

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

VERGİ YARGILAMASINDA EHLİYET

Yüksek Lisans Tezi

Aslıhan TAŞER

Ankara-2019

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

VERGİ YARGILAMASINDA EHLİYET

Yüksek Lisans Tezi

Aslıhan TAŞER

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2019

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

ASLIHAN TAŞER

VERGİ YARGILAMASINDA EHLİYET

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

Doç. Dr. Cenker Göker
Doç. Dr. Dytun CANYAS
Dr. Öğr. ayesi i. H. FURUN

İmzası



Tez Sınav Tarihi 08.01.2019

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik 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.(11/01/2019)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Aslıhan TAŞER

İmzası



İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

1. Vergi Davası Kavramı	6
2. Vergi Davasının Hukuki Niteliği.....	8
2.1. İptal Davası Görüşü	8
2.2. Tam Yargı Davası Görüşü	11
2.3. Kendine Özgü Dava Görüşü	14
2.4. Karma Nitelikli Dava Görüşü	16
2.4.1. İptal Davası Niteliğini Esas Tutan Görüş	16
2.4.2. Tam Yargı Davası Niteliğini Esas Tutan Görüş	18
2.4.3. Değerlendirme.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA OBJEKTİF DAVA EHLİYETİ

1. Ehliyet Kavramı.....	42
2. Objektif Dava Ehliyeti	47
2.1. Taraf Ehliyeti	47
2.1.1. Taraf ve Taraf Ehliyeti Kavramı	47
2.1.1.1. Taraf Kavramı	47
2.1.2. Taraf Ehliyeti Kavramı	48
2.1.2.1. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti.....	49
2.1.2.1.1. Genel Olarak.....	49
2.1.2.1.2. Ölmüş Kişi Adına Dava Açılması Veya Dava Açıldıktan Sonra Taraflardan Birinin Ölmesi.....	52
2.1.2.2. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti	57
2.1.2.2.1. Genel Olarak.....	57
2.1.2.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti	58
2.1.2.2.2. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti.....	63
2.1.2.2.2.1. İl Özel İdareleri.....	73
2.1.2.2.2.2. Belediyeler.....	74
2.1.2.2.2.3. Köyler	75

2.1.2.2.3. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin Taraf Ehliyeti	77
2.1.2.2.3.1. Ticaret Odaları.....	79
2.1.2.2.3.2. Ziraat Odaları.....	79
2.1.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf Ehliyeti.....	80
2.1.3.2. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar	81
2.1.3.2.1. Adi Ortaklığın Taraf Ehliyeti.....	81
2.1.3.2.2. İş Ortaklığının(Joint Venture) Taraf Ehliyeti.....	86
2.1.3.2.3. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları	89
2.1.3.2.4. Cemaatler	89
2.1.3.2.5. Miras Şirketlerinin Taraf Ehliyeti	90
2.1.3.2.6. İflas Masasının Taraf Ehliyeti.....	92
2.1.3.2.7. Mahalle Muhtarlığının Taraf Ehliyeti	95
2.1.3.2.8. Vergi Dairesinin Taraf Ehliyeti.....	96
2.1.4. Taraf Ehliyetinin Kaybı	102
2.2. Dava Ehliyeti	103
2.2.2. Dava Ehliyeti Kavramı.....	103
2.2.2.2. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti	104
2.2.2.2.1. Tam Ehliyetlilerin Dava Ehliyeti.....	104
2.2.2.2.2. Sınırlı Ehliyetsiz ve Sınırlı Ehliyetlilerin Dava Ehliyeti	105
2.2.2.2.3. Tam Ehliyetsizlerin Dava Ehliyeti	112
2.2.2.2.4. Dava Sırasında Ehliyetin Sınırlanması	114
2.2.2.3. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti.....	115
2.2.2.3.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti	115
2.2.2.3.1.1. Kar Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti.....	116
2.2.2.3.1.1.1. Derneklerin Dava Ehliyeti	116
2.2.2.3.1.1.2. Vakıfların Dava Ehliyeti.....	122
2.2.2.3.1.1.3. Sendikaların Dava Ehliyeti	125
2.2.2.3.1.2. Kar Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti.....	131
2.2.2.3.1.2.1. Ticaret Şirketlerinin Dava Ehliyeti	131
2.2.2.3.1.2.1.1. Şahıs Şirketleri	132
2.2.2.3.1.2.1.1.1. Kollektif Şirketlerin Dava Ehliyeti	132
2.2.2.3.1.2.1.1.2. Adi Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti.....	136
2.2.2.3.1.2.1.2. Sermaye Şirketleri.....	138

2.2.2.3.1.2.1.2.1. Anonim Şirketlerin Dava Ehliyeti.....	138
2.2.2.3.1.2.1.2.2. Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti.....	143
2.2.2.3.1.2.1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Dava Ehliyeti.....	145
2.2.2.3.1.2.1.2.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun Dava Ehliyeti.....	146
2.2.2.3.1.2.1.2.5. Kooperatif Şirketlerinin Dava Ehliyeti	147
2.2.2.3.2. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyetinde Değişiklikler.....	149
2.2.2.3.2.1. Tüzel Kişiliğin Sona Ermesi.....	149
2.2.2.3.2.2. Tüzel Kişiliğin Tasfiyeye Girmesi	151
2.2.2.3.3. Kamu Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti	158
2.2.2.3.3.1. Kamu Tüzel Kişiliği Olan İdareler.....	158
2.2.2.3.3.2. Kamu Tüzel Kişiliği Olmayan İdareler.....	165
2.2.2.3.3.3. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava Ehliyeti.....	170
2.2.2.3.2.4. Kamu Tüzel Kişiliğinin Niteliğinde Değişiklik Olması ve Kamu Tüzel Kişiliğinin Sona Ermesi	172
2.2.2.4. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Diğer Toplulukların Dava Ehliyeti	173
2.2.2.5. Dava Ehliyeti Açısından Özel Durumlar	173
2.2.2.5.1. Müdahilin Dava Açma Ehliyeti.....	173
2.2.2.5.1.1. Fer'i Müdahale	176
2.2.2.5.1.2. Asli Müdahale.....	183

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA SUBJEKTİF DAVA EHLİYETİ

1. Genel Olarak.....	186
1.1. İptal Davalarında Subjektif Dava Ehliyeti.....	187
1.1.1. Genel Olarak	187
1.1.2. Menfaat Kavramı	191
1.1.2.1. Menfaatin Meşru Olması.....	199
1.1.2.2. Menfaatin Kişisel Olması.....	201
1.1.2.3. Menfaatin Güncel Olması	206
1.2. Tam Yargı Davalarında Subjektif Dava Ehliyeti.....	209
1.2.1. Genel Olarak	209

1.2.2. Hak İhlali.....	209
1.3. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Subjektif Dava Ehliyeti	211
1.3.1. Genel Olarak	211
1.3.2. Bireysel İşlemlerde Subjektif Dava Ehliyeti.....	213
1.3.2.1. Yükümlülerin Dava Ehliyeti	213
1.3.2.2. Sorumluların Dava Ehliyeti.....	214
1.3.2.3. Fiili Yükümlülerin Dava Ehliyeti.....	221
1.3.2.4. Üçüncü Kişi Ödevlilerin Dava Ehliyeti(Vergisel Sorumluluk).....	222
1.4. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Subjektif Dava Ehliyeti	224
1.4.1. İhtiyati Haciz.....	224
1.4.2. Ödeme Emri	226
1.4.3. Haciz	227
1.4.1. Tecil	227
2. HUSUMET	228

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUN YOLLARINDA EHLİYET

1. Olağan Kanun Yolları.....	235
1.1. İstinaf ve Temyiz Yolunda Ehliyet	235
2. Olağanüstü Kanun Yolları	237
2.1. Kanun Yararına Temyiz Yolunda Ehliyet	238
2.2. Yargılamanın Yenilenmesi Yolunda Ehliyet	238
3. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolunda Ehliyet.....	240
4. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolunda Ehliyet.....	243
SONUÇ	245
KAYNAKÇA	251
ÖZET	263
ABSTRACT	265

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
BB	: Bireysel Başvuru
Bkz.	: Bakınız
BK	: Belediye Kanunu
BLİVMK	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
C.	: Cilt
DD	: Danıştay Dergisi
DK	: Danıştay Kanunu
E.	: Esas
K.	: Karar
KGSTSK	: Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu
KK	: Kooperatifler Kanunu
m.	: Madde
İMD	: İktisat ve Maliye Dergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
RG	: Resmi Gazete

S.	: Sayı
s.	: Sayfa
STİSK	: Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
UMD	: Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi
Vd.	: Ve devamı
Vb.	: Ve benzeri
VAHS	: Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
VDD	: Vergi Dünyası Dergisi
VK	: Vakıflar Kanunu
VKBTGÇY	: Valilik Ve Kaymakamlık Birimleri Teşkilat, Görev Ve Çalışma Yönetmeliği
VSD	: Vergi Sorunları Dergisi
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl
YD	: Yaklaşım Dergisi

GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıkları, vergi mahkemesinin görev alanına giren uyuşmazlıklar ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı uyuşmazlıkları içerir.¹ Vergi uyuşmazlıkları, vergi veya usul kanunlarının uygulanmasından kaynaklanmaktadır.² Vergi uyuşmazlıkları hakkında dava açılması ve açılan davanın görülmesi için davanın, ehliyetli kişi veya kişilerce mahkeme önüne götürülmesi gereklidir. Çünkü aksi halde ilk inceleme aşamasında davanın reddine karar verilmektedir.³ Bu da vergi idaresinin işlemlerinin yargı denetimi dışında kalmasına neden olabilir. Vergi idaresinin işlemlerinin, yargı denetimine tabi olması hukuk devletinin bir gereğidir.⁴ Dolayısıyla vergi davası açabilecek kişi veya kişilerin diğer bir deyişle taraf ve dava açma ehliyetine sahip olanların tespit edilmesi, hukuk devletinin sağlanması için önemli bir yol göstericidir. O halde hukuk sistemimizde ehliyetle ilgili var olan düzenlemelerin incelenmesi, taraf ve dava açma ehliyetine sahip olanların tespit edilmesi gereklidir. Ayrıca çalışma kapsamında vergi yargılaması açısından ehliyet kavramı ve ehliyet sahiplerinin tespit edilmesinin önemi ifade edilmiştir.

¹ Öztürk, Burak, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, C. II, s. 1117; Canyaş, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, TAAD, Y. 5, S. 19, s. 392, (Ehliyet).

² Kızılot, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Güncellenmiş 17. Baskı, Ankara, 2010, s. 282.

³ İYUK, m. 15/1-b.

⁴ Çağan, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHFY No: 389, Sevinç Matbaası, 1975, Ankara, s. 65, (Süreler).

Vergi yargılamasının⁵ ayrı bir yargı düzeni yoktur, idari yargı düzeni içinde yer almaktadır.⁶ Bu nedenle vergi yargılaması, idari yargıyı düzenleyen İYUK hükümlerine göre yürütülür. Ancak aşağıda değinileceği üzere az sayıda da olsa VUK'da yargılamaya ilişkin bazı hükümler yer almaktadır. Var olan bu hükümlerin İYUK ile çelişen yönleri, vergi uyuşmazlıkları açısından uygulama alanı bulup bulamayacakları ayrıca değerlendirilmiştir. VUK'daki ilgili hükümlerin açıklanması adına Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan ve Gelir Vergisi Kanunu'ndan örneklerle yer verilmiştir. Hukukumuzda ehliyet ile ilgili var olan diğer düzenlemeler incelenmiş, uluslararası hukuk açısından getirilen sınırlamaların yerindeliği ve vergi uyuşmazlıklarının uluslararası hukuk ile sağlanan hukuki korumadan yararlanıp yararlanamayacağı ele alınmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi davası kavramı, bu kavramın yerinde bir kavram olup olmadığı, vergi davasının türü ve buna ilişkin olarak var olan dört görüş; iptal davası, tam yargı davası, kendine özgü dava ve karma nitelikli dava, ki bu görüş kendi içinde iptal davası niteliğini esas tutan ve tam yargı davası niteliğini esas tutan görüş olarak ikiye ayrılmaktadır ve son olarak bu görüşlere ilişkin

⁵ Mali hukuk ve vergi hukuku arasındaki farklılıktan dolayı mali yargı ve vergi yargısı arasında da farklılık vardır; mali yargı, devletin gelir ve gider kanunlarından kaynaklanan uyuşmazlıkları ele alırken, vergi yargısı, sadece vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkları ele alır(Mutluer, Mehmet Kamil, **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1975, s. 5-6; Kızılot, age., s. 67; Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 800, (Vergi Hukuku)). Çalışma kapsamında esas olarak vergiden kaynaklanan uyuşmazlıklara değinileceği için mali yargı ifadesi yerine vergi yargısı ifadesi kullanılacaktır.

⁶ Bağımsız bir vergi yargısı hakkında tartışmalar için bkz. Mutluer, age., s. 12-21, 105-109.

yapılan değerlendirmeye yer verilmiştir. Kısacası bu bölüm ile vergi davasının niteliğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

İkinci bölümde ise öncelikle davanın ehliyetli kişilerce açılmasının ve ehliyetle ilgili getirilen düzenlemelerin hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı açısından önemine değinilmiş, vergi uyuşmazlıkları hakkında açılan vergi davalarının adil yargılanma hakkının kapsamına girip girmeyeceği tartışılmıştır. Sonrasında ise ehliyet kavramı, objektif ehliyet yani taraf ve dava ehliyeti; gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar açısından incelenmiş; taraf ve dava ehliyetinin kazanılması, taraf ve dava ehliyetinde meydana gelen değişiklikler, taraf ve dava ehliyetinin kaybedilmesi ve ilgili değişikliklerin yargılama aşamasında meydana gelmesi halinde ne olacağı ele alınmıştır. Vergi hukuku açısından taraf ve dava ehliyetinin farklılaşan yönleri vurgulanmış, vergi ehliyeti için kanuni ehliyetin şart olmadığı; mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilenin diğer bir ifade ile ödeme gücüne sahip olan herkesin vergi ehliyetine sahip olduğu belirtilmiştir. Bunun yanı sıra fer'i ve asli müdahalenin nasıl yapılacağı, fer'i ve asli müdahilin davanın tarafı olup olmadığına ve idari yargı dolayısıyla da vergi yargısı açısından müdahale kurumunun gerekliliğine değinilmiştir. Kısacası bu bölümde ehliyetle ilgili düzenlemeler adil yargılanma hakkı açısından incelenmiş, objektif ehliyete diğer bir deyişle taraf ve dava ehliyetine yer verilmiş, vergi hukuku açısından adil yargılanma hakkı, taraf ve dava ehliyetinden bahsedilmiştir.

İdari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında dava açmak için sadece objektif ehliyet yeterli değildir. Ayrıca subjektif ehliyet de gereklidir. Bu nedenle üçüncü bölümde İYUK'un 2. maddesi ile düzenlenmiş olan ve subjektif ehliyet olarak adlandırılan; iptal davaları açısından menfaat, tam yargı davaları açısından ise hak ihlali kavramlarına değinilmiştir. Vergi yargısının, ayrı bir yargı düzeni olmadığı için İYUK hükümlerine göre yürütüleceği yukarıda ifade edilmiştir. Ancak VUK'un bazı hükümleri ile yargılama hukukuna ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Vergi hukukunda

subjektif ehliyetle ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı bu hükümler, İYUK'a göre özel kanun niteliğinde olan VUK'da yer aldığı için öncelikle uygulama alanı bulmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi davası açmak için İYUK'un 2. maddesi ile düzenlenmiş menfaat veya hak ihlalinin yani subjektif ehliyetin aranmasına gerek yoktur. Çünkü VUK'a göre vergi mükellefi, sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olunması durumunda subjektif ehliyetin varlığı kabul edilmektedir. VUK'daki bu hükümlerin yanı sıra AATUHK'da subjektif ehliyetle ilişkin var olan düzenlemeler de ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca husumet konusu incelenmiş, HMK'da husumete ilişkin olarak yer alan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin idari yargı açısından geçerli olup olmadığına değinilmiştir.

Son olarak dördüncü bölümde kanun yolları ve bu yollara başvurma ehliyetine sahip olanlar incelenmiştir. Çünkü ehliyet kamu düzenine ilişkindir ve yargılamanın her aşamasında resen dikkate alınmaktadır. Kanun yollarına kural olarak davanın taraflarının başvurucağı açık olsa da bu konunun ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Kanun yolları iki başlık altında; olağan kanun yolları ve mahkeme kararları kesinleştikten sonra başvurulabilen olağanüstü kanun yolları olarak incelenmiş ve bu yollara başvurma ehliyetine sahip olanlar belirtilmiştir. Ayrıca uyuşmazlıklar için belli koşullar altında gidilebilecek ve hukuk sistemimizde yakın zamanlarda kabul edilmiş olan AYM'ye bireysel başvuru yolu ve bu yola başvurma ehliyetine sahip olanlar ele alınmıştır. İlgili kanun yollarının yanı sıra uluslararası hukuki koruma getiren AİHM'e bireysel başvuru yolu, başvuru şartları ve bu yola başvurma ehliyetine sahip olanlara yer verilmiştir.

Kısaca ifade etmek gerekirse çalışma kapsamında öncelikle vergi davalarının niteliği ve buna göre ehliyet için gerekli koşulların neler olduğu tespit edilmeye çalışılmış, ehliyet açısından getirilen düzenlemeler; mahkemeye erişim hakkı ve adil yargılanma hakkı kapsamında incelenmiş ayrıca vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkı kapsamına girip girmediğine ilişkin AİHM kararlarına değinilmiştir.

İdari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı için ehliyetin medeni yargılamadan farklılaşan yönleri ele alınmış, ayrı bir yargı düzeni olmayan vergi yargılaması bakımından bu tespitin yerindeliği incelenmiş ve vergi hukukunun ehliyet açısından idari yargıdan ayrılan yönlerinin olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bunun yanı sıra kanun yolları ve bu aşamaya ilişkin olarak ehliyetle ilgili var olan düzenlemelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

1. Vergi Davası⁷ Kavramı

1982 yılında 2575 sayılı Danıştay Kanunu(DK), 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun(BİİVMK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu(İYUK) yürürlüğe girmiş ve itiraz ve temyiz komisyonları hukuk sistemimizden kaldırılmıştır.⁸

⁷ Kanunda geçen vergi davası kavramı, idari faaliyetin türünü belirtmeye yönelik olduğu için bu kavram yerine vergi mevzuatının uygulanmasından doğan idari uyuşmazlıklar ifadesinin kullanılmasının daha doğru olduğu yönünde bkz. Candan, Turgut, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, DD, Y. 14, S. 54-55, 1984, s. 31, (Vergi Uyuşmazlıkları); 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda vergi davası ve vergi uyuşmazlığı terimlerinin sanki eş anlamda kullanılmış olduğu hakkında bkz. Duran, Lütfi, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (I)”, İMD, C. 29, S. 3, 1982 s. 47, dn. 2; vergi davası ve vergi uyuşmazlığı kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılabileceği, (uyuşmazlık kavramının dava kavramından daha kapsamlı olduğu ve vergi hukukunda idari uyuşmazlık anlamına da gelebileceğini; ancak yargılamaya ilişkin kanun hükümlerindeki uyuşmazlık kavramı ile yargı önüne getirilmiş dava niteliğindeki uyuşmazlığın kastedildiği) yönünde bkz. Öztürk, agm., s. 1112-1113.

⁸ İYUK’un, “Kaldırılan Hükümler” başlıklı 63. maddesi: “*VUK’un uyuşmazlıklara ilişkin 379 ila 412’nci madde hükümleri bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar.*” ifadesine yer verilmiştir. İtiraz ve temyiz komisyonları hakkında bkz. Çağan, Nami, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, AÜHFD, C. 28, S. 1-4, s. 183 vd., (Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları); Duran, Lütfi, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, İMD, C. 14, S. 2, Mayıs 1967, s. 50-54, (Vergi İhtilafları); İtiraz

Yürürlüğe giren yasaların bazı hükümlerinde vergi davası kavramı kullanılmaktadır.⁹ Ancak, vergi davası kavramı yasalarda ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiş, onun yerine genel hükümlerin arasına serpiştirilmiş özel hükümlerde yer almıştır¹⁰. Bu düzenlemelerden, vergi davasının ayrı bir dava mı olduğu, yoksa idari davalardan¹¹ biri mi olduğu anlaşılamamaktadır.¹²¹³

Dolayısıyla vergi davasının ayrı bir dava türü olup olmadığı konusunda doktrinde farklı görüşler yer almaktadır. Vergi davasının ayrı bir dava türü olmadığını savunan görüşe göre; kanunlarda kullanılan vergi davası kavramı davanın türünü değil, idari uyuşmazlığın kaynağını, diğer bir deyişle idari faaliyetin türünü belirtmektedir.¹⁴ İdari yargıda dava türleri, idarenin hukuka bağlılığının sağlanması veya idari işlemler ve eylemler nedeniyle hakları ihlal edilenlerce bu haksızlığın giderilmesi talebine göre farklılık gösterir, idarenin faaliyetinin konusundaki farklılığa göre değişiklik

ve temyiz komisyonlarının mahkeme olmadığı hakkında bkz. 12493 sayılı ve 02.01.1967 tarihli RG’de yayımlanan, AYM’nin 27.6.1966 tarih ve E. 1966/16, K. 1966/28 sayılı kararı.

⁹ Örneğin: İYUK, m. 3/2-e, 17/1, 27/4, 28/6, 45, 46/a; BİİVMK, m. 13.

¹⁰ Turmangil, Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, AÜHFD, C. 39, S. 1-4, s. 126.

¹¹ Kamu hizmetini yerine getiren idarelerin, yetkilerini kullanırken meydana gelen haksızlığın giderilmesi ve tazmini veya karar ve işlemlerin iptali için idareye karşı açılan davalara denir(Nedimoğlu, Ruhi, “Danıştayda Görülen Davalara Katılma”, ABD, S. 1, 1976/1, s. 63).

¹² Turmangil, agm., s. 126; Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ocak 2017, Ankara, s. 243.

¹³ Vergi davasının tanımı yapılırken, pozitif hukuk metinleri esas alınsada, aslında vergi mahkemelerinin görev alanından hareket edilmekte ve vergi davaları ile direkt bağlantı kurulmamaktadır(Öztürk, agm, s. 1111, dn. 3).

¹⁴ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 31.

göstermez.¹⁵ Ayrıca İYUK'un 2. maddesinde idari dava türleri; iptal davası, tam yargı davası ve idari sözleşmelerden doğan davalar olarak düzenlenmiştir. Bu hükümde ayrı bir vergi davasından bahsedilmemiştir.¹⁶ Dolayısıyla ilgili hükmün ihmal edilip mevzuatta belli maddelere serpiştirilmiş olan vergi davası teriminden veya vergi uyuşmazlıkları için özel kurallar öngörülmüş olmasından hareketle yapılan ayrımın aşırı kuralcı olduğu ifade edilmiştir.¹⁷ Buna karşın vergi davasının ayrı bir dava türü olduğunu savunan görüş, vergi davasının kendine özgü dava türü olduğunu iddia eden başlık altında incelenecektir.

2. Vergi Davasının Hukuki Niteliği

Vergi davalarının hukuki niteliğinin ortaya konulabilmesi için farklı görüşler ileri sürülmüşse de bu görüşlerin temelleri Duguít ve Laferriere tarafından atılmıştır.¹⁸ Alt başlıklarda vergi davasının hukuki niteliği hakkında var olan görüşlere yer verilecektir.

2.1. İptal Davası Görüşü

İYUK'un 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde iptal davaları; *"İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden¹⁹ biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaati ihlal edilenlerce açılan iptal davaları"*

¹⁵ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 31-32.

¹⁶ Kumrulu, Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik)**, Ankara, 1989, s. 103, (Yayımlanmamış); Kızılot, age., s. 282.

¹⁷ Kumrulu, age., s. 103; ayrıca bkz. Duran Lütfi, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", AİD, C. 21, S. 1, 1988, s. 71-72.

¹⁸ Bu konuda bkz. Turmangil, agm., s. 137, 139-151.

¹⁹ Vergi davalarında bu unsurların hukuka uygunluğu denetimi yapılır, diğer bir ifade ile vergi mahkemesi zararın varlığını, idari işlem, eylem-zarar ilişkisini ve bunun nasıl giderileceğini değil, bu unsurların hukuka uygunluğunu denetler (Alan, Nuri, "İptal Davalarının Ön ve Esaslan Kabul Şartları", DD, Y. 13, S. 50-51, s. 39, dn.).

biçiminde tanımlanmıştır.²⁰ Bu tanımlama ile iptal davalarının temel özellikleri belirtilmektedir. İptal davası ile hukuk devleti ilkesinin gereklerinin sağlanıp sağlanmadığı ve idarenin işlemlerinin kanuna uygun şekilde yerine getirilip getirilmediği denetlenmektedir. Diğer bir deyiş ile iptal davaları objektif davadır²¹ ve sadece hukuka uygunluk denetimi yapılır.²² İptal davasında hakim, hukuka aykırı işlemi nedeniyle idari makamı yargılamaz, onun yerine işlemin hukuka uygunluğunu araştırır.²³ Dolayısıyla idari işlemler hakkında, hukuka uygunluk denetimi yapılması iptal davası ile amaçlanandır.²⁴

²⁰ İlgili madde bu görüşü savunanların en sağlam dayanağıdır(Kumrulu, age., 107). Bunun yanı sıra iptal davalarında yürütmenin durdurulması kurumu söz konusu olduğu için ve vergi davalarında da yürütmenin durdurulması kurumundan yararlanıldığı için vergi davaları iptal davası niteliğinde olduğu yönünde bkz. Ağar, Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm>, (Erişim Tarihi: 21.11.2017).

²¹ Bu konuda bkz. Azrak, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1977, s. 145-155, (Düşünceler); Azrak, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği”, Hukuk Kurultayı 2000 (Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku, İdare Hukuku), Ankara Barosu Yayını, Ankara, 2000, s. 331-336; Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları C. III**, İsmail Akgün Matbaası, 3. Baskı, İstanbul, 1966, s. 1781; Kumrulu, age., s. 68.

²² Onar, C. III, s. 1772; Trotabas vergi yargısının objektif niteliğine vurgu yapmış ve bu görüşü Fransız doktrinince de benimsenmiştir(Turmangil agm., s. 138).

²³ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 35.

²⁴ Amaçlanın sağlanması adına iptal davalarında dava ehliyeti geniş tutulmuştur. Menfaati ihlal edilenlerce dava açılabilceği belirtilerek ehliyetin kapsamı hak ihlaline göre genişletilmiştir. Bu konu ayrıntılı olarak üçüncü bölümde ele alınacaktır.

Vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu savunan görüş, vergilendirme işlemi ile yükümlü bakımından subjektif bir durumun yaratılmadığını; vergi kanunu ile tesis edilmiş hukuki(objektif) durumun yükümlüye uygulandığını vurgular.²⁵²⁶ Ve vergilendirme işleminin; ancak hukuka uygunluk yönünden denetlenebileceği ifade ederek vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu altını çizer.²⁷ Bu görüş iptal davası ile hukuka aykırılığın tespit edildiğini ve dava sonunda idari işlem niteliğinde karar vermenin mümkün olmadığını da iddia eder.²⁸ İYUK'un 3. maddesine göre vergi uyumsuzluklarına karşı dava açarken dava dilekçesinde tarh edilen vergi ve kesilen cezanın gösterilmesi zorunluluğu olduğu için davanın konusu paraymış gibi görünse de aslında davanın konusu tarh ve ceza kesme işlemidir.²⁹ Örneğin takdir komisyonu kararının konusunun paraya ilişkin olması ve karara karşı dava açılması durumunda, açılacak davanın türü tam yargı davası değil, iptal davasıdır bu noktada davanın konusu

²⁵ Trotabas, Louis, **La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, in Mélanges Maurice Hauriou**, Paris, L. R. Sirey, 1929, p. 709-762, Akt. Kumrulu, age., s. 82.

²⁶ Tüzel kişilerin davaya müdahil olarak katılabilmeleri vergi davalarının objektif niteliğinden kaynaklanmaktadır(Kumrul, age., s. 95-96).

²⁷ Duran, Lütfi, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II", AİD, C. 21, S. 1, Mart 1988, s. 65.

²⁸ İptal kararlarının idari işlem niteliğinde olduğu; ancak idari işlem olmadığı yönünde bkz. Karahanoğulları, Onur, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", **Prof. Dr. Şeref Gözübüyük'e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 212, (Vergi Davaları).

²⁹ Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Ankara, 2017, s. 965, 1503. dn., (İYUK).

ve idari işlemin konusu karıştırılmamalıdır.³⁰ İdari işlemin konusu parayken, davanın konusu para veya paraya ilişkin olan komisyon kararıdır.³¹

Trotobas vergi davasının iptal davası niteliğini kanıtlamak için usule ilişkin iki dayanak daha göstermiş; bir sendikanın, üyesi tarafında açılan vergi davasına davaya müdahil olarak katılmasının ve vergi davalarında resen araştırma ilkesinin geçerli olmasının objektif yargı niteliğinin getirisi olduğunu bu nedenle de vergi davasının iptal davası niteliği taşıdığını savunmuştur.³²

2.2. Tam Yargı Davası Görüşü

İYUK'un 2/1-b'de tam yargı davaları; "*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları*³³ *doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları*" biçiminde tanımlanmıştır.

Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunun görüş, vergi davası ile vergilendirme işleminin kendisine veya tutarına itiraz edildiğini ve mahkemelerce de verginin kaldırılmasına, iadesine veya tutarının indirilmesine karar verilebildiğini ifade eder.³⁴ Ve vergi hakiminin dava sonucunda iptalle yetinmeyerek

³⁰ Candan, Turgut, "Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Hasım Sorunu", DD, S. 64-65, Y. 17, 1987, s. 10, (Takdir Komisyonu).

³¹ Candan, Takdir Komisyonu, s. 10.

³² Bu görüşü daha sonra yumuşamıştır bkz. Kumrulu, age., s. 83.

³³ Duguit, hukuki sorunun niteliğinden yola çıkarak objektif yargı(hakimin objektif hukuk sorununu çözdüğü davalardır, objektif hukuk ise kamu yararını ve kamu düzenini sağlamaya yönelik davranış kurallardır)-subjektif yargı(hakimin subjektif hukuk sorununu çözdüğü davlardır, subjektif hukuk ise bireyin istediği sonucun toplum tarafından tanınmasını sağlayabilme yetkisidir) ayrımından hareketle vergi davalarının tam yargı davası niteliğini taşıdığını belirtmiştir(Turmangil, agm., s. 137, 139-145).

³⁴ Gözübüyük, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ekim 2015, Ankara, s. 272; Gözübüyük, Şeref-Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, C. II, İdari Yargılama Hukuku,

hukuka uygun işlemi de kurduğunun altını çizerek.³⁵ Bu görüşü benimseyenler ayrıca vergi davalarının konusunun parasal olması nedeniyle de tam yargı davasının kapsamında olduğunu savunurlar.³⁶ Dayanak olarak ulusal mevzuatımızdan, İYUK'un 3. maddesinin 2. fıkrasının d bendi³⁷, 28. maddesinin 5. fıkrası³⁸, VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası³⁹, AATUHK'nın 58. maddesinin 5. fıkrası⁴⁰ ve Harçlar

Güncelleştirilmiş 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2017, s. 645; Zabunoğlu, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, C. II, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 366; Doğrusöz, Ahmet Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesilme "Stopaj"**, İstanbul, 1992, s. 48, (Stopaj).

³⁵ Laferriere, kıstasını hakime verilen yetkilerin karşılaştırmalı çözümlemesine göre yaparak vergi davasının tam yargı davası niteliğini vurgulanmıştır(Turmangil, agm., s. 137, 145-151).

³⁶ Kumrulu, age., s. 104, 110; ayrıca vergi mahkemelerinin kurulması ile bu tartışmanın sona erdiği ve vergi davalarının tam yargı davası niteliği taşımasında sakınca kalmadığı yönünde bkz. Zabunoğlu, age., s. 366.

³⁷ "*Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar... Gösterilir.*"

³⁸ "*Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.*"

³⁹ "*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 27'nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. ...*"

⁴⁰ "*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamla tahsil edilir.*" Bu konuda bkz. 117. dn.

Kanunu'nun vergi yargısına ilişkin 3 sayılı tarifesinin "nisbi harçlar"⁴¹ bölümü alınmaktadır. İlgili hükümlerin yanı sıra İYUK'un 28. maddesinde yer alan iki istisnai düzenleme dikkat çekmektedir;⁴²

1. İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası: "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ... ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez*⁴³. ..." bu ifadeden vergi mahkemesinin kararının, vergi idaresince zamanında yerine getirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır, yaptırımını da aynı maddenin 3. fıkrasında: "...işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde ...maddî ve manevî tazminat davası açılabilir." biçiminde düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile vergi idaresi,

⁴¹ "a) Vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında: Tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden... b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden..." hesaplanır.

⁴² Öncel, Mualla-Kumrul, Ahmet-Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 25. Bası, Ankara, 2016, s. 195.

⁴³ "Bu kural, idareye kararın tebliğ tarihinden başlayıp otuz günün dolmasına kadar geçen sürede yargı kararını uygulamama yetkisi tanıyan bir hüküm değildir. Aksine maddede, kararların derhal uygulanması ilkesi benimsemiş olup, her durumda bu sürenin otuz günü aşamayacağı, kararların uygulanması için idarelerin gereksinim duydukları sürenin nihayet otuz günle sınırlı olduğu kurala bağlanmıştır." D.5.D., 29.01.2014, E. 2013/121, K. 2014/283, DD, Y. 2015, S. 138, s. 534.

mahkeme kararını zamanında yerine getirmez⁴⁴ ise tam yargı davası(tazminat) ile karşı karşıya kalabilir.

2. İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası: "*Tazminat ve vergi davalarında ...mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye ...tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. ...*" biçiminde düzenlenmiştir. İdarenin, bu yasal düzenlemeye rağmen faizi ödememesi durumunda ayrıca vergi uyuşmazlığı ile ilgili ilk kararı veren mahkemede tam yargı(tazminat) davası açılabilir.⁴⁵

2.3. Kendine Özgü Dava Görüşü

Vergi davalarının, kendine özgü özelliklerinin olduğunu ve idari dava türlerinden ayrı hükümlerle düzenlenmesi gerektiğini savunan⁴⁶ bu görüş iki noktayı dayanak almaktadır; ilk olarak, İYUK'un çeşitli maddelerinde yer alan vergi davaları için öngörülen özel düzenlemeleri⁴⁷ dayanak alırken; ikinci olarak, idari yargı içinde vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli ayrı ihtisas

⁴⁴ Özbacı, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, Ankara, 2004, s. 70; hatalı infazın bu kapsamda olduğu yönünde bkz., Candan, İYUK, s. 726-727; mahkemenin ihtiyati haczin kaldırılması kararının uygulanmaması halinin de bu kapsamda olduğu yönünde bkz. Karakoç, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 96, (Kamu Alacaklarının Tahsili).

⁴⁵ Candan, İYUK, s. 736-737.

⁴⁶ Tekgündüz, Metin, "İdari Dava Türleri ve Vergi Davası", DD, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 57; Fransız öğretisinde Castagnede tarafından savunulan bu görüş, vergilendirme işlemi ile vergi yükümlüsünün objektif durumunun bireyselleştirildiğini noktasından hareket eder, diğer bir deyiş ile vergi davası bireyselleştirilmiş bir objektif davadır(Kumrulu, age., s. 87-88).

⁴⁷ İYUK'un 3. maddesinin 2. fıkrasının e bendi, 17. maddesinin 1. fıkrası, 37. maddesi vb.

mahkemelerinin kurulmuş olmasını dayanak almaktadır.⁴⁸ Bunun yanı sıra vergi mahkemeleri karar verirken idarenin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, uyuşmazlığı çözerek idare yerine karar verdiği için iptal ve tam yargı davalarından farklı kendine özgü bir dava türü olduğu da ileri sürülmektedir.⁴⁹

Ancak bu görüş, İYUK'ta vergi uyuşmazlıklarının ve vergi davalarının özel usul kurallarından⁵⁰ başka kendine özgü ve bağımsız olduğunu gösteren bir hüküm bulunmadığı için eleştirilmektedir.⁵¹ Ayrıca Tekgündüz tarafından, kanunlara aykırı vergilendirme işlemi yapıldığında, mükellefin mamelekinde haksız bir azalma olması nedeniyle, hak ihlalinin söz konusu olduğu belirtilerek vergi davalarının tam yargı davalarına benzeyen ama ondan farklı bir dava türü⁵² olduğu ifade edilirken, Turmangil tarafından vergi davasının objektif ve yasallık öğeleri yönünden iptal davasının unsurlarını, hakimin yetkileri bakımından tam yargı davasının unsurlarını taşıdığı için kendine özgü karmaşık⁵³ bir dava türü olduğu ifade edilmektedir.⁵⁴

⁴⁸ Kumrulu, age., s. 101; aksi görüş için bkz. Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, 31-32.

⁴⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 832.

⁵⁰ Usul kuralları diğer bir ifade ile yargılama hukuku kuralları (Bayar, İbrahim Nihat, "Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri", Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2, S. 21, Eylül 2006, s. 2195); maddi hukukun yargılama sırasında uygulanmasına ilişkindir(Pekcanıtez, Hakan-Atalay, Oğuz-Özekes, Muhammet, **Medeni Usûl Hukuku**, Vedat Kitapçılık, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul, 2017, s. 11).

⁵¹ Duran, Vergi Davaları, s. 71, Kumrulu, age., 90, Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 40.

⁵² Özbalcı, age., s. 64; Yenice, Kazım-Esin, Yüksel, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi, 1983, s. 73- 74; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 832.

⁵³ Bu ifadenin vergi davalarının niteliği konusunda karışıklığa neden olduğu yönünde bkz. Duran, Vergi Davaları, s. 72.

2.4. Karma Nitelikli Dava Görüşü

Bu görüşte esas olan kural ve istisna ayrımıdır. Vergi davasının niteliğinin belirlenmesinde; kural olarak tam yargı davası, istisna olarak iptal davası mı esas alınıyor; yoksa iptal davası kural, tam yargı davası istisna olarak mı değerlendiriliyor?⁵⁵ Bu soruya iki yönlü de cevap verildiği için iki farklı yaklaşımla karşılaşılmaktadır.

2.4.1. İptal Davası Niteliğini Esas Tutan Görüş⁵⁶

Vergi davasının; vergilendirme işleminin niteliğine bakıldığında iptal davası, uyuşmazlığa konu bir miktarın bulunması nedeniyle de tam yargı davası niteliği taşıdığı ifade edilmektedir.⁵⁷ Bunun yanı sıra vergi davalarında yasallık denetiminin asıl olduğu; ancak vergi hakiminin vergi uyuşmazlığı ile ilgili kararında idari işlemi değiştirdiği ve yerine yenisini koyduğu gerekçesiyle tam yargı davası niteliği taşıdığı da söylenmektedir.⁵⁸

Vergi davaları, idari davalar arasında bulunmaktadır.⁵⁹ Vergi davaları iptal ve tam yargı davalarına benzemekle beraber kendine özgü ilkelere de sahiptir ve vergi

⁵⁴ Turmangil, agm, s. 154. Buradaki “karmaşık” ifadesi “karma” ifadesi ile karıştırılmamalıdır. Karma niteliğe sahip olduğunu savunanların görüşlerine bir alt başlıkta yer verilecektir.

⁵⁵ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 38-39.

⁵⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, age, s. 195; Kumrulu, age., s. 95, 106, 121, Turmangil, agm. s. 137 vd.; Akkaya Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 195, (Vergi Yargısı); Ağar, Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm>, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

⁵⁷ Tekgündüz, agm., s. 57.

⁵⁸ Kumrulu, age., s. 93.

⁵⁹ Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995, s. 120; Özbalcı, age., s. 62.

mahkemesinin işlemi iptal etmekle yetinmeyip uyuşmazlığı çözmesi de idarenin yerine karar verdiği anlamını taşımaz.⁶⁰ Vergi davalarında, mahkeme tarafından iptalle yetinilmeyip hukuka uygun işlemin kurulduğu gerekçesi ile vergi davalarının tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunan görüş Karahanoğulları tarafından da eleştirilmektedir. İptal davalarının olumsuz kuruculuk⁶¹ niteliği taşıdığını ve idarenin pratik kaygılarla(kestirme yol) mahkeme kararına olumlu kuruculuk⁶² tanıdığını ifade etmektedir.⁶³ Dolayısıyla vergi mahkemesince verilen kararlar, idari işlem veya eylem niteliğinde değildir, iptal davasında davanın gereği olarak hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır.⁶⁴ Ancak idarenin, uygulamada pratikliği sağlamak adına idari işlemdeki sakatlığı düzeltmek yerine mahkemece verilen iptal kararını uyguladığı ve bu nedenle vergi davalarının niteliği üzerinde nedensiz tartışmalara neden olduğu ifade edilmektedir.⁶⁵

Bunun yanı sıra Candan, vergi davaları için ayrı bir dava türünün aranmasına gerek olmadığını, sorunun idari dava türleri ile çözümlenebileceği, idari davanın

⁶⁰ Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 276; bkz. Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrası ve İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrası ile öngörülmüş olan mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacağı yasağının, davanın niteliğine ilişkin çözümlemeler ile hukuka uygunluğunu savunmak mümkün değildir(Öztürk, age., s. 1124, dn. 30).

