyle, savunma hakkını gereği gibi kullanmasına olanak tanındığından söz etmek mümkün olmadığından, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." ifadelerine yer verilmiştir, 22.03.2007 tarih ve E:2007/885, K:2007/1449 sayılı yayımlanmamış karar, UYAP.

aykırılık teşkil etmeyeceğine karar verilmiştir.³⁴²

Hem VUK 10. madde ve hem de AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesinin ön şartının amme alacağının, asıl borçludan tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesidir.^{343 344} VUK 10. maddede bu durum, "... mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar" denilerek, mükerrer 35. maddede ise "tüzel kişilerin ... malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları" demek suretiyle belirtilmiştir.

Mükerrer 35. maddenin yukarıda yer verilen ifadesi, kamu idaresinin asıl borçlu şirkete karşı, AATUHK'nın 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerini³⁴⁵, uygulamasına rağmen, sonuç alamaması yani alacağının en azından bir bölümünü tahsil edememiş olmasını ifade eder. Ancak maddedeki "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" ifadesi, borçlunun üzerinde malvarlığı bulunmasına rağmen, bunların satışının borcu karşılamaya yetmeyeceğinin anlaşılması anlamına gelir.³⁴⁶ Kural olarak, kamu alacağının tamamen

³⁴² "... söz konusu iki maddedeki sorumluluğun genel esasları birbirinden farklı olmakla birlikte, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilci olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin kanuni temsilci sıfatıyla düzenlendiği açık olduğu, sorumluluk hukuku bağlamında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin yanında 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin işlem üzerinde birlikte yazılmasının, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin kanuni temsilci sıfatıyla düzenlendiği gerçeğini ortadan kaldırmayacağı ve işlemin iptal sebebi olarak görülemeyeceği sonucuna varılmıştır.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E:2017/1186, K:2018/254 sayı ve 21/03/2018 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³⁴³ Anonim şirketler de, VUK. 10 ve 6183 sayılı Kanun mükerrer 35. madde hükmüne göre, yönetim kurulunun yükümlülüğünün doğabilmesi için, kamu alacağının anonim şirketin mal varlığından tamemin veya kısmen tahsil edilememesi gerekir. Öztürk, agm., s. 318. (Aynı durum, limited şirket müdürleri yani kanuni temsilcileri için de geçerlidir.)

³⁴⁴ "... Şirketin borçlarından dolayı kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulabilmesi ve söz konusu borçların bu kişilerden tahsil edilebilmesi için, öncelikle bu borçların şirket tüzel kişiliği hakkında kesinleşmiş olması, şirket hakkında başlatılan cebri takip işlemleri neticesinde, alacakların tüzel kişiden tahsil edilmemesi veya tahsil edilemeyeceğinin ortaya konulması, bu kapsamda ise, şirket adına ödeme emri düzenlenmesi, düzenlenen bu ödeme emirlerinin, usulüne uygun olarak tebliğe çıkartılması, tebliğ edilmesi, usulüne uygun yapılan tebliğe rağmen borcun ödenmemesi üzerine, gerçekleştirilen haciz işlemleriyle kamu alacağının şirketten tahsil edilmeye çalışılması, alacağın, şirket tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin tespitinden sonra da, ilgili ve yetkili temsilciler adına ödeme emri düzenlenebileceği...", Ankara 1. Vergi Mahkemesi E:2018/1481, K:2019/489 sayı ve 09/04/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³⁴⁵ Buradaki cebri tahsil şekilleri; teminatın paraya çevrilmesi yahut varsa kefilin takibi, haciz veya gerekli koşullar varsa borçlunun iflasının istenmesidir.

³⁴⁶ "... şirketin iki aracı üzerine ve Saray Mah., Kazan/ANKARA ve İmar Mah., Yenimahalle/ANKARA adreslerine bulunan gayrimenkuller üzerine haciz şerhi tatbik edildiği, ancak araçlar ve taşınmazlar üzerinde birden fazla haciz şerhinin bulunması nedeniyle amme alacağının tahsil edilemediği, motorlu araçlardan birinin 1986, diğerinin 1982 model olmasının da amme alacağının araçların satışından elde

veya kısmen tahsil edilememiş sayılması için 6183 sayılı Kanunun 54. maddesindeki cebri tahsil şekillerinin tamamının tüketilmiş olması gerekirken mükerrer 35. madde, bu kurala bir istisna getirmektedir.³⁴⁷ Burada, söz konusu cebri tahsil şekillerinin tüketilmiş olması gerekli değildir. Alacaklı kamu dairesi, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek yani malvarlığına başvurabilmek için, haczedilerek değerlemesi yapılan mal, alacak ve hakların satışını beklemek zorunda değildir.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergisel alacakların tahsili için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesinin ön şartı, borcun asıl borçlu şirketten tahsil edilememesidir. Ancak buradaki mesele, tasfiyeye girmeden ya da usulsüz tasfiye sonucu tüzel kişiliği sona ermiş şirketlerin kanuni temsilcilerine VUK 10. madde ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddeleri uyarınca yapılan takiplerde, kanuni temsilcilerin, amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilip edilemediğinin (AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre, tahsil edilemeyeceği anlaşılan) itirazında bulunup bulunamayacağı sorunudur.

Asıl borçlu şirketin tüzel kişiliğinin, TTK'nın geçici 7. maddesi uyarınca silindiğinden bahisle kanuni temsilci adına VUK 10. madde ve AATUK'nın mükerrer 35. maddeleri uyarınca düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, ilk derece mahkemesi; "... ihtilaf konusu vergi borçlarının, şirketin tüzel kişiliğinin 28.01.2014 tarihinde yayımlanan sicil gazetesıyla silinmesinden dolayı asıl borçlu şirketten tahsil edilme imkanının kalmadığı ve bu nedenle şirketten tahsil imkanı kalmayan dava konusu vergi borçlarının şirketin temsilcisi konumunda olan davacıdan tahsili için dava konusu ödeme emirlerinin düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına..." karar vermiştir. Burada,

edilecek paradan tahsil edilemeyeceğini gösterdiği, kaldı ki 1982 model aracın 2004 yılında 3. bir şahsa devredildiği, asıl borçlu şirketin banka hesaplarında 1.000-TL, 2.000-TL tutarlarında mevduat gözüktüğü ancak bu mevduatın üzerinde de banka rehin haklarının bulunduğu, asıl borçlu şirketin gayrimenkulleri üzerinde birçok icra müdürlüğünün, vergi dairelerinin, belediyenin, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun haciz şerhlerinin bulunduğu ... dolayısıyla ödeme emirleriyle usulüne uygun olarak tebliğ edilerek kesinleştirilmiş vergi borçlarının süresinde ödenmediğinden bahisle kesinleşen amme alacağının tahsili için davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmamıştır." Ankara 7. Vergi Mahkemesi, 08/10/2019 tarih ve E:2019/507, K:2019/895 sayılı yayımlanmamış karar, UYAP.

³⁴⁷ Candan, (Amme Alacakları), s. 51.

mahkemece asıl borçlu şirketin ticaret sicilinden silinmesiyle, amme alacağının şirketten tahsil edilemediğinin kanıtlanmış olduğunun kabul edildiğini görüyoruz.

Ancak, söz konusu kararı inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, dava konusu ödeme emirlerinin içeriği borçların asıl borçlu şirketten tahsili için düzenlenen 2018/1 ve 2018/2 sayılı ödeme emirlerinin tebliğini incelemiş ve 2018/1 ödeme emrinin şirketin tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği 28.01.2014 tarihinden sonra, şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi üzerine 17.04.2018 tarihinde, davacıya tebliğ edildiği (buradaki ödeme emrinin "kanuni temsilci" sıfatıyla düzenlenen ödeme emri değil, doğrudan asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emri olduğuna dikkat edilmelidir), bunun üzerine davacı tarafından şirket adına dava açıldığı, ancak bu davada da, şirket sona erdiğinden dava açma ehliyetinin bulunmadığından bahisle (yukarıda "açıklamalı ehliyet ret" bölümünde ayrıntılarına yer verdiğimiz) "ehliyet ret" kararı verildiği, şirket adına düzenlenen 2018/2 sayılı ödeme emrinin ise 03.11.2014 ve 26.12.2014 tarihlerinde posta yoluyla şirketin adresine tebliğe çalışıldığı, tebliğ edilememesi üzerine 19.12.2015 tarihinde ilan tebliğ edildiği, bu ödeme emrinin de dava konusu edilmemesi ve tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi üzerine de amme alacağının tahsili için "kanuni temsilci" adına ödeme emri düzenlendiğini belirtmiştir.

İstinaf mercii, maddi olaya ilişkin bu tespitlerden sonra; 23/01/2014 tarihinde ticaret sicilinden silinmesi sebebiyle tüzel kişiliği ortadan kalkan asıl borçlu şirket adına 15.12.2018 ve 09.07.2014 tarihinde düzenlenip 17.04.2018 tarihinde kanuni temsilci X'e ve 19.12.2015 tarihinde ilan tebliğ edilen ödeme emirlerinin hukuki sonuç doğurmasına olanak olmadığını, bu nedenle asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin (şirketin tüzel kişiliği sona erdiği için) tebliğinin, yok hükmünde olduğu için hukuka uygunluk denetimi yapılamadığından, bu ödeme emirlerinin içeriği borçların şirket adına usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk edip etmediğinin incelenmesi aşamasına geçmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bir kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emri dava konusu edildiğinde; dava konusu amme alacağının şirketten tahsili için düzenlenen ödeme emirlerinin tebliği incelenir ancak bu ödeme emirlerinin dayanağı ihbarnamelerin tebliği mahkemece inceleme konusu yapılamaz. Asıl sorumlu şirket adına düzenlenen ihbarnamenin tebliğine ilişkin husus ancak amme alacağının tahsili amacıyla, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı şirket tarafından dava açılması durumunda incelenecek bir husustur. Dolayısıyla “bir önceki safha tekemmül etmeksizin, bir sonraki aşamaya ilişkin idari işlem tesis edilemeyeceği gibi, sistematik içinde yer alan herhangi bir işleme karşı, dava açılması durumunda ise önceden kesinleşmiş bulunan hukuki durumların tekrardan incelenmesi hukuken mümkün değildir.”³⁴⁸