⁶¹ İptal kararları olumsuzlamadır diğer bir deyişle yargılama sonucu idari işlemin, hukuka aykırı görülmesi durumunda iptal edilmesidir(Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 122).

⁶² Mahkemenin, idari işlemi iptal ederek yeni işlem tesis etmesi veya işlemi düzeltmesi olarak ifade edilmektedir(Karahanoğulları, agm., s. 125).

⁶³ Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 125.

⁶⁴ Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 207.

⁶⁵ Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 208.

türünün ise uyuşmazlığın kaynağına, dava ile elde edilmek istenen sonuca, bu sonuç için hakimın sahip olduğu yetkilere, idare ve yargının birbirinin yerine geçmemesi yasağına göre belirlenmesi gerektiğini savunur.⁶⁶ Bu ifadeden vergi davalarının duruma göre tam yargı davası veya iptal davası niteliği taşıyabileceği anlaşılabirirse de Kumrulu, karma nitelikli dava görüşünün, yargıcın yetkileri açısından⁶⁷ iptal davasına yakın olduğu gerekçesiyle bu başlık altında incelenmesi gerektiğini düşünmektedir.⁶⁸

2.4.2. Tam Yargı Davası Niteliğini Esas Tutan Görüş

Vergi davalarında yargıç uyuşmazlığın esasına ilişkin karar verdiği için kural olarak tam yargı davası niteliği taşımakla beraber yasallık denetimi ile de iptal davasına benzediğini savunan görüştür.⁶⁹⁷⁰

2.4.3. Değerlendirme

Çalışmada, bu bölüme yer verilmesinin nedeni ayrı bir yargı düzenine sahip olmayan vergi yargılamasının yürütülmesi ve dava ehliyetinin saptanmasında davanın niteliğinin, yani iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğunun dava ehliyeti

⁶⁶ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 40.

⁶⁷ Örneğin takdir komisyonu kararlarına yönelik iptal kararı verildiğinde iptalle yetinilmesinin ayrıca idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilmemesinin bunun bir göstergesi olduğu belirtilmiştir(Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 38; Kumrulu, age., s. 97).

⁶⁸ Kumrulu, age., s. 96-97.

⁶⁹ Karahanoğulları'nın yukarıda yer verilen görüşü bu görüşe karşı çıkmaktadır.

⁷⁰ Türk doktrinde bu görüşe örnek olarak, kendine özgü dava görüşünü savunan görüşlere yer verilebilir; *“Yenice ve Esin kuramsal olarak tam yargı davası niteliği taşıması gerektiğini ifade ettikleri vergi davaları için günümüz pozitif düzenlemeleri esas alındığında kendine özgü dava görüşüne ulaşmaktaydılar. Özbalcı ise, bu davalar için kendine özgü bazı niteliklerden söz etmekle birlikte esas itibariyle tam yargı davaları sınıfında düşünmektedir(Kumrulu, age., s. 92).”*

açısından belirleyici olmasıdır.⁷¹ Örneğin Trotabas ehliyetten yola çıkarak davanın niteliğini tespit etmeye çalışmıştır.

Vergi davasının iptal davası niteliği taşıdığı kabul edilirse, menfaati ihlal edilen herkesin dava açma ehliyetinin var olduğu kabul edilecektir. İdarenin işlemi nedeniyle menfaati ihlal edilenler tarafından dava açılabilir ve idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması talep edilerek hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesini destekleyen “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü çerçevesinde idari işlemin yargı mercileri önünde tekrardan denetlenmesinin önü açılmış olacaktır. Dava böylelikle “*actio popularis*”, toplum davası olmaktan çıkacak sadece menfaati ihlal edilenlerce açılacak; ama sonuçları bakımından “*erga omnes*”⁷² yani herkes bakımından sonuç doğuracaktır.⁷³

⁷¹ 14580 sayılı ve 30.06.1973 tarihli RG’de yayımlanan 1740 sayılı Kanun ile 521 sayılı Danıştay Kanunun’da bazı değişiklikler yapılmıştı. Konumuzla ilgili olan değişiklik 63. maddeye eklenen fıkra ile ilgiliydi. Buna göre; “*Açılan dava, Danıştay Kanunu’nun 30 uncu maddesinde sayılan dava türlerinden hangisine giriyor ise, istemin buna göre açıkça belirtilmesi zorunludur.*” biçimindeydi. (Gönderme yapılan 30. madde ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek davalara ilişkindir.) Ayrıca 75. maddede de dava türünün belirtilmeden dava açılması halinde, 30 gün içinde düzeltilmesi gereği ile dilekçenin reddine karar verileceği ifade edilmişti. Yeniden verilen dilekçede de aynı yanlışlık yapılırsa davanın reddedileceği ayrıca belirtilmişti. İlgili düzenleme yürürlükteyken dava türünün belirlenmesi bu hüküm gereğince de önem arz etmiştir. Bunun yanı sıra davanın niteliğinin belirlenmesinin kararın sonuçları açısından etkisi için bkz. Kumrulu, age., s. 141-143.

⁷² İptal davasının objektif niteliğinin göstergelerinden birisidir bkz. Azrak, Düşünceler, s. 149.

⁷³ Üzerinde durulması gereken bir diğer husus menfaat ihlalinin nasıl değerlendirileceğidir. Mahkemeler tarafından menfaat ihlali zaman zaman geniş zaman

Buna rağmen vergi davasının, hakimın yetkileri ve/veya davanın konusunun para ile ilgili olmasından dolayı tam yargı davası niteliği taşıdığı doktrinde egemen olan görüştür. Vergi davalarının tam yargı davası niteliği taşıdığı kabul edilmesi halinde sadece kişisel hakları doğrudan ihlal edilenlerin dava ehliyetinin varlığı kabul edilecek ve idarenin yargısal denetimine sınırlama getirilmiş olacaktır. Sadece hakları doğrudan zarar görenler mahkemeye başvurabilecektir ve yargılama sonucunda verilen karar da sadece tarafları etkileyecektir. Dolayısıyla idarenin bazı eylem ve işlemleri yargı denetimi dışında kalacak idarenin kanuniliği ve hukuk devleti açısından yerinde olmayan sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Ayrıca vergi davasının konusunun paraya ilişkin olması nedeniyle tam yargı davası niteliği taşıdığını savunan görüş bir şeyi gözden kaçırmaktadır; vergi davasının konusu idarenin işlemidir, tarh edilen vergi veya ceza bu işlemin konu unsurudur.⁷⁴ Bu da bu görüşün savunucularının davanın konusu ile idari işlemin konu unsurunun birbirine karıştırdığının göstergesidir.⁷⁵ Vergi davalarında mahkeme tarafından verilen kararın işin esasına ilişkin olduğu gerekçesi ile vergi davalarının tam yargı davası niteliği taşıdığı görüşüne karşın, Karahanoğulları'nın ifade ettiği gibi vergi davalarında mahkeme, idari işlem veya eylem niteliğinde karar vermemektedir. Onun yerine idare pratiklik açısından verilen karar üzerine işlemdeki sakatlıkları gidererek işlemi tekrarlamak yerine mahkemenin iptal kararını uygulayarak kolayca kaçmakta ve tartışmalara neden olmaktadır.

zaman da dar olarak yorumlamıştır. Bu yorum idarenin hukuka uygunluğunun denetlenmesi açısından önemlidir. Menfaat ihlalinin dar yorumlanması halinde idari işlemin yargı denetimi dışında kalması ile karşılaşılabilir. Çalışmanın üçüncü bölümünde bu durum kararlar ile daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ayrıca bkz. Azrak, Düşünceler, s. 151-152.

⁷⁴ Kumrulu, age., s. 106.

⁷⁵ Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve güncellenmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 147-148, (Uzlaşma).

Vergi davasının, kural olarak iptal davası istisnai hallerde⁷⁶ de tam yargı davası niteliği taşıdığını savunan karma görüşün diğer görüşler açısından daha yerinde olduğu söylenebilir. Çünkü vergi davalarında amaç vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanmasıdır. Bunun için de idari işlemin unsurları açısından hukuka uygunluk denetimi yapılmakta ve buna göre idari işlem hakkında red veya iptale karar verilmektedir. Yukarıda yer verilen veya tahsilden sonra açılan iade davaları, tam yargı davası niteliği taşısa bile vergi davalarının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı açıktır. Ancak vergi davasının, iptal veya tam yargı davası niteliği taşıdığının kabul edilmesinin veya ağırlıklı olarak bir dava türüne yaklaştırılmasının da kolay bir nitelendirme olmadığı ifade edilmiştir.⁷⁷

⁷⁶ Tahsilden sonra iade davaları ve yukarıda tam yargı davası görüşünde yer verilen iki istisnai düzenleme örnek olarak gösterilebilir. D.3.D., 29.01.2014 tarih E. 2013/5121, K. 2014/283 sayılı kararı: “...(Kod listesinden çıkarılma kararının) özel esaslardan çıkarıldığı, buna göre anılan kararın zamanında yerine getirilmediği ve böylece yargı kararının geç uygulanması suretiyle ağır hizmet kusuru işlendiği ve davacı şirketin tekrar dava açmasına sebebiyet verildiği anlaşılmakta olup, davacı tarafından kararın geç uygulanması sebebiyle uğranıldığı ileri sürülen zararın tazminine yönelik vergi mahkemesi kararının açıklanan hukuksal nedenler çerçevesinde yeniden yapılacak değerlendirme sonucuna göre karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir. ...manevi tazminat istemi yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin kabulüyle, kararın sözü edilen hüküm fıkrasının bozulmasına...” biçimindedir.

⁷⁷ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 40; Öztürk, agm., s. 1123, dn. 29.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA OBJEKTİF DAVA EHLİYETİ

İlk bölümde nitelikleri üzerinde değerlendirme yapılan iptal ve/veya tam yargı davaları, Anayasa'nın 125. maddesinin 1. fıkrasında yer alan: “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” ifadesinin uygulanmasını sağlayan araçlardır.⁷⁸ Devlet, vergi toplarken idari eylem ve işlemlerde bulunur.⁷⁹ Dolayısıyla idari işlemlerden biri olan vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminin sağlanması hukuk devleti ve idarenin kanuniliği için vazgeçilmezdir.

İptal ve/veya tam yargı davasının açılması ve yargılamanın yapılabilmesi, idarenin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi için davaların, ehil bir irade tarafından, ehil bir idareye yöneltilmesi gereklidir.⁸⁰ Bunu İYUK'un “İlk inceleme üzerine verilecek karar” başlıklı 15. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde yer alan “davanın reddi”⁸¹ ifadesi ortaya koymaktadır. İlgili kanun hükmünden ehliyet koşulu sağlanmadığında davanın reddedileceği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de ehliyet koşulunun, ulusal ve uluslararası hukuka uygun olarak, hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkını ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmesi gereklidir.

⁷⁸ Mükellefin, idari başvuru (uzlaşma, hata düzeltme vb.) yapması da mümkündür; ancak çalışma kapsamında mükellefin yargı yoluna başvurduğu kabulünden yola çıkılacaktır.

⁷⁹ Çağan, Nami, İtiraz ve Temyiz Komisyonları, s. 183.

⁸⁰ Gündüz, Ebru, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 16.

⁸¹ Ehliyet, İYUK'un 14. maddenin c bendinde düzenlenmiştir. Ayrıca 15. maddenin d bendinde: “(c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine” ifadesi yer almaktadır.

Ulusal hukuka bakıldığında, Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin 1. fıkrası: "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde dâvacı veya dâvalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına*⁸² sahiptir". biçiminde düzenlenmiştir. Ayrıca uluslararası hukuka bakıldığında⁸³, AIHS'nin 6. maddesinde: "*Herkes, medeni hak ve yükümlülükleri ile*

⁸² "Adil yargılanma" ifadesi 03.10.2001 tarihinde, 4709 sayılı Kanunun 14. maddesi ile eklenmiştir. Dolayısıyla ulusal mevzuatımızda somut olarak adil yargılanma hakkına yer verilmiştir.(Ancak adil yargılanma hakkı, Anayasa'da açıkça tanınmamış olsaydı bile hukuk devleti, bu hakkın sistemin bir parçası olmasını zorunlu kılarıdı(İnceoğlu, Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**, Beta Basım Yayım, Tıpkı Dördüncü Bası, İstanbul, Mart 2013, s. 2)). Ayrıca aynı Kanun'un 2. maddesi ile Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılması" başlıklı 13. maddesinde AIHS'ni destekleyici değişiklikler yapılmıştır. Örneğin genel sınırlama sebepleri kaldırılmış, genel sınırlama sebeplerine dayanarak hak arama hürriyetinin sınırlandırılması engellenmiş ve adil yargılanma ilkesinin önü açılmıştır.

⁸³ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 10. maddesi: "*Herkesin, hak ve yükümlülükleri belirlenirken ve kendisine bir suç yüklenirken, tam bir şekilde davasının bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından hakça ve açık olarak görülmesini istemeye hakkı vardır.*" biçimindedir. Birleşmiş Milletler Medeni Ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesinin "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 14. maddesi: "*Herkes mahkemeler ve yargı yerleri önünde eşittir. Herkes, hakkındaki bir suç isnadının veya hak ve yükümlülükleri ilgili bir hukuki uyumsuzluğun karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir. Davayı izleyenler ve basın mensupları, demokratik bir toplumdaki genel ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik nedeniyle veya tarafların özel yaşamlarının menfaatinin gerektirmesi halinde veya mahkemenin görüşüne göre*

hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul bir sürede, adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir..." biçiminde düzenlenmiştir.⁸⁴ Burada kastedilmek istenen yargılama ile adil bir karar verilmesi değil, adil bir karar verilebilmesi için koşulların sağlanmasıdır.⁸⁵ Yani bireylerin davasını savunması için etkili ve uygun imkanların verilmesidir.⁸⁶ İlgili maddeden "medeni hak ve yükümlülükler"⁸⁷ ile "suç isnadı"⁸⁸

aleniliğin adaletin gerçekleşmesine zarar vereceği özel şartların kesinlikle gerektirdiği ölçüde, duruşmalardan tamamen veya kısmen çıkarılabilir; ancak bir ceza davasında veya hukuk davasında verilen hüküm, gençlerin menfaati, veya aile uyumsuzlukları veya çocuğun velayeti ile ilgili davalar aksini gerektirmedikçe aleni olarak tefhim edilir. ..."

Bu konuda ayrıca bkz. Yaltı, Billur "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", VDD, S. 305, 2007, s. 5, (Danıştay Kararı).

⁸⁴ Bu düzenlemeler Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasında yer alan: "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*" ifadesi nedeni ile iç hukukumuzun bir parçasıdır.

⁸⁵ İncoğlu, age., s. 7-8; Yaltı, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül 2006, s. 81, (Vergi Yükümlüsünün Hakları); Yaltı, Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", VDD, Y. 21, S. 254, Ekim 2002, s. 87, (Vergi Hukuku Pratiği).

⁸⁶ İncoğlu, age., s. 8.

⁸⁷ Medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili bkz. İncoğlu, age., s. 27-84; Yaltı, Billur, İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I, VSD, S. 143, s. 155-159, (Adil Yargılanma Hakkı-I).

durumunda adil yargılanma hakkından yararlanılabileceği anlaşılmaktadır.⁸⁹ Dolayısıyla çalışma kapsamında ilk olarak sorulması gereken soru vergi uyumsuzluklarında, vergi

⁸⁸ Yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan vergi suçlarının bu kapsama girdiği tartışmasızdır. (VUK'un 359. maddesinin a bendinin 2. fıkrası: "*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur...*" biçimindedir. İlgili maddede suç isnadı olduğu ve yaptırımı da hürriyeti bağlayıcı ceza olduğu için adil yargılanma hakkının kapsamına girdiği konusunda tereddüt yoktur. (Ancak bu maddenin adil yargılanma hakkı kapsamında olan susma hakkını ihlal ettiği yönünde bkz. Yaltı, Billur, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)", VDD, Y. 24, S. 285, Mayıs 2005, s. 32-33.)) Fakat idari yaptırım niteliğinde olan vergi cezalarının bu kapsama girip girmediği tartışılmıştır. AİHM, Bendenoun kararı ile idari yaptırım niteliğindeki vergi cezalarının caydırıcı ve cezai niteliğinin ön planda olduğunu ve bu nedenle de adil yargılanma hakkının kapsamında değerlendirileceğini ifade ederek tartışmaya son vermiştir(Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 98-100); İnceoğlu, age., s. 92-94. Bendenoun v. Fransa Kararı Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863>, (Erişim Tarihi: 08.11.2017); ayrıca bkz. Yaltı, Adil Yargılanma Hakkı-I, s. 165-166.

⁸⁹ AİHM, bu kavramları "otonom kavramlar doktrini"nden hareketle, yani ulusal hukuktaki nitelendirmelerden bağımsız geniş kavramlar olarak yorumlamaktadır(Gözübüyük, Şeref-Gölcüklü, Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme Ve Yargılama Yöntemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2016, s. 284, 287); AİHM, özerk kavramlar anlayışından hareketle davalı devletin iç hukukuna göre değil, tüm devletler için geçerli olan Avrupa anlamına göre yorumlar(İnceoğlu, age., s. 12).

yükümlüsünün sahip olduğu hak ve yükümlülüklerin, medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir.

AIHM, vergi davalarını kamu hukukuna dahil bir alan olarak gördüğü için vergi davalarının “medeni” bir uyuşmazlıkla ilgili olmadığını gerekçe göstererek adil yargılanma hakkı kapsamına giremeyeceği yönünde kararlar vermiştir.⁹⁰⁹¹⁹² AIHM’in

⁹⁰ Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi(VAHS): “*Bir andlaşma, hükümlerine andlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır*” (m. 31/1), “*31. maddenin uygulanmasından hasıl olan manayı teyid etmek veya 31. maddeye göre yapılan yorum, a-manayı muğlak veya anlaşılabilir bırakıyorsa, b-çok açık bir şekilde saçma olan veya makûl olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için andlaşmanın hazırlık çalışmalarına ve yapılma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir.*” (m. 32) ifadelerine yer verilmiştir. 31. madde çerçevesinde yapılan yorum kapsamında medeni hak ve yükümlülüklerin kapsamı ortaya koyulmasa dahi hazırlık çalışmalarına bakıldığında medeni hak ve yükümlülüğün, tüm hak ve yükümlülükleri kapsamına alması gerektiğine dair öneri; idarenin takdir yetkisinin yargı önüne götürüleceği gerekçesi ile itirazla karşılandığı görülür(İnceoğlu, age., s. 17). Yerinde bir eleştiri olarak vergilendirme yetkisinin bağlı yetki olduğu, takdir yetkisi kapsamına girmediği bu nedenle medeni hak ve yükümlülükler kapsamına vergilendirmenin de girdiği yönünde bkz. Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 92; VAHS’nin iç hukukumuzdaki konumu için ayrıca bkz. Canyaş, Oytun, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve Model Şerhler Bağlamında Bir İnceleme**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 155-166.

⁹¹ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 86; Öden Dilemre, Begüm, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s. 224.

bu doğrultuda karar almasının sebebi devletin vergilendirme yetkisine müdahale etmeme düşüncesidir. Bu yaklaşım 19. yüzyılda var olan vergi ödevinin, vatandaşlık görevi olarak görülmesi anlayışın bir getirisidir.⁹³ Diğer bir ifade ile vergi aslından kaynaklanan temel hak ve özgürlüklere ilişkin uyuşmazlıkların devletin ayrıcalıklı vergilendirme yetkisinin bir getirisi olduğu için AIHM'e başvuru yapılamayacağı düşüncesidir.⁹⁴ Bu görüşü desteklemek için 1. Protokolün 1. maddesinde⁹⁵ düzenlenmiş olan devletin vergilendirme yetkisinin saklı tutulduğu ifadesine dayanılmaktadır.⁹⁶

⁹² Bu konudaki istisnai kararlar için bkz. Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 86-87, dn. 40-42.

⁹³ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 96.

⁹⁴ Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2014, s. 268; ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi durumunda da sadece vergi aslı söz konusu olduğu için adil yargılanma hakkı kapsamında görülmemektedir(Yaltı, Vergi Hukuku Pratiği, s. 97-98); vergi aslı ile birlikte kesilen vergi cezaları hakkındaki uyuşmazlıklar ise (aynı yargı merciinde görüldüğü için) adil yargılanma hakkının kapsamına girmektedir bkz. Uçan, Sevcan Emine, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013, s. 46.

⁹⁵ AIHS'nin 1. Protokolün 1. maddesi: "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez." biçimindedir.

⁹⁶ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 95.

Ancak daha sonra AİHM kamu hukuku konularının, özel hukuk hakkının kullanımı üzerinde kesin sonuç doğurması durumunda 6. madde kapsamında görülmesi gerektiğini belirtmiştir.⁹⁷ Yani AİHM, vergi uyuşmazlığının bizzat kendisinin değil de uyuşmazlığı yaratan işlem nedeniyle doğan tazminat taleplerinin⁹⁸ ve vergi iade taleplerinin⁹⁹ bu kapsamda olduğunu kabul etmiştir.¹⁰⁰

Oysaki vergilendirme yetkisi devletin mali egemenlik gücünün getirisi ve ödevli vergi ödemekle demokratik toplum düzeninin sürdürülmesinden yararlanır.¹⁰¹ Vergilendirme işleminde, devlet ve birey karşı karşıya gelmekte ve devlet bireyin kesesine el atmaktadır.¹⁰² Başka bir deyiş ile vergilendirme işlemi ile devlet kişinin maddi menfaatine dolayısıyla da mülkiyet hakkına müdahale etmektedir.¹⁰³¹⁰⁴ Bu

⁹⁷ Jacobs, Francis G., “**The Right to a Fair Trial in European Law**”, European Human Rights Law Review, 1999, Issue 2, s. 143, Aktaran: İnCEOğlu, age., s. 20.

⁹⁸ Öden Dilemre, age., s. 224.

⁹⁹ Case of The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. United Kingdom, 23.10.1997, Reports 1997, para. 97, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["23.10.1997"\],"sort":\["kupdate%20Ascending"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-58109"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), (Erişim Tarihi: 13.06.2018).

¹⁰⁰ Yaltı, agm., s. 158; Devletin egemenlik yetkisine dayalı olarak vergi koyması veya vergi incelemesi sonucunda vergi tarhı yapması gibi işlemlere karşı açılan davalar ise bu madde kapsamında kabul edilmemektedir (Gözübüyük-Gölcüklü, age, s. 290).

¹⁰¹ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 96.

¹⁰² Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 4, Kumrulu, Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, 1988, C. 40, S. 1-4, s. 243, (Gecikme Faizi).

¹⁰³ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 94.

¹⁰⁴ Bu konuda verilmiş önemli bir karar için bkz. AYM, Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, Başvuru No. 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014: “Başvurucu Türkiye İş Bankası AŞ (Banka), çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. ...2012 yılı öncesinde munzam sandıklara ödenen banka katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmelerine ilişkin idari bir düzenleme ya da uygulama olmadığı, dolayısıyla başvuru konusu olaya benzer olayların yargıya intikal etmediği ve yargısal bir içtihadın bulunmadığı, vergi tekniği raporunda zikredilen Danıştay içtihatlarının doğrudan bu konuyla ilgili olmadığı, 1974 yılında kurulan ve halen faaliyetlerine devam etmekte olan Vakfa, Bankanın çok sayıda şubesince katkı payı ödemesi yapılmış olmasına ve defalarca vergi denetimi yapılmasına rağmen bu hususun daha önceden dile getirilmediği, katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve bu yöndeki içtihadın, bu inceleme üzerine tarhedilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla Danıştayın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. ...Banka tarafından Vakfa katkı payı ödenmesinde çalışanlarca menfaatin ne zaman elde edildiği hususunun kanun hükümlerinden açık ve net bir şekilde çıkarılamayacak olduğu anlaşılmakta olup, Danıştay tarafından ilgili kanun hükümlerinin bu şekildeki yorumunun başvuru açısından öngörülebilirlik ilkesiyle bağdaştırılmasının zor olduğu görülmektedir ki ...vergileendirme işlemine ilişkin vergileendirme döneminden çok sonra mahkemelerce yapılan bu yöndeki yorumun, geçmişe etkili bir şekilde uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara bireylerin katlanmasını beklemek

nedenle vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkına sahip olması, vergilendirme yetkisinin sona ermesi anlamına gelmemektedir.¹⁰⁵ Mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkının kullanımı hakkında idare ile kişi arasında bir uyuşmazlık olsa ve bu

hakkaniyete uygun olmayacaktır... Bu değerlendirmeler sonucunda, Vakfın kurulduğu 1974 yılından vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Vergi İdaresinin, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının bulunmaması, Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamında menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibarıyla ...başvurucu tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından ...Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurucunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.” biçimindedir.

¹⁰⁵ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 93-94; Yaltı, Vergi Hukuku Pratiği, s. 96, dn. 73.

uyuşmazlık kamu hukuku kuralları çerçevesinde çözümlense bile adil yargılanma hakkının kapsamında sayılmaktadır.¹⁰⁶

Dolayısıyla vergi yükümlülüğü ile ilgili uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı kapsamında olup olmadığına ilişkin yukarıdaki değerlendirmeden sonra değinilmesi gereken konu adil yargılanmanın sağlanması için vazgeçilmez bir ön koşul olan mahkemeye erişim hakkıdır. Hukuk devleti ve idarenin yasallığı¹⁰⁷ ilkelerini geliştirebilmek; ancak yargı denetimi ile mümkündür. Bu nedenle mahkemeye erişim hakkı hukuk devletinin gerçekleşmesi ve idarenin yasallığının denetimi için büyük önem arz etmekte ve adil yargılanma hakkının vazgeçilmez bir ön koşulu olmaktadır. Kısacası adil yargılanma hakkından söz edilebilmesi için öncelikle yargı merciinde(mahkemede) dava açılması gereklidir.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Coppel, Jason, The Human Rights Act 1998: Enforcing the European Convention in the Domestic Courts, John Wiley & Sons press, Chichester, New York, Weinheim, Brisbane, Singapore, Toronto, 1999, s. 239, Aktaran: İnceoğlu, age., s. 30.

¹⁰⁷ İdarenin hukukla kavranması, hukuk güvenliğinin yani yasallığın sağlanmasının temel aracıdır(Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık Ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara, 2015, s. 59, (İdarenin Hukukla Kavranması)); idarenin vergilendirme yetkisini kullanırken yasallık ilkesi çerçevesinde hareket etmesinin önemi konusunda bkz. Güneş, age., s. 113-126; Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme”, AÜHFD, S. 1-4, C. 37, Ankara, 1980, (Sosyal Devlet), s. 137.

¹⁰⁸ Ayrıca AİHS’nin “Etkili başvuru hakkı” başlıklı 13. maddesi ile adil yargılanma hakkının aynı kapsamda olup olmadığı konusunun ele alınması gerekir. Bu haklar birbiri ile karıştırılmakla birlikte birbirinden farklı yönleri vardır. Etkili başvuru hakkı, sözleşme kapsamında tanınan haklar ile ilgili bir ihlal olması durumunda yetkili ulusal bir makama yapılırken, adil yargılanma hakkında yukarıda ifade edildiği gibi medeni

Adil yargılanma hakkı kapsamına giren hak ve ilkelerin bir kısmı maddede açıkça belirtilmiş; diğer bir kısmı ise kavramın zorunlu sonuçlarıyla madde kapsamına dahil unsurlar olarak AİHM içtihatları ile saptanmıştır.¹⁰⁹ Mahkemeye erişim hakkı¹¹⁰ AİHS'nin 6. maddesinde açıkça ifade edilmemiştir. AİHM verdiği kararlarda¹¹¹

hak ve yükümlülükler ve suç isnadı(bu kavramların kapsamı AİHM'in yorumuyla genişleyebilmektedir) ile ilgili olarak bağımsız ve tarafsız mahkemelere yapılacaktır(Aydın, age., s. 277). Bu nedenle AİHM, 6. maddeyi daha kapsamlı ve güvenceli gördüğü için ve 13. maddeye göre 6. maddenin özel hüküm olması nedeniyle, 6. maddeye aykırılığı saptaması halinde şikayeti ayrıca 13. madde açısından incelemeye gerek görmez(De Geouffe de la Pradelle v. France, 16.12.1992, Ser A, No. 253-B, para. 37, Aktaran: İnceoğlu, age., s. 109-110; Gözübüyük-Gölcüklü, age., s. 298).

¹⁰⁹ Gölcüklü, Feyyaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde "Adil Yargılama", AÜSBFD (İlhan Öztrak'a Armağan), Ocak-Haziran, 1994, C. 49, S. 1-2, s. 200, (Adil Yargılama).

¹¹⁰ Çalışma kapsamında "mahkemeye erişim hakkı kavramı" kullanılacaktır. Bkz. Batum, Süheyl-Yenisey, Feridun-Erkut, Celal-İnceoğlu, Sibel, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu(Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından)", Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Aralık, 2003, s. 25; ancak öğretide farklı kavramlara da yer verildiği görülmektedir bkz. "mahkeme önüne gitme hakkı" Gözübüyük-Gölcüklü age., s. 295; "mahkemeye ulaşma hakkı" Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 114, İnceoğlu, age., s. 105; Gölcüklü, Adil Yargılama., s. 207; "mahkemeye başvurma hakkı", Çağlar, Bakır, **Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı**, İstanbul BFS Yayınları, No: 37, 1989, s. 172; "adalete erişim hakkı" Akıncı, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 131.

¹¹¹ Örneğin: Case of Golder v. United Kingdom, 21. 02.1975, No. 4451/70, para.

mahkemeye erişim hakkını, adil yargılanma hakkının önemli bir parçası olarak görmektedir. AİHM, hukukun üstünlüğü ilkesinden yola çıkarak mahkemeye erişim hakkını adil yargılanma hakkının zımni bir unsuru olarak değerlendirmektedir.¹¹² Çünkü bir kişinin mahkemeye erişim hakkı olmadan, adil yargılanması mümkün değildir. Bu nedenle hukukumuzda da mahkemeye erişim hakkı Anayasa'nın 36. ve 125. maddeleri ile ayrıca güvenceye alınmıştır.

Ancak mahkemeye erişim hakkı mutlak değildir. Mahkemeye erişim hakkı Anayasa'ya uygun olarak hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ve ölçülülük ilkesi dikkate alınarak sınırlandırılabilir.¹¹³ AİHM tarafından verilen Ashingdane kararına göre

55,[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["golder%20v.%20united%20kingdom"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57496"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), (Erişim Tarihi: 08.12.2017); Case Of Boden v. Sweden, 27.10.1977, No. 10930/84, para. 35, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["boden%20v.%20sweden"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57441"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), (Erişim Tarihi: 08.12.2017).

¹¹² Aydın, Bihter, “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, TAAD, Y. 4, S. 15, Ekim 2013, s. 294.

¹¹³ AYM, BB, Ertuğrul Dalbaş Başvuru No. 2014/7805, 25.10.2017, § 61, 73 “Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan mahkemeye erişim hakkı mutlak olmayıp sınırlamalara konu olabilir. Ancak Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi uyarınca anılan sınırlamaların mahkemeye erişimi imkansız hale getirmemesi ya da aşırı derecede zorlaştırmaması gerekir. ...tebligatının usulüne uygun yapılıp yapılmadığına yönelik hiçbir araştırma yoluna gitmeksizin ya da değerlendirmede bulunmaksızın ihtilaf konusu tebligattaki tebliğ tarihinden itibaren itiraz süresinin başlatılması şeklindeki yaklaşımının hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri bağlamında öngörülebilirlik sınırları içinde olmadığı ve başvurucunun mahkemeye

sınırlama meşru olmalı, hakkın özüne dokunmamalı ve ulaşmak istenen amaç ile araç arasında makul bir orantılılık ilişkisi olmalıdır.¹¹⁴¹¹⁵ AIHM'in bu konuda verdiği başka

ulaşmasını aşırı derecede zorlaştırdığı değerlendirilmiştir. Dolayısıyla başvurucunun mahkemeye erişim hakkına yönelik müdahalenin ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır.”; AYM'nin 19.07.2017 tarih, 30128 sayılı RG'de yayımlanan 14.06.2017 tarih ve E. 2017/24, K. 2017/112 sayılı kararında beyan dönemi dışında verilen ve uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı ve bu beyannamelere karşı dava açılmayacağına ilişkin yapılan itiraz başvurusunda: “İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet vb. nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkânını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır.” gerekçesiyle red kararı verilmiştir. Ancak karşı oyda: “Mahkememiz, yaptığı değerlendirmede kararın 21. paragrafında kuralın mükellefin şüpheye düştüğü vergi matrahı için iddia ve savunmasını bir yargı mercii önünde ileri sürebilme imkanını sınırladığını kabulden sonra ...iptal talebini reddetmiştir, anılan çoğunluk görüşüne katılmamıştır. ...İhtirazi kaydın kanun koyucu tarafından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmemiş olması ile uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin mevzuatta düzenlenmemiş olması hak arama hürriyetinin özüne dokunduğu gibi hukuki belirlilik ilkesini de ihlal etmektedir.” ifadesine yer verilmiştir.

¹¹⁴ Case of Ashingdane v. United Kingdom, No. 8225/78, 28.05.1985, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["CASE%20OF%20ASHINGDANE%20v.%20THE%20UNITED%20KINGDOM"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMB"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{)

bir kararı ise: “dava açma hakkının doğal olarak yasayla belirlenen şartları olmakla birlikte, mahkemelerin yargılama usullerini uygularken bir yandan davanın hakkaniyetine hanel getirecek kadar abartılı şekilcilikten, öte yandan, kanunla öngörölmüş olan usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak kadar aşırı bir gevşeklikten kaçınmaları gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.”¹¹⁶ biçimindedir. Kısacası, mahkemeler, mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamaların bir sınırının olduğunu unutmamalı, var olan düzenlemeleri de çok esnek yorumlamamalıdır.¹¹⁷

ER", "CHAMBER"], "itemid": ["001-57425"]}, (Erişim Tarihi: 06.12.2017), Aktaran: İnceoğlu, age., s. 118.

¹¹⁵ Ashingdane kriteri olarak da adlandırılmaktadır.

¹¹⁶ AİHM'nin Mesutoğlu/Türkiye Kararı, 14.10.2008, Başvuru No. 36533/04), [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"itemid":\["001-124030"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), (Erişim Tarihi: 04.11.2017); bu konuda ayrıca bkz. Çoşkun, Şenol, “Görevli Olmayan Yargı Yerine Başvurulması Halinde İdari Dava Açma Süresi Sorunu Ve AİHM'nin Mesutoğlu/Türkiye Kararı”, TAAD, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 1113-1114.

¹¹⁷ Ulusal hukukumuzda vergi hukuku açısından mahkemeye erişim hakkı ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkı bakımından incelenmesi gereken düzenlemeler: a) **Haksız Çıkma Zammı:** 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin 4. fıkrasında: “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir.” biçiminde düzenlenmiştir. Bu maddeden, ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi durumunda %10 “haksız çıkma zammı/tazminatı”(“Haksız çıkma zammı” ifadesi için bkz. Akkaya Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, C. 1, Ankara, 2009, s. 343, (Haksız Çıkma Zammı), “Haksız çıkma tazminatı” ifadesi için bkz. Doğrusöz, Bumin, “Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı”, YD, Y. 15, S. 179, Kasım 2007, s. 31-32, (Haksız Çıkma Tazminatı)) ile karşı karşıya kalınacağı anlaşılmaktadır. Ödeme emrine itiraz edilmesi

durumunda, yürütmenin durdurulmasına karar verilmediği sürece takip işlemleri durmadığı(İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası: "...tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." biçimindedir.) için kamu alacağına ilişkin bir zarar doğmamaktadır. Buna rağmen yargılama sırasında yürütme dursun veya durmasın, ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi durumunda kamu borçlusu hükmedilen tutarın %10'u kadar zamlı ödeme yapar(Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 344). Bu durumda kamu borçlusu, davayı kaybetmesi halinde zamlı karşılaşabileceğini düşünerek dava açmaktan vazgeçebilir. Dava açarken, davanın kaybedilmesi durumunda(yürütme durmamış olsa bile) bir zam ile karşılaşacağını düşünen kamu borçlusunun hak arama özgürlüğüne sahip olduğunu savunmak mümkün değildir. Bu düzenleme Anayasa'nın 36. maddesine aykırıdır(Ölçülülük ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, 345-346; eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. Doğrusöz, Haksız Çıkma Tazminatı, s. 31). AYM, 03.02.2011 tarih ve E. 2009/83, K. 2011/29 sayılı kararında: "*Kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır.*" ifadesine yer vererek haksız çıkma zammı/tazminatının Anayasa'ya aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir. Bunun yanı sıra üzerinde durulması gereken diğer bir konu; gecikme faizinin hak arama özgürlüğünü ihlal edip etmediğidir. Gecikme faizinin hak arama özgürlüğünü ihlal etmediği yönünde bkz. Kumrulu, Gecikme Faizi, s. 246; VUK'un 112. maddesinin 3. bendi: "...Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir." biçimindedir. Mükellefler vergi borcunu ödeyip dava açarsa, gecikme faizi ödemek zorunda kalmayacak ve dolayısıyla hak arama özgürlüğü ihlal edilmeyecektir; aynı yönde AYM'nin kararları için bkz. 27.09.1988 tarihli E. 1988/7, K. 1988/27; E.

1988/9, K. 1988/28 ve E. 1988/16, K. 1988/29; karşı görüş için bkz. Duran, Lütfi, “Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor...”, İktisat ve Maliye, C. XXX, S. 1-2, 1983, s. 32-37, 81-86.)

b) Vergi Afları: Ülkemizde sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarından(Saban, Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 18, 2001, s. 451-453, (Vergi Suçlarında Af); Yaltı, Billur, “Vergi Afları: Devlet(Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar, VSD, Y. 34, S. 272, Mayıs 2011.) yararlanmak için bazı koşullar getirilmektedir. Aftan yararlanmak için getirilen koşullardan çalışma kapsamında değinilecek olanlar; dava açma hakkından feragat etmek veya açılan davadan vazgeçmektir. Dolayısıyla da bu kapsamda getirilen koşulların Anayasa’da yer alan hak arama özgürlüğünü ihlal edip etmediğinin ele alınması gerekmektedir. Masumiyet karinesine göre; suçluluğu mahkeme kararı ile sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz(Anayasa’nın 38. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir). Ama aftan yararlanmak isteyenler ya da istemek zorunda olanlar(Aftan yararlanmak bazen yükümlüler için zorunlu olabilmektedir. Vergi incelemeleri ile karşı karşıya kalma korkusunda olan mükellef vergi davası açmak yerine aftan yararlanmaktadır.) yargısal bir savunma hakkını kullanma olanağına sahip olmadan suçlu olduğu düşüncesi ile aftan yararlanmakta ve mahkemeye başvurma hakkından da feragat etmektedir. Böylece suçluluğu mahkeme kararı ile hükmen tespit edilmeden, suçlu olduğu yönünde bir varsayımdan hareketle aftan yararlanılmaktadır. Afların adil yargılanma hakkını ihlal etmediğini savunanlar; mükelleflerin aftan yararlanmak yerine dava açma imkanın(Vergi affından yararlanmak yerine, mahkemeye başvurma hakkına sahip olduğu bu nedenle de mahkemeye başvuru hakkının ihlal edilmediği yönünde bkz. Uçan, Emine Sevcan, age., s. 82.) devam ettiğini belirterek bunun adil yargılanma hakkını ihlal etmediğini söylemektedir. Ancak bu durumun mevcut koşullarda geçerli olduğunu söylemek güçtür. Çünkü vergi idaresince, aftan yararlanmayan mükellefler nezdinde vergi incelemeleri yapılmakta ve aftan yararlanmayanların direkt olarak suçlu

Bu nedenle ehliyet kavramının ulusal hukukta nasıl ele alındığı önemlidir. Ehliyet kavramına yönelik getirilen sınırlamalar hukuk devletinin gereklerini ihlal etmemeli, kişilerin mahkemeye erişim hakkının önüne geçilmemeli aynı zamanda da ilgisiz kişilerce dava açılmasını engellemelidir. Dava hakkı¹¹⁸, hukuki yarar ile

olduğu yönünde görüş egemen olmaktadır. AİHM, Deweer kararı ile zorlama altında alınan kararların adil yargılanma hakkını ihlal ettiği belirtilmiştir(Ağar, Serkan, agm., s. 352. (Deweer v. Belgium, para. 49, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["Deweer%20v.%20Belgium"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57469"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), Başvuru No: 6093/75). Bu durumda zorlama olmadan aftan yararlanıldığını söylemek gerçekçi olmayacaktır. Dolayısıyla da aftan yararlanmak için dava açma hakkından feragat etmek veya açılmış olan davadan vazgeçmek adil yargılanma hakkının bir parçası olan mahkemeye erişim hakkını ihlal eder. **c)Uzlaşma:** VUK'un Ek 6. maddesinin 2. fıkrası: *"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz."* ve VUK'un Ek 11. maddesinin 2. fıkrası: *"Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. ..."* biçimindedir. Bu durumda uzlaşılan vergiler üzerine dava açılmaması mahkemeye başvurma hakkını ihlal eder mi? Uzlaşma görüşmelerinden sonra uzlaşma tutanağını imzalamaktan vazgeçen mükellefler dava açma imkanına sahiptir bu nedenle uzlaşmanın kesin olması mahkemeye erişim hakkını engellememektedir. Aynı yönde görüş için bkz. Candan, Uzlaşma, s. 361-362; aksi görüş göre ise mükelleflere özgür iradeleri ile dava açma hakkından vazgeçme imkanı tanınmadığı için mahkemeye başvurma hakkı ihlal edilmektedir(Yavaşlar, Başaran, Funda, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y. 2008, C. 25, S. 2, s. 329).