Ancak burada, asıl borçlu şirket sona erdiği için onun adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliği, yok hükmünde sayılmaktadır. "Yokluk", idari kararların³⁴⁹ sakatlık yaptırımlarından biridir. Bir hukuki işlemin, maddi ve hukuki öğelerinin yokluğu, o işlemin yokluğu (yani keenlemyekun olması) neticesini doğurmaktadır. Bir işlem, maddi ve hukuki öğelerinde bir eksiklik olmamakla birlikte, kanunun emredici hükümlerine açıkça aykırı ise, "mutlak butlan" ile; öte yandan, maddi ve hukuki öğelerinde bir eksiklik olmadığı gibi, kanunun emredici hükümlerine de aykırı olmayan ancak işlemin özünü oluşturan iradede sakatlığı bulunan (hata, hile, tehdit gibi) işlemler ise "nisbi butlan" ile maluldür. Yokluk durumunda, işlem, hukuk alanında hiç ortaya çıkmamış, yani hiç doğmamış sayılmaktadır. Böyle bir işlem, hiçbir hukuki sonuç doğurmamaktadır. Ayrıca,

³⁴⁸ "...Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh ve tahakkuk usulleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil usulleri ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında düzenlenmiştir. Danıştay'ın kimi kararlarında belirtildiği gibi, bir amme alacağının tahsil edilebilmesi için öncelikle 213 sayılı Kanuna göre tarh ve tahakkuk usulleri ile 6183 sayılı Kanuna göre tahsil usullerinin sırasıyla tüketilmiş olması zorunludur. Bu zorunluluğun doğal sonucu olarak, sistematığın içinde yer alan bir idari işlemin bu amaçla tesis edilebilmesi için bir önceki hukuki durumun tekemmül etmiş olması hali aranmalıdır..." Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E:2017/1354, K:2018/387 sayı ve 09/05/2018 tarihli yayımlanmamış karar (benzer yönde:Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi E:2018:203, K:2018/1238 sayı ve 26/12/2018 tarihli yayımlanmamış kararı), UYAP.

³⁴⁹ Bireysel idari işlemler, belli kişi ve durumlara ilişkin işlemlerdir. Bireysel idari işlemlerle, belli kişiler için hukuki durumlar yaratılır, değiştirilir veya kaldırılır. Bu nedenle bireysel idari işlemler, idari kararlar olarak da adlandırılır.

eğer bu şekildeki bir işlem dayanak alınarak bazı icrai eylemlerde bulunulmuş ise, bu eylemleri de haksız fiil saymak gerekir.

Özel hukukta geliştirilmiş olan bu yaptırımları, idari karar ve işlemlere, tamamen aynı şekilde uygulamak mümkün değildir. Zira, idari işlemler, kamu gücü kullanılarak yapılmış olan işlemler olup, devletin otoritesinin açıklanması şeklinde ortaya çıkar. Bu nedenle, idari işlem ve kararlarda sakatlık bulunuyorsa, bunlara uygulanacak yaptırımların değişik olacaktır. Örneğin; yokluk yaptırımının, ancak istisnai hallerde ve çok ağır sakatlık bulunduğu anda uygulamak gereklidir. Bu istisna halin dışında, bu kadar ağır derecede olmayan sakatlık durumlarında, söz konusu işlem, bozuk bir işlem olacak ancak geçerli bir işlem olmaya devam edecektir. Bununla birlikte, bu bozuk işlemin geçerliliği, yargı makamı tarafından iptali veya idare tarafından bizzat geri alınması ile sona erecektir. Tüm bunların değerlendirmesinden; idari kararlardaki sakatlık hallerinde uygulanabilecek yaptırımları, "yokluk" ve "hükümsüz kılma"³⁵⁰ olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Burada, esasen değinmek istediğimiz husus, "yokluk" yaptırımıdır. Kendisine hukuken yokluk müeyyidesi uygulanan bir idari karar, hukuk alanında hiç doğmamış, yani hiç ortaya çıkmamış sayılır. Bu tür bir idari karar, hiçbir sonuç da doğurmayacaktır. Yok hükmünde olan bir kararın, yargı mercilerince iptal edilmesi veya idarece geri alınması da düşünülemez. Bir idari karar, hangi hallerde yok hükmünde sayılacaktır? Bunun için, objektif bir ölçüt bulmak imkansız olmakla birlikte, Kanunun, bu yaptırımın uygulanacağını açıkça düzenlendiği bir hüküm³⁵¹ yoksa, her somut olay ayrı ayrı ele alınmak suretiyle, sakatlığın; ağırlık ve açıklık derecesine bakmak gerekmektedir. Sakatlık, çok ağır ve ilgilerince kolay anlaşılabilecek yani kolay fark edilebilecek türden ise, yok hükmünde bir idari karardan bahsedebiliriz. Şüpheli durumlarda, yok hükmünde bir idari kararın değil, hukuki olarak geçerli kabul edilen bir idari kararın olduğunu kabul

³⁵⁰ Öğretide, "hükümsüz kılma" yerine, "butlan" terimini de kullanılmaktadır.

³⁵¹ Eski İl Özel İdaresi Kanunu'nun 127. maddesi gibi.

etmek gerekir.³⁵²

Yukarıda yer verilen mahkeme kararında, asıl borçlu şirket sona erdiği için onun adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğinin, yok hükmünde sayıldığını belirtmiştik. Kanunda, bu duruma yokluk yaptırımının uygulanacağı açıkça düzenlenmediğinden, yok hükmünde sayılması gereken idari işlemlerin özelliklerinin olayda mevcut olup olmadığına bakmak gerekir. Olayımızda, ticaret sicilinden silinmekle kişilik vasfı kalmayana yapılan tebliğin geçerli kabul edilemeyeceği, ilgililerince kolay anlaşılabilen ve doğuracağı sonuçları bakımından çok ağır bir sakatlıktır. Dolayısıyla, bu işleme yokluk yaptırımının uygulanmasının hukuka uygun olduğu kanaatindeyiz.

Bu durumda, yok hükmünde olması nedeniyle, vadesinde ödenmemiş amme alacağının asıl borçlu şirketten usulüne uygun olarak istenip istenmediği inceleme konusu yapılamadığından, bir önceki aşama olan tarh ve tahakkuk aşamasına geçilmektedir. Bir başka deyişle, tüzel kişiliğin ortadan kalktığı tarihte vergi ve bağlı alacaklar henüz tarh edilmemişse, kanuni temsilciye ihbarname tebliğ edilerek tahakkuk aşaması başlatılacak; tüzel kişiliği sona ermeden önce şirket adına tahakkuk işlemi gerçekleşmişse, tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle şirket adına ödeme emri düzenlenemeyeceğinden kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da, istinaf merciinin tüzel kişiliği sona eren şirketlerin kanuni temsilcilerine ilişkin genel kurallardan farklı bir yol izleneceğine dair bu yorumunu; Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine 7103 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen ve 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren beşinci ve altıncı fıkralarına dayandırmasıdır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine eklenen

³⁵² Günday, age., s. 162 ila 168.

söz konusu beşinci³⁵³ ve altıncı³⁵⁴ fıkralarla getirilen kurallar, kanuni temsilciler için ilk kez sorumluluk getirilmesine ilişkin kurallar değildir, maddenin önceki fıkralarında, tasfiye edilen şirketlerin tasfiyeden önceki dönemlere ait vergilerinden kanuni temsilciler zaten sorumlu tutulmuştur. Beşinci ve altıncı fıkra, bu sorumluluk nedeniyle Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak olan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin kanuni temsilciler adına yapılacağına açıklık getirmektedir. Ülkemizdeki mevcut vergi sistemi, kural olarak beyan esasına dayanır. Beyana dayanmayan, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerin önce ihbarname ile tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmesi, tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen alacakların ise 6183 sayılı Kanuna göre ödeme emri tebliğ edilerek tahsili gereklidir. Tüzel kişiliği silinmiş şirketler adına tarhiyat yapılamayacağı, tarh ve tahakkuk aşamaları tamamlanmamış alacakların tahsili için ise tüzel kişiliği silinmiş şirket adına ödeme emri düzenlenemeyeceğinden, tüzel kişiliğin silinmesinden önceki dönemlerle ilgili tarhiyatların kanuni temsilciler adına yapılacağı, daha önce şirket adına tahakkuk etmiş alacakların tahsili için ise kanuni temsilciler adına ödeme emri düzenlenebilecektir.

Öte yandan, tüzel kişiliği sona eren şirketlerin kanuni temsilcilerine ilişkin izlenen bu usul bazı sakıncalar içermektedir. Yukarıda değinildiği üzere, limited şirketlerde VUK 10. madde ve AATUK'nın mükerrer 35. maddelerine göre, amme alacağının tahsili için, kanuni temsilciye gidilebilmesinin ön şartı amme alacağının, asıl borçludan tahsil edilemediğinin tespit edilmesidir. Nitekim, asıl borçlu limited şirketin kanuni temsilcisi adına tesis edilen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davada, davacı kanuni temsilci,

³⁵³ 213 sayılı VUK'un 10/5. fıkrasına göre: "Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır."

³⁵⁴ 213 sayılı VUK'un 10/6. fıkrasına göre: "Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."

asıl borçlu şirketin üzerinde hala malvarlığının bulunduğunu, bu malvarlığının satışının istenip, geriye hala ödenmeyen borç kalması halinde hakkında takip başlatılması gerektiği itirazında bulunabiliyordu.³⁵⁵ Ancak burada, tüzel kişiliği tahakkuk aşamasında var olan, ancak usulüne uygun ihbarname tebliğine rağmen borcun ödenmemesi üzerine düzenlenen ödeme emri aşamasında asıl borçlu şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle, kanuni temsilci adına doğrudan ödeme emri düzenlenmesi halinde, şirketin hala üzerine kayıtlı mal varlığı bulunduğu, örneğin taşınmazının satışının yapılması halinde borcun karşılanacağına dair itiraz, kanuni temsilci tarafından yapılabilecek midir?

VUK'un 22. maddesine göre, “verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya (aşamaya) gelmesidir.” Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, tek başına verginin ödenmesi gerekli borç durumuna getiren bir durum olmayıp, ancak tahakkuk aşamasında vergi talep edilebilen bir kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır. Verginin tahakkuk edeceği zaman; beyana dayanan tarhta, resen ya da ikmalen veya idarece tarh durumlarında veya tahakkuku tahsile bağlı vergilerde değişebilmektedir. Beyana dayalı tarhta, vergi tarh sırasında tahakkuk ettiğinden, doğrudan ödeme emri ile istenebilecekken; resen, ikmalen veya idarece tarhta verginin "ihbarname" ile ilgililere tebliği kanun gereğidir. (VUK m. 34).³⁵⁶ Dolayısıyla, ihbarname aşamasında, vergi henüz tahakkuk etmemiş, ödenecek aşamaya gelmemiştir. Bu nedenle, tüzel kişiliği sona ermiş şirketin kanuni temsilcisi hakkındaki dava incelenirken; asıl borçlu şirket sona erdiğinden adına ödeme emri düzenlenemediğinden bahisle şirket hakkındaki ihbarnamelerin tebliğinin incelendiği durumda, bu ihbarname tebliğleri de usulüne uygun yapılmışsa, şirketin malvarlığının olup olmadığını araştırmadan, davacı