¹¹⁸ Mahkemeler vasıtasıyla bir hakkın, ileri sürülme yetkisidir(Kızılot, age., s. 283).

ilgilidir.¹¹⁹ Ancak ehliyetsiz kabul edilen kişiler tarafından dava açılmayacağı için ehliyetle ilgili düzenlemelerin; mahkemeye erişim hakkını, adil yargılanma hakkını ve dolayısıyla da hak arama özgürlüğünü engelleyecek nitelikte olmaması gerekir.¹²⁰¹²¹

Ulusal hukukumuzda, İYUK'un 2. maddesi¹²² ve VUK'un 377. maddesi ile dava açma ehliyetine yönelik sınırlamalar getirilmiştir. Bu hükümlerin mahkemeye erişim

¹¹⁹ Kuru, Baki-Arslan, Ramazan-Yılmaz, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 23. Baskı, Ankara, 2012, s. 209, (Medeni Usul).

¹²⁰ Akıl hastası ve küçükler için Ashingdane kriterine uygun olarak getirilen sınırlamaların meşru olduğu yönünde bkz. İnceoğlu, age., s.120-121.

¹²¹ İdarenin bazı eylem ve işlemlerinin yargı denetimi dışında bırakıldığı durumlar da adil yargılanma hakkının varlığından söz edilemeyeceği hakkında bkz. Aliefendioğlu, Yılmaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı", s.371, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg10/yaliefendi.pdf (Erişim Tarihi: 09.11.2017); idarenin bazı eylem ve işlemlerinin yargı denetimi dışında bırakıldığı durumlar için bkz. İnceoğlu, age., s.143-144.

¹²² İlgili hükümde tarihsel süreçte değişiklikler olmuştur; "menfaat ihlali" yerine "hak ihlali" kavramı getirilmiştir. Bu değişikliğin aykırılığı yönünde bkz. 10.04.1996 tarih ve 22607 sayılı RG'de yayımlanan, AYM'nin 21.09.1995 tarih ve E. 1995/27, K. 1995/47 sayılı kararı: "*İptal davalarının koşullarını belirleme yetkisi, kuşkusuz ki Anayasa'da belirlenen kurallar içinde kalmak koşuluyla özellikle "Hukuk devleti" ilkesi ve hak arama özgürlüğüyle çelişmeden yasakoyucunun takdirindedir. Ancak Devletin, hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaları kaldırması ve bu yolla yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 2. maddesi gereğidir. Anayasa'da, Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik hukuk devleti niteliği vurgulanırken, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması amaçlanmıştır. Çünkü yargı denetimi, hukuk devletinin "olmazsa olmaz" koşuludur. Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36.*

hakkını ihlal edip etmediği çalışmanın ilgili bölümlerinde ele alınacaktır. Ancak ulusal hukukumuzdan bir örnek vermek gerekirse, Belediye Gelirleri Kanunu'nunda 3239 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin 89. maddesinde yer alan: *“katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir.”* hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle yapılan itiraz başvurusunun incelemesi yerinde olacaktır. AYM'nin, 24.11.1987 tarih ve E. 1987/19, K. 19897/31 sayılı altıya beş oy çokluğu ile verdiği kararında¹²³: *“İtiraz konusu madde bendi, hak arama hürriyetini ortadan kaldırmamakta, sadece bu hürriyetin kullanılabilmesi için katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesini bir ön şart olarak belirlemektedir. Hak arama hürriyetine böyle bir sınırlama getirme zarureti, “kamu yararını” korumak endişesinden kaynaklanmıştır. ...Katılma paylarının hatalı hesaplanmış olması her zaman mümkün olabilir. Ancak bu gerekçeye dayalı olarak dava açma; hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan öne sürülmesi imkânının verilmesi, bakılacak dava sayısını son derece arttıracak gibi ...Böyle bir durumun “kamu yararı” açısından yaratacağı ciddi sakıncalar, izahı gerektirmeyecek kadar açıktır. Bir kanunla getirilen ve benzer durumdaki mülk sahiplerine objektif bir şekilde uygulanacak genel nitelikli bu sınırlama Anayasanın 13. maddesinde öngörülen “demokratik toplum düzeninin gereklerine” aykırı değildir. ...söz konusu madde bendi bu maddede güvence altına alınan hak arama hürriyetini ortadan kaldırmamakta, sadece Anayasanın 13.*

maddesinde, herkesin gerekli araç ve yollardan yararlanarak yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmektedir. İtiraz konusu yasa kuralıyla, idarî işlemlere karşı iptal davası açabilmek için, idare hukukunun genel esaslarına aykırı biçimde idarî işlemin davacının “kişisel hakkını ihlâl” etmiş olması koşulu getirilerek hak arama özgürlüğü kısıtlanmış ve birçok işleme karşı dava yolu kapatılmıştır. İdarî yargı denetimini sınırlayan itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez.”

¹²³ 19769 sayılı ve 29.03.1988 tarihli RG'de yayımlanmıştır.

maddesinde öngörülen ilkeler doğrultusunda sınırlanmaktadır. Bu nedenle, söz konusu düzenlemenin 36. maddeye aykırı bir yönü bulunmamaktadır.” gerekçesiyle Anayasa’ya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Kararın hukuka uygun olduğu düşünülmemektedir. Katılma payına karşı dava açılması için öncelikle katılma payının yarısının ödenmesi kuralının bir dava şartı olarak getirilmesi hak arama hürriyetine ve idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin var olan yasal düzenlemelere aykırıdır. Ki bu nedenle aynı kanun hükmü tekrar AYM’nin önüne götürülmüştür. “Anayasa’nın 36. maddesinde; “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz”, denilmektedir. Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır. Gerçekten, karşılaştığı bir suçlamaya karşı kişinin, kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanılabilesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması, adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturur. ... Ancak Anayasa’nın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, Anayasa’nın ilgili maddelerinde özel sınırlandırma nedeni bulunmasına bağlı tutulmuştur. Anayasa’nın dava hakkının düzenlendiği 36. maddesinde bu hakkın sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemiştir. Bu nedenlerle, dava hakkının sınırlandırılması Anayasa’nın 36. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”¹²⁴ biçiminde karar verilmiştir.

¹²⁴ 24867 sayı ve 05.09.2002 tarihli RG’de yayımlanan AYM’nin 28.03.2002 tarih ve E. 2001/5, K. 2002/42 sayılı kararı.

Mahkemeye erişim ve adil yargılanma hakkı açısından önemli olan hususlardan biri de ehliyettir. Çünkü ehliyetsiz kişiler tarafından dava açılması durumunda dava, ilk inceleme aşamasında ehliyetsizlik sebebiyle reddedilmektedir.¹²⁵ Ehliyetsizliğin ilk incelemeden sonraki aşamalarda tespit edilmesi halinde de İYUK'un 14. maddesinin 6. fıkrası gereğince dava, ehliyetsizlik sebebiyle reddedilir. Böylece idarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimi dışında kalması söz konusu olabilir. Dolayısıyla davanın ehliyet sahibi kişilerce açılması, hukuk devletinin gerekleri ve idarenin yargısal denetiminin sağlanması için kaçınılmaz bir araçtır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde ehliyet kavramı ve ehliyetle ilgili hukukumuzda yer alan düzenlemeler incelenecektir.

1. Ehliyet Kavramı

Dava açmak için aranan şartlar bizi ehliyet kavramının incelenmesine yönlendirir.¹²⁶ Ehliyet, "hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler yüklenebilmesi hali"¹²⁷ biçiminde tanımlanmıştır. Bu ifade ile hem hak ehliyetinin hem de fiil ehliyetinin tanımı yapılmaktadır. Hak ehliyeti, haklara ve borçlara sahip olabilme ehliyeti iken; fiil ehliyeti, kişinin kendi kendine hak elde edebilme ve borç altına girebilmesidir.¹²⁸

¹²⁵ İYUK, m. 15/1-b.

¹²⁶ Kayışoğlu, M. Bahaettin, "İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet", ABD, S. 4, 1973, s. 686.

¹²⁷ **Türk Hukuk Lügatı**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s. 81; Çelikkol, Hüseyin, "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet", Adalet Dergisi, S. 3, 1985, s. 750.

¹²⁸ Gündüz, age., s. 17.

Ehliyet, TMK’da düzenlenmiştir. Diğer kanunlar ile de ehliyet konusunda TMK’ya atıf yapılmıştır.¹²⁹ HMK’nın 50. maddesinde medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanların, davada taraf ehliyetine de sahip olduğu belirtilmiş, yine HMK’nın 51. maddesinde dava ehliyetinin medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirleneceği ifade edilmiştir. O halde öncelikle TMK’daki medeni haklardan yararlanma ve medeni hakları kullanma ehliyetinin kapsamının belirlenmesi gereklidir. TMK’da, davada taraf olma yani medeni haklardan yararlanma ehliyeti yerine hak ehliyeti; dava açabilme diğer bir deyiş ile medeni hakları kullanma ehliyeti yerine fiil ehliyeti kavramı kullanılmaktadır.¹³⁰ Yargılama hukukunda ise hak ehliyeti yerine taraf ehliyeti kavramı kullanılırken; fiil ehliyeti yerine dava ehliyeti kavramı kullanılmaktadır. Ancak ilgili kavramlar incelemeden önce idari yargıda ehliyet kavramının nasıl düzenlendiği ele alınacaktır.

İdari yargıda dilekçeler üzerinden ilk inceleme yapılırken ele alınacak hususlardan biri ehliyettir. Ehliyetsiz kişilerce dava açılması halinde, davanın reddine karar verilmektedir. Bu nedenle idarenin işlem ve/veya eylemlerinin yargı denetiminin dışında kalmasının önüne geçmek için ehliyet kavramının kapsamı belirlenmelidir. İYUK’un 31. maddesinde: “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, ...adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde*”¹³¹ *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu*

¹²⁹ Örneğin VUK’un “vergi ehliyeti” başlıklı 9. maddesi: “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.*” biçiminde düzenlenmiş ve TMK’daki ehliyet ifadesine atıf yapılmıştır.

¹³⁰ Gözübüyük-Tan, age., s. 805; Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 212, 220; Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 138.

¹³¹ Buradaki saymanın tahdidi olduğu yönünde bkz. Candan, İYUK, s. 750; Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 197.

*hükümleri uygulanır.*¹³² ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla İYUK'un 31. maddesiyle, HMK'ya açıkça atıf yapılan hususlar, idari yargılama hukukunda uygulama alanı bulabilecektir.¹³³ Yani atıf yapılan konular hakkında İYUK'ta hüküm yoksa, HMK'daki ilgili hükümler uygulanacaktır. Ancak, HMK'ya atıf yapılan hususlarda, doğrudan HMK¹³⁴ hükümleri uygulanmamalı, idari yargılama hukukuna uygun düştüğü ölçüde¹³⁵ HMK hükümlerine yer verilmelidir.¹³⁶¹³⁷¹³⁸ Örneğin iptal davalarında taraf

¹³² Anayasa'nın 142. maddesi gereğince yargılama usulleri kanunla düzenlenmektedir bu nedenle HMK hükümlerine İYUK 31. maddesi ile atıf olmasaydı, ilgili hükümlerin idari yargı ve vergi yargısı açısından uygulanması söz konusu olmazdı bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 359.

¹³³ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 197; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 822-824; Candan, İYUK, s. 750; Canyaş, Ehliyet, s. 360.

¹³⁴ HMK'nın 447. maddesinin 2. fıkrası: "*Yürürlükten kaldırılan 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır.*" biçimindedir. Dolayısıyla İYUK 31.maddesi ile HUMK'a yapılan atıf HMK'ya yapılmış sayılır. Çalışma kapsamında da HUMK yerine HMK ifadesi kullanılacaktır.

¹³⁵ Candan, İYUK, s. 751; Çelikkol, agm., s. 761; Canyaş, Ehliyet, s. 361-362; ehliyet konusunda özel hukukun çekişen taraflar kavrayışı idare hukuku açısından açıklayıcı değildir(Karahanogulları, Onur, "Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgili Bağlı Sorunu", AÜSBFD, C. 62, S. 3, s. 208, (İlgili Bağlı Sorunu)); aksi görüş için bkz. Duran, Lütfi, "İdari Yargı Adlileşti", İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Y. 3, S. 1-3, 1982, s. 65-66.

¹³⁶ Aynı görüş için bkz. Kaplan, Gürsel, "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2008/2, s. 24; Canyaş, Ehliyet, s. 361; aksi görüş için bkz. Özbalcı, age., s. 457-458; Çelikkol, agm., s. 752.

ehliyetinin medeni usul hukukunda olduğu gibi aranması, iptal davasının niteliğine uygun değildir.¹³⁹ Çünkü yargılama usulleri, çözümlenecek davaların nitelik ve amaçlarına göre düzenlenmektedir ve bu noktada idari uyuşmazlıkların ve idari davaların özelliklerinin esas alınması gerektiği gibi idari yargının niteliği ve yargı denetimi ile ulaşılmak istenen amaç da dikkate alınmalıdır.¹⁴⁰

İYUK'un 31. maddesi ile ehliyet konusunda HMK'ya atıf¹⁴¹ yapılmıştır. Ancak İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrasında: “*Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” ifadesine yer verilmiştir.¹⁴² Buna göre özel kanun niteliğinde olan VUK, idari işlem

¹³⁷ İdari davaların kendine özgü olması nedeniyle ayrı kurallara tabi tutulması ve dolayısıyla HMK hükümlerine atıf yapmak yerine, atıf yapılan hususların İYUK'ta ayrıca düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. Çırakman, Erol, “**Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**”, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, Danıştay Yayınları, Ankara 1982, s. 111-112.

¹³⁸ Taraf ve dava ehliyeti bakımından idari davaların ayrı bir özelliği olmadığı savunan görüş için bkz. Gözübüyük-Tan, age., s. 805.

¹³⁹ Gözübüyük, age, s. 371; Çırakman, agm., s. 104.

¹⁴⁰ Dinç, M. İlhan-Candan, Turgut, “İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)”, DD, S. 84-85, Ankara, 1992, s. 6, (Davanın İhbarı).

¹⁴¹ Başka bir norm gerektiren veya başka bir norma gönderme yapan normlara atıf normu denir (Işıқтаç, Yasemin, **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz Ve Uygulanması**, Filiz Kitabevi, 2. Bası, 2004, İstanbul, s. 127).

¹⁴² Hükmün açık olmadığı; ancak ifade edilenin, VUK'ta yer alan yargılama usulüne ilişkin kısıtlı hükmün İYUK'tan önce uygulanacağı; çünkü özel hükmün öncelikle uygulanması gerektiği yönünde bkz. Candan, İYUK, s. 870; VUK'ta yer alan

niteliğinde olan vergilendirme işlemlerine ilişkin hem idari usul kurallarını hem de yargısal kuralları düzenlendiği için, genel kanun niteliğinde olan İYUK ile çelişen hükümler içerdiğinde, VUK'ta yer alan hükümler öncelikle uygulanmalıdır.¹⁴³¹⁴⁴ VUK'ta vergi yargılama usulü ile doğrudan bağlantılı olan 377., 378. ve mükerrer 378. madde vardır.¹⁴⁵ Bunlardan 377. madde çalışma kapsamında yer alan vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlara ilişkindir. Vergi yargılamasının ehliyetle ilgili olarak, idari yargılama hukuku ile çelişen yanlarının tespit edilebilmesi için öncelikle idari yargılama hukukuna göre ehliyet kavramı ele alınmalıdır. Buna göre

yargılamaya ilişkin düzenlemeler özel kural olduğu için İYUK'dan önce uygulanır(Akkaya, Vergi Yargısı, s. 193); aksi görüşe göre, öncelikle İYUK, İYUK'da hüküm yoksa HMK'ya atıf yapılan hallerde HMK, İYUK ve HMK'da hüküm yoksa, VUK'ta yer alan hükümler uygulanacaktır; ancak İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrası yürürlüğe girdikten sonra VUK'ta yeni düzenlemeler yapılmışsa bu durumda sonraki tarihli özel kanun olduğu için VUK hükümleri uygulanmalıdır(Canyaş, Oytun, "İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözülmesi", TBBD, Ocak-Şubat, Y. 26, S. 110, 2014, s. 210-211, 213, (İYUK-VUK)). Çalışma kapsamında VUK'ta yer alan vergi yargılamasına ilişkin normların özel nitelikte olduğu iki yaklaşımda da kabul edildiği için tartışmaya ayrıntılı olarak yer verilmeyecektir.

¹⁴³ Akkaya, Mustafa, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre", YD, Y. 2, S. 13, Ocak 1994, s. 163, (Vergi Hataları).

¹⁴⁴ Çelişen hükümlerin, İYUK'un ve VUK'un farklı ülkelerden iktibas edilmiş olmasından kaynaklandığı yönünde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 398.

¹⁴⁵ Kızılot, age., s. 289.

idari yargılama hukukunda ehliyet, objektif ve subjektif dava ehliyeti olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.¹⁴⁶

2. Objektif Dava Ehliyeti

Medeni usul hukukunda, taraf ve dava ehliyetini kapsayan ehliyet kavramı, idari yargılama hukukunda objektif dava ehliyeti olarak ifade edilmektedir.¹⁴⁷

2.1. Taraf Ehliyeti

2.1.1. Taraf ve Taraf Ehliyeti Kavramı

2.1.1.1. Taraf Kavramı

Taraf, “*Dava ikame eden veya aleyhine dava ikame olunan şahıslardır.*”¹⁴⁸ Taraf kavramı hem davacı hem de davalı için kullanılmaktadır.¹⁴⁹ Taraf kavramının tanımlanmasında üç teoriden yola çıkılmaktadır. Bunlar; maddi anlamda taraf teorisi, şekli anlamda taraf teorisi, fonksiyonel anlamda taraf teorisidir. Maddi anlamda taraf teorisi; taraf kavramını maddi hukuka göre açıklamaktadır, taraflar, maddi hukuka göre hak sahibi olanlar ve borçla yükümlü olanlardır.¹⁵⁰ Şekli anlamda taraf teorisi ise

¹⁴⁶ Objektif dava ehliyetini, genel ehliyet ve subjektif dava ehliyetini, özel ehliyet başlıkları altında incelemiştir(Çelikkol, agm., s. 752).

¹⁴⁷ Gündüz, age., s. 19; genel yetenek koşulu(Özdek, Yasemin, “İptal Davasında Menfaat Koşulu”, AİD, C. 24, S. 1, Mart 1991, s. 99); davada taraf olma ve dava açabilme yeteneği(Gözübüyük, age, s. 173); dava yeteneği(Akkaya, Vergi Yargısı, s. 190, 18. dn.).

¹⁴⁸ Türk Hukuk Lügatı, age., s. 322.

¹⁴⁹ Medeni yargılamada, çekişmesiz yargı işlerinde birbiri ile uyumsuzluk halinde olan iki kişi olmadığı için taraf kavramı yerine ilgili kişi kavramı kullanılmaktadır.

¹⁵⁰ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 138; bu görüşün temelini Roma Hukukundaki maddi hukuk ve usul hukukunun birliği esasından geldiği yönünde bkz. Pekcanitez, Hakan, **Medeni Usul Hukukunda Fer’i Müdahale**, DEÜHFY, Ankara, 1992, s. 26, (Fer’i Müdahale).

yukarıda taraf kavramını tanımlarken kullanılan ifadeleri benimsemektir. Yani bu teoriye göre; taraflar, mahkemeden hukuki koruma talep eden ve kendine karşı hukuki korunma istenen kişilerdir.¹⁵¹ Kısacası, dava dilekçesi ile talepte bulunarak davacı, davalı olarak gösterilmekle de davalı olunmaktadır.¹⁵² Fonksiyonel(işlevsel) taraf kavramı teorisine göre; taraf, dava konusu malvarlığını idareye yetkili olan kimsedir.¹⁵³ Genel olarak şekli taraf teorisinin geçerli olduğu kabul edilmektedir.

2.1.2. Taraf Ehliyeti Kavramı

Taraf kimler olabilir¹⁵⁴ sorusunun cevabı aslında taraf ehliyeti kavramının tanımını vermektedir. Ancak bunun dışında bir tanım yapılması gerekirse taraf ehliyeti, kişilerin hukuki koruma isteyebilmesi ehliyeti¹⁵⁵ ya da davacı veya davalı olabilme yeteneğidir.¹⁵⁶ İdari yargılama hukukunda ehliyet açısından¹⁵⁷ HMK hükümlerine atıf yapılmış¹⁵⁸, HMK'nın ilgili hükümlerinde de TMK'ya atıf yapılmıştır. Bu nedenle ehliyet hakkında TMK hükümleri uygulanmaktadır. TMK'nın ehliyetle ilişkin hükümlerine alt başlıklarda yeri geldikçe değinilecektir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi HMK'ya atıf yapılan hükümler idari yargının niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanmalıdır ve bu durum vergi yargılaması açısından da söz konusudur.

¹⁵¹ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 138; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 27.

¹⁵² Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 138; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 27.

¹⁵³ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 27-28; Kaleli, Serdar, Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s. 8; Özekes, Muhammet, **Medeni Usul Hukukunda Asli Müdahale**, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 30.

¹⁵⁴ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 212.

¹⁵⁵ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 270.

¹⁵⁶ Özbalcı, age., s. 307; Çelikkol, agm., s. 750.

¹⁵⁷ Kayışoğlu, agm, s. 686.

¹⁵⁸ İYUK, m. 31.

Çünkü vergi yargısı, idari yargı düzeni içinde yer almaktadır ve yargılama açısından kural olarak İYUK hükümlerine tabidir.¹⁵⁹ Ama kısaca bahsetmek gerekirse hak ve fiil ehliyetine sahip olanlar, vergi yargılamasında da objektif dava ehliyetine sahiptir.¹⁶⁰

2.1.2.1. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti

2.1.2.1.1. Genel Olarak

HMK'nın "Taraf ehliyeti" başlıklı 50. maddesine göre: "*Medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir.*" Medeni haklardan yararlanma ehliyeti ile ifade edilmek istenen esasen hak ehliyetidir. Hak ehliyeti, TMK'nın 8. maddesinde: "*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*" biçiminde düzenlenmiştir. Kısacası hak ehliyeti, kişilerin haklara ve borçlara sahip olabilmesi kudretidir.¹⁶¹ Taraf ehliyeti ise hak ehliyetinin yargılama hukukundaki görünümüdür.¹⁶² Dolayısıyla hak ehliyetine sahip olanların tespit edilmesi ile medeni haklardan yararlananlar ve taraf ehliyetine sahip olanlar tespit edilmiş olacaktır.

Pasif bir ehliyet olan hak ehliyeti; yaş, zihinsel veya bedensel gelişme dikkate alınmadan kişilere tanınmaktadır.¹⁶³ TMK'nın 28. maddesine göre: "*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ...Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak*

¹⁵⁹ İYUK, m. 1: "...vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir."

¹⁶⁰ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 194.

¹⁶¹ Akipek, Jale-Akıntürk, Turgut-Ateş, Derya, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Basım Yayın, I. Cilt, Yenilenmiş 13. Baskı, İstanbul, Eylül 2016, s. 267.

¹⁶² Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 212.

¹⁶³ Öztan, Bilge, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, 42. Bası, Ankara, Ekim 2017, s. 236; Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 230; Özbalcı, age., s. 307.

koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.” biçimindedir.¹⁶⁴ Dolayısıyla kişiliğin başladığı ve sona erdiği anın tespit edilmesi hak ehliyetinin varlığının kanıtlanması için gereklidir. Çocuk, hak ehliyetini sağ doğmak şartına bağlı olarak doğumdan daha önceki bir anda kazanmaktadır.¹⁶⁵ Ancak çocuğun ölü doğması durumunda, hak ehliyetinden söz edilemeyeceği için (davanın konusuz kalması nedeniyle) davanın reddine karar verilmektedir.¹⁶⁶¹⁶⁷ Kişiliğin sona ermesi ve buna ilişkin düzenlemelere bir alt başlıkta değinileceği için burada öncelikle vergi ehliyet incelenecektir.

Vergi ehliyeti, medeni hukuk anlamındaki ehliyetten farklı olarak vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu olabilme ehliyetidir.¹⁶⁸ Ehliyeti olsun veya olmasın vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşenler vergi yükümlüsüdür.¹⁶⁹ Çünkü vergi hukuku açısından ehliyet, vergi ödeme gücü ile ilgilidir.¹⁷⁰ Taraf ve dava ehliyeti olmaksızın vergi borçlusu olabilmenin temelinde de bu yatmaktadır.¹⁷¹ Dolayısıyla ehliyet vergi hukukunda, medeni hukuktakinden farklılaşmaktadır.¹⁷² VUK’un 9.

¹⁶⁴ Ceninin sağ doğmak şartıyla ana rahmine düştüğü andan itibaren, hak ve taraf ehliyetine sahip olduğu yönünde bkz. Çelikkol, agm, s. 751; hak ve taraf ehliyetinin sağ ve tam doğumla kazanılacağı yönünde bkz. Gündüz, age., s. 25.

¹⁶⁵ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 244.

¹⁶⁶ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 213.

¹⁶⁷ Bunun yanı sıra çocuğun doğmasından önce dava sonuçlanmışsa ve çocuk ölü doğmuşsa mahkeme kararı hükümsüz olacaktır(Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 213).

¹⁶⁸ Kaneti, age., s. 96.

¹⁶⁹ Erginay, age., s. 62.

¹⁷⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 76; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 211.

¹⁷¹ Erginay, age., s. 61.

¹⁷² Erginay, age., s. 62.

maddesinde vergi ehliyeti: “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.*” biçiminde düzenlenmiştir. Bu nedenledir ki VUK’un 10. maddesinin 1. ve 2. fıkrası: “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*”

*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*¹⁷³ Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.” biçiminde düzenlenmiştir. Böylece vergi hukukunda, taraf ve dava ehliyetine sahip olmayanlar ile tüzel kişiliği bulunmayanların da vergi ehliyetine sahip olabileceği ortaya konulmuştur. Örneğin küçük veya kısıtlı adına yapılan tarh işlemine veya kesilen vergi cezasına karşı açacağı davada taraf ehliyetine sahiptir.¹⁷⁴ Ancak bu yetkiyi, küçük veya kısıtlı adına kanuni temsilcisi kullanır.

Ayrıca 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin 1. fıkrasında: “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan*

¹⁷³ Bu ifade nedeniyle vergi sorumluluğu başlığı altında düzenlenen kanuni temsilcilerin, vergi kesenlerin ve mirasçıların vergi sorumlusu olmadığı ifadesinin ortaya çıktığı; ancak kanuni temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılar ile ilgili kanunda yer alan düzenlemeler ile vergi sorumluluğunun ifade edildiği yönünde bkz. Saban, agt., s. 176.

¹⁷⁴ Özbacı, age., s. 307-308.

teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.”¹⁷⁵ hükmüne yer verilmiştir.

2.1.2.1.2. Ölmüş Kişi Adına Dava Açılması Veya Dava Açıldıktan Sonra Taraflardan Birinin Ölmesi

TMK’nın 28. maddesinin 1. fıkrasında ölümle kişiliğin sona ereceği düzenlenmiştir. Bu nedenle kural olarak ölmüş kişiye karşı dava açılmaz.¹⁷⁶ Çünkü gerçek kişinin ölmesiyle birlikte medeni haklardan yararlanma ehliyeti dolayısıyla da

¹⁷⁵ VUK’un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk hali kusura dayalı sorumluk iken(bu sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu söyleyen görüşler de vardır bkz. Özsüt, Tuğrul, “3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”, VDD, S. 90, Şubat, 1989, s. 38.); 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk kusursuz sorumluluktur(Candan, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Mali Akademi Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, s. 184, (AATUHK).

¹⁷⁶ Ancak ölümle dava ehliyetinin sona ermesi kuralının iki istisnası vardır. Bunlardan biri, Kamulaştırma Kanunu’nun 14. maddesinin 5. fıkrasında: “*İdare tarafından, bu Kanun hükümlerine göre tespit olunan malike ve zilyede karşı açılan davaların görülmesi sırasında, taşınmaz malın gerçek malikinin başka bir şahıs olduğu anlaşıldığı takdirde, davaya bu gerçek malik, tapu malikinin daha önce öldüğü sabit olursa mirasçıları da dahil edilmek suretiyle devam olunur.*” biçiminde düzenlenmiştir. Diğer i ise Kadastro Kanunu’nun 29. maddesi 2. fıkrasında: “*Bir mirasçı diğerlerinin muvafakatı olmadan dava açabilir ve yalnız başına davaya devam edebilir. Mirasçılarının tayin edilememesi sebebiyle ölü olduğu belirtilerek kayıt sahibi adına tespiti yapılan taşınmaz mallar hakkında, ölünün ismi açıklanarak mirasçıları denilmek suretiyle mirasçılar aleyhinde dava açılabilir. Dava sırasında davalının davadan önce öldüğünün anlaşılması halinde davaya mirasçıları aleyhine devam edilir.*” biçiminde düzenlenmiştir.

taraf ehliyeti sona ermektedir.¹⁷⁷ Vergi yargılamasında da kişiliğin sona ermesi ile ilgili TMK hükümleri geçerlidir. Dava açıldıktan sonra davanın taraflarından birinin ölmesi veya kişilik veya niteliğinde değişiklik olması durumunda ne olacağı İYUK'ta düzenlenmiştir. Buna göre İYUK'un "Tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik" başlıklı 26. maddesinin 1. fıkrası: "*Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. ...*" biçimindedir. Bu fıkra ile davayı takip edende(davacıda) ve takip edilende(davalıda)¹⁷⁸, yani hasım konusunda meydana gelebilecek kişilik değişiklikleri düzenlemiştir.¹⁷⁹ Kişilik değişikliği, ölüm veya tüzel kişiliğin sona ermesini ifade ederken; nitelik değişikliği, dava ehliyeti açısından meydana gelebilecek değişiklikleri ifade eder.¹⁸⁰¹⁸¹ Bu gibi hallerde takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Ancak unutulmamalıdır ki kişinin medeni hakları kullanma ehliyetinde meydana gelen değişiklikler taraf değişikliği hali

¹⁷⁷ Y.8.H.D., 19.04.2017 tarih ve E. 2017/10641, K. 2017/5792 sayılı kararı: "...*bu tür davalar, kişiye sıkı sıkıya bağlı haklara ilişkin bulunduğundan ölü bir kimsenin adının bu yolla değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır. ...*"

¹⁷⁸ Yenice-Esin, age., s. 566.

¹⁷⁹ Candan, İYUK, s. 656.

¹⁸⁰ Yenice-Esin, age., s. 563.

¹⁸¹ Örnek olarak tam ehliyetli kişinin kısıtlanması (Yenice-Esin, age., s. 565; Özbacı, age., s. 402); küçüğün reşit olması(Candan, İYUK, s. 662)veya iflas hali(Yenice-Esin, age., s. 566; Özbacı, age., s. 402) gösterilebilir.

oluşturmaz sadece davayı takip ehliyeti kısıtlanır.¹⁸²¹⁸³ Bu gibi durumlarda kanuni temsilciler takip ehliyeti kısıtlanan adına davayı takip eder.

Dava sırasında davacı gerçek kişinin ölmesi durumunda¹⁸⁴ (ölümle taraf sıfatı sona erdiği için) idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosya işleminden kaldırılır. İlgili kanun hükmünden anlaşılması gerekenin, davalıda meydana gelen değişiklikle ilgili olduğu ifade edilmiştir.¹⁸⁵ Kural olarak idari yargıda davalı idaredir ve idarenin kişiler aleyhine takibi yenileyebileceği, yani davacı olabileceği durum kanun yolu başvurusudur.¹⁸⁶ Kısacası kanun maddesinde yer alan “takibin yenilenmesi” ifadesinden anlaşılması gerekenin yargılama aşamasında(kanun yolu aşamasında) idarenin yaptığı başvurunun anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Başka bir görüşe

¹⁸² Çalışkan, Ahmet Ziya, **İdari Yargıda Tarafların Değişmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 5; dava ehliyetinin kaybedilmesi (örneğin gerçek kişinin ölmesi) halinde kişilik değişikliği söz konusu olurken, davacının hukuki kişiliğinde olan değişikliğin yanı sıra davayı takip yetkisinin ortadan kalkması durumunda nitelik değişikliği söz konusu olur ve bunun en tipik örneği gerçek kişinin iflas etmesi halidir(Özbalcı, age., s. 402).

¹⁸³ Taşınır ve taşınmazların el değiştirmesi durumunda el değiştirmeden önce doğmuş vergi borçları bakımından davacının değişmeyeceği hakkında bkz. Candan, age., s. 662.

¹⁸⁴ Ölüm karinesi ve gaiplik kararı verilmesi durumlarında da kişilik sona ermektedir.

¹⁸⁵ Yenice-Esin, age., s. 566-567; Candan, İYUK, s. 656; Canyaş, Ehliyet, s. 363; aksi yönde bkz. idari davalarda gerçek kişinin davalı olması istisnaidir ve bu nedenle takibin yenilenmesi ifadesinden işlemin mirasçılar aleyhine yeniden tesis edilmesi anlaşılmalıdır(Özbalcı, age., s. 399-401); aynı yönde DİDDGK, 26.03.2010 tarih ve E. 2009/511, K. 2010/129 sayılı kararı: “...dosya işleminden kaldırılarak vergi idaresinin mirasçılara karşı takibi yenilemesi sağlanmadan ısrar kararı verilmesi yargılama hukukuna uygun düşmemiştir.” biçimindedir.

¹⁸⁶ Candan, İYUK, s. 656.

göreysse takibin yenilenmesi ile ifade edilmek istenenin idari işlemin, idarece yenilenmesidir.¹⁸⁷ Bu görüş yargılama aşamasında(kanun yolu aşamasında) meydana gelen taraf ve kişilik değişikliği ile ilgili olan hükmün, idari işlem esas alınarak savunulmasının doğru olmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki davaya mirasçılarının devam edebilmesi için dava konusunun (iptali istenen işlemin) mal varlığını etkilemesi veya etkileme ihtimalinin olması gerekir.¹⁸⁸ Örneğin tam yargı davaları mal varlığını ilgilendirdiği için mirasçılarının davayı takip hakkı vardır.¹⁸⁹

Vergi davaları açısından bu durum değerlendirildiğinde, vergi davalarının kural olarak iptal davası niteliğinin ağır bastığı bir önceki bölümde incelenmiştir. O halde iptal davası niteliğindeki vergi davaları devam ederken davacının ölmesi durumunda davayı takip hakkı mirasçılara geçecek midir? Aslında bu sorunun cevabı iptal davasına konu olan işlemin doğuracağı sonuçlara göre belirlenmektedir.¹⁹⁰ Ancak vergi yargılaması sonucunda verilecek kararın malvarlığını etkileyebilme ihtimali söz konusu olduğu için mirasçılara davayı takip hakkı geçeceği düşünülmektedir. Vergi davalarının tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunan görüş açısından bu soruya cevap verilmesi gerekirse, davayı takip hakkının mirasçılara geçeceği konusunda herhangi bir tartışma

¹⁸⁷ Özbacı, age., s. 401.

¹⁸⁸ Yenice-Esin, age., s. 564-565; Kızılot, age., s. 351; Gündüz, age., s. 32.

¹⁸⁹ Yenice-Esin, age., s. 564; Gündüz, age., s. 33; D.15.D., 24.03.2016 tarih ve E. 2014/2820, K. 2016/1989 sayılı kararı: "...tam yargı davasının hak ihlaline dayalı olarak açılan bir tam yargı davası olması sebebiyle ölen davacıya dair bölümün yalnız öleni ilgilendirmediği, mirasçılarının (diğer davacıların) davanın bu bölümünü (1.000.000,00 TL maddi, 100.000,00 TL manevi tazminat istemini) takip edebileceği" biçimindedir.

¹⁹⁰ Çalışkan, age., s. 36; Yenise-Esin, age., s. 564, vergi davasının tam yargı davası niteliği taşıdığını savunduğu için mirasçılarının vergi davası açabileceğini savunmuştur.

olmayacağı söylenebilir. Çünkü tam yargı davaları ile talep edilen tazminat talepleri mirasçılara geçmektedir.

İYUK'un 26. maddesinin 2. fıkrasına göre: “*Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir.*”; çünkü bu durumda dava konusuz kalmaktadır.¹⁹¹ Örneğin manevi tazminat yalnızca öleni ilgilendiren bir davadır; ancak ölenin sağlığında manevi tazminatı ileri sürmesi halinde, manevi tazminata ilişkin hakların mirasçılara geçtiği kabul edilir.¹⁹² Veya VUK'un 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği düzenlenmiştir. Bu durumda sadece vergi cezaları için açılmış bulunan dava dilekçeleri iptal edilir. Vergi mahkemelerinde yalnızca vergi cezalarına karşı açılanlar dışında yalnızca öleni ilgilendiren davaya rastlama olanağı yok gibidir; çünkü dava konusu doğrudan veya dolaylı olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkindir.¹⁹³ Ve bu nedenle VUK'un 12. maddesine göre: “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” Ayrıca AATUHK'nın 7. maddesinin 1. fıkrasında ise: “*Borçlunun ölümü halinde, mirası*

¹⁹¹ Kızılot, age., s. 351.

¹⁹² Y.4.H.D., 02.10.2000 tarih ve E. 2000/5173, K. 2000/8153 sayılı kararı: “*Dava konusu olay sonucu yaralanmış olan davacı ...yargılama devam ederken başka bir nedenle ölmüştür. Bu durumda bu kişinin maddi tazminata ilişkin hakları yanında, manevi tazminata ilişkin haklarının da, (davayı açtıktan sonra ölmüş bulunması nedeniyle) mirasçılarına geçtiğinin kabulü gerekir. Adı geçen davacının mirasçıları, miras bırakanlarının manevi tazminat isteğine ilişkin olan bölümünü de usulüne uygun mirasçılık ve yetki belgesiyle takip etmiş olduklarına göre manevi tazminatında verilmesi gerekir. Mahkemece bu yön üzerinde durulmadan manevi tazminat hakkının mirasçılara geçmeyeceği düşüncesi ile bu talebin reddedilmiş olması bozmayı gerektirmiştir.*” biçimindedir.

¹⁹³ Candan, İYUK, s. 659.

reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. ...” ifadesine yer verilmiştir.

Tüzel kişilerin taraf ve kişilikleri açısından değişiklik olması halinde de takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Tüzel kişiler, özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi vergi mükellefi veya sorumlusu olan kamu tüzel kişileri de olabilir.¹⁹⁴ Bu durumda tüzel kişilerin tabi olduğu kanuna veya ana sözleşmeye bakılarak davayı takip hakkı kendisine geçenin tespit edilmesi gerekir.¹⁹⁵ Aşağıda tüzel kişiler incelenirken, davayı takip hakkı kendisine geçenler ayrıca belirtilecektir. Ama örnek verilmesi gerekirse; dava devam ederken tüzel kişinin tasfiyeye girmesi durumunda, tasfiye memurlarının; devir veya birleşme halinde de birleşilen veya devralan şirketin, davayı takip hakkı vardır.¹⁹⁶

2.1.2.2. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti

2.1.2.2.1. Genel Olarak

Tüzel kişi¹⁹⁷ TDK tarafından: “*Bireylerin veya malların topluluğundan doğan ve tek bir kişi sayılan varlık*” biçiminde tanımlanmışken, TMK’nın 47. maddesinde tüzel kişilik: “*Başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları...*” biçiminde tanımlanmıştır. Kişi topluluklarının ortak bir amaç uğrunda bir araya gelmesi veya bağımsız mal topluluklarını belli bir amaca özgülemeleri durumunda tüzel kişilik kendiliğinden

¹⁹⁴ Candan, İYUK, s. 663.

¹⁹⁵ Candan, İYUK, s. 664-665.

¹⁹⁶ Özbacı, age., s. 404; Candan, İYUK, s. 664.