³⁵⁵ "... asıl borçlu şirket adına kayıtlı 15 adet taşınmaza haciz konulduğu halde henüz davalı idarenin haciz sırası dahi belirlenmemişken ve bunların asıl borçlu şirketin borcunu karşılayıp karşılamayacağına ilişkin hiçbir somut tespit yapılmamışken dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği, bu haliyle şirkete ait vergi borcunun şirket malvarlığından karşılanıp karşılanmadığı ya da ne kadarının karşılandığı ortaya konulmadan davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı...", İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, E:2019/1155, K:2019/1878 sayı ve 25/06/2019 tarihli yayımlanmamış karar, UYAP.

³⁵⁶ Karakoç, age., s. 296-300.

kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka uygun olduğuna karar verilecek ve kanuni temsilci olan davacının, "borcun öncelikle asıl borçlu şirketten tahsil edilmesi gerektiği"ne ilişkin itiraz etme hakkı, elinden alınmış olacaktır.

3.2. Limited Şirket Ortaklarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Kanun koyucunun şirketlerin niteliğini de göz önüne alarak, şirket ortaklarından, sadece limited şirket ortaklarının, amme alacağından sorumlu olduğunu yukarıda belirtilmişti. 6183 sayılı Kanunun 35. maddesine göre; limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Aynı maddede, ortakların müteselsil sorumluluğu düzenlenmiştir.³⁵⁷

Limited şirket ortaklarına ancak amme alacakları için başvurulabilir. Limited şirketin ortakları, şirketin vergi borcundan ancak tahahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlı olarak sorumlu olacaklardır. Bir başka deyişle, kanuni temsilciler bakımından (hem limited hem anonim şirketlerin kanuni temsilcileri için geçerlidir.) tam sorumluluk geçerli iken yani vergi dairesi, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilciler hakkında şirketin toplam borcu kadar takibata geçilebilecekken, şirket ortağı hakkında ancak hissesi oranında takip yapılabilecektir. Ortağın, önceden sermaye hissesinin ödemiş olması sorumluluğunu kaldırmaz.

³⁵⁷ (Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Yukarıda, tüzel kişiliği sona ermiş şirketler hakkında verilen ehliyet ret kararlarının sakıncalarına dair tüm açıklamalar, limited şirket ortakları için de geçerlidir. Bu kararlar nedeniyle, limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için ön şart olan, amme alacağının şirketten tahsil edilip edilemediği hususu, usulüne uygun şekilde kesinleştirilememektedir.



SONUÇ

İYUK 31. maddedeki atıf nedeniyle, idari yargı merciilerinde "ehliyet" hususunda, HMK hükümlerinin uygulanacağı yukarıda belirtilmişti. Dolayısıyla, kanun koyucunun "ehliyet" hususunda idari ve adli yargı merciilerinde bir yeknesaklığı hedeflediği anlaşılmaktadır. Bu amacın sağlanabilmesi için, adli ve idari yargı merciilerinin, ehliyetle ilişkin benzer uyuşmazlıklarda benzer yaklaşımları benimsemesi beklenmektedir. Bununla birlikte, söz konusu amaç yerine getirilirken, idari yargının kendine özgü niteliğinin dikkate alınacağı tabiidir. Ancak, hangi durumlarda ehliyetle ilişkin genel esaslar konusunda, adli yargı merciilerince benimsenen kurallardan ayrılacağının iyi tayin edilmesi gerekmektedir.

Tüzel kişiliği sona eren şirketlerin dava açma ehliyetine ilişkin idari ve adli yargı merciilerinin, yukarıda da yer verildiği üzere, benzer yaklaşımların olduğu az sayıdaki kararlar bir kenara koyulduğunda, çok farklı yaklaşımları benimsediği görülmektedir. İdari yargı merciilerince -çoğunlukla- benimsenen, bu şirketlerin açtığı davaların ilk inceleme aşamasında "ehliyet yönünden reddi" kararları verilmesinin bir nedeninin de, idari yargıda uyuşmazlıklara ilişkin İYUK'un "Dosyaların İncelenmesi" başlıklı 20/5. maddesindeki, “davaların, dosyanın tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılmasına” ilişkin hüküm olduğu söylenebilir. Çünkü, münfesi şirketlerin açtığı davalarda, adli yargı merciilerince, davacıya "ihya davası" açmak için süre verilmesi ve bu süreçte ihya davasının bekletici mesele yapılması, yargılamayı uzatacak niteliktedir. Ancak, davanın ehliyet yönünden reddi kararlarının uygulamada çıkardığı sorunlar, ihya davasına ilişkin prosedürün daha sağlıklı olduğunu göstermektedir. Zira, tüzel kişiliği olmayan şirket adına tesis edilen idari işleme karşı açılan davada, bu şirketi ehliyetli görüp, dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğundan bahisle iptaline karar verildiği durumlarda, hem artık kişiliği sona eren bir ortaklık, ehliyetli kabul edilerek, ehliyet kurallarına aykırı bir karar verilmekte hem de tüzel kişiliği sona eren şirket adına