¹⁹⁷ Tüzel kişi kavramının, hükmi şahsiyet kavramının karşılığı olmakla beraber ondan daha iyi bir terim olduğu; çünkü hükmi şahsiyet kavramı tüzel kişiliğin oluşması için sanki bir hükme ihtiyaç varmış izlenimi yarattığı yönünde bkz. Özey, İl Han, **Günüşğında Yönetim II Yargısal Koruma**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Ekim 2010, s. 121, dn. 184.

kazanılmaz.¹⁹⁸ İlgili kanun hükmünde tüzel kişilerin kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanacakları belirtilmiştir.¹⁹⁹ Ancak kural, kişi ve mal topluluklarının kişi olma iradesi²⁰⁰ ile tüzel kişiliğin meydana gelmesi ve taraf ehliyetine sahip olmasıdır.

Vergi hukukunda ise taraf ehliyeti esas olarak HMK'ya göre saptanmaktadır; ancak tüzel kişilerin taraf ehliyeti için VUK' da yer alan özel düzenlemeler de dikkate alınmalıdır.²⁰¹

2.1.2.2.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında yapılan hukuki bir işlemle kurulan ve kamu otoritesini temsil etmeyen kişilerdir.²⁰² TMK'nın 48. maddesi: "*Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.*" biçiminde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden tüzel kişilerin insanın insan olmasından kaynaklanan haklar ve borçlar dışındaki tüm haklara ve borçlara dolayısıyla da hak niteliğinde olan hak ve fiil ehliyetine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de tüzel kişiler taraf ve dava ehliyetine sahiptir.²⁰³ Ancak tüzel kişiler organları aracılığıyla temsil edilir.²⁰⁴ Yani özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri yetkili organları ve temsilcileri aracılığıyla davacı ve

¹⁹⁸ Gündüz, age., s. 36; Candan, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2006, s. 13, (Kanuni Temsilci).

¹⁹⁹ TMK, m. 47/1.

²⁰⁰ Öztan, age., s. 324.

²⁰¹ Canyaş, Ehliyet, s. 362.

²⁰² Öztan, s. 324; Akipek-Akıntürk-Karaman, s. 524.

²⁰³ TMK, m. 48, 49.

²⁰⁴ Kayışoğlu, agm., s. 687; Yenice-Esin, age., s. 464.

davalı olabilir.²⁰⁵ Örneğin: “Bankalar Kanunu’na göre, banka şubelerinin, genel müdürlükten ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmadığından; kendi adlarına veya genel müdürlüğü temsilen bir davada taraf olmalarına olanak bulunmadığı gibi, temsili de söz konusu değildir. Bu hukuki durum karşısında, tüzel kişiliği bulunmayan Banka Şubesinin kendi adına açmış olduğu davanın ehliyetsizlik nedeniyle incelenmeksizin reddi gerekirken; işin esasına girilerek, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır.”²⁰⁶ Ancak dava açıldığı anda temsilci yetkili olmalıdır, dava açıldıktan sonra yetkili kılınmış olsa bile dava ehliyet yönünden reddedilir.²⁰⁷ Ayrıca tüzel kişilerin vergi ile ilgili ödevleri de tüzel kişiliği idare ve temsil eden organları aracılığıyla yerine getirilmektedir.²⁰⁸²⁰⁹

Özel hukuk tüzel kişileri; kişi toplulukları ve mal topluluklarından oluşmaktadır. Buna göre kişi toplulukları, kar amacı güden ve kar amacı gütmeyen olarak ikiye ayrılmaktadır.²¹⁰ Kar amacı güden ve kar amacı gütmeyen kişi topluluklardan kısaca bahsedilecektir. Kar amacı gütmeyen kişi topluluğu olan dernekler, önceden izin alınmaksızın kurulabilmektedir.²¹¹ Fakat dernekler tüzel kişiliğini; kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülkî amirine verdikleri anda kazanırlar.²¹² Kar amacı gütmeyen sendikalar da önceden izin

²⁰⁵ Sarıca, Ragıp, **İdari Kaza Cilt I İdari Davalar**, Kenan Matbaası, İstanbul, 1949, s. 25; Özdek, agm., s. 100.

²⁰⁶ D.7.D., 26.04.2006 tarih ve E. 2004/483, K. 2006/1380 sayılı kararı.

²⁰⁷ Çelikkol, agm., s. 758.

²⁰⁸ Kaneti, age., s. 89; Candan, Kanuni Temsilci, s. 12.

²⁰⁹ Organ bir temsilci değil, tüzel kişinin bir parçası yani kendisidir(Özay, age., s. 124).

²¹⁰ Gözler, Kemal-Kaplan, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 18. Baskı, Bursa, 2016, s. 86.

²¹¹ AY, m. 33.

²¹² TMK, m. 59.

almaksızın²¹³ kurulmaktadır. Ancak sendikalar kurucularının, kuruluşun merkezinin bulunacağı ilin valiliğine dilekçelerine ekli olarak kuruluş tüzüğünü vermeleriyle tüzel kişilik kazanır.²¹⁴

Sendika kurma hakkı, Anayasa'nın 51. maddesinde düzenlenerek Anayasal olarak güvenceye alınmıştır. Sendika kurma hakkının kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunla düzenlenecektir.²¹⁵ Buna göre 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu(STİSK)'nın 6. maddesinin 1. fıkrasına göre: "*Fiil ehliyetine sahip ve fiilen çalışan gerçek veya tüzel kişiler sendika kurma hakkına sahiptir. ...*"²¹⁶; ayrıca KGSTSK'nun 4. maddesinin 1. fıkrasında ise: "...bir hizmet kolundaki kamu işyerlerinde çalışan kamu görevlileri tarafından kurulur." ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeler ile sendika kurma hakkına sahip olanlar da belirtilmiştir.

Özel hukuk tüzel kişiliğine sahip²¹⁷ mal topluluğu olan vakıflar için vakıf kurma iradesi²¹⁸, TMK'nın 102. maddesinin 1. fıkrasına göre resmi senet veya ölüme bağlı

²¹³ AY, m. 51; STİSK, m. 3/1; KGSTSK, m. 6/1.

²¹⁴ 6356 sayılı Kanun, m. 7.

²¹⁵ AY, m. 51/3.

²¹⁶ STİSK, m. 6: "...Ancak 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama ve kaçakçılık suçlarından birinden mahkûmiyeti bulunanlar sendika kurucusu olamaz. İşveren sendikası kurucusunun tüzel kişi olması hâlinde tüzel kişiyi temsil eden gerçek kişide de birinci fıkra da belirtilen şartlar aranır." biçimindedir.

²¹⁷ VK, m. 4.

²¹⁸ TMK, m. 102; resmî senetle vakıf kurma işleminin temsilci aracılığıyla yapılması da mümkündür bu durumda temsil yetkisi noterlikçe düzenlenmiş belgeyle verilmiş olmalı

tasarruf ile açıklanır; ancak vakıflar yerleşim yeri nezdinde asliye mahkemesinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Dernekler, sendikalar ve vakıflar tüzel kişiliklerini kazandıkları anda taraf ehliyetine de sahip olur.

Kar amacı güden özel hukuk tüzel kişileri yani şirketler(anonim²¹⁹, limited²²⁰, kollektif²²¹ vb.) ise ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır. Sırasıyla ele alındığında, anonim şirket, “...sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.”²²² Anonim şirket TTK’nın 335. maddesine göre: “Şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı veya ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzaladığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.” Ancak yukarıda ifade edildiği gibi TTK’nın 355. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.”²²³ ve bu andan itibaren taraf ehliyetine sahip olur. Limited şirket ise, “bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.”²²⁴ TTK’nın 588. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.” Kollektif şirket, “ticari bir işletmeyi bir ticaret

ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunması gereklidir.

²¹⁹ TTK, m. 355/1.

²²⁰ TTK, m. 588.

²²¹ TTK, m. 232.

²²² TTK, m. 329.

²²³ Bkz. Altaş, Soner, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ön-Anonim Şirket ve Anonim Şirketin Tüzel Kişilik Kazanması”, YD, S. 211, Mayıs 2011, <http://www.ticaretkanunu.net/makale-6/>, (Erişim Tarihi: 13.06.2018).

²²⁴ TTK, m. 573/1.

unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.”²²⁵ Kollektif şirket “ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.”²²⁶ Komandit şirket, “Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.”²²⁷ Komandit şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.²²⁸ Kooperatif şirketleri, 1163 sayılı Koperatifler Kanunu’nun 1. maddesine göre: “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.” biçiminde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 7. maddesine göre: “Kooperatif ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır. ...”

Özel hukuk kişileri yukarıda belirtilen şekilde tüzel kişilik kazandıkları andan itibaren hak ehliyetine ve dolayısıyla da taraf ehliyetine sahip olur. Bu noktada ayrıca belirtilmesi gereken husus, HMK’ya göre tüzel kişiliği olmayan toplulukların davada taraf olamayacağıdır. İdari yargıda ise bu düzenlemenin doğrudan uygulanması mümkün değildir. Danıştay’ın 08.03.1979 tarih ve E. 1971/1, K. 1979/1 sayılı içtihadı birleştirme kararı: “idare hukuku sahasında dava ehliyetinin ancak gerçek ve tüzel

²²⁵ TTK, m. 211.

²²⁶ TTK, m. 232.

²²⁷ TTK, m. 304/1.

²²⁸ TTK, m. 317: “Şirket ve ortakların üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde, bu Bölümdeki özel hükümler saklı kalmak şartıyla, kollektif şirkete ilişkin 232 ilâ 242 nci maddeler uygulanır.” Buna göre TTK’nın 232. maddesinden hareketle komandit şirketin ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazandığı söylenebilir.

*kişilere tanındığı yolunda kısıtlayıcı bir ilke ve kural yoktur.”*²²⁹ biçimindedir. Ayrıca vergi yargılamasında da bu düzenlemenin uygulanması mümkün değildir.²³⁰ Çünkü tüzel kişiliği olmayan, hukuki topluluklar da vergi yükümlüsü veya sorumlusu olabilmektedir. Ve tüzel kişiliğe sahip olmamak, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından açılan davanın reddedilmesi için geçerli bir sebep değildir.²³¹

2.1.2.2.2. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

Kamu tüzel kişileri kaynağını kamu hukukundan almaktadır.²³² Anayasa’nın 123. maddesinin 3. fıkrasına göre: “*Kamu tüzel kişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle*²³³ *kurulur.*” ve kamu tüzel kişileri, özel hukuk kişilerinin yaptığı gibi kendi kendilerini yok edemez²³⁴, aksine işlem ve yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği nasıl kurulduysa (kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile²³⁵) sona ermesi de aynı şekilde olacaktır.²³⁶²³⁷ Kamu tüzel kişileri de kişi topluluğu ve mal topluluğu olarak

²²⁹ 06.02.1980 tarih ve 16892 sayılı RG.

²³⁰ Özdek, agm., s. 100.

²³¹ Bu konuda bkz. 2.1.2. başlık v.d.

²³² Erten, Ali, Sendikaların Mahiyeti, AÜHFD, C. 28, S.1, 1971, s. 327. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/319/3128.pdf>, (Erişim Tarihi:15.01.2018).

²³³ 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunun 16. maddesiyle değişmeden önce kamu tüzel kişileri kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kuruluyordu.

²³⁴ Gözübüyük-Tan, age., s. 807; Özay, age., s. 123; Zabunoğlu, age., s. 497-498.

²³⁵ Değişiklikten önce kurulmuş olan kamu tüzel kişileri kanun veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak da sona erdirilebilir.

²³⁶ Özay, age., s. 123; Zabunoğlu, age., s. 497; YHGK, 12.12.2007 tarih ve E. 2007/972, K. 2007/972 sayılı kararı: “...*Karayolları Genel Müdürlüğü’nün tüzel kişiliğinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sona erdirilmediği; 5539 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’la kurulan bu kamu tüzel kişiliğinin, Anayasanın 123/3. maddesi uyarınca yine bir kanunla*

ikiye ayrılır; kişi topluluğu şeklindeki kamu tüzel kişilerine kamu idareleri, mal topluluğu şeklindeki kamu tüzel kişilerine ise kamu kurumları denir.²³⁸

En büyük kamu tüzel kişisi Devlettir.²³⁹²⁴⁰ Devlet tüzel kişiliğinin tekliği ilkesinin sonucunda bakanlıkların, il ve ilçelerin devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği yoktur.²⁴¹ Bakanlıklar, kamu hizmeti yürütmek amacıyla kuruldukları için devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip değildir.²⁴² Buna rağmen bakanlıklar yürüttükleri kamu hizmeti açısından devlet tüzel kişiliğini temsil ettikleri için taraf

kaldırılınca kadar devam ettiği belirgindir. ...Hal böyle olunca; yerel mahkemece, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karayolları Genel Müdürlüğü'nün salt genel bütçe kapsamına alınmış olmasının, tüzel kişiliğini sona erdirmediği ve bu yönde yapılmış açık bir yasal düzenlemenin de bulunmadığı, henüz tüzel kişiliğini yitirmemiş olan Karayolları Genel Müdürlüğü'nün davada taraf ehliyetinin devam ettiği göz önünde tutularak; Hukuk Genel Kurulu'nca da benimsenen Özel Daire bozma kararına uyulması ve gerçek hasım durumundaki Karayolları Genel Müdürlüğü aleyhine hüküm kurulması gerekirken, yanlışlı gerekeyle davalı Karayolları Genel Müdürlüğü'nün bağlı bulunduğu Bakanlık aleyhine tesis edilen önceki kararda direnilmesi usul ve yasaya aykırıdır. Direnme kararı bu nedenle bozulmalıdır.” biçimindedir.

²³⁷ Son zamanlarda bu kurala uyulmadığı yönünde bkz. Özay, age., s. 124, dn. 191.

²³⁸ Gözler-Kaplan, age, s. 87.

²³⁹ Onar, C. II, s. 982.

²⁴⁰ Devletin tüzel kişiliği hakkında bkz. Gözler-Kaplan, age, s. 88-89;

²⁴¹ Gözler, Kemal, **Mahalli İdareler Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, 1. Baskı, Bursa, 2018, s. 49, (Mahalli İdareler).

²⁴² Günday, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, 2013, Ankara, s. 391; Gözler-Kaplan, age, s. 89.

ehliyetine sahiptir.²⁴³²⁴⁴ Ancak bir bakanlığın diğer bir bakanlığa karşı dava açamayacağı ifade edilmektedir.²⁴⁵ DİDDGK'nın, 12.12.1997 tarih ve E.1995/930, K.1997/703 sayılı kararında: "...aynı tüzel kişiliğin, yani devletin, tamamlayıcı birer organı olan bakanlıkların, ayrı birer taraf sıfatıyla aralarındaki uyuşmazlıkları yargı yerleri önüne getirerek dava konusu yapmalarına olanak bulunmamaktadır. Aynı tüzel kişiliği temsil eden bakanlıklar arasında yetki veya diğer nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, bu tüzel kişiliğin kendisi tarafından ve organlar arasında eşgüdümü sağlamak ve düzeltici önlemleri almakla yükümlü üst organca, yani Bakanlar Kurulu ve Başbakanca çözümlenmesi gereklidir." ifadesine yer vermiştir.

²⁴³ Gözler-Kaplan, age, s.143; Çelikkol, agm., s. 761.

²⁴⁴ Y.İ.H.D., 27.09.1991 tarih ve E. 1991/9556, K. 1991/10430 sayılı kararı: "Devlet tüzel kişiliğine (Bakanlıklara) bağlı ve ayrı tüzel kişiliği bulunmayan genel müdürlüklerin ve kuruluşların ise, taraf ehliyeti yoktur; bunların işlemleriyle ilgili davaların bağlı bulundukları bakanlıklara karşı (veya bakanlıklar adına) açılmaları gerekir. Buna rağmen, Bakanlıklara bağlı ve ayrı tüzel kişiliği bulunmayan genel müdürlüklere veya kuruluşlara karşı dava açılırsa; dava bu genel müdürlüklerin veya kuruluşların taraf ehliyeti (tüzel kişiliği) olmaması nedeniyle reddedilemez. Çünkü, davacının amacı Devlet tüzel kişiliğini (ilgili bakanlığı) dava etmektir. Davacı, davasını yanlış kuruluşa yöneltmekle, hasımda değil; temsilci de yanılmış olmaktadır. Bu durumda, yanlışlığın düzeltilerek davaya Bakanlığa karşı devam edilmelidir. Somut olayda, davacının amacı; taşınmaz malının, emniyet teşkilatı araçları için park yeri olarak kullanılmasının önlenmesini ve ecrimisiline hükmedilmesini sağlamaktan ibarettir. Ne var ki, değinilen nitelikteki bir iddiayı kapsayan davada husumetin tüzel kişiliği olmayan İzmir Emniyet Müdürlüğü'ne değil; gerçek hasıl olan İçişleri Bakanlığı'na yöneltilmesinde zaruret vardır." biçimindedir.

²⁴⁵ Onar, age., C. II, s. 987; Gözübüyük, age, s. 203.

659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin²⁴⁶ 6. maddesinin 1. fıkrasına göre: “İdareler, kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak adli ve idari davalar ile tahkim yargılaması ve icra işlemlerinde taraf sıfatını haizdir.”²⁴⁷ Aynı KHK’nın 2. maddesinin 1. fıkrasının ç bendine göre idare kavramı; “...5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde belirtilen kamu idarelerini” ifade eder. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı²⁴⁸, 5018 sayılı Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer aldığı için taraf sıfatına sahiptir. KHK’nın 8. maddesinin 1. fıkrasında idareler adına temsil yetkisini kullanacaklar: “İdareler adına dava açma veya icra takibine başlama talebi, üst yönetici veya iş ve işlemle ilgili merkez veya taşra birim amiri tarafından yapılır.” biçiminde düzenlenmiştir.

Valiliklerin devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. İl İdaresi Kanunu’nun 4. maddesine göre: “İl genel idaresinin başı ve mercii validir.” ve aynı Kanunun 9. maddesine göre: “Vali, ilde Cumhurbaşkanının temsilcisi ve idari yürütme

²⁴⁶ 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

²⁴⁷1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 6. maddesinde düzenlenen Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı’nın birimlerinden biri “Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü”dür. Aynı kararnamenin 7. maddesinin 1. fıkrasının i bendinde Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğünün görevleri arasında: “26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre hukuk birimlerine verilen diğer görevleri yapmak” sayılmıştır.

²⁴⁸10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı RG’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin Altıncı Kısımının Yedinci Bölümünde değişiklikten önce “Maliye Bakanlığı” ifadesi yer almaktaydı.

vasıtasıdır.”²⁴⁹²⁵⁰ Valiliklerin illerde bulunan hukuk işleri şube müdürlüğü dava işleri şefliği adli ve idari yargı mercilerinde takip edilmesi gerekli dava ve konularla ilgili işlemleri yürütmekle yetkilidir.²⁵¹

Kaymakamlıkların da devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. İl İdaresi Kanunu’nun 27. maddesine göre: “İlçe genel idaresinin başı ve mercii kaymakamdır. Kaymakam, ilçede Cumhurbaşkanının idari yürütme vasıtasıdır. İlçenin genel idaresinden kaymakam sorumludur. ...”²⁵² İllerde hukuk işleri şube müdürlüklerince yürütülen hizmetler; ilçede hukuk işleri şefliği, tarafından yürütülür.²⁵³

²⁴⁹ D.8.D., 05.11.2007 tarih ve E.2006/4562, K.2007/5686 sayılı kararı: “Alkollü olarak araç kullandığı tespit edilen davacının, sürücü belgesinin geri alınarak, para cezası verilmesi işleminin iptali istemiyle açılan davada, ancak valilik hasım mevkiine alınarak karar verilebileceği, İçişleri Bakanlığının hasım konumuna alınıp karar verilmesinde usul hukukuna uyarlık bulunmadığı” biçimindedir.

²⁵⁰ D.6.D., 18.01.1995 tarih ve E.1994/2737, K.1995/267 sayılı kararı: “İlçelerin il sınırları içerisinde yer alması ve valinin il genel idaresinin başı olması itibariyle ilçe sınırları içerisinde en büyük mülkiye amiri olarak kaymakamın yanı sıra vali de kabul edilebileceğinden 2872 sayılı yasanın 24. maddesi uyarınca para cezası verme yetkisinin mahallin en büyük mülki idare amiri sıfatıyla valilik veya kaymakamlıkça kullanılabileceği” biçimindedir.

²⁵¹ Valilik Ve Kaymakamlık Birimleri Teşkilat, Görev Ve Çalışma Yönetmeliği(VKBTGÇY), m. 21/1-b.

²⁵² D.8.D., 13.02.2012 tarih ve E. 2011/8483, K. 2012/496 sayılı kararı: “...Belediye Meclisinin ...kararıyla içkili yer bölgesi tespitine karar verildiği, ilçe sınırları içerisinde ...mevkii 4. km’de bulunan işletmeye bar ve birahane işletmeciliği ruhsatı verildiği, ruhsatın kaymakamlığa bildirilmesi üzerine İlçe Trafik Komisyonu başkanı olan kaymakamlık tarafından trafik düzeni ve güvenliğini sağlamak amacıyla belediyece verilen ruhsatın ...‘otayol ve karayolu sınır çizgisine 200 metreden yakın olamama’

kuralına aykırı olduğu iddiasıyla bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır. İdare Mahkemesince; mülki idare amirine hukuka aykırı gördüğü belediye meclis kararları aleyhine idari yargıya başvuru yetkisi tanıyan 5393 sayılı Belediye Yasasının 23 üncü maddesinin beşinci fıkrasının Anayasa Mahkemesince iptal edildiği, idari vesayet yetkisinin istisnai bir yetki olduğu, vesayet denetimine tabi olmayan dava konusu işlemin iptalini istemede kaymakamlığın dava açma ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle dava ehliyet yönünden reddedilmiştir. Alıntısı yapılan kararlar birlikte değerlendirildiğinde; merkezi idarelerin, vesayet yetkisini kullanabilecekleri nitelikteki mahalli idare organlarının kararlarına karşı kendi tasarruflarıyla oluşturacakları inceleme ve değerlendirme yetkisinin kullanılma yöntemlerinin neler olduğu belirlenerek bu yöntemlerin yanı sıra dava yolu ile de vesayet yetkisinin kullanılma olanağı bulunduğu belirlenmiştir. Ancak dava konusu uyuşmazlık, davalı belediyece tesis edilmiş olan ruhsatlandırma işlemine ilişkin olup, bu işlem vesayet denetimine tabi kılınmış bir işlem değildir. Bu bakımdan, davacı Kaymakamlığın dava açma ehliyetinin, bu açıklamaların ışığı altında ve 2577 sayılı Yasada tanımlanan genel dava açma ehliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır. ...dava konusu işlemin hukuki etki ve sonuçları birlikte değerlendirildiğinde davacı Kaymakamlığın 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesinde tanımlandığı şekliyle dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü gerekmektedir. Kaldı ki; Anayasa Mahkemesinin son kararıyla mülki idare amirlerinin vesayet yetkisine sahip olduğu mahalli idare organlarının kararlarına karşı yargı yoluna başvurulabileceği kabul edilmiş olması karşısında, vesayet yetkisi bir anlamda hukuken denetleme yetkisi ve olanağı bulunmayan işlemlere yönelik olarak 5442 sayılı Yasadan doğan genel yetki, görev ve sorumlulukları kapsamında hukuki denetimi sağlamak üzere idari yargıyı harekete geçirme hakkının bulunmadığı hukuken kabul edilebilir değildir. Bu durumda, davanın esası incelenerek bir karar verilmesi gerekmekte iken ehliyet yönünden reddine ilişkin olarak verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.” biçimindedir.

Bu düzenlemeler Valilik ve Kaymakamlık Birimleri Teşkilat, Görev ve Çalışma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile 72/A maddesinde: “*Vali ilde Devletin ve Cumhurbaşkanının temsilcisi ve idari yürütme vasıtası; kaymakam ilçede Cumhurbaşkanının temsilcisi*²⁵⁴ *ve idari yürütme vasıtasıdır.*” biçiminde tekrar edilmiştir. Valiliklerin ve kaymakamlıkların devletten ayrı tüzel kişiliği olmamasına rağmen davada taraf ehliyetleri vardır.

Kamu tüzel kişileri vergi ödevlisi olabildiği için taraf ehliyetine de sahiptir.²⁵⁵ VUK’ta yer alan bazı hükümlerde dava açma ehliyetine sahip olanlar düzenlenmiştir. Bu durumda ayrıca İYUK kapsamında dava açma ehliyetine sahip olup olunmadığının incelenmesine gerek yoktur. Örneğin VUK’un mükerrer 49. maddesi: “...b) *Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlâk Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.*

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve

²⁵³ VKBTGÇY, m. 25/1-c.

²⁵⁴ “Cumhurbaşkanının temsilcisi” ifadesi önceden yer almamaktaydı.

²⁵⁵ Canyaş, Ehliyet, s. 366.

inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

(İptal birinci cümle: Anayasa Mahkemesinin 31/5/2012 tarihli ve E. 2011/38, K. 2012/89 sayılı kararıyla)²⁵⁶Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir. ...” biçimindedir.

²⁵⁶ İptal edilen hüküm: “Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.”; emlak vergisini ödeyecek mükelleflerin yargı yoluna başvuru imkanının kaldırılmış olması hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ile bağdaşmadığı için iptal kararı verilmiştir. Karşı oy: “İtiraz konusu kuralda ise kanunkoyucu, emlak vergisi ile ilgili karar ve işlemlerin tek tek mükelleflere tebliğinin zorluğunu ve bunlar tarafından açılacak dava sayısının idari yargı yerlerinin kaldırabileceklerinden çok fazla olacağını göz önünde bulundurarak, bu kararların, mükellefleri temsil ettikleri varsayılan kurum, teşekkül ve muhtarlıklara tebliğini, davanın da bunlar tarafından açılabilceğini düzenlemiştir. ...anılan kanun hükmü ve idari yargı ilkelerine göre dava konusu edilemeyen takdir komisyonu kararlarına karşı, içeriği emlak vergisine ilişkin olmak kaydıyla, düzenlemede belirtilen kuruluşlarla sınırlı olarak dava açma imkanı getirilmiştir. Bu duruma göre, mükelleflerin anılan komisyon kararlarına karşı dava açması Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra da mümkün görülmemektedir. Mükelleflerin emlak vergisine ve dayanağı takdir komisyonu kararına karşı dava açabilmesi ise, düzenlemenin iptalinden önce de idari yargının genel ilkelerine göre mevcuttur. Dolayısıyla iptal kararı dava açma hakkını genişletmemiş, mükelleflere dava açma hakkı yolunda yeni imkanlar sağlamamıştır. Çünkü itiraza konu düzenleme dava açma hakkını kısıtlamamakta, aksine, kamu yararına, düzenlemede yer verilen kuruluşlara, mükelleflere tanınmayan dava açma

İlgili hükmün AYM tarafından iptal edilmesi nedeniyle (dava açma ehliyetine sahip olanlar hakkında var olan hüküm iptal edildiği için) dava açma ehliyetine sahip olanların tespiti için İYUK'ta düzenlenmiş bulunan iptal davaları için aranan ehliyet koşulları aranacaktır.²⁵⁷ Ancak belirtilmesi gerekir ki mükellefler takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabileceği gibi AYM'nin iptal ettiği düzenlemeye göre dava açma ehliyetine sahip kurum ve kişiler de karar aleyhine oy kullanmış olmaları²⁵⁸ şartıyla dava açabileceklerdir.²⁵⁹

Ayrıca VUK'un 72. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre organize sanayi bölgeleri, *"ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye..."* katılmaktadır. Bu nedenle de organize sanayi bölgesinin yönetiminin de davacı olabileceği ifade edilmektedir.²⁶⁰ Ancak Danıştay, *hakkını tanımaktadır. Bu nedenle düzenlemenin Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.*" biçimindedir.

²⁵⁷ Can, Bilal-Bülbül, Zübeyr, "Arsa Ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları Ve Bunlara Karşı Dava Açılması", TAAD, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 887-888.

²⁵⁸ VUK'un 72. maddesinin 2. ve 3. fıkrasında takdir komisyonunda bulunanlar: *"Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur. Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur."* biçiminde düzenlenmiştir.

²⁵⁹ Can, Bilal-Bülbül, Zübeyr, agm., s. 888.

²⁶⁰ Can, Bilal-Bülbül, Zübeyr, agm., s. 888.

takdir komisyonu kararı tebliğ edilenler arasında yer verilmeyen organize sanayi bölgesinin açtığı davanın, ehliyetsizlik nedeniyle reddinin yerinde olduğuna karar vermiştir.²⁶¹

²⁶¹ DVDDK, 25.01.2012 tarih ve E. 2011/478, K. 2012/13 sayılı kararı; aynı yönde diğer kararlar için bkz. VDDK, 13.05.2011 tarih ve E. 2011/12, K. 2011/184: “*Gebze Organize Sanayi Bölgesi sınırları içinde ve Şekerpınar Mahallesinde bulunan arsaların, 2010 yılı arsa metrekaresi birim değerinin belirlenmesine ilişkin takdir komisyonu kararının ilgili kısmı davaya konu yapılmıştır. Davayı inceleyen Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi ...213 sayılı vergi Usul Kanununun değişik mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendinin üçüncü fıkrasında; takdir komisyonu kararlarına karşı sadece bu kararlar kendilerine tebliğ edilen daire, kurum ve teşekküllerle ilgili muhtarlıkların dava açabileceğinin düzenlendiği, davacının sayılanlar arasında yer almadığı ve dava açma ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle davayı ...reddetmiştir. Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi ...takdir komisyonu kararlarının imza karşılığı verileceği kurumlar arasında ticaret odalarının da sayıldığı, Vergi Usul Kanununun 72'nci maddesinde 5904 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle yapılan değişiklikle; ilgili olduğu arsalarla sınırlı kalmak koşuluyla ticaret odasını temsil eden üyenin yerini, organize sanayi bölgesini temsil eden üyenin olacağının öngörüldüğü, bu değişikliğin, Emlak Vergisine ait Bedel ve Değerlerin Tespiti, İlanı ve Kesinleşmesine ilişkin 4751 sayılı Kanundan sonraki bir düzenleme olduğu ve bu düzenlemenin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üyenin katılmasını zorunlu kıldığı, davacının dava açma ehliyetinin bulunduğu gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Belediye Başkanlığının karar düzeltme istemini ...reddetmiştir ...mahkeme tarafından verilen ısrar kararı ...takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma yetkisi, kararların tebliğ edileceği yerler, dava ve temyiz sürelerini özel olarak düzenlemiştir. 4751 sayılı Yasadan sonra yürürlüğe konulan ve takdir komisyonlarının oluşumunu değiştiren 5904 sayılı Yasayla Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Yasayla*

Yukarıda yer verilen hükümler dışında, VUK'ta dava ehliyetine ilişkin var olan hükümlere alt başlıklarda değinilecektir. Bu nedenle tekrar kamu tüzel kişilerine dönülecek olursa, Anayasa'nın "mahalli idareler" başlıklı 127. maddesi göz ardı edilmemelidir. İlgili madde: "*Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir.*" biçimindedir. Mahalli idareler, mahalli idarelerin taraf ehliyeti ve bu ehliyetin kim tarafından kullanılacağı alt başlıklarda incelenecektir.

2.1.2.2.2.1. İl Özel İdareleri

Anayasa'nın 127. maddesinde yer alan "il" kavramı ile anlatılmak istenen mahalli idare niteliğinde olan "il özel idareleri" dir.²⁶² İl özel idaresi, İl Özel İdaresi Kanunu'nun 3. maddesinin a bendine göre: "*İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*"dir. Yani il özel idaresi, il sınırları içinde yaşayanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kurulmuş, devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan yer yönünden yerinden yönetim kuruluşudur.²⁶³ İl özel idaresinin organları; il genel meclisi, il encümeni ve validir.²⁶⁴ İlgili Kanunun "Valinin görev ve yetkileri" başlıklı 30. maddesinin c fıkrasına göre vali: "*İl özel idaresini ...davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek.*" ile yetkilidir. Dolayısıyla dava ehliyeti il özel idaresini temsilen vali veya onun tayin ettiği vekil tarafından kullanılır.

değişik 49'uncu maddede dava açma yetkisi yönünden bir değişiklik yapılmamıştır.

...davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddine karar verilmiştir."; DVDDK, 13.05.2011 tarih ve E. 2011/94, K. 2011/185 sayılı kararı.

²⁶² Gözler-Kaplan, age, s. 183.

²⁶³ Gözler-Kaplan, age, s. 183; Günday, age., s. 471.

²⁶⁴ İÖİK, m. 3/b

Ayrıca il özel idareleri, kamu hizmetleri ve iktisadi faaliyetleri nedeniyle vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusu olabilmektedir.²⁶⁵ İl Özel İdaresi Kanunu'nun 52. maddesine göre: “İl özel idaresi kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilir.” Ki bu durumda şirket kurumlar vergisi yükümlüsü olmaktadır. Veya aynı Kanunun 53. maddesine göre: “İl özel idaresi, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içi işletme kurarak yapabilir.” KVK'nın 1. maddesine göre iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın “mükellefler” başlıklı 2. maddesinin 3. fıkrasına göre: “İktisadi kamu kuruluşları: “...il özel idarelerine ...ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında²⁶⁶ kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.”²⁶⁷ Bu nedenle de il özel idarelerine ait veya bağlı olan ve kanun hükmünde yer alan koşullara sahip iktisadi kamu kuruluşları vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusudur. VUK'un 377. maddesinin 1. fıkrası uyarınca il özel idarelerinin mükellef veya sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda taraf ehliyetine sahip olduğu açıktır.

2.1.2.2.2. Belediyeler

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 3. maddesinin a bendine göre belediye: “Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi...” dir. Belediyeler, devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir. Belediyenin organları; belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanıdır.²⁶⁸

²⁶⁵ Söyler, İlhami, “İl Özel İdarelerinde Vergisel Sorumluluk Ve Mükellefiyet”, https://www.malihakem.com/analizler/il-ozel-idarelerinde-vergisel-sorumluluk-ve-mukellefiyet_an619.html, (Erişim Tarihi: 23.08.2018).

²⁶⁶ Sermaye şirketi ve kooperatifler dışında.

²⁶⁷ İlgili Kanun'un 4. maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir.

²⁶⁸ BK, m. 3/a.

İlgili Kanunun belediye başkanının görev ve yetkileri başlıklı 38. maddenin c fıkrasına göre belediye başkanı: “*Belediyeyi ...davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek.*” ile yetkilidir. Dolayısıyla taraf ve dava ehliyeti belediyeyi temsilen belediye başkanı veya onun tayin ettiği vekil tarafından kullanılır. Ayrıca aynı Kanunun 23. maddesinin 3. fıkrasına göre: “*Belediye başkanı, meclisin ısrarı ile kesinleşen kararlar aleyhine on gün içinde idari yargıya başvurabilir.*”

VUK’un 377. maddesinin 1. fıkrası uyarınca belediyelerin mükellef veya sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda taraf ehliyetine sahip olduğu açıktır.²⁶⁹ Örneğin KVK’nın 1. maddesine göre iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. KVK’nın “mükellefler” başlıklı 2. maddesinin 3. fıkrasına göre: “*İktisadî kamu kuruluşları: “...belediyelere ...ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında²⁷⁰ kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.*”²⁷¹ Ayrıca VUK’un 377. maddesinin 3. fıkrasına göre: “*Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.*”

2.1.2.2.2.3. Köyler

Köy Kanunu’nun 1. maddesine göre: “*Nüfusu iki binden aşağı yurlara (köy)...*” denir. Aynı Kanunun 7. maddesinde ise: “*Köy bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülemiyen mallara sahip olan ve işbu kanun ile kendisine verilen işleri yapan başlı başına bir varlıktır. Buna (şahsî manevî)²⁷² denir.*” biçiminde tanımlanmıştır. Köylerin,

²⁶⁹ Bkz. Söyler, İlhami, “Belediyelerin Vergisel Mükellefiyetleri”, Mali Hukuk Dergisi, S.160, Temmuz-Ağustos 2012, https://www.malihakem.com/analizler/vergi-mukellefiyeti-ve-belediyelerde-uygulamasi_an672.html, (Erişim Tarihi: 23.08.2018).

²⁷⁰ Sermaye şirketi ve kooperatifler dışında.

²⁷¹ İlgili Kanun’un 4. maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir.

²⁷² Tüzel kişi.

devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği²⁷³ vardır ve bu nedenle taraf ve dava ehliyetine de sahiptir. Köy idaresinin organları; köy derneği, ihtiyar meclisi ve muhtardır. Muhtar, köy idaresinin başı ve yürütme organı olarak köy tüzel kişiliğini davacı ve davalı olarak temsil eder.²⁷⁴ Bu durum Köy Kanunu'nun 37. maddesinin 7. bendinde muhtarın görevleri arasında: *"Köy işlerinde hem davacı, hem hasım olarak mahkemede bulunmak ve isterse mahkemeye diğer birini yerine (vekil) göndermek"* biçiminde düzenlenmiştir. Ancak Köy Kanunu'nun 33. maddesinin b bendine göre: *"Köy tüzel kişiliği ile davacı ve davalı olan muhtar ve ihtiyar meclisi üyeleri bu davalarda köy tüzel kişiliğini temsil edemezler. Yetkili temsilciyi köy derneği seçer."* Kısacası köy derneğinin seçtiği kişi, muhtarın veya ihtiyar meclisi üyelerinin köye karşı açtıkları davalarda köy tüzel kişiliğini temsil eder.²⁷⁵

Ayrıca köy muhtarlığı, takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değerinin tespitine ilişkin yapacakları takdirlere karşı İYUK hükümlerine göre dava

²⁷³ D.6.D., 15.06.2005 tarih ve E.2005/320, K. 2005/3583 sayılı kararı: *"1/5000 ölçekli nazım imar planı yapılmasına ilişkin 13.11.2003 günlü, 16/2 sayılı belediye meclisi kararının iptali istemiyle açılmış, İdare Mahkemesince davanın açıldığı tarih itibarıyla mahalle statüsünde olan ve bu nedenle tüzel kişiliği bulunmayan, iptal davalarının objektif ehliyet şartı için gerekli fiil ehliyeti şartını taşımayan topluluk adına Köy Muhtarı sıfatıyla açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiş, bu karar davacı tarafından temyiz edilmiştir. ...Davacı köy muhtarlığı tüzel kişiliği 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'na göre sona ermiştir. Ancak bu tüzel kişiliği temsilen dava açan muhtar ... gerçek kişi olarak mahalle sakini olması sıfatıyla dava açma ehliyetinin varlığının değerlendirilmesi gerekmektedir. ..."* biçimindedir.

²⁷⁴ Gözler, Mahalli İdareler Hukuku, s. 443.

²⁷⁵ Günday, age., 525; Kızılot, age., s. 346.

açabilir. Bu davada da yukarıda belirtildiği gibi köy tüzel kişiliğini temsil etme yetkisi köyün muhtarına aittir.²⁷⁶

2.1.2.2.3. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin Taraf

Ehliyeti

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar²⁷⁷ Kanunu'nun 54. maddesine göre Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: "...odalar ve borsalar arasındaki birlik ve dayanışmayı temin etmek, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, oda ve borsa mensuplarının meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bunların birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere, meslek disiplinini ve ahlâkını korumak, ülkenin kalkınması, ekonominin gelişmesi için gerekli çalışmaları yapmak ve bu Kanunda belirtilen hizmetleri yerine getirmek amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek üst kuruluşudur. Birliğin kısa adı TOBB'dur. ..." TOBB, Anayasal dayanağını Anayasa'nın 135. maddesinden almaktadır. İlgili Kanunun 55. maddenin 2. fıkrasına göre: "Birliğin hukukî temsilcisi Birlik Başkanıdır." Birliğin hukuk

²⁷⁶ B.07.4.DEF.0.05.10.00-120[4-2014/7]-4 sayı ve 03.03.2016 tarihli özelge: "...kurumlar vergisi uygulamasında, köylerin tüzel kişilikleri itibarıyla vergi mükellefiyeti bulunmamakla birlikte, söz konusu tüzel kişilik bünyesinde oluşacak iktisadi işletmeleri nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. Buna göre, köy muhtarlığının köylülerin ekmek ihtiyacını karşılamak amacıyla ekmek imalatı faaliyetinde bulunması bir iktisadi işletme oluşturacağından, köy tüzel kişiliğine bağlı olarak oluşacak iktisadi müessese nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmekte olup, söz konusu ekmek imalatı faaliyeti 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (i) bendinde sayılan faaliyetler içinde yer almadığından oluşan iktisadi işletmenin kurumlar vergisinden muaf tutulması söz konusu değildir." biçimindedir.

²⁷⁷ "Birliğin kısa adı TOBB'dur..."; 5174 sayılı Kanun, m. 54/2.

müşavirliğinin görevleri arasında, “birliğin taraf olduğu her türlü hukuk, ceza, vergi davaları ile idari davaları ve icra takiplerini ait olduğu makam ve mercilerde ikame etmek, izlemek, savunmak, adli ve idari yargı yerleri, mahkemeler ve icra daireleri ile noterlerce Birliğe yapılacak tebligatları kabul edip, hukuki icapları hakkında ilgili birimlerle gerekli görüş alışverişini yapmak ve bunları cevaplandırmak, bu mercilerle yazışmaları yürütmek”²⁷⁸ sayılmıştır. İlgili kanun hükümlerinden TOBB’un tüzel kişiliğe sahip olduğu dolayısıyla da davada taraf ehliyetinin olduğu anlaşılmaktadır. VUK’un 377. maddesinden hareketle TOBB’un vergi mükellefi veya sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davalarında taraf ehliyetine sahip olduğu açıktır. Bu durumda vergi davası açma ehliyeti birliğin hukuk müşavirliği tarafından kullanılacaktır.

VUK’un 49. maddesinin a bendine göre: “Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan yönetmelik hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği²⁷⁹ bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen onbeş gün içinde Danıştayda dava açabilir.”

²⁷⁸ <https://www.tobb.org.tr/HukukMusavirligi/Sayfalar/Gorevler.php>, (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

²⁷⁹ 5174 sayılı Kanunun 103. maddesine göre: “8.3.1950 tarihli ve 5590 sayılı “Ticaret ve Sanayi Odaları”, “Ticaret Odaları”, “Sanayi Odaları”, “Deniz Ticaret Odaları”, “Ticaret Borsaları” ve “Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği” Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer mevzuatla 8.3.1950 tarihli ve 5590 sayılı Kanuna yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır.”

2.1.2.2.3.1. Ticaret Odaları

5174 sayılı Kanunun 4. maddesine göre odalar: *“üyelerinin müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, mensuplarının birbirleri ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslekî disiplin, ahlâk ve dayanışmayı korumak ve bu Kanunda yazılı hizmetler ile mevzuatla odalara verilen görevleri yerine getirmek amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.”* İlgili kanun hükmünden ticaret odalarının tüzel kişiliğe sahip olduğu dolayısıyla da davada taraf ehliyetinin olduğu anlaşılmaktadır. Aynı Kanunun 3. maddesine göre oda: *“Ticaret ve sanayi odası, ticaret odası, sanayi odası ve deniz ticaret odasını”* ifade etmektedir. İlgili Kanunun 11. maddesinin 2. fıkrasına göre: *“Odanın hukukî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır.”*

VUK’un 377. maddesi gereğince ticaret odalarının, vergi mükellefi veya sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davalarında taraf ehliyetine sahip olduğu açıktır. Bunun yanı sıra VUK’un mükerrer 49. maddesinin b bendine göre ticaret odaları, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değerinin tespitine ilişkin yapacakları takdirlere karşı İYUK hükümlerine göre dava açabilir.

2.1.2.2.3.2. Ziraat Odaları

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

tüzel kişiliğe sahip olduğu dolayısıyla da davada taraf ehliyetinin olduğu anlaşılmaktadır. Aynı kanunun 13. maddesine göre: “*Odayı yönetim kurulu başkanı temsil eder. Odanın kanunî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır. Bununla beraber oda yönetim kurulu başkanı veya başkan vekili ile diğer bir üyenin müşterek imzaları odayı ilzam eder. Oda meclisinin kararı ile yönetim kurulunun yetkilerinden bir kısmı, yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına yahut oda genel sekreterine devredilebilir. ...*”

VUK’un 377. maddesinden hareketle ziraat odalarının, vergi mükellefi veya sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davalarında taraf ehliyetine sahip olduğu açıktır. Bunun yanı sıra VUK’un mükerrer 49. maddesinin b bendine göre ziraat odaları takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değerinin tespitine ilişkin yapacakları takdirlere karşı İYUK hükümlerine göre dava açabilir.

2.1.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf Ehliyeti

Medeni usul hukukuna göre tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların taraf ehliyeti yoktur.²⁸⁰ Örneğin miras ortaklığının tüzel kişiliği olmadığı için taraf ehliyeti yoktur.²⁸¹ Dolayısıyla miras ortaklığının söz konusu olduğu durumlarda kural olarak dava bütün mirasçılar tarafından açılır. Bu konudaki istisnai durum acele hallerle ilişkindir, acele hallerde bir mirasçı tüm miras ortaklığı adına dava açabilir.²⁸²

²⁸⁰ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 217.

²⁸¹ Bu konuda bkz. Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 218-219.

²⁸² Mirasçılar acele haller dışında da tek başına dava açabilir; ancak bu davayı tek başına yürütemez, Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 218; bkz. Y.20.H.D., 20.06.2017 tarih ve E. 2016/331, K. 2017/5707 sayılı kararı, Y.14.H.D. 12.04.2017 tarih ve E. 2016/10808, K. 2017/2992 sayılı kararı.

Ancak vergi hukukunda tüzel kişiliği olmayan bazı toplulukların da vergi yükümlüsü²⁸³ olabilmesi söz konusudur.²⁸⁴ Örneğin iş ortaklıklarının tüzel kişiliği olmamasına rağmen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yükümlüler arasında sayıldığı için dava açma ehliyetine sahiptir. Fakat vergi ile ilgili ödevleri, bu toplulukları yönetenlerce yerine getirilmektedir.²⁸⁵

2.1.3.2. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar

2.1.3.2.1. Adi Ortaklığın Taraf Ehliyeti

Adi ortaklık; TTK'da değil, TBK'da düzenlenmiştir.²⁸⁶ TBK'nın 620. maddesinin 1. fıkrasına göre: "*Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.*" Adi ortaklığın tüzel kişiliği yoktur ve bu nedenle de hak ehliyetine ve taraf ehliyetine sahip değildir.²⁸⁷²⁸⁸ Bu da şu anlama gelir ki adi ortaklık adına dava

²⁸³ Yükümlü olmamasına rağmen kamu ihalelerinde yüklenici şirketlerce vergi dairesine karşı dava açılabilceği yönünde bkz. DBGK, 02.07.2012 tarih ve E. 2009/1, K. 2012/2 sayılı kararı.

²⁸⁴ Canyaş, İYUK, s. 366.

²⁸⁵ Kaneti, age., s. 91.

²⁸⁶ TBK, m. 620 vd.

²⁸⁷ D.7.D., 17.02.2005 tarih ve E. 2002/228, K. 2005/194 sayılı kararı: "...adi ortaklık adına tescilli gümrük giriş beyannamesinde, ithale konu eşyanın döviz cinsinden kıymetinin yanlış beyan edildiğinden bahisle tahakkuk ettirilen katma değer vergisi tutarı üzerinden bir kat para cezası kesilmesine ilişkin karara vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle ortaklık adına dava açıldığı anlaşılmıştır. Borçlar Kanunu'nun 520'nci ve devamı maddelerinde düzenlenen adli ortaklık, tüzel kişiliğe sahip değildir. Bu hukuki durum karşısında; tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın, yargı mercilerinde, temyiz dahil, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, adi

açılamayacağı gibi, adi ortaklık aleyhine de dava açılmaz. Ancak adi ortaklıkta, elbirliği ile mülkiyet²⁸⁹ kuralının getirisi olarak mecburi dava arkadaşlığı söz konusudur.²⁹⁰ Dava arkadaşlarının her biri davanın tarafıdır.²⁹¹ Dolayısıyla dava, bütün ortaklar tarafından²⁹² veya bütün ortakların tamamına karşı açılmalıdır. D.3.D., 17.10.2012 tarih ve E. 2012/2798, K. 2012/3332 sayılı kararı: “Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına kesilen cezaya karşı, mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçe ile dava açılması yerine, ortaklardan biri tarafından vekalet yetkisi

geçen ortaklık adına açılan davanın, ehliyet yönünden reddi gerekirken; esasına girilerek karara bağlanmasında isabet görülmemiştir.” biçimindedir.

²⁸⁸ Ayrıca adi ortaklığın taraf ehliyeti olmadığı yönünde bkz. Sarıkaya, Ahmet, Selim, Adi Ortaklıkla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti, YD, Mart, 2007, S. 171, s. 249; aksi yönde olan, VUK’ta bir kimsenin vergiyi doğuran olayla karşılaşması için özel bir ehliyet şartının aranmadığı hakkındaki görüş için bkz. Akın, Emrah, Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı, YD, Haziran, 2007, S. 174, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUK EwjVo_TP-

[MHdAhUBw4sKHeTQDcIQFjAAegQIAhAC&url=http%3A%2F%2Fwww.mmd.org.tr](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUK EwjVo_TP-)
[%2Fwp-](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUK EwjVo_TP-)

[content%2Fuploads%2Feserler%2FVergisel%2520Hak%2520ve%2520Yukumlulukler](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUK EwjVo_TP-)
[de%2520Ehliyet%2520Kavrami.doc&usg=AOvVaw1Kzbf6PIAspuWWMHbitubX,](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUK EwjVo_TP-)
(Erişim Tarihi: 13.06.2018).

²⁸⁹ TMK, m. 701.

²⁹⁰ Bkz. Y.13.H.D., 23.05.2017 tarih ve E. 2017/4630, K. 2017/6161 sayılı kararı; Y.12.H.D., 26.04.2017 tarih ve E. 2016/23008, K. 2017/6521 sayılı kararı.

²⁹¹ Pekcanıtez, Fer’i Müdahale, s. 30.

²⁹² Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s.217.

verilen avukat tarafından imzalanan dilekçeyle açılan davanın bu nedenle ehliyet yönünden reddi gerekirken davanın esasının incelenmesi suretiyle verilen vergi mahkemesi kararına karşı yapılan itirazı ve karar düzeltme istemini yine işin esasına girmek suretiyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi Kararının bozulması gerekmiştir.” biçimindedir.

TBK’nın 637. maddesi: “Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur. Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusu olurlar. Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.” biçiminde düzenlenmiştir. Ayrıca TBK’nın 638. maddesinin 3. fıkrasına göre: “Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar.”²⁹³

²⁹³ D.9.D., 30.01.1996 tarih ve E. 1995/2286, K. 1996/267 sayılı kararı: “...adi ortaklığın 1987 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak 1987/Şubat-Mart-Nisan-Mayıs-Haziran-Ağustos-Ekim ve Kasım dönemleri için adi ortaklık adına katma değer vergisi tarhedildiği, kaçakçılık ve ağır kusur cezası kesildiği, tarhedilen cezalı vergiye karşı adi ortaklardan ...’in ortaklık adına vergi mahkemesinde dava açtığı, açılan davanın kabulü üzerine vergi dairesi müdürlüğüne itiraz yoluyla Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi’ne başvurulduğu, anılan Bölge İdare Mahkemesince, adi ortaklık tarafından açılacak davaların bütün ortaklar tarafından birlikte ya da bütün ortakların yetki verdiği ortak tarafından açılması gerektiği, davanın ise herhangi bir temsil yetkisi verilmeyen kişi tarafından açıldığı gerekçesiyle vergi

İdari yargıda menfaati ihlal edilen gerçek veya tüzel kişiler taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Bu nedenle adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için idari yargıda

mahkemesi kararı bozularak, dava dilekçesinin, ehliyetli şahıs veya şahıslar tarafından bizzat yahut bir avukat tarafından otuz gün içinde dava açılmakta serbest olmak üzere reddine karar verildiği, bu kararın Danıştay Başsavcılığı tarafından adi ortaklıklarda tarhiyata muhatap tutulan ortaklardan herbirinin vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı dava açabilecekleri sebebiyle kamun yararına temyiz edilerek bozulmasının istendiği anlaşılmaktadır. ...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi "Katma Değer Vergisi, bu vergiye mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Şu kadar ki; a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri ...tarhiyata muhatap tutulurlar" hükmünü taşımaktadır. ...Ortaklığın borçlarından, özellikle de uyuşmazlıktaki vergi borcundan müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklarından herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulabildiği adi ortaklıklarda istenen vergi ve cezayı vergi mahkemesi önünde ortaklardan birisinin müteselsil sorumluluğunun gereği olarak tek başına dava etme hakkı bulunmaktadır. ...kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına..."; D.9.D., 14.04.2009 tarih ve E. 2007/5234, K. 2009/1707 sayılı kararı: "...vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabileceğinden, Vergi Mahkemesince işin esasının incelenmesi gerekirken, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır." biçimindedir.

taraf veya dava ehliyeti de yoktur.²⁹⁴ Vergi hukuku açısından ise adi ortaklığın taraf ehliyetine sahip olmamasının nedeni tüzel kişiliğinin olmaması değil vergi yükümlüsü olmamasıdır.²⁹⁵²⁹⁶ Çünkü mükellef olmak vergi ehliyeti ile ilgilidir ve vergi ehliyetine sahip olmak(yani mükellef ve vergi sorumlusu olmak) için kanuni ehliyet aranmaz.²⁹⁷ Örneğin: “...adi ortaklıkların elde ettikleri gelir, ortakların kendi paylarına düşen karlarını ticari kazanç olarak münferiden beyan etmeleri üzerine vergilendirilmekte ancak, adi ortaklık katma değer vergisi yönünden vergi mükellefi, gelir stopaj vergisi yönünden ise vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir.”²⁹⁸ Ayrıca VUK’un 377. maddesinin 1. fıkrasında: “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir” ifadesine yer verilmiştir. Öyleyse adi ortaklık adına bir vergi tarhiyatı yapılmış ve/veya vergi cezası

²⁹⁴ Candan, İYUK, s. 783-784.

²⁹⁵ Canyaş, Ehliyet, s. 369.

²⁹⁶ D.7.D., 30.12.2004 tarih ve E. 2003/1462, K. 2004/3651 sayılı kararı: “tüzel kişiliği olmayan adi ortaklığın, dava açma ehliyeti de bulunmamaktadır. Olayda, dava konusu işlem, bir adi ortaklık olan iş ortaklığı adına tesis edilmiş ve dava da, ortaklardan biri tarafından, ortaklık adına açılmış ise de; 3065 sayılı KDV Kanununun 44’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı yolunda yer alan hüküm doğrultusunda, ortaklardan biri olan davacı Şirketin iş ortaklığı adına açmış olduğu işbu davanın, iş ortaklığı adına değil; fakat kendi şahsı adına, ve tarhiyatın tümüne karşı açılmış olduğunun kabulü ile işin esasına geçildi.” biçimindedir.

²⁹⁷ VUK, m. 9.

²⁹⁸ 03.01.2013 tarih ve 28517 sayılı RG, D. 3. D., 17.10.2012 tarih ve E. 2012/2799, K. 2012/3333 sayılı kararı.

kesilmişse adi ortaklığın bu işleme karşı dava ehliyetinin olduğunun kabul edilmesi gerekir.²⁹⁹

2.1.3.2.2. İş Ortaklığının³⁰⁰(Joint Venture) Taraf Ehliyeti

İş ortaklığı esasen tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıktır.³⁰¹ İş ortaklığının tüzel kişiliği olmadığı için idari davada taraf veya dava ehliyeti yoktur, bu nedenle de menfaati ihlal edilen gerçek veya tüzel kişiler taraf ve dava ehliyetine sahiptir.³⁰²³⁰³

²⁹⁹ Bu yönde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 369.

³⁰⁰ İş ortaklığı ile konsorsiyum adi ortaklık oldukları için birbiri ile karıştırılrsa da farklı kurumlardır bkz. Korkut, Ömer, Türk Hukukunda Konsorsiyum, YD, Mart 2007, S. 171, s. 278; iş ortaklığında her ortak işin tamamını üstlenirken, konsorsiyumda ortaklar işin belli bir bölümünü üstlenmektedir(Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 335).

³⁰¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 335.

³⁰² Candan, İYUK, s. 783-784.

³⁰³ D.7.D., 05.06.2007 tarih ve E. 2004/1887, K. 2007/2607 sayılı kararı; aynı yönde bkz. YHGK, 08.10.2003 tarih ve E. 2003/12-574, K.2003/564 sayılı kararı: “*Joint venture hukukumuzdaki adi ortaklığa benzemekte olup iki veya daha fazla işletmenin, belli bir amaca ulaşmak için katkılarını birleştirdikleri bir ortaklıktır. Tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetleri de bulunmamaktadır. Ortaklar, ortaklık borçlarından alacaklılara karşı doğrudan doğruya ve sınırsız olarak tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar. Somut olayda her ne kadar takip talepnameşi ve buna uygun olarak düzenlenen ödeme emrinde borçlu olarak ...Ortak Girişimi gösterilmiş ve tek ödeme emri çıkarılmış ise de Joint Venture'u oluşturan her iki şirketin vekili ödeme emrinin tebliğinden sonra her iki şirket tarafından vekil tayin edildiğini gösterir vekaletnamesini verip bu iki şirket adına süresinde icra takibine karşı itirazda bulunduğu göre artık taraf teşkili tamamlanmıştır.*” biçimindedir.

Hukuksal olarak iş ortaklığı, TBK'da düzenlenmiş olan adi ortaklıkla³⁰⁴ aynı olan bir kavramdır; ancak KVK'da düzenlenmek ile gerçek kişi ortaklığından kurum statüsüne geçmiştir.³⁰⁵ KVK'nın 1. maddesinin e bendine göre iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefidir. İlgili Kanunun 2. maddesinin 7. fıkrasına göre: "...yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları

³⁰⁴ Örneğin D.10.D., 20.10.2003 tarih ve E. 2003/3379, K. 2003/4036 sayılı kararı: "... işi ihalesi sürecinde davacı şirketin de içinde bulunduğu konsorsiyumun "Kısa Liste" ye alınmamasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmıştır. ...olayda ihaleye teklif sunan konsorsiyumun ortaklık yapısı itibariyle tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklık niteliğinde olduğu, konsorsiyum adına ihaleye katılamama işleminin iptali talebiyle dava açma hakkının konsorsiyumu oluşturan bütün şirketlerin birlikte hareket etmesine bağlı olduğu, bu nedenle ihaleye sunulan teklifi reddedilen konsorsiyum adına ortaklardan birisi olan davacı şirketin konsorsiyumu dava açma bakımından temsil etme yetkisi bulunmadığı gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir. Davacı, anılan Mahkeme kararının temyizden incelenerek bozulmasını istemektedir. ... davacı şirketin bu ihaleye ... şirketleri ile birlikte oluşturduğu konsorsiyum olarak katıldığı ... tarihinde teklifini verdiği, davalı idarece yapılan ön inceleme sonucu; sunulan teklifin "kısa liste" ye dahil olma yeterliliğini taşımadığı gerekçesiyle teklifin değerlendirme dışı bırakılması üzerine davacı şirket tarafından bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacı şirketin konsorsiyumu oluşturan şirketlerden birisi olması nedeniyle sunulan teklifin değerlendirme dışı bırakılması işlemiyle menfaat alakasının bulunduğu, öte yandan (davacı şirketin) konsorsiyum adına değil de kendi adına dava açması nedeniyle de dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü gerekmektedir." biçimindedir.

³⁰⁵ Saban, age., s. 341.

ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.” biçimindedir. İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olması isteğe bağlıdır. Mükellef olan iş ortaklığının vergi ehliyeti olduğu için vergi yargılaması açısından taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Adi ortaklık başlığında vergi hukuku için belirtilen hususlar iş ortaklıkları hakkında da geçerlidir. Örneğin: “...adi ortaklığa ilişkin davalarda, ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri ve bu davaların, Borçlar Kanununun 534 ve Medeni Kanununun 630. maddeleri uyarınca, iştirak halinde mülkiyet kuralları gereğince bütün ortaklar tarafından birlikte ve adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına bizzat veya ortakların her birinin ayrıca verdikleri vekaletname ile avukat tarafından açılması, görülebilmeleri için zorunludur. Ortaklardan birine yönetim yetkisinin verilmesi hali ise, gerçekte, tüm ortakların ortak girişimin işlemleri kendileri adına yönetmek üzere bir başka ortağı vekil tayin etmelerinden ibarettir. Ancak; İdari Yargı’da, vekaleten idari dava yalnızca avukat tarafından açılabileceğinden, bu vekilin, diğer ortakları tevkilen veya doğrudan, taraf olma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın temsilcisi sıfatıyla idari dava açması olanaklı değildir. Bir ortağın, diğer ortaklar adına avukat tayini ise, ancak kendisine verilen vekaletnamede bu konuda açık yetki bulunmasına bağlıdır. Hukuki işlemlere taraf olma ehliyeti olmayan adi ortaklığın temsili de söz konusu olamayacağından; adi şirket adına verilen vekaletname ile idari dava açılması olanağı da yoktur. ...adi ortaklık niteliğinde bulunan iş ortaklıklarına mükellef sıfatının tanınmış olmasının da, yukarıda açıklandığı üzere, bu ortaklıklara kişilik kazandırması hukuken olanaklı değildir. Bu bakımdan; adi ortaklık niteliğinde olup, medeni haklardan yaralanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan ve bu nedenle, yargı yerinde temsili de mümkün olmayan davacı iş ortaklığı adına, yalnızca ortaklar tarafından imzalanan dilekçe ile açılan davada, yukarıda açıklanan hususlar incelenmeksizin verilen temyize konu mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. ...”

2.1.3.2.3. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre yatırım fonu: “...tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre Kurulca belirlenen varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığı...”³⁰⁶ biçiminde tanımlanmıştır. Dolayısıyla menkul kıymetler yatırım fonlarının tüzel kişiliği yoktur; ancak KVK'nın 2. maddesinin 1. fıkrasına göre: “...Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.” ilgili hüküm dolayısıyla tüzel kişiliği olmayan menkul kıymetler yatırım fonları kurumlar vergisi yükümlüsüdür ve vergi uyuşmazlıkları açısından taraf ve dava ehliyetine sahiptir.³⁰⁷

2.1.3.2.4. Cemaatler

Cemaat kavramı ile genel olarak azınlık toplulukları ifade edilmektedir.³⁰⁸ Cemaatler, osmanlıdan kalan kurumlardır ve bazı ayrıcalıklara sahiptirler.³⁰⁹ Cemaatler(topluluklar), topluluk başlarına tanınmış bazı yönetim ve yargısal ayrıcalıklardan yararlanırlar ve bu yetkileri; topluluk başınca, din adamlarıyla veya dinsel niteliği olmayan kişilerden kurulu meclislerin yardımıyla kullanılmaktadır.³¹⁰ Cemaatlerin tüzel kişilikleri yoktur ve bu nedenle de idari davada taraf veya dava

³⁰⁶ SPK, m. 52.

³⁰⁷ Candan, İYUK, s. 779.

³⁰⁸ Göker, Cenker, “Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış”, ABD, Y. 66, S. 2, 2009, s. 31, (Azınlık Vakıfları).

³⁰⁹ Saban, Nihal, Vergi Hukuku, s. 94.

³¹⁰ **Lozan Barış Konferansı Tutanaklar-Belgeler**, Çeviren: Meray, Seha L., Yapı Kredi Yayınları, Birinci Takım, C. I, Kitap II, 3. Baskı, İstanbul, 2001, s. 225.

ehliyetine sahip değildir.³¹¹ Ancak VUK'un 377. maddesine göre mükellef ve/veya kendisine ceza kesilen olması durumunda vergi davalarında taraf olabilmeleri mümkündür.³¹² Örneğin KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasına göre: "...cemaatler ise vakıf sayılır." Vakıflara ait veya bağlı olan ve KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasındaki koşulları taşıyan iktisadi işletmeler kurumlar vergisi yükümlüsüdür. Dolayısıyla cemaatlere ait iktisadi işletmelerde kurumlar vergisi yükümlüsü sayılır. Bu durumda da davanın cemaat adına değil cemaatin iktisadi işletmesi adına açılması gerekir.

2.1.3.2.5. Miras Şirketlerinin Taraf Ehliyeti

Birden çok mirasçı bulunması durumunda mirasın taksimine kadarki duruma miras şirketi denir.³¹³ Miras şirketinin tüzel kişiliği dolayısıyla da taraf ehliyeti yoktur.³¹⁴ Bu nedenle davanın bütün mirasçılar tarafından veya bütün mirasçılara karşı açılması gerekir.³¹⁵ Örneğin: "*Davacı tarafından, ... isimli kişinin varisi olduğundan*

³¹¹ Candan, İYUK, s. 783-784.

³¹² Canyaş, Ehliyet, s. 369; idari dava açmalarının mümkün olmadığı yönünde bkz. Candan., İYUK, s. 784.

³¹³ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 218.

³¹⁴ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 218.

³¹⁵ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 218.

³¹⁶ D.11.D., 09.11.1995 tarih ve E. 1995/3064, K. 1995/3013 sayılı kararında: "...murisin ölümü ile (01.01.1993) ferdi işletmedeki aktiflerin mirasçılardan birine devredildiği (09.01.1993) tarihe kadar mirasçılar arasında ortaklık (adi ortaklık) doğduğu, bu nedenle davacı tarafından hissesine düşen mirasın diğer mirasçıya devrinin katma değer vergisine tabi olduğu ileri sürülerek cezalı tarhiyat yapılmış ise de, yukarıda belirtilen tarihler arasında mirasçıların faaliyette bulunmadığı sabit olduğundan bu tarihler arasındaki dönemin bir ortaklık faaliyeti olarak kabul edilemeyeceği, kaldı ki, miras ortaklığının Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda düzenlenen ortaklık türlerine benzemediği, burada asıl amaç mirastan pay almak

bu şahsın adına kayıtlı aracın 5838 sayılı Kanun uyarınca hurdaya ayrılması istemiyle yapmış olduğu başvurusunun reddine ilişkin ...işlemin iptali istemiyle açılan dava sonucunda ...1997 yılında vefat eden ...'nın mirasçılarının davacı ve Fransız vatandaşı ...olduğu, davacı tarafından dava dilekçesinde Fransız vatandaşı olan diğer mirasçıya ulaşılmasının çok zor olduğu gerekçesiyle uyuşmazlık konusu taşınır malın 5838 sayılı Kanun uyarınca hurdaya ayrılması istenilmekte ise de miras hukuku bağlamında mirasçıların terekeye elbirliğiyle sahip oldukları ve terekeye ait bütün haklar üzerinde birlikte tasarruf edecekleri dikkate alındığında ...'dan miras kalan ...plakalı aracın da bu çerçevede elbirliği ortaklığı giderilip davacı adına kayıt ve tescili yapılmadığından veya Fransız vatandaşı ...araç üzerindeki miras hakkından feragat ettiğine yönelik bir belgenin de olmadığı anlaşıldığından, hurdaya ayrılması durumunda hukuk aleminden yok olacak araç üzerindeki miras hukukundan kaynaklanan ortaklık giderilmeden davacının talebi doğrultusunda işlem yapılmasına hukuken olanak bulunmadığı(na) ...” karar verilmiştir.³¹⁷

Başka bir kararda ise: “15.12.1981 tarihinde ölen murisin paydaşı bulunduğu ...Kollektif Şirketinin ölüm yılıyla sonraki iki yılın gelir vergisi borçlarının tahsilini sağlamak amacıyla, ölüm tarihi itibarıyla miras şirketine intikal eden taşınmazın haczi sonucu da paraya çevirmek üzere ihaleye çıkarıldığının öğrenildiği ihale gününde ve ihale yapılmadan önce açılan davaya ait dilekçede; ihalenin yapılmamasının ve buna dayanak oluşturan vergi dairesi işlemlerinin iptalinin istendiği anlaşılmıştır. ...murisin ölümünden sonra hangi ortaklar ve koşullarla faaliyetini sürdürdüğü, tasfiye edilip edilmediği, hacze konu borcun ne kadarının miras şirketiyle ilgili bulunduğu, miras olduğundan devredilen miras paylarını ortaklık malları olarak kabul etmenin mümkün olamayacağı, bu nedenle katma değer vergisi konusuna giren bir teslim bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatı terkin edilmiştir.” biçimindeki ilk derece mahkemesinin kararı onanmıştır.

³¹⁷ D.15.D., 10.02.2016 tarih ve E. 2013/1377, K. 2016/787 sayılı kararı.

şirketini temsil amacıyla Medeni Kanun hükümlerine göre temsilci atanıp atanmadığı, taşınmazın hangi tarihteki ve kimin yaptığı bildirim üzerine teminat kabul edildiğini, miras şirketinin ve paydaşların mal bildiriminde bulunmaya çağırılıp çağırılmadığı, terekenin taksimi konusunda yargısal bir başvuru yapıp yapılmadığı noktalarında herhangi bir inceleme ve değerlendirme yapılmaksızın karar verildiği ve kararda satış işleminin iptaline hükmolunduğu görülmektedir. Hükümle varılan bu sonuç, yeterince belirgin olmadığı gibi kararı temyiz yoluyla inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin bozma kararında da bu husus vurgulanarak hükmün; 6183 sayılı Kanunun 99 uncu maddesiyle icra tetkik merciine verilen görev kapsamında olup olmadığı anılan kural doğrultusunda yapılacak incelemeden sonra karara bağlanmak üzere bozulması kararlaştırılmıştır. Haczolunan taşınmazın satılarak paraya çevirilmesi hakkındaki satış kararı ve buna yönelik işlemlerle, taşınmazın ihale usulüyle satışı farklı hukuksal sonuçlar doğurduğundan Vergi Mahkemesi tarafından, ihale öncesindeki yönetsel işlemler incelenerek karar verilmesi gerekirken, yukarıda yazılı noktalarda inceleme yapılmaksızın ve bozma kararından sonra hukuksal neden gösterilmeksizin ilk kararda ısrar edilmesine karar verilmesinde de yasaya uygunluk görülmemiştir.”³¹⁸ ifadelerine yer verilmiştir.

2.1.3.2.6. İflas Masasının Taraf Ehliyeti

AATUHK’nın 100. maddesine göre: “Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflâs Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflâsı istenebilir.” Bu nedenle de amme alacakları hakkında da iflas, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre istenir. İcra ve İflas Kanunu’nun “İflas masası” başlıklı 184. maddesinin 1. fıkrası: “İflas açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün malları hangi yerde bulunursa bulunsun bir masa teşkil eder ve alacakların ödenmesine tahsis olunur. İflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine geçen mallar masaya girer.” biçimindedir. Aynı Kanunun 226. maddesine göre: “Masanın kanuni mümessili iflas idaresidir. İdare masanın menfaatlerini

³¹⁸ VDDK, 28.04.1989 tarih ve E.1989/8, K. 1989/38 sayılı kararı.

gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükelleftir.” Çünkü iflas masasının tüzel kişiliği yoktur ve iflas masasının kanuni temsilcisi³¹⁹ iflas idaresidir.³²⁰ Örneğin: “...iflasın açılması ve müflisin, iflas masasını oluşturan malları üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmakta, bu yetki masaya ve masanın kanuni mümessili durumundaki iflas idaresine geçmektedir. Kuşkusuz yükümlünün medeni haklarından yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti devam etmektedir. Ancak; masayı oluşturan mallar üzerindeki tasarruf yetkisini kaybettiğinden ve bu yetki iflas idaresine geçtiğinden, müflis yükümlünün mamelekini (mal varlığını) ilgilendiren uyuşmazlıklarda, davayı izleme ve kanun yollarına başvurma yetkisinin masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü zorunlu bulunmaktadır.”³²¹ Dolayısıyla da iflas masası dava açma hakkını, iflas idaresi aracılığıyla kullanır ve daha önce müflisin açtığı veya müflise karşı açılan davalar da iflas idaresi tarafından yürütülür.³²²³²³ İflas idaresi, temsil yetkisini müflis adına değil, masaya giren mallar üzerinde tasarruf yetkisi olan iflas masası adına kullanır.³²⁴ Kısacası taraf ve dava ehliyeti iflas masası adına iflas

³¹⁹ Bahçeci, Barış, İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu, AÜHFD, C. 64, S. 4, 2015, s. 982, 986.

³²⁰ Kuru, Baki-Arslan, Ramazan-Yılmaz, Ejder, **İcra ve İflas Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 27. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 564, (İcra ve İflas).

³²¹ D. 3. D., 11.02.1992 tarih ve E. 1991/2882, K. 1993/726 sayılı kararı.

³²² Kuru-Arslan-Ejder, İcra ve İflas, s. 564.

³²³ İİK'nın 194. maddesine göre: “*Acele haller müstesna olmak üzere müflisin davacı ve davalı olduğu hukuk davaları durur ve ancak alacaklıların ikinci toplanmasından on gün sonra devam olunabilir.*”

³²⁴ Yılmaz, Ejder, **İflas İdaresi**, AÜHFY No. 390, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 125.

idaresince kullanılır. Ayrıca iflas idaresi, iflas masasını temsilen avukat aracılığıyla da dava açabilir.³²⁵

Vergi hukuku açısından ise (VUK'un 9. maddesinden hareketle) vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir ve bu nedenle iflas masasının tüzel kişiliğinin olmaması iflas masasının vergi sorumlusu olamayacağı anlamına gelmemelidir. Diğer bir ifade ile iflas halinde masaya giren mal ve haklar için vergi sorumluluğu, iflas masasına dolayısıyla da onun bir organı³²⁶ olan iflas idaresine ait olmalıdır.³²⁷ Örneğin D.7.D., 06.03.2007 tarih ve E. 2006/2103, K. 2007/873 sayılı kararı: *"...bir kamu alacağı olan vergi alacağının; kişinin parayla ölçülebilen mal ve hakları olarak tanımlanan "mal varlığı (mamelek)"nı ilgilendirmesi sebebiyle, iflas masasına dahil olan mal ve hakları etkilediği ve bundan ötürü de, vergi davalarının, kişinin mal varlığını ilgilendiren diğer hukuk davalarından farklı olmadığı kabul edilmiştir. Müflis yükümlü tarafından açılacak vergi davasının aleyhe sonuçlanması, masanın aktifinin azalmasına, pasifinin artmasına neden olacağından, masanın alacaklıları yönünden de zararlı sonuçlar doğuracağı tabiidir. Dolayısıyla, iflasın açılması ile, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti, iflas masasını oluşturan mallar yönünden kısıtlanan yükümlünün, masaya dahil olan mal varlığını ilgilendiren uyumsuzlıklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin bulunmadığının; bu yetkinin, müflise değil, masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü zorunludur."* biçimindedir.

Ayrıca VUK'un 162. maddesinde iflas halinde, mükellefiyetin vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği düzenlenmiştir. İflas halinde, iflas açılmasından önce müflisin var olan vergi borçları hakkında ve iflasın açılmasından sonra masaya giren mallara ilişkin vergiler bakımından sorumlu olan iflas idaresi, dava

³²⁵ Yılmaz, age., s. 111-112.

³²⁶ İflas idaresinin hukuki niteliği hakkında bkz. Yılmaz, age, s. 27-56.

³²⁷ Yılmaz, age., s. 96-97.

açabilir³²⁸ veya kanun yollarına başvurabilir.³²⁹ Ancak iflas idaresinin kendi işlemlerinden kaynaklanan vergilerin, yükümlüsü iflas masasıdır ve vergi ile ilgili ödevleri iflas idaresince yerine getirilir.³³⁰ Bu durumda da kanun yollarına mükellef olan iflas masası adına iflas idaresi başvurur.

2.1.3.2.7. Mahalle Muhtarlığının Taraf Ehliyeti

Anayasa'nın 127. maddesinde düzenlenen mahalli idareler arasında mahallelere yer vermemiştir. Belediye Kanunu'nun 3. maddesinin d bendinde düzenlenmiş olan mahalle: *"Belediye sınırları içinde, ihtiyaç ve öncelikleri benzer özellikler gösteren ve sakinleri arasında komşuluk ilişkisi bulunan idarî birim"* biçiminde tanımlanmıştır. İlgili Kanunun 9. maddesinin 1. fıkrasına göre: *"Mahalle, muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından yönetilir."* Bu düzenleme aynı zamanda 4541 sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanunun 1. maddesinde de yer almaktadır. 4541 sayılı Kanunun 3. maddesinde ise mahalle muhtar ve ihtiyar heyetinin görevleri düzenlenmiştir.

Mahalleler kamu tüzel kişiliğe sahip değildir. Bu nedenle de taraf ve dava ehliyetleri yoktur. Ancak idarenin yargısal denetiminin sağlanması için idari yargıda bu konuda esnek davranılmalıdır. Ki yakın tarihli bir kararda: *"...kendisine kamu hizmetleri alanında görevler verilmiş bir idari birim olan Mahalle Muhtarlıklarının, bu görev alanlarına ilişkin olarak, mahallenin mahalli müşterek menfaatlerinin korunması noktasında dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu ve bu ehliyetlerini de temsilcileri muhtarlar aracılığıyla kullanabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır. Bütün bu hususların birlikte değerlendirilmesinden, idari yargılama hukukunun esaslarından hareketle, mahalle muhtarlıklarının dava açma ve taraf ehliyetine sahip olduklarının kabulü gerektiği, aksi kabulün bu idari birimlerin mahkemeye erişim haklarının da ihlali*

³²⁸ Yılmaz, age., s. 126.

³²⁹ Yılmaz, age., s. 97.

³³⁰ Yılmaz, age., s. 99-100.

anlamına geleceği sonucuna ulaşıldığından, davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin temyize konu Mahkeme kararında usul hükümlerine uygunluk bulunmamıştır.”³³¹ bu durum vurgulanmıştır.

VUK’un 377. maddesi gereğince mahalle muhtarlıklarının; vergi yükümlüsü, sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda dava açma ehliyeti vardır. Ayrıca VUK’un mükerrer 49. maddesinin b bendine göre mahalle muhtarlıkları, takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değerinin tespitine ilişkin yapacakları takdirlere karşı İYUK hükümlerine göre dava açabilir. Dolayısıyla da dava açma yetkisi mahalle muhtarlığının temsilcisi olan mahalle muhtarı tarafından kullanılacaktır.

2.1.3.2.8. Vergi Dairesinin Taraf Ehliyeti

İdari yargılama hukukunda³³² ve vergi yargılama hukukunda kural olarak davalı idaredir.³³³ Ancak vergi uyuşmazlıklarında kural olarak davalı idare, vergi dairesidir.³³⁴ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği’nin(VDKGY) 4. maddesine göre vergi daireleri: “*mükellefi tesbit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir.*” biçiminde tanımlanmıştır.

VUK’un 377. maddesinin 2. fıkrasına göre: “*Vergi dairesi tadilat³³⁵ ve takdir³³⁶ komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava*

³³¹ D.10.D., 24.12.2014 tarih ve E. 2014/956, K. 2014/4507 sayılı kararı.

³³² Kayışoğlu, agm., s. 686; Yenice-Esin, age., s. 456; Alan, agm., s. 33; Zabunoğlu, age., s. 493; Gözübüyük, age., s. 201; Çelikkol, agm., s. 750.

³³³ Gözübüyük-Tan, age., s. 804; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 834; Kızılot, age., s. 349.

³³⁴ Kızılot, age., s. 341.

³³⁵ Tadilat komisyonları fonksiyonlarını önemli ölçüde yitirdiği için vergi mahkemelerinde dava açmalarını gerektirecek bir uyuşmazlıkla karşılaşmalarının zayıf bir ihtimal olduğu yönünde bkz. Kızılot, age., s. 326.

açabilir.” Bu madde ile vergi yargılamasında vergi dairelerinin de davacı olabileceği anlaşılmaktadır.³³⁷ Ancak D.3.D., 10.02.1999 tarih ve E. 1997/2455, K. 1999/426 sayılı kararı: “...Ltd.Şti.’nin ...İlçesinde bulunan soğuk hava deposunda 14.02.1995 tarihinde yangın çıkması üzerine, olay mahallinde asliye hukuk mahkemesi kanalıyla tespit ve bilirkişi incelemesi yaptırıldığı ve adı geçen şirket tarafından da hasar tespiti için yapılan başvuru sonucu ...Mal müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonunca hasarın takdir edilmesi üzerine mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından hasar tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle takdir komisyonu başkanlığı hasım gösterilerek dava açıldığı anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararının uygulanması halinde menfaatleri etkilenecek olanlar vergi yükümlüsü olan kişiyle hazinedir. Bu nedenledir ki, hazine menfaatinin korunması amacıyla vergi dairesine, kişisel menfaatin korunması amacıyla da yükümlülere dava açma hakkı tanınmıştır. Olayda, vergi dairesince takdir komisyonu başkanlığına karşı açılan davada savunma yapma görevini takdir komisyonu başkanı sıfatıyla mal müdürü yapmıştır. ...takdir komisyonu başkanı sıfatıyla savunma yapan mal müdürünün de davayı açan vergi dairesi müdürünün de hazinenin menfaatini korumakla yükümlü kişiler olduğu açıktır. Bu durumda, yukarıda yapılan açıklamalar gereği hazinenin menfaatini korumakla yükümlü olan vergi dairesi müdürlüğü ile, ilçe mal müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonu başkanlığının davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri mümkün olamayacağından ilçe takdir komisyonu başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak, doğal olarak kendi menfaatini savunacak olan mükellefin hasım olarak kabulüyle dava dilekçesinin hasım olacak yükümlüye tebliği

³³⁶ Takdir komisyonu üyelerinin çoğunun vergi dairesi mensubu olması nedeniyle, takdir komisyonu kararlarına karşı vergi dairesinin istisnai durumlarda dava açacağı yönünde bkz. Kızılot, age., s. 326.

³³⁷ Bkz. Özbacı, age., s. 289.

suretiyle oluşacak dosya üzerinden yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.” biçimindedir.