vekaletname düzenlenmesi mümkün olmadığından, davacının, davasını vekil ile yürütebilme hakkı elinden alınmaktadır. Öte yandan, "açıklamalı ehliyet ret" kararlarında ise, tüzel kişiliği sona eren şirketin, adına tesis edilen işlemi dava konusu etmesi engellenerek, adil yargılanma hakkı ihlal edilmekte, hem de bu durumda, amme alacağının şirketten tahsili için düzenlenen idari işlem, ehliyet yönünden reddedildiği için, vergi dairelerince, şirketin kanuni temsilcilerine takip yapıldığında, kanuni temsilcilerin takibi için mutlak zorunluluk olan, borcun asıl borçlu şirketten tahsil edilip edilemediğinin (veya 6183 sayılı Kanununa göre tahsil edilemeyeceği anlaşıldığının) tespitinin yapılamamaktadır. Ayrıca, bu tür ehliyet ret kararlarında, davacının her ne kadar bu dava için aktif dava ehliyeti bulunmuyor ise de, ileride kendi adına yöneltilecek bir takip/tahsil işlemini engellemek maksadıyla bu davayı açmakta kendini mecbur hissettiği görülmeye rağmen, HMK m. 326 gereği aleyhine hüküm verilen taraf, davacı olduğundan, yargılama giderleri davacı üzerinde bırakılmaktadır.

İdari ve adli yargı merciilerince benzer uyuşmazlıklarda verilen farklı içtihatlar, davacılar için hukuki öngörülebilirliğe aykırı bir durum teşkil etmektedir. Münfesi şirketlerin dava ehliyeti konusunda, idari yargılama hukukunun kendine özgü niteliğinin gerektirdiği, adli yargı içtihatlarından farklı bir usul benimsenmesini gerektirecek bir husus olmadığı kanaatindeyiz. İYUK m. 26/1'de, tarafların kişilik ne niteliğinde değişiklik halinde dosyanın işlemde kaldırılabileceğine ilişkin durum, hükümde "dava esnasında" ifadesi kullanıldığı için, sadece, dava açıldıktan sonra, yani dava dilekçesi verilip, dilekçe üzerine ilk inceleme yapılarak, sorun görülmemesi üzerine, tebliğe çıkarıldıktan sonra tarafların niteliğindeki değişiklikleri kapsadığı şeklinde yorumlanmaktadır. Ancak, söz konusu madde ve İYUK'un tüm maddelerine genel olarak bakıldığında, kişiliği sona eren şirketlerin durumuna ilişkin ayrıca özel bir düzenleme yapılmadığından; İYUK m. 26/1 hükmünün, hem davayı tüzel kişiliği sona eren şirketin açması durumunda hem de, dava devam ederken tarafların niteğinde değişiklik olması

(olayımızda tüzel kişiliğinin sona ermesi) durumuna uygulanabileceği şeklinde yorumlanabilir.

İdari ve adli yargı merciilerince, farklı içtihatlar benimsenmesinin önüne geçilmesinin en etkili yolu olarak, kanun değişikliği gösterilebilir. Esasen, şu an için bu uyuşmazlıklarda en hukuka uygun yol olarak gördüğümüz "ihya davası"nın idari yargıda uygulanmasını engelleyecek bir hüküm yoktur. Ancak, geçmişten bugüne değin, bu tür davalarda ne Danıştay'ın ne ilk derece mahkemelerinin ne de bölge idare mahkemelerinin bu yolu benimsediği görülmektedir. Dolayısıyla farklı yargı düzenlerince aynı doğrultuda kararların verilmesi, İYUK 31. maddeye eklenecek bir hükümle, bu uyuşmazlıklarda hukuki olarak en dayanıklı yol olarak gördüğümüz "ihya davası"nın idari yargıdaki uyuşmazlıkta uygulanmasının önü açılmalıdır.

Uzmanlık alanımız gereği, ehliyet konusu, vergi yargısı başlığı altında ve kapsamında incelense de “tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyeti”ne ilişkin sorun, özünde, vergi ve idare mahkemeleri açısından, farklı bir yaklaşımı gerektirecek mahiyette değildir. Dolayısıyla, getirilen çözüm önerisinin, idare mahkemeleri içtihatları ve doktrinine de ışık tutacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akipek, Jale/Akıntürk, Turgut/Ateş Karaman, Derya, **Kişiler Hukuku (Başlangıç Hükümleri)**, Beta Yayınevi, Yedinci Bası.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

Arslan, Ramazan/Yılmaz, Ejder/Ayvaz, Sema Taşpınar/Hanağası, Emel, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2018.

Bozkurt, Tamer, **Şirketler Hukuku**, Legem Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2019.

Candan, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun** (Amme Alacakları), Mali Akademi Yayınları, 2017.

Candan, Turgut, **"Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar"**, Danıştay Dergisi, Y. 14, S.54-55, 1984, (İdari Davalar).

Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Basım, (Uzlaşma).

Erişir, Evrim, **Medeni Usul Hukuku'nda Taraf Ehliyeti**, Güncel Yayınevi, İzmir, 2007.