Ayrıca VDKGY’nin 5. maddesi: “Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığınca³³⁸ belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tesbit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürütür. Bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler de vergi dairelerince yerine getirilir. ...Ayrıca vergi dairesi başkanlığı şeklinde kurulan vergi daireleri; kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer ilgili kanun ve kanun hükmünde kararnameler ile gelir müdürlüğüne verilen görevlere ilişkin işlemleri, başkan emrinde çalışan vergi denetmenleri vasıtasıyla vergi incelemelerini, hazine avukatları vasıtasıyla vergi davalarına yönelik işlemleri, bünyesinde kurulan takdir ve uzlaşma komisyonları vasıtasıyla da takdir ve uzlaşma işlemlerini yürütür.” biçimindedir.

Vergi daireleri, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezalarına karşı açılan davalarda, Hazineyi temsil eder ve yargısal işlemleri yapar.³³⁹³⁴⁰ Dava açma ve kanun yollarına başvurma açısından bu yetkiyi vergi dairesi müdürü veya ona vekalet eden

³³⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığınca.

³³⁹ Candan, İYUK, s. 126; Kızılot, age., s. 346, 349.

³⁴⁰ VDKGY’nin 5. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi daireleri: “...vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler de vergi dairelerince yerine getirilir.”

kimseler aracılığıyla kullanır.³⁴¹ Vergi daireleri hazine avukatları vasıtasıyla vergi davalarına yönelik işlemleri yürütür.³⁴²

GİB'in tüzel kişiliği yoktur. Ancak 659 sayılı KHK'dan hareketle GİB, 5018 sayılı Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer aldığı için taraf ehliyetine sahiptir. 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı 3. Mükerrer RG'de yayımlanan 703 sayılı KHK'nın 70. maddesinin b fıkrası ile 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un³⁴³; *"1 ila 28 inci maddeleri, 29 uncu maddesinin üçüncü ila altıncı ve sekizinci fıkraları, 30 uncu ve 35 inci maddeleri, ek 1 inci maddesi, geçici 1 ila geçici 7 nci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır."*

4 numaralı Bakanlıklara Bağlı, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 12. bölümünde Gelir İdaresi Başkanlığı düzenlenmiştir. İlgili Kararnamenin 134. maddesine göre: *"...gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verilebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı..."* kurulmuştur. GİB, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir.³⁴⁴³⁴⁵

³⁴¹ Kaneti, age., s. 293; Kızılot, age., s. 346.

³⁴² VDKGY'nin 5. maddesinin 5. fıkrası.

³⁴³ Kanunun adı *"Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"* iken 703 sayılı KHK'nın 70. maddesiyle değiştirilmiştir.

³⁴⁴ 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 136. maddesi.

³⁴⁵ Yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Kanunun 1. maddesinden Maliye Bakanlığı'nın isminin değişmesi dışında bir farklılık bulunmamaktadır.

Aynı Kararnamenin 137. maddesinin 1. fıkrasının f bendine göre GİB'in görevleri arasında: *"İşlem ve eylemlerden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek..."* sayılmıştır.³⁴⁶ Bu madde ile vergi dairesi başkanlıklarının tüzel kişiliği olmasa bile taraf ve dava ehliyetine sahip olduğu belirtilmiştir.

Başkanlığın hizmet birimleri arasında "Hukuk Müşavirliği" vardır.³⁴⁷ Aynı Kararnamenin 150. maddesine göre: *"Hukuk Müşavirliğinin görevleri şunlardır: a) 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre hukuk birimlerine verilen görevleri yapmak, b) Başkan tarafından verilen diğer görevleri yapmak..."* 659 sayılı KHK ile hukuk birimlerine verilen görevlere üst başlıklarda değinildiği için burada tekrar edilmeyecektir.

GİB'in taşra teşkilatı ilgili kararnamenin 152. maddesinin 1. ve 2. fıkrası: *"Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Bölümde Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Cumhurbaşkanınca belirlenir.*

Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına ve bunların faaliyete geçirilmesine ilişkin usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde kalmak kaydıyla mükelleflerin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalınmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı olacağını belirlemeye Bakan yetkilidir. Bakan bu yetkisini, madde

³⁴⁶ Yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Kanunun 4. maddesinin g bendinde GİB'in görevi ile ilgili olarak aynı hükme yer verilmişti.

³⁴⁷ 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 140/1.

hükümünde yer alan sınırlamalara bağlı kalmaksızın vergi uygulamaları bakımından gerekli gördüğü hallerde mükelleflerin bağlı olacağı vergi dairesi müdürlüğü veya vergi dairesi başkanlığını belirlemek ve bu belirlemeye bağlı olarak bu dairelerin yetki alanını yeniden oluşturmak şeklinde de kullanabilir.” biçiminde düzenlenmiştir.³⁴⁸

Vergi Dairesi Başkanlığı ise 153. maddenin 2. fıkrasına göre: “...yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile personel atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerinden dolayı idari yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar tebedinde bulunmak... (ile) görevli ve yetkilidir.”³⁴⁹ Aynı maddenin 3. fıkrasına göre: “Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; “...hukuk işleri...şubeler kurulur. ...” ifadesine yer verilmiştir. Vergi dairesi başkanlıkları taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Vergi dairesi başkanlıkları hukuk işleri ile ilgilenen birimi(şubesi) tarafından temsil edilir.

İlgili kararnamenin 154. maddesinin 1. fıkrasında: “Vergi Dairesi Başkanı; Vergi Dairesi Başkanlığının amiri olup, yetki alanındaki işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi ve izlenmesi, vergi inceleme ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi, kendisine bağlı birimlerin görevlerini etkin bir şekilde yerine

³⁴⁸ Yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Kanunun taşra teşkilatı ile ilgili 23. maddesinin 1. fıkrası: “Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.” biçimindeydi.

³⁴⁹ Yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Kanunun “Vergi Dairesi Başkanlığı” başlıklı 24. maddesinin 2. fıkrası ile vergi dairesi başkanlıklarının görevleri aynı biçimde düzenlenmişti.

getirmelerinin sağlanması, mükelleflere kanunların uygulanmasına ilişkin görüş bildirilmesi, mükellef haklarının gözetilmesi, faaliyetleri hakkında Başkanlığın bilgilendirilmesi, kanunlara aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması ve emrine atanan personelin özlük işlemlerinin yürütülmesinden doğrudan Başkanlığa karşı sorumludur.”³⁵⁰

Ayrıca bahsedilen Kararnamenin 144. maddesinin f ve g bendinde GİB’in hizmet birimlerinden olan Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığına verilen görevler dikkat çekmektedir. Buna göre: “f) Vergi ve diğer kamu alacakları ile ilgili kanunların uygulanamasından doğan ihtilaflardan kaynaklanan davaların yetkili mercilerde takibi ile savunmasının yapılmasını sağlamak; g) Vergi ihtilaflarının takibi ve savunmasıyla ilgili uygulama birliği sağlamak” görevi bulunmaktadır.³⁵¹

2.1.4. Taraf Ehliyetinin Kaybı

Gerçek kişiler ölüm ile taraf ehliyetini kaybederken; tüzel kişiler, tüzel kişiliğin sona ermesi ile taraf ehliyetini kaybeder. Ancak tüzel kişiliğin sona ermesi kamu tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri için ayrı ele alınmalıdır. Buna göre kamu tüzel kişileri, yetki ve usulde paralellik ilkesi gereğince kuruldukları şekilde(Kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile) tüzel kişiliklerini kaybeder. Özel hukuk tüzel

³⁵⁰ Yürürlükten kalkan 5345 sayılı Kanunun 27. maddesinde: “Başkan ve her kademedeki Başkanlık yöneticileri, sınırlarını açıkça belirtmek ve yazılı olmak şartıyla, yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebilir. Yetki devri uygun araçlarla ilgililere duyurulur.” ifadesine yer verilmişti. Yetki devrinin sınırları açıkça belirtilmek şartıyla dava açma yetkisini de kapsadığı dolayısıyla vergi dairesi başkanlıkları dava açma yetkisini belirtilen şartlar dahilinde vergi dairesi müdürlüklerine devredebilecekti(Kızılot, age., s. 348). Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde bu yönde bir düzenlemeye rastlanmamıştır.

³⁵¹ Yürürlükten kalkan 5345 sayılı Kanunun 12. maddesinin sırasıyla g ve h bendinde aynı düzenlemeler yer almaktaydı.

kişiliği ise, tüzel kişilik dağılma kararını kendisi alırsa, kararı alır almaz; mahkeme kararına dayalı olarak tüzel kişiliğe son verilirse, mahkeme kararının kesinleşmesi ile sona erer.³⁵² Dolayısıyla dağılma kararının alınması veya özel hukuk tüzel kişiliğine son veren mahkeme kararının kesinleşmesinden itibaren özel hukuk kişileri taraf ehliyetlerini kaybeder.

2.2. Dava Ehliyeti

2.2.2. Dava Ehliyeti Kavramı

Davayı kimler takip edebilir³⁵³ sorusunun cevabı aslında dava ehliyetinin tanımını vermektedir. Dava ehliyeti, kişinin kendisinin veya yetkili kıldığı bir temsilcinin, bir davayı takip etme ve usul işlemlerini yapabilme ehliyetidir.³⁵⁴ Diğer bir ifade ile dava ehliyeti, aktif bir ehliyettir. HMK'nın 51. maddesinde: "*Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir.*" ifadesine yer verilmiştir. Buna göre dava ehliyeti, fiil ehliyetinin yargılama hukukundaki görünümüdür.³⁵⁵ Medeni hakları kullanma ehliyeti yani fiil ehliyeti, TMK'nın "Fiil ehliyeti" başlıklı 9. maddesinde: "*Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.*" biçiminde düzenlenmiştir. Yani fiil ehliyeti, kişinin kendi fiilleri ile kendi lehine hak yaratması, kendini borç altına sokması veya haksız fiillerinden sorumlu olma kudretidir.³⁵⁶ İlgili kanun hükmünde yer alan "kimse" ifadesi hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamına almaktadır.³⁵⁷ Buna göre alt başlıklarda sırasıyla gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin fiil ehliyeti dolayısıyla da dava ehliyeti incelenecektir.

³⁵² Öztan, age., s. 328.

³⁵³ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 212.

³⁵⁴ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 220; Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 285; Özbalcı, age., s. 310; Çelikkol, agm., s. 750.

³⁵⁵ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 220; Çelikkol, agm., s. 753.

³⁵⁶ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 281.

³⁵⁷ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 280.

2.2.2.2. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti

Her gerçek kişinin, hak ehliyeti olmasına rağmen, fiil ehliyetine sahip olması için gerekli olan bazı koşulları vardır.³⁵⁸ Bu koşullar TMK'nın 10. maddesinde: "*Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.*" biçiminde düzenlenmiştir. Kısacası fiil ehliyetine sahip olmak için üç koşul gereklidir. Buna göre fiil ehliyetinin koşullarından ilki olan "Erginlik", TMK'nın 11. maddesinde: "*Erginlik onsekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Evlenme kişiyi ergin kılar.*" biçiminde düzenlenmişken, "Ergin kılınma" başlıklı 12. maddesinde: "*Onbeş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir.*" biçiminde düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu durumlarda fiil ehliyetinin ilk şartı olan erginlik gerçekleşmiş olmaktadır. Fiil ehliyetinin ikinci koşulu olan "Ayırt etme gücü" ise TMK'nın 13. maddesinde: "*Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir.*" biçiminde düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile ayırt etme gücü, kişideki psikolojik olgunluktur.³⁵⁹ Fiil ehliyetine sahip olmak için gerekli olan son koşul ise fiil ehliyetinin mahkeme kararıyla kısmen veya tamamen kaldırılmamış olması³⁶⁰ yani kısıtlanmamış olmasıdır.

2.2.2.2.1. Tam Ehliyetlilerin Dava Ehliyeti

Tam ehliyetliler; kısıtlı olmayan, ayırt etme gücüne sahip erginler yani fiil ehliyetine ilişkin olan üç koşulu taşıyanlardır. Tam ehliyetliler; kendi iradeleri ile haklara ve borçlara sahip olabilir, dava açabilir ve açılan davayı takip edebilirler. Bunun yanı sıra kendilerine karşı dava açılabilir ve açılan bu davayı kendileri yürütebilirler. Tam ehliyetliler, bizzat kendileri dava açabileceği gibi iradi temsilcileri ile de dava

³⁵⁸ Candan, Kanuni Temsilci, s. 11; Kayışoğlu, agm., s. 687; Öztan, age., s. 240.

³⁵⁹ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 286; Çelikkol, agm., s. 754.

³⁶⁰ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 300.

açabilirler.³⁶¹ Ancak dava avukat olmayan vekil tarafından açılmışsa otuz gün içinde bizzat veya avukat vasıtasıyla dava açılması gerekçesiyle dilekçenin reddine karar verilir.³⁶²

Bunun yanı sıra dava devam ederken tam ehliyetli kişinin ehliyetini kaybetmesi durumunda ne olacağı İYUK'un 26. maddesinin 1. fıkrasında: "...*takip hakkı kendisine geçenin başvurmaya kadar... dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir.*" biçiminde düzenlenmiştir. Buna göre takip hakkı kendisine geçen; kısıtlanan veya ayırt etme gücünü kaybeden kişinin kanuni temsilcisidir. Ancak dava sırasında temsil yetkisi olanların değişmesi, dava ehliyeti açısından etkili bir unsur değildir.³⁶³

Vergi hukuku açısından ise tam ehliyetliler, vergi ile ilgili ödevlerini kendileri veya iradi temsilcileri aracılığıyla yerine getirirler.³⁶⁴ Ve VUK'un 377. maddesine göre mükellef, sorumlu veya kendilerine ceza kesilen olmaları durumunda da vergi uyumsuzluklarında taraf ve dava ehliyetine sahiptirler.

2.2.2.2.2. Sınırlı Ehliyetsiz ve Sınırlı Ehliyetlilerin

Dava Ehliyeti

Ayırt etme gücü olan küçükler ve kısıtlılar için medeni hukukta sınırlı ehliyetsizler kavramı kullanılmaktadır. Sınırlı ehliyetsizler kural olarak dava ehliyetine sahip değildir; ama istisnai olarak belli işlemleri yapabildiğinden bu işlemlerle ilgili olarak dava ehliyetine sahiptir.³⁶⁵ Diğer bir ifade ile bu kişiler yargılama hukukunda sınırlı dava ehliyetine sahiptir. Sınırlı ehliyetsizlerin dava ehliyetine sahip olduğu

³⁶¹ Kanuni ve iradi temsil hakkında bkz. Erginay, age., s. 63-65; Candan, Kanuni Temsilci, s. 7-8; Özbalcı, age., s. 311; Çelikkol, agm., s. 754.

³⁶² İYUK m. 15/1-d.

³⁶³ Özbalcı, age., s. 316-317.

³⁶⁴ Candan, Kanuni Temsilci, s. 11; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 212-213.

³⁶⁵ Çelikkol, agm., s. 755.

durumlar TMK’da düzenlenmiştir. “*Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir.*”³⁶⁶ ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla sınırlı ehliyetsizler kişiliklerine sıkı sıkıya bağlı olan haklara ilişkin davaları kendileri açabilir.³⁶⁷ Ayrıca “*Ana ve baba tarafından bir meslek veya sanat ile uğraşması için çocuğa kendi malından verilen kısmın veya kendi kişisel kazancının yönetimi ve bunlardan yararlanma hakkı çocuğa aittir.*”³⁶⁸ bu durumda velayet altındaki küçük izin verilen meslek veya sanatın yürütülmesi ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklarda dava ehliyetine sahiptir.³⁶⁹ Veya “*Vesayet altındaki kişiye vesayet makamı tarafından bir meslek veya sanatın yürütülmesi için izin verilmiş ise, o kişi bununla ilgili her türlü olağan işlemleri yapmaya yetkilidir ve bu tür işlemlerden dolayı bütün malvarlığı ile sorumludur.*”³⁷⁰ yani izin verilen meslek veya sanatın yürütülmesi ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklarda vesayet altındaki kişi dava ehliyetine sahiptir.³⁷¹ İzin verilen meslek veya sanatın yürütülmesi ile ilgili olarak vergi tarhiyatı yapılması ve/veya vergi cezası kesilmesi durumunda, sınırlı ehliyetsizler bizzat dava açabilecekleri gibi avukatları aracılığıyla da davayı takip edebilirler.³⁷² TMK’nın 455. maddesine göre: “*Vesayet altındaki kişi, kendi tasarrufuna bırakılmış olan mallar ile vasinin izniyle çalışarak kazandığı malları serbestçe yönetir ve kullanır.*” O halde velayet veya vesayet altındaki kişiler bu mallar üzerinde serbestçe tasarruf edebilir ve herhangi bir uyuşmazlık olduğunda da dava ehliyetine sahiptir. Yukarıda belirtilen

³⁶⁶ TMK, m. 16.

³⁶⁷ Gözübüyük, age., s. 374; Kızılot, age., s. 343.

³⁶⁸ TMK, m. 359.

³⁶⁹ Kızılot, age., s. 343.

³⁷⁰ TMK, m. 453.

³⁷¹ Kızılot, age., s. 343.

³⁷² Çelikkol, agm., s. 756.

istisnai hallerde sınırlı ehliyetliler, tam ehliyetliler gibidir; hem taraf hem de dava ehliyetine sahiptir ve bu nedenle dava açmak için yasal temsilcilerinin rızasını almaları gerekmez.³⁷³

Küçük veya kısıtlı gerçek kişilerin kanuni temsilcisi; veli, vasi veya kayyımdır.³⁷⁴ Veli yani “*Ana ve baba, velâyetleri çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının yasal temsilcisidirler.*”³⁷⁵ Küçük adına dava açma ehliyetini önceden başka bir makamdan izin almaksızın veliler kullanır.³⁷⁶ “*Ergin olmayan çocuk, ana ve babasının velâyeti altındadır.*”³⁷⁷, “*Evlilik devam ettiği sürece ana ve baba velâyeti birlikte kullanırlar.*”³⁷⁸ Ancak evlilik birliğinin herhangi bir sebeple dağılması sonucunda, velayet kime verilmişse küçüğün kanuni temsilcisi o olur.³⁷⁹

Kural olarak küçüklerin kanuni temsilcisi velidir³⁸⁰; ancak velayet altında bulunmayan küçükler vesayet altına alınır.³⁸¹ Küçüklerin yanı sıra tam ehliyetli kişilerin de kısıtlanması yani vesayet altına alınması söz konusu olabilir.³⁸² Bu durumda vasi; “*...vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür.*”³⁸³ Dava ehliyeti, kısıtlı adına vasi tarafından kullanılır. Örneğin: “*...davacının, bir yıldan fazla*

³⁷³ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 333.

³⁷⁴ Özbalcı, age., s. 312.

³⁷⁵ TMK, m. 342/1.

³⁷⁶ Yenice-Esin, age., s. 460.

³⁷⁷ TMK, m. 335/1.

³⁷⁸ TMK, m. 336/1.

³⁷⁹ TMK, m. 336/2-3, 337/2.

³⁸⁰ Yenice-Esin, age., s. 460.

³⁸¹ TMK, m. 404/1.

³⁸² İlgili haller TMK’nın 405. ve 408. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

³⁸³ TMK, m. 403/1.

hapis cezası olarak, 29.01.2000 tarihinde cezaevine girdiği ve 01.01.2001 tarihinde de 4616 sayılı şartlı salıvermeye ilişkin Kanundan yararlanarak tahliye olduğu; cezaevinde hükümlü bulunduğu sırada davacıya vasi tayin edilmediği; davaya konu ihbarnamelerin davacıya, medeni haklarını kullanma ehliyetinin olmadığı, kısıtlı bulunduğu dönemde 07.07.2000 tarihinde tebliğ olunduğu; 25.8.2000 tarihinde açılan davanın ise, aynı Mahkemece ehliyet yönünden reddedildiği; 01.01.2001 tarihinde fiil ehliyetini tekrar kazanan davacının 29.01.2001 tarihinde açtığı işbu davanın da Mahkemece 07.07.2000 tarihi esas alınmak suretiyle süre aşımı sebebiyle reddedildiği anlaşılmıştır. Davaya konu vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği sırada, bir yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı ceza almış olması nedeniyle cezaevinde hükümlü olan, dolayısıyla, medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacıya 07.07.2000 tarihinde yapılan tebligat geçersiz olduğundan, dava açma süresinin, davacının cezaevinden tahliye olup, medeni hakları kullanma ehliyetini kazandığı, 01.01.2001 tarihinden itibaren başlatılması gerekir.”³⁸⁴ Ancak unutulmamalıdır ki vasinin kısıtlılığı

³⁸⁴ D.7.D., 03.10.2005 tarih ve E.2002/1000, K. 2005/2220 sayılı kararı; D.7.D., 05.05.2016 tarih ve E. 2016/1403, K. 2016/4308 sayılı kararı: “...davacının eşine 06.05.2013 tarihinde tebliğ edilmekle birlikte, temyiz dilekçesi ekinde Dairemize sunulan belgeler dikkate alındığında bu tarihte davacının cezaevinde bulunduğu, İzmir Onikinci Sulh Hukuk Mahkemesinin 07.05.2013 gün ve E. 2013/806, K. 2013/799 sayılı kararıyla da davacının vesayet altına alındığı anlaşılmaktadır. Olayda, her ne kadar, dava konusu ödeme emirlerinin 06.05.2013 tarihinde davacıya tebliğ edildiği kabul edilerek davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmiş ise de, davacının 20.04.2013 tarihinden itibaren cezaevinde olduğu, eşinin Sulh Hukuk Mahkemesi kararıyla vasi tayin edildiği anlaşıldığından, bu durum dikkate alınarak söz konusu tebligattan haberdar olduğu ileri sürülen 08.05.2013 tarihinin tebliğ tarihi olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun değerlendirilmesi suretiyle yeniden karar verilmesi gerekmektedir” biçimindedir.

temsilen dava ehliyetini kullanabilmesi yani “...dava açabilmesi için vesayet makamından yani sulh hukuk mahkemesinden izin alması gerekir.”³⁸⁵ Örneğin: “...fiil ehliyeti ve bu bağlamda dava ehliyeti bulunmayan davacının, kanuni temsilcisi olan vasisi aracılığıyla veya vasisinin kanuni temsilci sıfatıyla vekalet verdiği bir avukat aracılığıyla dava açılması gerekirken, vasi tayin edilmeden verdiği vekaletnameyle avukat aracılığıyla açtığı davada, Mahkemece Sulh Hukuk Mahkemesine durumun yazıyla bildirilmesi, vasi atanması prosedürünün tamamlanmasına kadar 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 56'ncı maddesi uyarınca yargılamanın ertelenerek sonucun beklenmesi, vasi tayin edildikten sonra da vesayet makamından alınan izin doğrultusunda yargılamaya devam edilip edilmeyeceği konusunda vasiden icazet alınması gerekmektedir. Nitekim dava dosyasındaki belgelere göre, 29.03.2013 tarihinde davacıya vasi olarak atanan eşi tarafından, 04.04.2013 tarihinde dava dilekçesinin yenilenerek davacı adına tarh edilen vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle açılan davanın devam edebilmesi için gerekli olan icazetin verildiği yönünde bir iradenin varlığını göstermekle birlikte, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 54'üncü maddesi uyarınca gerekli olan izin belgesinin dava aşamasında dosyaya sunulmadığı, Mahkemece bu yönde herhangi bir araştırma yapılmadığı, ancak temyiz aşamasında gerekli iznin 16.12.2013 tarihinde 4. Sulh Hukuk Mahkemesinden alındığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, Mahkemece vesayet makamından alınan izin belgesinin mevcudiyeti araştırılarak vasisinin icazeti doğrultusunda davanın görülmesi gerekip gerekmediğinin hükmü esas alınması gerekirken, dilekçe ret kararının geçerli olan vekaletnameye istinaden yetkili avukata tebliğ edildiğinden bahisle, tebliğ tarihini müteakip dava dilekçesinin süresinde yenilenmediği gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”³⁸⁶ Acele hallerde vasisinin geçici önlemler alma yetkisi saklıdır.³⁸⁷

³⁸⁵ TMK, m. 462/8.

³⁸⁶ D.3.D., 11.05.2015 tarih ve E. 2014/529, K. 2015/3047 sayılı kararı.

Ayrıca ehliyetsiz kişilerce açılmış bir davanın olması durumunda, Danıştay tarafından davanın reddine karar verilmesi yerine, vasinin icazet verip vermeyeceğinin bekleneceği belirtilmektedir.³⁸⁷

³⁸⁷ Y.3.H.D., 30.11.2004 tarih ve E. 2004/13644, K. 2004/13297 sayılı kararı: “*Davada, davalının açtığı boşanma davasının redle sonuçlandığı, tarafların halen ayrı yaşadığı belirtilerek kısıtlı bulunan davacı adına vasisi vekilince tedbir nafakası istenilmiş; mahkemece, vasinin dava açma hususunda izin almadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. TMK’nın 462/8 inci maddesi uyarınca, vasinin "acele hallerde" geçici önlemler alma yetkisi bulunmaktadır. Buna göre vasinin, vesayet altındaki kısıtlının yeme-içme, giyinme ve barınma gibi zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmek için yükümlüler aleyhine tedbir mahiyetinde dava açabilmesi için vesayet makamından izin alması zorunlu değildir. Ancak bu şekilde açılmış bir davada yargılamanın sürdürülmesi ve nihai karar verilebilmesi için vasinin, görülmekte olan dava için vesayet makamından izin alması şarttır. ...vesayet makamınca izin verilmesi halinde yargılamaya devamla nihai karar verilmeli aksi takdirde sıfat yokluğundan istem reddedilmelidir.*” biçimindedir.

³⁸⁸ D.12.D., 08.05.2013 tarih ve E. 2010/4761, K. 2013/3571 sayılı kararı: “...vasi atanma prosedürü tamamlanana kadar yargılamanın durdurularak sonucun beklenilmesi, vasi atandıktan sonra da davacının açmış olduğu davaya icazet verip vermeyeceğini bildirmesi için ek süre verilmesi, dava açabilmek için vesayet makamından alacağı izin dahilinde vasinin icazet vermesi halinde davaya kanuni temsilci tarafından devam edilmesi, icazet verilmemesi halinde davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken bu hususlara riayet edilmeksizin verilen kararda hukuka isabet bulunmamaktadır.”; D.3.D., 11.05.2015 tarih ve E. 2014/529, K. 2015/3047 sayılı kararı: “*Fiil ehliyeti ve bu bağlamda dava ehliyeti bulunmayan davacı tarafından, adına vasi tayin edilmeden önce verilen vekaletnameyle avukat aracılığıyla açılan davada, Mahkemece Sulh Hukuk Mahkemesine durumun yazıyla bildirilerek, vasi*

Kanuni temsilcilerden olan kayyım için, TMK'nın 403. maddesinin 3. fıkrasına göre: *“Bu Kanunun vasi hakkındaki hükümleri, aksi belirtilmiş olmadıkça kayyım hakkında da uygulanır.”* Bu da şu anlama gelir; kayyım atanan kişiyi temsilen, dava açma ehliyetini kayyım kullanır. Ancak kayyımın dava açma ehliyetini kullanabilmesi için (vaside olduğu gibi) vesayet makamından yani sulh hukuk mahkemesinden izin alması gerekir.

Sınırlı ehliyetliler ise ergin, ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan; ancak özel durumları dolayısıyla kanunla belirlenmiş belli işlemleri³⁸⁹ başka bir kişinin rızasıyla yapan kişilerdir.³⁹⁰ TMK'nın 429. maddesinin 1. fıkrasında: *“Kısıtlanması için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetinin sınırlandırılması gerekli görülen ergin bir kişi...”* olarak tanımlanmıştır. Sınırlı ehliyetlilere mahkeme kararı ile yasal danışman atanır ve TMK'nın 429. maddesinde 9 bent halinde sayılan işlemleri yapabilmeleri için yasal danışmanlarının onayı gerekir. Ancak yasal danışman, kanuni temsilci olmadığı için kanunda sayılan işlemleri yasal danışmanın onayını alarak sınırlı ehliyetli kendi yapar.³⁹¹ Bentte sayılan ve onay alınması gereken işlemlerden ilki “dava açma”dır. Dolayısıyla da dava açmak için yasal danışmanın onayı alınması ile sınırlı ehliyetliler tek başına dava açabilir; ancak dava açılmadan önce yasal danışmanın onayı alınmadıysa, yasal danışman sonradan onay vermesi mümkündür.³⁹² Sınırlı ehliyetlilerin, vergi ile ilgili ödevleri, yasal danışman tarafından yapılır.³⁹³

atanması prosedürünün tamamlanmasına kadar yargılamanın ertelenerek sonucun beklenmesi, vasi tayin edildikten sonra da vesayet makamından alınan izin doğrultusunda yargılamaya devam edilip edilemeyeceği konusunda vasiden icazet alınması gerektiği...” biçimindedir.

³⁸⁹ TMK, m. 429.

³⁹⁰ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 334.

³⁹¹ Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 334.

³⁹² Akipek-Akıntürk-Ateş, age., s. 338.

Sınırlı ehliyetsizlerin ise vergi ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.³⁹⁴ Ancak unutulmamalıdır ki kanuni temsilci, vergi ödevlerini asıl borçlunun adına ve hesabına yerine getirdiği için doğrudan vergi dairesinin muhatabı değildir.³⁹⁵ Vergi hukukunda, vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Başka bir ifade ile küçüklerin ve kısıtlıların da vergi ehliyeti vardır.³⁹⁶ Dolayısıyla yükümlü veya sorumlu, sınırlı ehliyetsiz veya sınırlı ehliyetli olsa bile vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmesi ile sınırlı ehliyetsiz veya sınırlı ehliyetli adına vergi tarhiyatı yapılır ve/veya vergi cezası kesilmesi gereken durumlar vuku bulmuşsa vergi cezası kesilir. Ancak yükümlü veya sorumlu sınırlı ehliyetsiz ise dava ehliyetleri olmadığı için onlar adına davayı kanuni temsilcileri açar.³⁹⁷ Veya kanuni temsilci dava açması için bir avukata vekalet verir.³⁹⁸

2.2.2.2.3. Tam Ehliyetsizlerin Dava Ehliyeti

TMK'nın 14. maddesine göre: "*Ayırt etme gücü bulunmayanların ... fiil ehliyeti yoktur.*" Tam ehliyetsiz olarak adlandırılan bu kişilerin taraf ehliyeti bulunmasına rağmen fiil ehliyetleri yoktur. "*Kanunda gösterilen ayırık durumlar saklı kalmak üzere, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukukî sonuç doğurmaz.*"³⁹⁹ Tam ehliyetsizlerin fiil ehliyeti olmadığı için dava ehliyeti de yoktur. Örneğin: "*...raporla "Şizofrenik Bozukluk" tanısı konulan davacı tarafından açılan davada; İdare Mahkemesince 15.04.2008 tarihinde verilen ara kararı gereğince Adli Tıp Kurumunca*

³⁹³ Candan, Kanuni Temsilci, s. 12.

³⁹⁴ Candan, Kanuni Temsilci, s. 7, 12.

³⁹⁵ Candan, Kanuni Temsilci, s. 9.

³⁹⁶ Kaneti, age., s. 88.

³⁹⁷ Kaneti, age., s. 88; Candan, Kanuni Temsilci, s. 12; Kızılot, age., s. 343; Özbalcı, Vergi Davaları, s. 311.

³⁹⁸ Özbalcı, age., s. 312; Kızılot, age., s. 343.

³⁹⁹ TMK, m. 15.

düzenlenen 19.11.2008 tarihli rapora göre; davacıda, fiil ehliyetini müessir ve kişide şuur ve hareket serbestisiyle olayları kavrayıp onlardan sağlıklı sonuçlara varabilme yeteneğini ortadan kaldıracak mahiyet ve derecede şizofren denilen akıl hastalığının saptandığı, 02.02.2010 tarihli ara kararıyla davacıya vasi tayin edilip edilmediği hususunun davacıyla ...Sulh Hukuk Mahkemelerinden sorulduğu ve ara kararı cevabı gelene kadar dosyanın bekletilmesine karar verildiği, 19.10.2010 tarihinde ise davanın esastan reddine karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, hakkında düzenlenen raporlar uyarınca şizofrenik bozukluk tanısı konulan davacının fiil ehliyeti ve dolayısıyla dava ehliyeti bulunmadığı göz önüne alındığında, davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken İdare Mahkemesince işin esasına girilerek karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.”⁴⁰⁰ Ancak bu onlar adına yasal temsilcileri aracılığıyla dava açılmayacağı anlamına gelmemektedir.⁴⁰¹ Çünkü dava ehliyetleri olmasa bile tam ehliyetsizlerin taraf ehliyeti vardır.⁴⁰² Tam ehliyetsiz adına yasal temsilci tarafından dava açılması durumunda, dava dilekçesine davacı olarak ehliyetsiz kişi yazılır ve yasal temsilcinin adı ayrıca belirtilir.⁴⁰³ Yani davanın tarafı, dava ehliyeti olmayan ehliyetsiz kişidir.

Vergi hukuku açısından da tam ehliyetsizlerin vergi ile ilgili ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilir.⁴⁰⁴ VUK’un 9. maddesine göre: “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.” VUK’un 377. maddesine göre tam ehliyetsizler; fiil ehliyetleri olmamasına rağmen mükellef, sorumlu ve/veya kendisine

⁴⁰⁰ D.11.D., 11.10.2011 tarih ve E. 2011/6087, K. 2011/4902 sayılı kararı.

⁴⁰¹ Çelikkol, agm., s. 756.

⁴⁰² Tam ehliyetsizlerin aktif ehliyetlerinin olmadığı; ama pasif ehliyetlerinin olduğu yönünde bkz. Öztan, age., s. 236.

⁴⁰³ Gözübüyük-Tan, age., s. 812; Gözübüyük, age., s.374; Alan, agm., s. 30; Çelikkol, agm., 756.

⁴⁰⁴ Candan, Kanuni Temsilci, s. 11-12.

vergi cezası kesilen olabileceği için vergi davalarında taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Ancak bu yetki tam ehliyetsizler adına kanuni temsilcileri tarafından kullanılır.

2.2.2.2.4. Dava Sırasında Ehliyetin Sınırlanması

Ehliyet, kamu düzenine ilişkin olduğu için ehliyetlilik halinin davanın sonuna kadar devam etmesi gerekir. Ehliyetin, dava sırasında sınırlanması halinde ise yasal temsilcinin atanması ve davaya icazet verip vermeyeceğinin beklenmesi gereklidir. Örneğin dava sırasında: *“...davacıya vasi tayini gereken bir durum var ise vasi tayin edilip edilmediğinin araştırılması, vasi tayin edilmiş ise vasi tarafından icazet verilebilmesi ve davanın takip edilebilmesi için durumun vasiye bildirilmesi, vasi tayin edilmemiş ise Sulh Mahkemesine durumun yazıyla bildirilerek vasi atanması prosedürünün tamamlanmasına kadar 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 42 nci maddesi uyarınca yargılamanın durdurularak sonucun beklenilmesi, vasi atandıktan sonra da davacının açmış olduğu davaya icazet verip vermeyeceğini bildirmesi için ek süre verilmesi, icazet verilmesi halinde davaya kanuni temsilci tarafından devam edilmesi, icazet verilmemesi halinde davanın ehliyet yönünden reddedilmesidir. Yukarıda belirtilen sürecin takip edilmesi, Anayasanın 36 nci⁴⁰⁵ maddesinde öngörülen hak arama hürriyetinin kullanımının sağlanması bakımından bir zorunluluk olup, bunun vesayet müessesesinin amacına da uygun olacağı tartışmasızdır.”*⁴⁰⁶⁴⁰⁷

⁴⁰⁵AYM, BB, Osman Gümüşcü Kararı, 13.04.2016, Başvuru No: 2013/7006, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Content/pdfkarar/2013-7006.pdf>, Tam yargı davası sırasında kısıtlı hale gelen başvurucuya atanan vasinin davaya icazet vermemesi nedeniyle davanın ehliyet yönünden reddedilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal etmediğine karar verilmiştir. Karşı oyda ise bireysel başvurunun vasi izni alınmadan yapıldığının, vasinin icazet verip vermediğinin sorulması gerektiğinin altı çizilmiştir.

⁴⁰⁶ D.5.D., 02.05.2008 tarih ve E. 2007/7383, K. 2008/2435 sayılı kararı.

2.2.2.3. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti

2.2.2.3.1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

Özel hukuk tüzel kişileri, düzenlendikleri kanuna ve kuruluş belgelerine göre tüzel kişilik kazanır ve ilgili kanun ve kuruluş belgesinde belirtilen organları aracılığıyla fiil ehliyetini kullanırlar. Diğer bir ifade ile özel hukuk tüzel kişileri, organları aracılığıyla temsil edilir ve dava açma ehliyetini kullanır.⁴⁰⁸ Tüzel kişiler, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabileceği⁴⁰⁹⁴¹⁰ için vergi ile ilgili ödevleri de temsil

⁴⁰⁷ Dava ehliyetsiz bir kişi tarafından açılmışsa ve bu arada davanın zamanaşımına uğrama ihtimali varsa, vasinin icazetinin olup olmadığı araştırılmadan davanın ehliyetsizlik yönünden reddedilmesi adil yargılanma hakkının ihlaline neden olur.

⁴⁰⁸ Özbalcı, age., s. 315.

⁴⁰⁹ Ayrıca VUK'un "Tüzel kişilerin sorumluluğu" başlıklı 333. maddesi: "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. (Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.)*" biçimindedir.

⁴¹⁰ Hozee Hollanda'ya karşı Mahkeme: "...mevcut davada, vergi idaresi tarafından 1981 yılının sonunda kesilen cezanın başvuru kişinin kendi şahsına değil şirketlere kesildiğine dikkat çekmektedir. ...O aşamada başvuru kişinin şahsen kaçakçılık şüphesi altında olduğunu ortaya koyan hiçbir durum yoktur. Başvurucuya bu suçla ilgili isnad daha sonradan yapılmıştır..." demiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hozee-Hollanda kararı, Başvuru No. 21961/93, 22.05.1998, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58170>, (Erişim Tarihi: 08.05.2018).

yetkisine sahip organları tarafından yerine getirilir.⁴¹¹ Yani tüzel kişiyi temsil ve idareye yetkili organ aynı zamanda kanuni temsilci olarak vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmektedir.⁴¹² Özel hukuk tüzel kişiliğini temsile yetkili organlar, tüzel kişilerin türüne göre değişmektedir.⁴¹³ Ancak genelde tüzel kişiliği temsil etme yetkisi yürütme organlarına aittir.⁴¹⁴

Alt başlıklarda sırasıyla kar amacı gütmeyen ve kar amacı güden özel hukuk tüzel kişileri incelenecek ve bu özel hukuk tüzel kişilerini temsile yetkili organlara yer verilecektir.

2.2.2.3.1.1. Kar Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin

Dava Ehliyeti

2.2.2.3.1.1.1. Derneklerin Dava Ehliyeti

Dernekler Kanunu'nun 2. maddesinin a fıkrasına göre: “a) *Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını*”⁴¹⁵ ifade eder. Dernekler, bir önceki bölümde incelendiği gibi tüzel kişiliklerini; kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülkî amirine verdikleri anda kazanır.⁴¹⁶ Ve bu andan itibaren taraf ve dava

⁴¹¹ Candan, Kanuni Temsilci, s. 12; Saban, age., s. 89.

⁴¹² Candan, Kanuni Temsilci, s. 13.

⁴¹³ Kayışoğlu, agm., s. 687; Çelikkol, agm., s. 759.

⁴¹⁴ Gözübüyük, age., s. 375.

⁴¹⁵ TMK, m. 56: “Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Hukuka veya ahlâka aykırı amaçlarla dernek kurulamaz.”

⁴¹⁶ TMK, m. 59/1.

ehliyetine sahip olur. Diğer bir ifade ile dernekler, derneğe karşı açılan veya derneğin açtığı davalarda taraf ve dava ehliyetine bu andan itibaren sahiptir. Ancak derneğin dava açma ehliyetini kısıtlayan kararlar da verilmiştir. Örneğin: “...derneklerin yargı mercileri önünde dava açabilmeleri, tüzüklerinde ‘üyelerinin haklarını korumak için dava açabileceklerine’ ya da ‘üyelerinin hak ve menfaatlerini koruma’ ifadelerinden birinin yer almasına bağlıdır. Bu durumda, davacı Derneklerin Tüzüklerin(de), yukarıda ifade edildiği şekilde, üyelerinin haklarını korumak amacıyla dava açabileceğine veya Derneğin amaçları arasında üyelerinin haklarını korumak için hukuki yollara başvuruabileceğine dair herhangi bir ifadeye yer verilmediğinden, davacı Derneklerin dava açma ehliyetinin bulunmaması nedeniyle, davanın esasının incelenmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.”⁴¹⁷⁴¹⁸

⁴¹⁷ D.8.D., 03.10.2013 tarih ve E. 2010/7144, K. 2013/6892 sayılı kararı. Karşı oyda: “Davacı Derneklerin üyelerinin hak ve menfaatlerini korumak amacıyla Dernek Tüzel kişiliği olarak dava açabilecekleri, dolayısıyla davanın esasının incelenmesi gerektiği...” ifadesine yer verilmiştir.

⁴¹⁸ Aynı yönde D.8.D., 15.06.1995 tarih ve E. 1995/2466, K. 1995/2236 sayılı kararı: “...kurumlardan aylık alanlara 15.04.1995 gününden başlayarak ne miktarda zam ve tazminat verileceğini belirleyen 30.03.1995 gün ve 95/6707 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki kararın III Sayılı Cetvel (E) Denetim Tazminatı Bölümünde “KİT Personeli” ve “Diğerleri” için farklı oranlar saptanmasına ilişkin düzenlemenin iptali istemidir. ...Dernekler, üyelerinin ve temsil ettikleri kişilerin ortak çıkarlarını korumak ve dayanışmalarını sağlamak üzere kurulan özel hukuk tüzel kişileridir. Derneklerin, doğrudan dernek tüzel kişiliğinin hak ve çıkarlarını ilgilendiren konularda iptal davası açabilecekleri kuşkusuzdur. Ancak yukarıda belirtilen yasa kuralı uyarınca, üyelerinin kişisel ve özel yararlarını ilgilendiren konularda, üyeleri adına dava açma ehliyetleri bulunmamaktadır. Dava dilekçesinde, davacının TCDD Müfettişleri Dernek Başkanı olarak ve TCDD Müfettişleri adına dava açtığı anlaşılmış olup, dilekçede, davanın

Derneğin genel kurul, denetim kurulu ve yönetim kurulu olmak üzere üç tane zorunlu organı vardır.⁴¹⁹ Konu kapsamında derneğin zorunlu organlarından olan yönetim kurulu ele alınacaktır. Çünkü TMK'nın 85. maddesine göre: “Yönetim kurulu, derneğin yürütme ve temsil organıdır; bu görevini kanuna ve dernek tüzüğüne uygun olarak yerine getirir. Temsil görevi, yönetim kurulunca, üyelere birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir.” O halde derneklerin dava ehliyeti, yönetim kurulu tarafından veya yönetim kurulunca yetki verilen üyelere biri veya üçüncü kişi tarafından kullanılacaktır. Dolayısıyla da vergi ile ilgili ödevleri de bu kişilerce yerine getirilecektir.⁴²⁰ VUK'un 377. maddesine göre derneğin mükellef, sorumlu veya kendisine vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti olduğu açıktır. Davayı, dernek adına temsil yetkisine sahip kişiler açmalı⁴²¹ ve dava boyunca da temsil yetkisi devam etmelidir. Ancak derneği temsile yetkili organların geçici bir süre bulunmaması durumunda sulh mahkemesince atanan kayyım dernek adına davaları yürütür.⁴²²

kendi adına da açıldığı yolunda herhangi bir ibare yer almamaktadır. Bakanlar Kurulunun iptali istenilen kararının doğrudan doğruya dernek tüzel kişiliğinin hak ve çıkarlarına dokunmadığı açık olup, bu karara karşı derneğin (Dernek Başkanı olarak davacının) dava açma ehliyeti bulunmamaktadır.” (İYUK m.2/1-a: “...iptal davalarının, idari işlemlerin hukuka aykırılıklarından dolayı-çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararı yakından ilgilendiren konular dışında, kişisel yararları zedelenenler tarafından açılabilceği” biçimindeydi. (Eski düzenleme))

⁴¹⁹ TMK, m. 72/1.

⁴²⁰ Candan, Kanuni Temsilci, s. 14.

⁴²¹ Yenice-Esin, age., s. 466.

⁴²² Gözübüyük, age., s. 376.

Her derneğin tüzüğü vardır ve Dernekler Kanunu'nun 4. maddesine göre tüzükte aşağıda gösterilen hususların belirtilmesi zorunludur: "b) Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için dernekçe sürdürülecek çalışma konuları ve çalışma biçimleri ile faaliyet alanı. ...f) Yönetim ve denetim kurullarının görev ve yetkileri, ne suretle seçileceği, asıl ve yedek üye sayısı. ...g) Derneğin şubesinin bulunup bulunmayacağı, bulunacak ise şubelerin nasıl kurulacağı, görev ve yetkileri ile dernek genel kurulunda nasıl temsil edileceği"⁴²³ ...” Ayrıca Dernekler Kanunu'nun 36. maddesine göre: "...Bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun hükümleri uygulanır.”

Dernekler, kurulduktan sonra kamuya yararlı dernek statüsü kazanmak isterlerse bu durum Dernekler Kanunu'nun 27. maddesinde düzenlenmiştir: "Kamu yararına

⁴²³ DİDDK, 11.04.2008 tarih ve E. 2007/2206, K. 2008/1184 sayılı kararı: "...Derneği Tüzüğü'nün 2 nci maddesinde derneğin genel merkezinin Ankara'da olduğu, 10. maddesinde derneğin organlarının genel merkez genel kurulu, genel yönetim kurulu, genel yürütme kurulu, genel denetleme kurulu ve yüksek disiplin kurulu olduğu, 22 nci maddesinde genel merkez genel kurul kararıyla şubeler açılabilceği, 18 inci maddesinde de genel yönetim kurulunun derneğin tüzel kişiliğini temsil edeceği, derneğin tüm işlemlerini yürüteceği, şube açılmasını önereceği, kuracağı, şubelerin kapatılmasına ve kaldırılmasına karar vereceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda, Dernekler Kanununda dernek şubelerine özel olarak derneğin görevlerini yerine getirme konusunda hak ve yetki tanınmaması, merkez yönetim kurullarınca verilecek olan işleri yapabilecekleri, ayrıca dernek tüzüğüne göre derneği temsile yetkili organın genel yönetim kurulu olması nedeniyle, davacı ... Derneği Şubesinin tek başına dava açma ehliyeti bulunmamaktadır.”; D.10.D., 23.10.1986 tarih ve E. 1985/2037, K. 1986/1853 sayılı kararı: "...Derneği Buca şubesi yönetim Kurulu Başkanı tarafından Derneğin tümüyle başka bir derneğe iltihakı konusundaki İçişleri Bakanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davanın ehliyet noktasından reddi gerekir...” biçimindedir.

*çalışan dernekler, Cumhurbaşkanlığı kararıyla tespit edilir.*⁴²⁴ Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklere sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.” Kamuya yararlı dernek statüsü kazanılmasının vergisel birçok avantajı vardır.⁴²⁵ Ancak kamuya yararlı dernek statüsü taraf ve dava ehliyeti açısından bir farklılık yaratmaz. Kamuya yararlı dernekler mükellef, sorumlu veya kendisine vergi cezası kesilen olduğu sürece vergi mahkemesinde dava açabilir.

Örneğin dernekler kurumlar vergisi mükellefi değildir.⁴²⁶ Ancak KVK’nın 2. maddesinde derneklere ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi yükümlüsü olduğu düzenlenmiştir. Buna göre; derneklere ait veya bağlı olup ve faaliyetleri devamlı olan sermaye şirketi veya kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, derneklerin iktisadi işletmeleridir.⁴²⁷ Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi dernekler değil, derneklere ait veya bağlı iktisadi

⁴²⁴ 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK’nın 19. maddesiyle değiştirilmeden önce: “Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir.” biçimindeydi. Bu düzenlemenin verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde bkz. Göker, Cenker, Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.11. İlgili düzenlemenin değişiklikten sonrada verginin yasallığı ilkesine aykırılık taşıdığı düşünülmektedir.

⁴²⁵ KDVK, m. 17; VİVK, m. 3/a, b; EVK, m. 4/e, 14/c; DVK, m. 9; HK, m. 59/b; GVK, m. 89; KVK, m. 10 vb.

⁴²⁶ KVK, m. 1.

⁴²⁷ KVK, m. 2/5 (Kamuya yararlı derneklerin iktisadi işletmeleri de bu kapsama girmektedir.)

işletmelerdir.⁴²⁸ Bu işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması⁴²⁹, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.⁴³⁰ KVK'nun 16. maddesinin 4. fıkrasına göre kurumlar vergisi: “...mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek ...adına ...tarh olunur.” Dolayısıyla tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin muhatabı olur; tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmeler açısından ise kurumlar vergisi muhatabı ait veya bağlı olduğu derneklerdir.⁴³¹ Kurumlar vergisi mükellefi oldukları için vergi davası açısından taraf ve dava ehliyetleri vardır. Bu yetki tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler adına işletmenin kanuni temsilcisi; tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmeler adına derneğin kanuni temsilcisi tarafından kullanılır.

Dernek tüzel kişiliğinin sona ermesi ise farklı biçimlerde meydana gelebilmektedir. TMK'nın 88. maddesinde genel kurulun, her zaman derneğin feshine karar verebileceği, TMK'nın 87. maddesinde ise derneğin kendiliğinden sona erdiği durumlar, TMK'nın 89. maddesinde ise mahkeme kararı ile sona ermesi

⁴²⁸ Vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler için bkz. Göker, Azınlık Vakıfları, s. 30.

⁴²⁹ İktisadi faaliyetleri, işletme adı altında yapmayarak kurumlar vergisi kaçırma ihtimalinin önüne geçilmek istenmiştir(Göker, Cenker, İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, s. 44-46).

⁴³⁰ KVK, m. 2/6.

⁴³¹ Aydın, Erkan, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2016, s. 62-63.

düzenlenmiştir.⁴³² Tüzel kişiliğin sona ermesi ile tasfiye aşamasına geçilir ve tasfiye ile sınırlı olarak derneğin tüzel kişiliği devam eder. Derneğin tüzel kişiliğinin sona ermesinin tespiti önemlidir. Çünkü bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetleri tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam etmekte ve tasfiyenin sona ermesi ile beraber taraf ve dava ehliyetleri de ortadan kalkmaktadır.

2.2.2.3.1.1.2. Vakıfların Dava Ehliyeti

Vakıflar, TMK'nın 101. maddesinde: "*Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.*" biçiminde tanımlanmıştır. Bir önceki bölümde belirtildiği gibi vakıflar yerleşim yeri asliye hukuk mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır ve bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetine sahip olur.

4722 sayılı Türk Medenî Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 8. maddesine göre: "*Türk Kanunu Medenîsinin yürürlüğe girmesinden önce kurulmuş bulunan vakıflar hakkında yürürlükte olan özel hükümler saklı kalmaya devam eder.*⁴³³ *Türk Kanunu Medenîsi hükümlerine göre kurulmuş olan vakıflara, öncelikle Türk Medenî Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, kamu hukuku nitelikli özel hükümler saklıdır.*"

Vakıflar Kanunu'nun 3. maddesinde: "...*Mazbut vakıf: Bu Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe(Vakıflar Genel Müdürlüğünce) yönetilecek*⁴³⁴ *ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenîsinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları, Mülhak vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenîsinin yürürlük*

⁴³² Ayrıca TMK'nın 60/2'de ve DK'nın 19/4'te mahkeme kararı ile derneğin feshine karar verilebilecek bazı durumlar ayrıca düzenlenmiştir.

⁴³³ 2762 sayılı eski Vakıflar Kanunu'ndaki hükümler.

⁴³⁴ TMK'nın 109. maddesi: "*Vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur.*" biçimindedir.

tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları, Cemaat vakfı: Vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları, Esnaf vakfı: 2762 sayılı Vakıflar Kanununun yürürlüğünden önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıfları, Yeni vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar..." dır.

Vakıflar sırasıyla incelendiğinde; mazbut vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilir ve temsil edilir.⁴³⁵ Mülhak vakıflar⁴³⁶ ise Anayasa'ya aykırılık teşkil etmeyen vakfiye şartlarına göre Meclis tarafından atanacak yöneticiler eliyle yönetilir ve temsil edilir.⁴³⁷ Mülhak vakıf yöneticilerinde aranacak şartlar ile yardımcılarının nitelikleri yönetmelikle düzenlenir. Vakfiyedeki şartları taşımamaları nedeniyle kendilerine yöneticilik verilemeyenler bu şartları elde edinceye, küçükler ile kısıtlılar fiil ehliyetlerini kazanıncaya ve boş kalan yöneticilik yenisine verilinceye kadar, vakıf işleri Genel Müdürlükçe temsilen yürütülür.⁴³⁸ On yıl süreyle yönetici atanamayan veya yönetim organı oluşturulamayan mülhak vakıflar, mahkeme kararıyla Genel Müdürlükçe yönetilir ve temsil edilir.⁴³⁹ Cemaat vakıflarının yöneticileri ise

⁴³⁵ VK, m. 6/1.

⁴³⁶ 2762 sayılı eski Vakıflar Kanunu'nun 6. maddesi: "*Mülhak vakıflar, Vakıflar Umum Müdürlüğünce niyabeten idare olunsa bile ayrı ayrı birer hükmi şahsiyet sayılır. Bunlar kendi taahhüdleriyle ilzam olunur. Ve borçlarını kendi mallarından öderler. Umum Müdürlüğün idare ve temsil ettiği vakıflar da bir kül halinde hükmi şahsiyet sayılır.*" biçimindedir.

⁴³⁷ 2762 sayılı eski Vakıflar Kanunu'nun 23. maddesi: "*Mütevelliler vakıflarının mümessilidirler.*" biçimindedir.

⁴³⁸ VK, m. 6/2.

⁴³⁹ VK, m. 7/1.

mensuplarınca kendi aralarından seçilir.⁴⁴⁰ Esnaf vakıfları, mülhak vakıfların tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu vakıflar, esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilir.⁴⁴¹ Yeni vakıfların yönetim organı vakıf senedine göre oluşturulur ve bu vakıfların yönetim organlarında görev alanların çoğunluğunun, Türkiye’de yerleşik bulunması gerekir.⁴⁴²

Genel Müdürlüğün taraf olduğu davalarda, Genel Müdürlüğü temsil etmek hukuk müşavirliğinin⁴⁴³ görevidir. Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün idare ettiği vakıfların vergi ödevleri, genel müdürlük tarafından yapılırken; mütevelliler tarafından idare edilen vakıfların vergi ödevleri de mütevelliler tarafından yerine getirilir.⁴⁴⁴ Ayrıca vakıflara ait ve bağlı olan iktisadi işletmelerin vergisel yükümlülükleri derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler ile aynı hükümlere tabidir. Bu nedenle derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmelerin vergi uyumsuzlukları hakkında sahip olduğu taraf ve dava ehliyetleri bakımından söylenenler burada da geçerlidir.⁴⁴⁵

Vakıf tüzel kişiliğinin sona ermesi farklı biçimlerde meydana gelebilmektedir. TMK’nın 116. maddesine göre amacın gerçekleşmesi olanaksız hâle geldiği ve değiştirilmesine de olanak bulunmadığı takdirde, vakıf kendiliğinden sona ereceği ve

⁴⁴⁰ VK, m. 6/3.

⁴⁴¹ VK, m. 6/4.

⁴⁴² VK, m. 6/5.

⁴⁴³ VK, m. 59/1-d.

⁴⁴⁴ Candan, Kanuni Temsilci, s. 15; Özbacı, age., s. 317.

⁴⁴⁵ Ayrıca bkz. Şanver, Salih, “Vakıfların Vergilendirilmesi”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C. IV, S. 2, 1968, s. 11. vd.; Göker, İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, s. 26-50; Kırman, Ahmet, “Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği”, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 427-439; Göker, Azınlık Vakıfları, s. 30-31.

mahkeme kararıyla sicilden sileceği düzenlenmiştir. Ayrıca aynı maddenin 2. fıkrasında; yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır. Bunların yanı sıra vakfedenin iradesi ile de vakfın tüzel kişiliğine son verilebilir. Vakfın sona ermesi ile tasfiye aşamasına geçilmekte ve vakfın tüzel kişiliği tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam etmektedir.⁴⁴⁶ Vakfın tüzel kişiliğinin sona ermesinin tespiti önemlidir. Çünkü bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetleri tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam etmekte ve tasfiyenin sona ermesi ile beraber taraf ve dava ehliyeti ortadan kalkmaktadır.

2.2.2.3.1.1.3. Sendikaların Dava Ehliyeti

Sendikalarla ilgili olarak hukuk sistemimizde incelenmesi gereken iki kanun vardır. Bunlar; Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu(STİSK) ve Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu(KGSTSK)'dur. İlk olarak STİSK'daki daha sonra ise KGSTSK'daki hükümler incelenecektir. Buna göre; STİSK'in 7. maddesinin 1. fıkrasına göre sendika ve konfederasyonlar⁴⁴⁷: *kurucularının kuruluşun merkezinin bulunacağı ilin valiliğine dilekçelerine ekli olarak kuruluş tüzüğünü vermeleriyle tüzel kişilik kazanır.*" Dolayısıyla da bu andan itibaren sendikalar, taraf ve dava ehliyetine sahip olur. İlgili Kanun'un 26. maddesinin 2. fıkrasına göre sendika ve konfederasyonlar: *"...çalışma hayatından, mevzuattan, örf ve adetten doğan*

⁴⁴⁶ Öztan, age., s. 397.

⁴⁴⁷ STİSK'nın 2. maddesinin 1. fıkrasının f ve g bendine göre: *"Konfederasyon: Değişik işkollarında en az beş sendikanın bir araya gelerek oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşu, Sendika: İşçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşları"* ifade eder.

uyuşmazlıklarda işçi ve işverenleri temsilen; sendikalar, yazılı başvuruları üzerine iş sözleşmesinden ve çalışma ilişkisinden doğan hakları ile sosyal güvenlik haklarında üyelerini ve mirasçılarını temsilen dava açmak ve bu nedenle açılmış davada davayı takip yetkisine sahiptir. Yargılama sürecinde üyeliğin sona ermesi üyenin yazılı onay vermesi kaydıyla bu yetkiyi etkilemez.” Bu madde ile konfederasyonların ve sendikaların dava ehliyetine sahip olduğu durumlar düzenlenmiş ayrıca konfederasyon ve sendikaların işçi ve işverenleri temsilen dava açabileceği belirtilmiştir.

Örneğin: “Üyelerinin ortak hak ve menfaatlerini korumak üzere kurulmuş olup bu amaçla dava açma hakkının/ehliyetinin var olduğu iç hukukta kabul edilen sendikaların tek başına ve doğrudan taraf sıfatıyla yer aldığı ve yargılamanın bizzat süjesi olduğu bir davada adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanacağı tartışmasızdır. ...Dolayısıyla sendikaların yargılamaya konu uyuşmazlık özü itibarıyla üyelerinin menfaatlerini ilgilendirse dahi tek başına ve doğrudan taraf sıfatıyla bulunduğu bir davayla ilgili olarak gerçek kişi sıfatını haiz üyelerine özgü haklardan ayrı ve bağımsız şekilde, salt adil yargılanma hakkına yönelik ihlal iddiaları bakımından mağdur statüsü bulunduğu sonucuna varılmaktadır. Bir başka ifadeyle sendikaların üyelerinin bireysel hak ve menfaatlerini korumak için ve üyelerini temsilen açtıkları davalardan farklı olarak üyelerinin ortak hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla açtıkları bir davadaki adil yargılanma hakkının 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinin (2) numaralı fıkrası bağlamında 'sendika tüzel kişiliğine ait bir hak' olduğu kabul edilmelidir. Buna göre başvuru Sendikanın üyelerinin ortak hak ve menfaatlerini korumak amacıyla açtığı, tek başına ve doğrudan taraf konumunda olduğu somut davaya ilişkin adil yargılanma hakkı ihlali iddialarını içeren bireysel

başvuruda mağdur statüsünün bulunduğu, dolayısıyla başvurunun kişi bakımından yetkiye ilişkin kabul edilebilirlik kriterini sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.”⁴⁴⁸

İncelenecek ikinci kanun olan KGSTSK’nın 6. maddesine göre: “*Sendikanın kurucuları; sendika tüzüğü ve kamu görevlisi olduklarını gösterir belge ile sendikayı ilk genel kurula kadar sevk ve idare edeceklerin isimlerini kuruluş dilekçelerinin ekinde sendika merkezinin bulunacağı ilin valiliğine vermek zorundadırlar. Konfederasyon kurucuları, konfederasyon tüzüğü ile sendikaların konfederasyon kurulmasına ilişkin kurucular kurulu kararını ve konfederasyonu ilk genel kurula kadar sevk ve idare edeceklerin isimlerini konfederasyon merkezinin bulunacağı ilin valiliğine vermek zorundadırlar. Konfederasyonu ilk genel kurula kadar sevk ve idare edecekler, üyesi oldukları sendikaların zorunlu organlarına seçilmemişlerse, kamu görevlisi olduklarını gösterir belgeyi eklemekle yükümlüdürler. Yukarıda anılan belge ve tüzüklerin ilgili valiliğe verilmesi ile sendika veya konfederasyon tüzel kişilik kazanır.*” Sendikalar bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetine sahip olur. Aynı Kanun’un 19. maddesinin 2. fıkrasının f bendine göre sendika ve konfederasyonlar⁴⁴⁹: “*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.*” ehliyetine sahiptir. Ancak bu noktada da

⁴⁴⁸ AYM, BB, Türkiye Büro Bankacılık ve Sigortacılık Hizmet Kolu Kamu Görevlileri Sendikası(Türk Büro-Sen) başvurusu, Başvuru No. 2017/17837, Karar Tarihi: 19.04.2018.

⁴⁴⁹ KGSTSK’nın 3. maddesinin g ve h bendine göre: “*Sendika: Kamu görevlilerinin ortak ekonomik, sosyal ve meslekî hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşları, Konfederasyon: Değişik hizmet kollarında bu Kanuna tabi olarak kurulmuş en az beş sendikanın bir araya gelerek oluşturdukları tüzel kişiliği olan üst kuruluşları*” ifade eder.

sendikaların üyeleri adına tesis edilen bireysel işlemlere karşı dava açıp açamayacağı sorusu gündeme gelir. Sendikaların üyeleri adına dava açabileceği hakkında DİBK, 03.03.2006 tarih ve E. 2005/1, K. 2006/1 sayılı kararı⁴⁵⁰: “...sendika ve üst kuruluşları, diğer tüzel kişiliklere genel hükümler uyarınca tanınan taraf olma ve dava açma ehliyetinin dışında, üyelerini ve bunların mirasçılarını temsil etme ve ettirme yetkisiyle donatmaktadır. Buna göre... sendikalara ve üst kuruluşlarına tanıdığı yetkinin ehliyet değil temsil bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. ...idare tarafından sendika üyesi kamu görevlisi hakkında tesis edilen bireysel (subjektif) işlemler nedeniyle bu ilişkinin tarafı olmayan sendika ve üst kuruluş, üyesinin isteğine bağlı olarak uyuşmazlığın çözümünde taraf olarak kendisini temsil etme yetki ve sorumluluğu vermektedir. ...kamu görevlileri sendika ve üst kuruluşlarının, sendika üyesi olan kamu görevlisinin isteği üzerine, statüsü ve bu statüsünden kaynaklanan hak, yükümlülük, görev ve sorumluluklarıyla atama, nakil, disiplin ve personel hukukuna ilişkin diğer düzenlemelere dayalı olarak, üyeleri hakkında tesis edilen bireysel (subjektif) işlemlere karşı, üyelerini temsilen avukatları aracılığıyla dava açabilecekleri ve bu nedenle açılan davalarda taraf olabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır.” biçimindedir.⁴⁵¹ Kısacası işçi ve kamu görevlileri sendikaları, üyelerini temsilen dava açabilir.⁴⁵²

⁴⁵⁰ Aynı yönde bkz. DİDDK, 30.10.2017 tarih ve E. 2015/439, K. 2017/3280 sayılı kararı; DİDDK, 08.11.2017 tarih ve E. 2015/1987, K. 2017/3533 sayılı kararı; DİDDK, 16.11.2017 tarih ve E. 2015/3778, K. 2017/3765 sayılı kararı; sadece tüm üyelerinin değil, bir kısım üyelerinin menfaatini ilgilendiren konularda da sendikaların dava açma ehliyetinin bulunduğu yönünde bkz. DİDDK, 19.11.2014 tarih ve E. 2013/2430, K. 2014/4265 sayılı kararı.

⁴⁵¹ Karşı oyda ise: “...ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır. ...Kamu görevlileri sendikalarının yetkili organları vasıtasıyla sendika avukatlarına verdikleri vekaletname

VUK'un 377. maddesinden hareketle sendikaların, vergi yükümlüsü veya sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti vardır.⁴⁵³ Bu noktada sorulması gereken soru bir sendikanın, üyesi adına vergi davası açıp açamayacağı yönündedir. Sendika üyesinin; vergi yükümlüsü, sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda sendikanın, üyesi adına vergi davası açması halinde, dava ehliyetsizlik nedeniyle reddedilecektir. Çünkü bu durumda üyenin kendi adına dava açması gerekir. Ancak üyelerinin ortak menfaatini ilgilendiren örneğin vergisel bir yükümlülük getiren düzenleyici bir işlem hakkında sendika üyelerini temsilen dava açabilir. Dolayısıyla anlatılmak istenen vergi davası, üyelerin ortak menfaati hakkındaysa sendika, üyelerini temsilen dava açabilir; fakat vergi davası sendika tarafından, sendika üyesi hakkında tesis edilmiş bireysel bir vergi işlemine karşı açılmışsa dava ehliyetsizlik nedeniyle reddedilir.

STİSK'nın 8. maddesinin g bendinde: *"Şube veya bölge şubelerinin nasıl kurulacağı, birleştirileceği veya kapatılacağı, görev ve yetkileri, genel kurullarının toplantılarına ve kararlarına ilişkin usul ve esaslar ile sendika genel kurulunda şube ve bölge şubelerinin nasıl temsil edileceği"*nin sendika ve konfederasyonların tüzüğünde

çerçevesinde ancak, sendika üyelerinin tümünü ilgilendiren konularda sendika adına dava açabilmeleri mümkün olup, sendika üyelerinin bireysel işlemlerine karşı ayrıca verilmiş bir vekaletname olmadan dava açmaları mümkün bulunmamaktadır. Kaldı ki sendikaların üyeleri hakkında tesis edilen bireysel işlemlere karşı üyelerini veya mirasçılarını temsilen her düzeydeki yargı organlarında dava açabilecekleri yolunda bir sonuca ulaşılmasının, uygulamada, açılacak davaların sınırı ve bu yolun kullanılması şekline ilişkin pek çok sorunu da beraberinde getireceği şüphesizdir." ifadesine yer verilmiştir.

⁴⁵² Karahanoğulları, İlgı Bağı Sorunu, s. 211, 222.

⁴⁵³ KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasına göre sendikalar bu kanunun uygulanmasında dernek sayılır.

yer alacağı düzenlenmiştir. KGSTSK'nın 7. maddesinin j bendinde de: “Sendika şubelerinin nasıl kurulacağı, görev ve yetkileri, genel kurulların toplantılarına ve kararlarına ilişkin usul ve esaslar ile sendika genel kurulunda şubelerin temsil şekli”nin sendika ve konfederasyonların tüzüğünde belirtilmesi zorunludur. Ayrıca 12. maddenin e bendine göre genel kurul, sendika ve konfederasyonların tüzüklerinde belirtilen konularda yönetim kuruluna yetki verebilir. Örneğin D.11.D., 22.09.2008 tarih ve E. 2008/3705, K. 2008/7974 sayılı kararı: “ ...Sendikası Ana Tüzüğü'nün 22 nci maddesinin (t) bendinde; üyelerini temsilen mahkemelerde dava açmak, sulh ve ibra etmek konularında Genel Yönetim Kurulu üyelerinden birini görevlendirmek, hukukçularına vekalet vermek, sendika yönetim kurulunun görev ve yetkileri arasında sayılmış, aynı tüzüğün, Şube Genel Kurulunun görev ve yetkilerinin düzenlendiği 37 nci maddesiyle Şube Yönetim Kurulunun görev ve yetkilerinin düzenlendiği 38 inci maddesinde de bu konuda sendika şubesine yetki verilmemesine karşın, ...Sendikası üyesi olan ...'in 4688 sayılı Kanunun 19/f maddesi uyarınca kendisini yargı organları önünde temsil ettirmek için yetkili kıldığı Sağlık ve Sosyal Hizmet Çalışanları Sendikası Çorum Şubesi tarafından temyize konu davanın açıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, Sağlık ve Sosyal Hizmet Çalışanları Sendikası şubelerine, Sağlık ve Sosyal Hizmet Çalışanları Sendikası Tüzüğüyle sendika üyelerini temsilen dava açma yetkisi tanınmadığından, başka bir ifadeyle anılan sendikanın Çorum Şubesinin üyelerini temsilen dava açma yetkisi bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, işin esasına girilerek verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ Karara gerekçe nedeniyle katılmayan karşı oy: “...kamu maddelerinde, sendika şubelerinin, sendika üyelerini yargı ve yönetim organları önünde temsil edebileceğine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bu durumda, kamu görevlilerince kurulan sendikaların, üyelerini temsilen dava açma yetkileri bulunmakla birlikte, bu yetkinin sendikayı temsile yetkili olan merkez yönetim kurulu aracılığıyla kullanılabileceği açıktır.” biçimindedir.

Sendika şubelerinin ise tüzel kişiliği olmadığı için şubeler tarafından dava açılmayacağı gibi sendika şubelerine karşı da dava açılmayacağı ifade edilmektedir.⁴⁵⁵ Örneğin D.5.D., 04.02.2008 tarih ve E. 2005/7280, K. 2008/481 sayılı kararında: “...sendika ve konfederasyonların kuruluş amaçları doğrultusunda üyelerinin idareyle ilgili doğacak ihtilaflarında ortak hak ve menfaatlerinin izlenmesinde veya hukuki yardım gerekliliğinin ortaya çıkması durumunda üyelerini veya mirasçılarını, her düzeydeki ve derecedeki yönetim ve yargı organları önünde temsil edeceği veya ettireceği, dava açabileceği ve bu nedenle açılan davalarda taraf olabileceği düzenlendiği halde, bu yetkinin sendika şubelerince kullanılabileceğine dair bir hükme yer verilmediği gerekçesiyle ehliyet yönünden reddi yolunda...” karar verilmiştir.

2.2.2.3.1.2. Kar Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

2.2.2.3.1.2.1. Ticaret Şirketlerinin Dava Ehliyeti

“Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.”⁴⁵⁶ TTK’nın 125. maddesine göre: “Ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir. Ticaret şirketleri, Türk Medenî Kanununun 48 inci maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır.” İlgili kanun hükmünden, ticaret şirketlerinin hak ve fiil ehliyetine dolayısıyla da taraf ve dava ehliyetine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ancak ticaret ortaklıklarını temsil yetkisi, ortaklığın faaliyet konusu ve amacı çerçevesinde mümkündür.⁴⁵⁷ TTK’nın 126. maddesine göre: “Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm

⁴⁵⁵ Y.9.H.D., 10.10.2006 tarih ve E. 2006/28232, K. 2006/26830 sayılı kararı; Y.9.H.D., 15.06.2015 tarih ve E. 2015/16469, K. 2015 /21567 sayılı kararı.

⁴⁵⁶ TTK, m. 124.

⁴⁵⁷ Yenice-Esin, age., s. 472.

bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır.” ifadesine yer verilmiştir.

VUK’un 377. maddesine göre ticaret şirketlerinin vergi yükümlüsü, sorumlusu veya kendine vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davaları açısından da taraf ve dava ehliyetine sahiptir.⁴⁵⁸ Ticaret şirketlerinin taraf ve dava ehliyetleri şahıs ve sermaye şirketleri başlıkları altında incelenecek ayrıca kooperatif şirketlere de yer verilecektir.

2.2.2.3.1.2.1.1. Şahıs Şirketleri

Şahıs şirketleri; kollektif ve adi komandit şirkettir. Alt başlıklarda sırasıyla şahıs şirketleri ele alınacak, dava ehliyetleri ve bu ehliyetin kim veya kimler tarafından kullanılacağı incelenecektir.

2.2.2.3.1.2.1.1.1. Kollektif Şirketlerin Dava Ehliyeti

Kollektif şirketin, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacağına yukarıda değinilmiştir. Kollektif şirket, tüzel kişi olarak bu andan itibaren var olacağı için taraf ve dava ehliyetine de bu andan itibaren sahip olur. TTK’nın 218. maddesinin 1. fıkrasında kollektif şirketi temsil yetkisi: *“Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir.”* biçiminde düzenlenmiştir ve TTK’nın 233. maddesinin 1. fıkrasına göre: *“Şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi sınırlayan her şart, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. Ancak,*

⁴⁵⁸ Örneğin KVK’na göre sermaye şirketlerinin(anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar) ve kooperatiflerin kazancı kurumlar vergisine tabidir. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ve kooperatiflerin dava ehliyeti olduğu açıktır.

şirket sözleşmesinin tescil ve ilanı gerekli hükümlerine göre şirketin bağlanabilmesi için birlikte imza şart kılınmışsa, bu şart, üçüncü kişilere karşı da geçerlidir.” O halde şirketi temsil yetkisi olan kişi⁴⁵⁹, yani yönetenler(yönetim görevi ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne bırakılmış olabilir)⁴⁶⁰ kolektif şirket adına dava ehliyetini kullanacaktır.

TTK'nın 237. maddesinin 1. fıkrasında ise: *“Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ancak, şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir.”* biçiminde düzenlenmiştir. Kolektif ortakların, şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu TTK'nın 236. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında: *“Ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malvarlığı ile sorumludur. Şirkete yeni giren kişi, girme tarihinden evvel doğmuş olsa bile, şirketin borçlarından ve taahhütlerinden diğer ortaklarla birlikte müteselsilen ve bütün malvarlığı ile sorumludur.”* biçiminde düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi borçları için ilk olarak ortaklık, ortaklığa gidilip tahsil edilememesi halinde de ortaklar sorumludur. Örneğin Danıştay tarafından verilen bir kararda: *“...borçlu kolektif şirket adına düzenlenen ödeme emrinin şirket ortağı sıfatıyla davacıya tebliğ olunduğu, şirket adına tesis olunan idari işlemin iptali istemiyle şirket tüzel kişiliği adına kanuni temsilcileri veya bu temsilciler tarafından şirketi temsile yetkili kılınmış avukat vasıtasıyla açılması gereken davanın, şirket ortağı olan davacının şahsen vekalet verdiği avukat vasıtasıyla yani ehliyetsiz kişi tarafından açıldığıının anlaşıldığı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden İstanbul 2. Vergi*

⁴⁵⁹ TTK m. 213/1-f: *“Şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları.”* ve TTK m. 215'e göre: *“...213 üncü madde gereğince sözleşmeye konması zorunlu olan kayıtlar ile kanunun emreylediği diğer hususlar tescil ve ilan olunur. ...”*

⁴⁶⁰ Candan, İYUK, s. 772; Candan, Kanuni Temsilci, s. 17-18; Özbacı, age., s. 315.

Mahkemesinin kararının bozulması istenmiştir. ...şirketin vergi borcundan şahsen sorumlu tutulan ortağın, şirketin hukuken mevcut bulunmadığı durumlarda, şirket vergi borçlarının kaldırılması istemiyle şahsen vekalet verdiği avukat vasıtasıyla dava açma hakkının varlığının da kabul edilmesi gerekeceğinden, mahkemece kararda yazılı gerekçeyle, açılan davanın ehliyet yönünden reddinde yasal isabet bulunmamaktadır.”⁴⁶¹ ifadesine yer verilmiştir.

Kollektif şirket bir şahıs şirkettir ve ortaklarının tümü gelir vergisi yükümlüsüdür. GVK'nın 37. maddesinin 2. fıkrasına göre kollektif şirket ortaklarının, ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Dolayısıyla ortakların kanuni temsilci olarak, şirket adına kesilen idari vergi cezaları, şirketin mükellef veya yükümlü olduğu vergiler nedeniyle sorumluluğu söz konusudur.⁴⁶² Bu durumda vergi davalarında taraf ve dava ehliyetine de ortaklar sahiptir. Örneğin: “*Türk Ticaret Kanunu açısından tüzel kişilikleri bulunan kollektif şirket şahıs şirketi olup, gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından mükellef değildir. Ancak şirketin stopaj, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kalan vergiler yönünden, vergi sorumlusudur. Uyuşmazlık katma değer vergisine ilişkin olduğundan kollektif şirketin katma değer vergisi açısından ayrı bir mükellefiyeti olduğundan katma değer vergisi yönünden yapılacak tarhiyatların öncelikle şirket adına yapılması gerekmektedir. ...Katma değer vergisi yönünden tüzel kişiliğe haiz kollektif şirketin vergi mükellefiyeti bulunduğundan öncelikle şirket adına tarhiyatın yapılması gerekmekte olup, anılan tarhiyatın kesinleşmesi üzerine şirket adına ödeme emri düzenlenmesi ve tahsiline çalışılması gerekmektedir. Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması veya olanaksız olduğunun tespiti üzerine ortaklar adına düzenlenecek ödeme emriyle takibi yoluna gidilmesi gerekmektedir. ...17.04.2012 tarihinde tasfiyesi tamamlanan ...Kollektif Şti'nin 2009/Mart, Haziran ve Eylül dönemine ilişkin düzenlenen ihbarnamelerin*

⁴⁶¹ D.7.D., 23.03.1995 tarih ve E. 1993/5, K. 1995/1203 sayılı kararı.

⁴⁶² Candan, Kanuni Temsilci, age., s. 18.

şirketin hukuki varlığı sona erdikten sonra düzenlendiği, hukuki varlığı sona ermiş şirket hakkında herhangi bir işlem tesis edilmesinin mümkün olmadığı görüldüğünden, 5520 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 9 uncu fıkrasının kollektif şirketlerde uygulanması olanağı bulunmadığından, vergi borcu şirket adına usulüne uygun olarak kesinleştirilmeden, vergi borçlarının davacıdan tahsili yoluna gidilemeyeceğinden şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”⁴⁶³

Kollektif şirketin sona erme sebepleri ise TTK’nın 243. maddesinde düzenlenmiştir. Şirketin sona ermesi ile tasfiye süreci başlar. TTK’nın 269. maddesine göre: “Tasfiye hâline giren şirket(in), ...ehliyeti tasfiye sonuna kadar bu amaçla sınırlı olarak tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını buna “tasfiye hâlinde” ibaresini ekleyerek kullanmakta devam eder.” Dolayısıyla taraf ve dava ehliyeti, tasfiye ile sınırlı olarak varlığını sürdürür. “Tasfiye hâlinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda tasfiye memurları temsil eder.”⁴⁶⁴ Ve “Şirket sözleşmesi veya sonradan verilen bir kararlar tasfiye işlerini yalnız başına görmeye yetkili kılınmamış olan tasfiye memurları birlikte hareket ederler. Tasfiye memuru tasfiyeye yalnız başına yetkiliyse, bu durum kanunda öngörüldüğü şekilde tescil ve ilan olunur.”⁴⁶⁵ Ayrıca “Bir tasfiye memuru görevini diğer bir tasfiye memuruna veya üçüncü kişilere devredemez. Ancak, bazı belirli iş ve işlemlerin yürütülebilmesi için tasfiye memurları içlerinden birini veya bazılarını ya da üçüncü kişiyi vekil (tayin) edebilirler.”⁴⁶⁶ Bu da şu anlama gelirki tasfiye memuru bir avukata vekalet vererek dava açabilir. Ancak bu durumda taraf ehliyetinde bir değişiklik olmaz. Taraf ehliyeti yine tasfiye ile sınırlı olarak kollektif

⁴⁶³ D.9.D., 31.05.2016 tarih ve E. 2016/9022, K. 2016/5413 sayılı kararı.

⁴⁶⁴ TTK, m. 280.

⁴⁶⁵ TTK, m. 278.

⁴⁶⁶ TTK, m. 279.

şirkettir. Ve kanuni temsilci de tasfiye memurudur. Yani vekalet verilmesi ile kanuni temsilci sıfatı avukata geçmez.⁴⁶⁷

2.2.2.3.1.2.1.1.2. Adi Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti

Şahıs şirketi olan komandit şirketin iki ortağı bulunur; komandite ve komanditer ortak. TTK'nın 318. maddesine göre: *"Komandit şirketler, kural olarak, komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır. Komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmamak şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilir."*

Ortaklar arasında sorumluluk bakımından da farklılık vardır sorumluluğu sınırlı ortağa komanditer; sınırlı olmayan ortağa ise komandite ortak denilir.⁴⁶⁸ TTK'nın 319. maddesine göre: *"Bir komanditerin sorumluluğu koyduğu veya taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamaz."* Ayrıca TTK'nın 304. maddesinin 3. fıkrasına göre: *"Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler."* Bu nedenlerle de komandit şirketlerde, dava ehliyetine komandite ortak sahiptir.

Vergi hukuku açısından ise adi komandit şirketler gelir vergisi yükümlüsü değildir. GVK'nın 37. maddesinin 3. fıkrasına göre: *"...adi ...komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.(66 ncı madde hükmü mahfuzdur.)"* Örneğin: *"Vergi hukukumuzda adi komandit şirketlerin elde ettikleri kazanç, ortakların şahsi kazancı sayılarak gelir vergisine tabi tutulmuş, şirket kazancının eksik hesaplandığının tespiti halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 333 üncü maddesi hükmü gereğince ortakların*

⁴⁶⁷ Candan, Kanuni Temsilci, age., s. 18.