Gözübüyük, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 32. Bası, Ankara, 2012.

Günday, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Gündüz, Ebru, **"İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet"**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Karakoç, Yusuf, **Vergi Hukuku (Genel)**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014.

Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhal, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Öncel, Mualla/Ahmet, Kumrulu/Çağan, Nami/Göker, Cenker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Ankara, 2019, s. 202.

Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

Öztan, Bilge, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2012.

- Pekcanıtez, Hakan/Özekes, Muhammet/Akkan, Mine/Taş Korkmaz, Hülya, **Medeni Usul Hukuku**, Cilt I, Oniki Levha Yayınları, 15. Bası, İstanbul, 2017.
- Şener, Oruç Hami, "Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya)", Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Tan, Turgut/Gözübüyük, Şeref, **İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitapevi, Cilt II, Ankara, 2017.
- Tanrıver, Süha, **Noterlik Açısından Vekalet (Temsil)**, Noterlik Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2000.
- Tekinsoy, Ayhan, **İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013.
- TEZLER**
- Canyaş, Oytun, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.
- Çalışkan, Ahmet Ziya, İdari Yargıda Tarafların Değişmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2011.
- Çetin, Yasin, Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Işık, Atiye Merve, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
- Kale, Serdar, Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti (Taraf), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2009.
- Önel, Süleyman, "Vergi Davalarında Dava Ehliyeti", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 20.

Taşer, Aslıhan, "Vergi Yargılamasında Ehliyet", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

Toğrul, Emel Şeyda Elgün, Medenî Usûl Hukuku Bağlamında Dava Ehliyeti, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2019.

Yıldız, Burçak, Ticaret Şirketlerinin Hukuki Ehliyeti (Ehliyet), Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000.

MAKALELER

Bağrıaçık, Ahmet, Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:7 Sayı:2 Yıl 2016, s. 68.

Bozkurt, Tamer, Vergi Yükümlülüğü-Vergi Sorumluluğu Kavramları Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil Ve İlzama Yetkili Olanların (Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C:24, S:4, 2008, (Anonim Şirketlerde Temsilci).

Canyaş, Oytun, Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 5, S. 19.

Demirsatan, Barış, Hukuka Aykırı Tasfiyenin Tüzel Kişiliğe Etkisi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXIV, S. 2, 2016.

Duran, Lütfi, İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü-II, Amme İdaresi Dergisi, C. 21, S. 1, 1988.

Kaplan, Gürsel, "İdari Yargıda Ehliyet Ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:2008/2.

Kayaçağlayan, Metin, "Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı" Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, C II.

Özdinler, Eda, "Vergi Yargısının Görev Alanı", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, C II.

Öztürk, Burak, "İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, C II.

Yıldız, Burçak, Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukukî Niteliği (Ultra Vires), Batider, Eylül 2011, C.XXVII, S.3.

İNTERNET KAYNAKLARI

Ağar, Serkan; "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm#_ftn113, (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

Bahçeci, Barış, TMSF'nin Özel Hukuktan Kaynaklı Alacaklarını Tahsilde Yetkisini Aşması Sorunu, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-101-1203>, (Erişim Tarihi: 12.05.2020).

Duran, Lütfi, "Danıştay'ın 1979 Yılı Kararları Üzerine Düşünceler", <https://docplayer.biz.tr/48057464-1979-yili-kararlari-uzerine-kisa-mulahazalar.html>, (Erişim Tarihi: 08.06.2019)

Ekici, İskender, Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Anonim Ve Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti, www.vergisorunlari.com.tr

Gözler, Kemal, İdare Hukuku, <http://www.idare.gen.tr/idarehukuku-bolum1.htm>, (Erişim Tarihi: 12.04.2020).

Kale, Serdar, Şirketlerin Taraf Ehliyeti (Şirketler), <http://static.dergipark.org.tr/article-download/8ae4/f8a5/3492/5d6d1ac44209f.pdf?>, (Erişim Tarihi: 15.04.2020).

Karahanoğulları, Onur, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitapevi, Ankara, 2005, s. 199-215, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm>, (Erişim Tarihi: 10.02.2020).

Turmangil, Civan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği",

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/303/2857.pdf> , (Erişim Tarihi: 04.01.2020)

Türk Hukuk Lügatı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991,

<https://datavergi.files.wordpress.com/2018/03/tc3bcrk-hukuk-lc3bcgatk4b1.pdf>,
(Erişim Tarihi: 08.06.2019)

Yavuz, Mustafa, Yargı Kararları Işığında Ticaret Sicilinden Resen Silinmiş Olan Şirket ve Kooperatiflerin Yeniden İhyası,

<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/yargi-kararlari-isiginda-ticaret-sicilinden-resen-silinmis-olan-sirket-ve-kooperatiflerin-yeniden-ihyasi/8611>
(Erişim Tarihi: 15.03.2020) .

Yıldırım, Turan, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Takip ve Tahsil Yetkisi,

<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%Bcltedergisi/MehmetSomerAn%C4%B1s%C4%B1na/Prof.Dr.TuranYildirim.pdf>, s. 1061, (Erişim Tarihi: 12.05.2020)

<https://www.milliyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/bakan-yazici-munfesih-duruma-dusen-sirketlere-son-bir-firsat-icin-tebligat-yapilacak-10049737>

ÖZET

İdari Yargılama Hukuku Kanunu’nun 1. maddesinde göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir. Bu nedenle, “ehliyet” hususunun tespiti için, tüm idari yargı merciileri için genel Kanun olan İdari Yargılama Hukuku Kanunu’na başvurulur. Söz konusu Kanun da 31. maddesindeki atıfla bizi, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na yönlendirmektedir. Kanun Koyucu’nun, genel idari usul Kanunu olan İdari Yargılama Hukuku Kanunu’nda ehliyet hususunu ayrıca düzenlemeyip, atıfla Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na yönlendirmesi, bu hususta, esasen bir yeknesaklığı hedeflediğini göstermektedir. Çalışmamızda, uygulamada sıklıkla karşılaşılan tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyet sorunu incelenmiştir. Ya ilk derece mahkemesi veya üst yargı mercilerinde dava incelenirken, taraflardan birinin tüzel kişiliğinin sona ermesi ya da tüzel kişiliği sona ermiş şirket tarafından dava açılması durumunda, tüzel kişiliği sona erdiği için taraf ehliyetini ve buna bağlı olarak dava ehliyetini kaybeden tarafla ilgili nasıl bir yol izlenmelidir?

Bu sorun, sadece, idari yargıda ortaya çıkan bir sorun değildir. Adli yargı merciilerinde, Yargıtay’ın, artık yerleşik hale gelmiş içtihatlarıyla, Türk Ticaret Kanunu’nun “ek tasfiye” (ihya davası) hükümlerine başvurularak, söz konusu sorun mevzuatın emredici hükümlerine uygun olarak çözülmektedir. Ancak, idari yargıda, Türk Ticaret Kanunu’nun söz konusu hükmü, çok sınırlı sayıdaki birkaç karar harici göz ardı edilmiş, benimsenmemiştir. Bu nedenle, çalışmamızın özünde, tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyetine ilişkin, Türk Ticaret Kanunu’nun “ek tasfiye”(ihya davası)ye ilişkin hükümleri haricindeki yaklaşımların getirdiği sorunlar ele alınmış, Türk Ticaret Kanunu’nun “ek tasfiye” (ihya davası) ilişkin hükümlerinin, vergi yargısında da uygulanabilirliği savunulmuştur. Burada, idari yargının kendine özgü özellikleri nedeniyle, tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyet

sorununda, farklı bir usul izlenmesini gerektirecek bir husus da bulunmamaktadır. Uzmanlık alanımız gereği, ehliyet konusu “vergi yargısı”nda olarak ele alınmıştır ancak “tüzel kişiliği sona ermiş anonim ve limited şirketlerin ehliyeti”ne ilişkin sorun, özünde, vergi ve idare mahkemeleri açısından, farklı bir yaklaşımı gerektirecek mahiyette değildir. Dolayısıyla, getirilen çözüm önerisinin, idare mahkemeleri içtihatları ve doktrinine de ışık tutacağı kanaatindeyiz.

Anahtar Kelimeler: Ehliyet, Vergi, İdari Yargı, Tüzel Kişi, Münfesih



ABSTRACT

According to article 1 of the Procedure Of Administrative Justice Act; the resolution of the disputes falling within the jurisdiction of the Council of State, regional administrative courts, administrative courts and tax courts shall be subject to the procedure prescribed in the present Act. For this reason, the Procedure Of Administrative Justice Act, which is the general Law for all administrative jurisdictions, is applied to determine the "capacity" issue. The aforementioned Law also directs us to the Code of Civil Procedure with the reference in its 31. article. The fact that the Legislator did not separately regulate the issue of competence in the Law of Administrative Jurisdiction, which is the law of general administrative procedure, and referred it to the Law of Civil Procedure, shows that Legislator essentially aims at a uniformity in this regard. In our study, capacity of the joint stock and limited liability companies whose legal personality has expired has been investigated. This problem is frequently encountered in practice. In the event that the legal personality of one of the parties is terminated or a lawsuit is filed by the company whose legal personality has been terminated, while the case is being examined either in the court of first instance or in the higher judicial authorities, what kind of procedure should be followed regarding the party whose legal personality has been terminated, and accordingly, the party that has lost its capacity?

This problem is not just a problem that arises in the administrative judiciary. In judicial authorities, the issue is resolved in accordance with the mandatory provisions of the legislation by applying the provisions of the "additional liquidation" (revival case) of the Turkish Commercial Code, with the settled case-law of the Court of Cassation. However, in the administrative jurisdiction, the aforementioned provision of the Turkish Commercial Code was ignored and not adopted, except for a very limited number of decisions. For this reason, in the core of our study, the problems brought by approaches other than the provisions of the Turkish Commercial Code regarding the "additional

liquidation" (revival case) regarding the capacity of joint stock and limited companies whose legal personality has expired, the applicability of the provisions regarding the revival case in the tax jurisdiction has also been defended. Here, due to the peculiarities of the administrative jurisdiction, there is no issue that requires a different procedure to be followed in the issue of the competence of joint stock and limited companies whose legal personality has ended. Due to our area of expertise, the issue of competence has been handled as "tax jurisdiction", but the problem of "liability of joint stock and limited companies whose legal personality has expired" does not, in essence, require a different approach in terms of tax and administrative courts. Therefore, we believe that the proposed solution will shed light on the administrative courts jurisprudence and doctrine.

Keywords: Capacity, Tax, Administrative Jurisdiction, Legal Entity, Defunct