⁴⁶⁸ Candan, İYUK, s. 773; Candan, Kanuni Temsilci, s. 18.

⁴⁶⁹ TTK m. 304/2.

beyanlarına ilave edilen farktan kaynaklanan vergi zıyatı nedeniyle vergi cezasının şirket tüzel kişiliği adına kesilmesi öngörülmüştür. Dava konusu olayda da davacı şirketin 1997 yılı işlemleri incelenerek bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığı tespit edilerek şirket ortakları adına hisseleri oranında gelir vergisi salınmış ve bu tutar üzerinden de davacı şirket adına ceza kesilmiştir. Dava konusu cezanın dayanağını ortaklar adına hesaplanan gelir vergisi matrahının oluşturduğu tartışmasızdır.”⁴⁷⁰

Komanditer ortakların kar payları ise menkul sermaye iradı kabul edilir. Örneğin: “Adi komandit şirketin 1/2 hisseli komanditer ortağı olan davacı adına şirketin 1991 yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak resen salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisine karşı açılan davayı kısmen kabul ederek tarhiyatı kusur cezalı olarak değiştiren vergi mahkemesi ısrar kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiştir. ...komanditer ortakların elde ettikleri kar paylarının menkul sermaye iradı sayılmakla birlikte bu ortakların da aynen komandite ortaklar gibi kar paylarını şirket kazancının tespit edildiği takvim yılı sonunda elde etmiş sayılacakları ve bu kar paylarını izleyen yılın mart ayı içinde beyan edecekleri anlaşılmaktadır. Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirket kazancını tespit edildiği takvim yılı sonunda elde etmiş sayılmaları, kar paylarının komanditerler tarafından talep edilebilir olmasını ifade etmektedir. Şirketin dönem kazancının noksan saptandığı belirlenen hallerde komanditer ortaklar söz konusu kazançla ilişkin kar paylarını isteyebileceklerinden; ihtilaflı dönemde kaydi envanterden bulunan fark nedeniyle komandite ortak adına yapılan tarhiyatın kesinleştiği de göz önüne alındığında davanın vergi aslı yönünden reddi, cezanın kusura dönüştürülmesi yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.”⁴⁷¹

TTK’nın 328. maddesine göre: “Kollektif şirketlerin sona ermesine, tasfiyesine ve ortakların şirketten çıkma ve çıkarılmasına ilişkin 243 ilâ 303 üncü madde hükümleri

⁴⁷⁰ DVDDK, 17.06.2005 tarih ve E. 2005/86, K. 2005/158 sayılı kararı.

⁴⁷¹ DVDDK., 28.01.2000 tarih ve E. 1999/235, K. 2000/45 sayılı kararı.

komandit şirketlerde de uygulanır. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditerin ölümü veya kısıtlanması şirketin sona ermesi sonucunu doğurmaz.” Bu nedenle bir üst başlıkta kolektif şirketler hakkında sona erme ve tasfiyeye ilişkin olarak belirtilenler adi komandit şirketler için de geçerlidir.

2.2.2.3.1.2.1.2. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkettir. Alt başlıklarda sırasıyla sermaye şirketleri ele alınacak, dava ehliyetleri ve bu ehliyetin kim veya kimler tarafından kullanılacağı ifade edilecektir. Ayrıca KVK'nın 2. maddesinin 1. fıkrası kapsamında SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonların sermaye şirketi sayılacağı düzenlendiği için menkul kıymetler yatırım fonları da bu başlık altında incelenecektir.

2.2.2.3.1.2.1.2.1. Anonim Şirketlerin Dava Ehliyeti

Anonim şirketlerin ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazandığı yukarıda ifade edilmiştir. Tescil ile tüzel kişilik kazanan anonim şirket bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetine sahip olur. TTK'nın 365. maddesine göre: “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur.*”⁴⁷² Temsil, TTK'nın 370. maddesinde: “*Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.*”

⁴⁷² D.9.D., 15.07.2010 tarih ve E. 2009/697, K. 2010/4222 sayılı kararı: Anonim şirketlerde süreleri dolsa bile yeni yönetim kurulu seçilene kadar eski yönetim kurulu şirketi temsile yetkilidir; DVDDK, 19.01.1990 tarih ve E. 1989/140, K. 1990/9 sayılı kararı: Tüzel kişi adına dava açma yetkisi bulunmayan anonim şirket ithalat müdürü tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi yasaya uygun değildir. Dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirdi.

biçiminde düzenlenmiştir. Dolayısıyla dava açma ehliyeti, temsil yetkisi yönetim kurulu tarafından devredilmemişse yönetim kurulu(yönetim kurulu başkan ve üyeleri) tarafından kullanılacaktır. TTK'nın 367. maddesine göre: *"Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir."* O halde yönetim, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devredilmişse dava açma ehliyeti bu kişilerce kullanılacaktır. Örneğin: *"...anonim şirketin 21.11.2000 tarihli olağan genel kurulu kararı uyarınca davacının yönetim kurulu üyeliğinin sona erdiği ve şirkette danışman olarak görevlendirildiği, 21.11.2000 tarih ve 41 no'lu yönetim kurulu kararına göre de yönetim kurulu başkanı ve üyeleri gibi davacının 1. derece imza yetkilisi olduğu, anonim şirkete ait imza sirkülerinin 4 üncü maddesinde belirtilen konularda bir yönetim kurulu üyesi ile 5 inci maddesinde belirtilen konularda ise 2. derece imza yetkilisi olan bir kişiyle şirketi temsil ve idareye yetkili olduğu, bu hususların da 09.01.2001 tarih ve 5210 sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar şirkette danışman olarak görevlendirilmiş olsa da, yönetim kurulu üyesi olmayan hatta şirkete ortak dahi olmayan kişilerin de kanuni temsilci olarak atabilmesinin mümkün olması ve davacının da 1. derece imza yetkisine sahip ve bazı konularda şirketi temsile yetkili olması karşısında şirketin kanuni temsilcilerinden olduğu tartışmasızdır. Başka bir deyişle*

kanuni temsilci olan davacıdan, şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağının istenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”⁴⁷³

Ayrıca TTK’nın 359. maddesine göre: “Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur. Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir. Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır.” TTK’nın 373. maddesinin 1. fıkrasına göre de: “Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir.” Yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir.⁴⁷⁴⁴⁷⁵ Ayrıca anonim şirketin borçlarından dolayı pay sahipleri yani ortaklar, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur.⁴⁷⁶

⁴⁷³ D.15.D., 06.03.2013 tarih ve E. 2012/10018, K. 2013/1845 sayılı kararı.

⁴⁷⁴ TTK, m. 374.

⁴⁷⁵ D.9.D., 03.11.2010 tarih ve E. 2008/3124, K. 2010/5803 sayılı kararı: “...davacı şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin şirketin son yönetim kurulu başkanına tebliğ edilmiş olmasına karşın ödeme emrine karşı dava açabilecek olan yönetim kurulunun henüz oluşturulmadığı görüldüğünden, yeni yönetim kurulu henüz teşekkül ettirilemediği durumlarda borçlu şirketin haklarını doğrudan etkileyen ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde şirketin son yönetim kurulunun ve yönetim kurulu başkanının yetkili olduğunun kabulü gerekeceğinden, ödeme emirlerine karşı dava açma süresi içinde şirketin son yönetim kurulu başkanı ...tarafından açılan davada şirket adına

Vergi hukuku bakımından (VUK'un 377. maddesinden hareketle) anonim şirketin mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti vardır. Ancak bu yetki anonim şirket adına kanuni temsilcisi veya temsilcileri tarafından kullanılır. Örneğin KVK'ya göre anonim şirket, kurumlar vergisi mükellefidir ve bu nedenle de vergi borcundan dolayı sorumluluğu söz konusudur. Ancak bunun yanı sıra anonim şirket adına, şirketin kanuni temsilcisinin de bazı durumlarda sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Örneğin: *"...Anonim Şirketi ödenmeyen damga vergisi borcunun, Şirketten tahsil imkanının kalmadığından bahisle, kesilen vergi ziyai cezası ve hesaplanan gecikme faiziyle birlikte, kanuni temsilci sıfatıyla davacı(dan) tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin üzerinde, ödeme emrinin kanuni dayanağı olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddelerinin birlikte gösterildiği anlaşılmıştır. ...başkası vergi borcundan dolayı, doğrudan, özel hukukla ilgili temel haklardan biri olan mülkiyet hakkını ilgilendiren sonuçlar doğuracak şekilde takibata uğrayan kanuni temsilciye, adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından biri olan savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesine olanak tanınmış olmalıdır. 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, hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddelerinin birlikte gösterilmiş olması, ayrıca bu maddelerin farklı durumlara ilişkin bulunması nedeniyle,*

yetkili olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu durumda henüz yeni yönetim kurulu oluşmadan tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı şirketi temsilen son kanuni temsilci tarafından açılan davanın ehliyetli kişi tarafından açılmış bir dava olarak kabulüyle işin esası hakkında bir karar verilmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddinde yasal isabet bulunmamıştır." biçimindedir.

⁴⁷⁶ TTK, m. 329/2.

savunma hakkını gereği gibi kullanmasına olanak tanındığından söz etmek mümkün olmadığından, istemin ön bölümünde yazılı gerekçeyle, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonuç itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”⁴⁷⁷

Anonim şirketin sona ermesi halinde ise tasfiye süreci başlar. TTK’nın 536. maddesine göre: “Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye⁴⁷⁸, yönetim kurulu tarafından yapılır. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye ile görevlendirilenler esas sözleşmede veya atama kararında aksi öngörülmemişse olağan ücrete hak kazanırlar. Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması hâlinde de bu hüküm uygulanır. Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hâllerde tasfiye memuru mahkemece atanır. Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye’de bulunması şarttır.” Tasfiye memurlarına Kanunla tanınmış yetkiler devredilemez; ancak belirli uygulama işlemlerinin yapılabilmesi için tasfiye memurlarından biri, diğerine veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verebilir. Tasfiye memurlarının üçüncü kişilerle tasfiye amacı dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; ancak üçüncü kişinin işlemin, tasfiye amacının dışında olduğunu bildiği veya halin gereğinden bilmesinin mümkün olduğunun ispat edilmesi halinde bu durum geçerli değildir. Tasfiyenin sadece tescil ve ilan edilmesi, bu hususun ispatı için yeterli delil değildir. Tasfiye memurları birden fazla ise, aksi genel kurul kararında veya esas sözleşmede öngörülmemişse, şirketin bağlanabilmesi için imzaya yetkili iki tasfiye memurunun şirket unvanı altında imza atması gereklidir. Tasfiye hâlindeki şirketi tasfiye ile ilgili konularda mahkemelerde ve dış ilişkide tasfiye memurları temsil eder.

⁴⁷⁷ D.7.D., 22.03.2007 tarih ve E. 2007/885, K. 2007/1449 sayılı kararı.

⁴⁷⁸ Bkz. Ünlü, Ufuk, “Tüm Yönleri ile Anonim Şirketlerde Tasfiye”, YD, Eylül 2014, S. 261.

Tasfiye memurunun görevini yerine getirdiği sırada işlediği haksız fiilden şirket de sorumludur.⁴⁷⁹

TTK'nın 553. maddesine göre: “Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınmaz.”

2.2.2.3.1.2.1.2.2. Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti

Limited şirket yukarıda ifade edildiği gibi ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır. Ve bu andan itibaren taraf ve dava ehliyetine sahip olur. TTK'nın 623. maddesine göre: “Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.”

TTK'nın 629. maddesinin 1. fıkrasında: “Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri

⁴⁷⁹ TTK, m. 539.

kıyas yolu ile uygulanır.” ifadesine yer verilmiştir.⁴⁸⁰ Örneğin: “Yükümlü şirketin 1997 yılında yaptığı mal ve hizmet alımlarını içeriği itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği tespit edilerek adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. ...imza sirkülerinin dayanağı olan ortaklar kurulunun 19.01.1995 tarihli kararıyla ...'ın bu tarihte şirket ortağı olması nedeniyle müdür seçildiği anlaşılmaktadır. Mahkemece verilen 31.01.2000 günlü ara kararına cevaben ...Ticaret Sicil Memurluğunun gönderdiği 15.02.2000 günlü 565 sayılı yazıdan; davanın açıldığı tarihte şirket ortaklarının ... ve ... olduğu, yukarıda sözü edilen 1995 tarihli ortaklar kurulu kararı dışında şirketi müdür sıfatıyla temsile yetkili kılınan başka bir kimsenin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Esas mukaveleyle değil ortaklar kurulu kararıyla şirketi temsil yetkisi tanınarak müdür olarak atanan bir ortağın, şirketteki paylarının tümünü üçüncü bir kişiye devretmesiyle ortaklık sıfatının sona ermesinden sonra yeni ortaklar tarafından ortaklar dışından müdür olarak atanmadıkça şirketi temsil yetkisinin devam ettiği düşünülemez. ...'in şirketteki payını Ticaret sicilinde de tescil edilen devir senedi ile 27.09.1996 gününde ...'ya devrederek ortaklıktan ayrılması ve yeni ortaklar tarafından müdür olarak görevlendirilmemesi nedeniyle, devir tarihinden sonra davacı şirketi kanuni temsilci sıfatıyla temsil etmesi söz konusu değildir. ...tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir.”⁴⁸¹

⁴⁸⁰ Bu husus bir üst başlıkta ele alındığı için aynı ifadeleri tekrarlamamak adına burada yer verilmeyecektir.

⁴⁸¹ DVDDK, 29.11.2002 tarih ve E. 2002/361, K. 2002/444 sayılı kararı, karşı oy; “...Limited Şirketi adına 1997 takvim yılı için yapılan vergilendirmeye karşı açılmış ancak, dava dilekçesi bu şirketin yasal temsilcisi olmadığı belirlenen ... tarafından imzalanmıştır. Tartışmalı olan davacı limited şirketin dava ehliyeti değil, dava dilekçesini bu şirketin yasal temsilcisi sıfatıyla imzalayan ...'ın bu sıfatıdır. Kısaca dava,

Vergi hukuku bakımından ise (VUK'un 377. maddesinden hareketle) limited şirketin mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti vardır. Ancak bu yetki limited şirket adına kanuni temsilcisi veya temsilcileri tarafından kullanılır.

TTK'nın 573. maddesinin 2. fıkrasına göre: *“Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.”* Ayrıca TTK'nın 602. maddesinde limited şirket ortaklarının: *“Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumlu...”* olduğu düzenlenmiştir.

Limited şirketin sona ermesi ile tasfiye aşamasına geçilir. TTK'nın 643. maddesine göre: *“Tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır.”*⁴⁸²

2.2.2.3.1.2.1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş

Komandit Şirketin Dava Ehliyeti

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, TTK'nın 564. maddesinde: *“sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.”* biçiminde düzenlenmiştir.

Ayrıca TTK'nın 565. maddesine göre: *“Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin*

ehliyetli tüzel kişi adına yasal temsilcisi olmayan kişi tarafından açılmıştır. Böyle bir durumda davanın değil, dava dilekçesinin reddine karar verilmesi gerektiği 2577 sayılı Yasanın 15 inci maddesinin (1/d) bendinde öngörülmüştür.” biçimindedir.

⁴⁸² Bu konuda bir üst başlığa bakınız.

yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.” TTK’nın 570. maddesi: “Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerlidir.”

VUK’un 377. maddesine göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin yükümlü, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti vardır.⁴⁸³

2.2.2.3.1.2.1.2.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun

Dava Ehliyeti

Yatırım fonlarının yukarıda ifade edildiği gibi tüzel kişiliği yoktur. Ancak “Fon, tapuya tescil işlemleri ile sınırlı olarak tüzel kişiliği haiz addolunur.”⁴⁸⁴ Portföy yönetim şirketi, “fonu, yatırım fonu katılma payı sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Portföy yönetim şirketi yatırım fonuna ait varlıklar üzerinde kendi adına ve fon hesabına mevzuat ve fon iç tüzüğüne uygun olarak tasarrufla bulunmaya ve bundan doğan hakları kullanmaya yetkilidir.”⁴⁸⁵ Bu nedenle de dava ehliyeti menkul kıymet yatırım fonları adına portföy yönetim şirketi tarafından kullanılır. Ayrıca “Fonun mal varlığı, portföy yönetim şirketi ve portföy saklama hizmetini yürütecek kuruluşun mal varlığından ayrıdır.”⁴⁸⁶

⁴⁸³ Örneğin GVK’nın 37. maddesinin 3. fıkrasına göre: “...eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.(66 ncı madde hükmü mahfuzdur.)” diğer bir ifade ile gelir vergisi yükümlüsüdür.

⁴⁸⁴ SPK, m. 52/5.

⁴⁸⁵ SPK, m. 52/3.

⁴⁸⁶ SPK, m. 53/1.

Vergi kanunlarına göre vergi ehliyeti için kanuni ehliyet şart değildir. Bu nedenle de tüzel kişiliği bulunmayanlar da mükellef, sorumlu veya kendisine ceza kesilen olabilir. Dolayısıyla menkul kıymetler yatırım fonlarının tüzel kişiliği olmadığı halde, KVK'nın 2. maddesinin 1. fıkrasına göre sermaye şirketi sayıldıkları için kurumlar vergisi mükellefidir. Bu nedenle de vergi uyumsuzlukları açısından taraf ve dava ehliyetine sahiptir.

2.2.2.3.1.2.1.2.5. Kooperatif Şirketlerinin Dava Ehliyeti

Tüzel kişiliğe sahip olan kooperatifler, TTK'nın 124. maddesinde ticaret şirketleri arasında sayılmıştır. Kooperatiflerin tüzel kişiliği olduğu için taraf ve dava ehliyetleri de vardır. Kooperatifler Kanunu'nun 3. maddesine göre ana sözleşmede; kooperatifin ne suretle temsil olunacağını, yönetim kurulu üyeleriyle kooperatifi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadlarının tescil ve ilan olunacağı düzenlenmiştir. Ayrıca yine aynı Kanun'un 4. maddesinde ana sözleşmede yer alması gereken zorunlu hükümler arasında; kooperatiflerin yükümlülüklerinden dolayı ortakların sorumluluk durumu, derecesi, kooperatifin yönetici ve denetleyici organlarının görev, yetki, sorumlulukları, seçim tarzları ve kooperatifin temsiline ait hükümler sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 55. maddesine göre: *“Yönetim Kurulu, kanun ve anasözleşme hükümleri içinde kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden icra organıdır. Yönetim Kurulu en az üç üyeden kurulur. Bunların ve yedeklerinin kooperatif ortağı olmaları şarttır. Yönetim Kurulu üyeliğine seçilen tüzel kişiler, temsilcilerinin isimlerini kooperatife bildirir.”* Ayrıca ilgili Kanun'un 58. maddesinde: *“Anasözleşme, Genel Kurula veya Yönetim Kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsili kısmen veya tamamen kooperatif ortağı bulunmaları şart olmıyan bir veya birkaç müdüre veya Yönetim Kurulu üyesine tevdi etmek yetkisini verebilir.”* ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla kural olarak yönetim kurulu, kooperatifi yönetir ve temsil eder. Örneğin: *“Kooperatif ana sözleşmesinde kooperatifin yönetim ve temsili konusunda kimin yetkili*

kulındığı husunda araştırma yapılmadan dilekçenin reddinde ve davanın yenilenmesinden önce yönetim kurulu başkanına dava açma yetkisi verilmiş bulunduğundan yenileme dilekçesi ile açılan davanın ehliyet yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır.”⁴⁸⁷ Ancak kooperatifin yönetimi ve temsili kısmen veya tamamen kooperatifin ortağı olan veya olmayan bir veya birkaç müdüre devredilebileceği gibi yönetim kurulu üyelerinden birine de bırakılabilir. Bu durumda dava ehliyeti kooperatif adına bu kişiler tarafından kullanılacaktır. Örneğin: “Temsile yetkili şahıslar kooperatif namına onun amacının gerektirdiği bütün hukuki işlemleri yapabilir. Bu temsil yetkisinin sınırlandırılması iyi niyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hiçbir hüküm ifade etmez. Temsil yetkisinin sadece esas müessesenin veya bir şubenin işlerine hasrolunmasına veya kooperatif unvanının birlikte kullanılmasına dair ticaret siciline tescil edilmiş olan kayıtlar saklıdır.”⁴⁸⁸ Kooperatifler Kanunu’nun 98. maddesine göre: “Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim şirketlere ait hükümler uygulanır.” ifadesine yer verilmiştir.

Kooperatif borçları için ise Kooperatifler Kanunu’nun 28. maddesine göre: “Anasözleşmede aksine hüküm olmadıkça kooperatif, alacaklılarına karşı yalnız mamelekiyle sorumludur.” Sorumluluk durumu “Sınırsız sorumluluk” olarak 29. maddede: “Anasözleşme, kooperatifin varlığı borçlarını karşılamaya yetmediği hallerde, ortaklarının da şahsan ve sınırsız olarak sorumlu tutulacaklarını hüküm altına alabilir. Bu takdirde alacaklılar kooperatifin iflası veya diğer sebeplerle dağılması halinde alacaklarını tamamen sağlamazlarsa, kooperatifin borçlarından dolayı, kooperatif ortakları zincirleme ve bütün varlıklarıyla sorumlu olurlar.” biçiminde düzenlenmişken; “Sınırlı sorumluluk” 30. maddede: “Anasözleşmeye, kooperatif borçları için her ortağın kendi payından fazla olarak şahsan ve belirli bir miktara kadar kooperatiften sonra sorumlu olacakları hususunda bir hüküm konabilir.

⁴⁸⁷ D.3.D., 07.11.1985 tarih ve E. 1985 / 264, K. 1985 / 2856 sayılı kararı.

⁴⁸⁸ KK, m. 59.

Ortakların tek başına sorumlu olacakları miktar kooperatifteki paylarının tutarı ile orantılı olarak da gösterilebilir.” biçiminde düzenlenmiştir.

Ayrıca Kooperatifler Kanunu’nun 82. ve 86. maddeleri arasında tasfiyeye ilişkin hükümler düzenlenmiştir.⁴⁸⁹

2.2.2.3.2. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyetinde Değişiklikler

2.2.2.3.2.1. Tüzel Kişiliğin Sona Ermesi

TMK’da tüzel kişiliğin sona ermesi ile ilgili genel bir hüküm bulunmamaktadır, tüzel kişiliğin nasıl sona ereceğine ilişkin hükümler, tüzel kişilerin düzenlendikleri kanunlarda yer almaktadır.⁴⁹⁰ Ancak TMK’nın 54. maddesinde tüzel kişiliğin sona ermesi halinde malvarlığına ne olacağına ilişkin bir hüküm vardır. Buna göre: “*Tüzel kişinin malvarlığı, kanunda veya kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça ya da yetkili organı başka türlü karar vermedikçe, en yakın amacı güden kamu kurum veya kuruluşuna geçer. Bu malvarlığı olanak ölçüsünde daha önce özgülendiği amaç için kullanılır. Hukuka veya ahlâka aykırı amaç güttüğü için kişiliği mahkeme kararıyla sona eren tüzel kişinin malvarlığı her hâlde ilgili kamu kuruluşuna geçer.*” Bu durumda da tüzel kişiliği sona eren taraf yerine tüzüğü veya yetkili organın kararına göre yerini alan tüzel kişi taraf olur.⁴⁹¹

HMK hükümlerine göre özel hukuk kişiliğinin sona ermesi durumunda taraf ve dava ehliyeti de ortadan kalkmaktadır. Örneğin: “*...davacı şirketin tüzel kişiliğinin, ticaret sicil kaydının terkiniyle birlikte sona erdiği anlaşıldığından, bu tarihten sonra açılan davada, davacı şirketin taraf ehliyeti bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerekirken, işin esası hakkında karar veren Mahkeme*

⁴⁸⁹ Bu konuda bkz. Bozkurt, Ekrem Alper, “Yeni Düzenlemeler Kapsamında Kooperatiflerin Tasfiye İşlemleri”, E-Yaklaşım, Ağustos 2014, S. 260.

⁴⁹⁰ Öztan, age., s. 328.

⁴⁹¹ Kızılot, age., s. 351.

kararında usule uygunluk bulunmamaktadır.”⁴⁹²; başka bir karar: “...ticaret sicilinden terkin edilmesinden sonra vergi idaresi tarafından düzenlenen davaya konu ödeme emrinin tebliği üzerine tasfiyesi tamamlanan şirket tarafından görülmekte olan davanın açıldığı, tasfiyesi sonuçlanmakla hukuk alemindeki varlığı sona eren, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulan tüzel kişiliğin, gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilemeyeceği, davada taraf olma ehliyeti de bulunmadığı gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir. Temyiz edilen kararı ...21.09.2011 tarihinde ticaret sicilinden terkin edilen şirket adına 18.11.2013 tarihinde düzenlenen dava konusu ödeme emrinin tebliği üzerine dava açıldığı, Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ereceği, adına ödeme emri düzenlenen şirketin tüzel kişiliğinin de ticaret sicilinden silindiği 21.09.2011 tarihinde sona ermiş bulunduğu, bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün olmadığından ve münfesiş şirket adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından iptal edilmesi gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bunun üzerine ilk derece mahkemesi kararında ısrar etmiş ve Danıştay ısrar kararını uygun bulmuştur.”⁴⁹³ biçimindedir.

İdari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı açısından bakıldığında İYUK’un 26. maddesine göre dava sırasında herhangi bir sebeple tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olması durumunda, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar mahkeme tarafından dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Dolayısıyla tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda da taraf değişikliği söz konusu olduğu için İYUK’un 26. maddesi uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumda takip hakkı kendisine geçenin tespiti, tüzel kişinin tabi olduğu kanuna veya ana sözleşmesine göre yapılır.⁴⁹⁴

⁴⁹² D.13.D., 03.09.2015 tarih ve E. 2013/3202, K. 2015/2872 sayılı kararı.

⁴⁹³ DVDDK, 11.05.2016 tarih ve E. 2016/380, K. 2016/584 sayılı kararı.

⁴⁹⁴ Candan, İYUK, s. 664-665.

2.2.2.3.2.2. Tüzel Kişiliğin Tasfiyeye Girmesi

Tasfiye, “bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi”⁴⁹⁵ biçiminde tanımlanmıştır. TMK’nın 52. maddesine göre: “Sona eren tüzel kişinin kişiliği, ehliyeti tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tasfiye sırasında da devam eder.” Yani tüzel kişiler tasfiyeye girince fiil ehliyetleri ve dolayısıyla da dava ehliyetleri tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere devam eder. Tasfiye halinde bulunan tüzel kişiler, tasfiye memurlarınca temsil edilir ve tasfiye halindeki tüzel kişi adına dava ehliyetine tasfiye memurları haizdir.

Tüzel kişiliğin tasfiyesi ile hükümler vergi kanunlarında, TTK, KK ve Kamu İktisadi Kuruluşlarının kendi kanunlarında yer almaktadır.⁴⁹⁶ Örneğin TTK’nın 280. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Tasfiye hâlinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda tasfiye memurları temsil eder.” veya TTK’nın 291. maddesine göre: “Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunludurlar.”

Vergi hukuku açısından ise VUK’un 10. maddesinin 4. fıkrasına göre: “...Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.” Şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu tasfiyenin başlamasına kadar mümkünken,

⁴⁹⁵http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_yanlis&arama=kelime&guid=TDK.GT.S.5b2513dfd4a5a6.38075445, (Erişim Tarihi: 16.06.2018).

⁴⁹⁶ Bayram, Sergen, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, <http://www.sergenbayram.com.tr/pdf/tasfiye.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.06.2018).

tasfiyenin başlaması ile tasfiye memurlarının sorumluluğu söz konusu olur.⁴⁹⁷⁴⁹⁸ Bunun yanı sıra 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 3. fıkrasına göre: "...Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz."⁴⁹⁹⁵⁰⁰

⁴⁹⁷ Günay, Fehmi, "Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları", Mali Pusula Dergisi, Eylül 2008, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Tasfiye%20Memurları.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

⁴⁹⁸ Bkz. Erginay, Mehmet, Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.

⁴⁹⁹ DVDDK, 05.11.2010 tarih ve E. 2009/499, K. 2010/481 sayılı kararı: "*Tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden kaydı 28.07.2005 tarihinde silinen ve bu durum 03.08.2005 tarihinde ilan edilen ...Limited Şirketinden tahsil edilemeyen kamu alacaklarının ortağı olan davacıdan tahsili için düzenlenen ödeme emirlerini, davacının şirketteki paylarını 1998 yılında devretmesi nedeniyle 1997 takvim yılına ait şirket borçlarından sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir. ...Sermaye şirketlerinden olan limited şirketlerde ortaklık payının devri konusunda yapılan sözleşmeler, özel hukuk sözleşmeleridir. Bir özel hukuk sözleşmesiyle, kamu alacaklarının tahsilinden doğan ve 6183 sayılı Yasanın 35'inci maddesindeki düzenlemeye dayanan sorumluluğun kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır. Temyiz edilen kararda da dayanıldığı gibi pay devrine, ortaklık sıfatının varlığına dayanan kamu alacaklarından doğrudan doğruya sorumluluğu kaldırıcı etki tanınması; 6183 sayılı Yasanın 35'inci maddesinin uygulanamaz ve kamu alacaklarını tahsil edilemez kılınmasına yol açacağı gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi idarelerini bağlamayacağını öngören 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasına da aykırı düşer. Limited şirket ortaklarını şirketten tahsil edilemeyen kamu*

alacaklarından doğrudan doğruya sorumlu tutan 6183 sayılı Yasanın 35'inci maddesinin uygulanmasında, sorumluluk kapsamına alınan borcun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakların saptanması önem taşımaktadır. Payların, borcun ilgili bulunduğu vergilendirme döneminden önceki dönemlerde devri halinde, pay devreden ve şirketle ilişkisi kalmayan eski ortağın, limited şirketin borcundan da sorumlu tutulamayacağı açıktır. Davaya konu yapılan ödeme emirleriyle davacıdan, ...Limited Şirketinin, şirket varlığından tahsil edilemeyen 1997 vergilendirme dönemine ait borçlarının istendiği anlaşılmaktadır. Sözü edilen vergilendirme döneminde şirketin ortağı olan davacının ortaklık payını, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde 16.10.1998 tarihinde duyurulan 01.10.1998 tarihli pay devri sözleşmesiyle devrederek ortaklıktan ayrıldığı saptanmaktadır. Yapılan bu pay devri, davacıdan, şirketin pay devrinden sonraki vergilendirme dönemine ait borçlarından sorumlu tutulmamasını gerektirdiği halde, pay devreden bir limited şirket ortağının, bu devirden önceki vergilendirme dönemlerine ait borçlarından da sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” biçimindedir.

⁵⁰⁰ “AYM, 19.03.2015 tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararı ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrasının: “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.” ve 6. fıkrasının: “ Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile iptaline karar vermiştir. 5. fıkra yönünden: “Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz

Tekrar VUK'da yer alan hükümler incelendiğinde, VUK'un 10. maddesinin 5. ve 6. fıkrasına göre⁵⁰¹: *"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.*

olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır." 6. fıkra yönünden ise: *"213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır."* gerekçesi ile iptal kararı verilmiştir.

⁵⁰¹ 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı 2. mükerrer RG'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 9. maddesi ile VUK'un 10. maddesine 5. ve 6. fıkra eklenmiştir.

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.”⁵⁰² biçimindedir. Bu durum da eklenen bu maddelerle vurgulanmıştır.

Ayrıca VUK’un tasfiye ve iflas başlıklı 162. maddesinde: “*Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.*” ifadesine yer verilmiştir. Tüzel kişi hakkında tasfiyeye başlanıldığı durumlarda, tasfiye halindeki tüzel kişinin kanuni temsilcisi tasfiye memurudur. Tasfiye halindeki tüzel kişiyi temsilen dava ehliyetine de tasfiye memuru sahiptir. Danıştay tarafından verilmiş bir kararda bu durum vurgulanmıştır: “...davacı şirket adına yapılan tarhiyata karşı şirket temsilcisi ...tarafından dava açılmıştır. Mahkemece davacı şirketin 05.05.1988 tarihinde tasfiyeye girdiği, bu nedenle tasfiye memuru tarafından dava açılması gerektiği görüşüyle ...dava ehliyet yönünden reddedilmiştir. Dava açma ehliyetini taşıyan bir tüzel kişinin bu hakkını ana sözleşmesinde belli edilen kişiler eliyle kullanabileceği açık ise de şirketin tasfiyeye girmesi üzerine tasfiye memurlarınca dava açılması gerektiğinden ve mahkemenin ara kararına cevaben tasfiye memurunca imza

⁵⁰² İlgili hükümler bakımından ifade edilmesi gereken hususlar; müteselsil sorumluluğun sınırları tam olarak çizilmediği için farklı uygulamalarla karşılaşılabileceği, kanuni temsilciliği sona ermiş kişilerin de müteselsilen sorumlu tutulabileceği ve AYM tarafından iptal edilen 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrasına benzer sonuçlar doğabileceğidir.

eksikliğinin tamamlanması için gereğinin yapılması istenilmekle dava kabullenildiğinden davanın ehliyet yönünden reddinde isabet görülmemiştir.”⁵⁰³

Tasfiyenin tamamlanması ile tüzel kişilik sona erdiği için bu andan itibaren taraf ve dava ehliyeti de son bulur. Örneğin D.7.D., 20.01.2003 tarih ve E. 2000/7111, K. 2003/23 sayılı kararına göre: “tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilemez; tesis edilen işlemler de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz... Dolayısıyla, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesiş) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti de bulunmamaktadır.”; verilen bir başka karar: “...2003 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak şirket adına vergi ziyat cezalı tarhiyat yapıldığı, söz konusu inceleme raporu ve eki tutanağın incelenmesinden 25.02.2007 tarihli ortaklar kurulu kararıyla tasfiyeye giren şirketin tasfiyesinin 16.07.2008 tarihinde tamamlandığı ve bu tarih itibarıyla mükellefiyetinin sona erdirildiği Tasfiye Memuru ...tarafından 03.04.2008 tarihinde verilen vekaletnameye istinaden avukat aracılığıyla açıldığı, tasfiyesi sonuçlanmış olmakla tüzel kişiliği sona ermiş ve hukuk aleminden silinmiş olan şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsilinin hukuken olanaklı olmadığı, bunun sonucu olarak münfesiş şirket adına

⁵⁰³ D.4.D., 08.02.1994 tarih ve E. 1993/2647, K. 598 sayılı kararı; aynı yönde bkz.

D.3.D., 03.11.2009 tarih ve E. 2008/2109, K. 2009/3356 sayılı kararı: “Bu nedenle ticaret sicilinden kaydı silinen tüzel kişiliği bulunmayan limited şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesi hiçbir hukuksal sonuç doğurmayacağından, öncelikle bu vergilendirmenin idari davaya konu edilmesine olanak yoktur. Hukuksal varlığı sona ermiş bir kurumun yargı yerlerinden hukuksal koruma istemesi söz konusu olamayacağına”; D.4.D., 10.02.2015 tarih ve E. 2012/1200, K. 2015/251 sayılı kararı: “Münfesiş şirket tüzel kişiliği adına vergilendirme işlemleri yapılması mümkün değildir”.

tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuki işlem tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemlerin hukuki sonuç doğurmayacağı, hukuki sonuç doğurmayan, diğer bir ifadeyle hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesinin de söz konusu olamayacağı, bu hukuki durum karşısında tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklarından yararlanma ve bu hakları kullanabilme ehliyeti son bulacağından yargı mercileri nezdinde temsil edilmesi ve yargılamaya taraf olmasının da mümkün olmadığı gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir. Temyiz edilen bu karar hakkında; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye memurunun sorumluluğunu düzenleyen 34'üncü maddesinde de tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileriyle tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından sorumlu olacaklarının hükme bağlandığı, davacı şirketin 16.07.2008 tarihinde tasfiyesinin sona erdiği, 07.10.2008 tarihinde düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak davacı şirket adına vergi ziyat cezalı katma değer vergisi tarh edildiği, buna ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine şirket adına tasfiye memuru tarafından verilen vekaletnameyle avukat tarafından dava açıldığı, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişiliklerinin ticaret sicilinden silinmeyle sona ereceği, olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği 16.07.2008 tarihinde sona erdiği, bu tarihten sonra adı geçen şirketin haklara sahip olmasının ve borçlu kılınmasının mümkün olmadığı, bunun sonucu olarak, şirket adına vergileme işlemleri yapılamayacağı, yapılan işlemlerin ise hukuki geçerliliğinin bulunmayacağı, bu nedenle, Vergi Mahkemesince; tüzel kişiliği sona eren şirket adına salınan cezalı verginin terkinin suretiyle açılan davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Israr kararı üzerine tekrar temyiz edilen karar ilk derece mahkemesinin kararı yerinde olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir.”⁵⁰⁴⁵⁰⁵ biçimindedir.

⁵⁰⁴ DVDDK, 26.03.2014 tarih ve E. 2013/377, K. 2014/200 sayılı kararı.

2.2.2.3.3. Kamu Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

2.2.2.3.3.1. Kamu Tüzel Kişiliği Olan İdareler

Kamu tüzel kişileri, medeni hukuk anlamında hak ve fiil ehliyetine sahip olduğu için yargılama hukuku bakımından da taraf ve dava ehliyetine sahiptir. Bu durum idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı için de geçerlidir. Esasen bu noktada ele alınması gereken kamu tüzel kişileri adına bu yetkiyi kimin kullanacağıdır. Kamu tüzel kişileri, ehliyetlerini yetkili organları aracılığıyla kullanır. Yetkili organları genel olarak yasalarla düzenlenmiştir. Ancak kural olarak kamu tüzel kişileri, tüzel kişiliğin başında bulunan idari otoritelerce temsil edilir.⁵⁰⁶

En büyük kamu tüzel kişisi Devlettir.⁵⁰⁷ Devletin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması; yöneticilerin yaptıkları işlemlerin devlet adına hüküm ve sonuç doğurmasını, devletin malvarlığına sahip olmasını, haklara ve borçlara sahip olmasını ve mahkemeler önünde davacı ve davalı olabilmesini sağlar.⁵⁰⁸ Böylece devlet ve yöneticinin özdeş kavramlar sayılması engellenmiş olur ve yöneticilerin değişikliğinde devletin devamlılığı sağlanmış olur.⁵⁰⁹ Devlet adına, organı sıfatına sahip olan bakanlıklar,⁵¹⁰ yürüttükleri kamu hizmeti çerçevesinde, devlet tüzel kişiliğini temsil

⁵⁰⁵ Tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirket adına kesilen vergi cezasına karşı açılan davalar ehliyetsizlik diğer bir deyişle usul kuralları nedeniyle reddolunmaktadır. Bu durum idarenin işlemlerinin yargı denetimi dışında kalmasına neden olmakta ve mahkemeye erişim hakkını dolayısıyla da adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

⁵⁰⁶ Yenice-Esin, age., s. 479.

⁵⁰⁷ Onar, C. II, s. 982.

⁵⁰⁸ Gözler-Kaplan, age, s. 88-89.

⁵⁰⁹ Gözler-Kaplan, age, s. 89.

⁵¹⁰ Onar, C. II, s. 985.

ederler(bakanlıkların devletten ayrı bir tüzel kişiliği yoktur⁵¹¹) ve davada taraf ve dava ehliyetine sahiptirler. 659 sayılı KHK ile yapılan düzenleme ile bakanlıkların taraf ve dava ehliyetine sahip olduğu açıkça ortaya konulmuştur.⁵¹² Ancak bir bakanlığın diğer bakanlığa karşı dava açması mümkün değildir.⁵¹³ Ayrıca valiler, illerde Devletin temsilcileri olarak yer aldığı için merkezi idare adına illerde açılacak davalarda taraf ehliyetine sahiptir.⁵¹⁴ Kamu tüzel kişiliği bulunan mahalli idarelerde⁵¹⁵; il özel idaresini

⁵¹¹ Onar, C. II, s. 987; Yenice-Esin, age., s. 476.

⁵¹² Bkz. taraf ehliyeti s. 45.

⁵¹³ D.10.D., 03.02.1998 tarih ve E. 1996/2487, K. 1998/473 sayılı kararı: “...aynı tüzel kişiliğin, yani devletin, tamamlayıcı birer organı olan Bakanlıkların, ayrı birer taraf sıfatıyla, aralarındaki uyuşmazlıkları yargı yerleri önüne getirerek dava konusu yapmalarına olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, aynı tüzel kişiliği temsil eden bakanlıklar arasında yetki veya diğer nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, bu tüzel kişiliğin kendisi tarafından ve organlar arasında eşgüdümü sağlamak ve düzeltici önlemleri almakla yükümlü üst organca, yani Bakanlar Kurulu ve başbakanca çözümlenmesi gereklidir.”; DİDDK, 26.01.2012 tarih ve E. 2009/670, K. 2012/81 sayılı kararı;“...Devlet tüzel kişiliğini temsil eden bakanlıklar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yönetsel yollarla çözümlenmesi gerektiği; bununla birlikte, kıyı kenar çizgisinin yeniden belirlenerek onaylanmasına ilişkin Bayındırlık ve İskan Bakanlığı işleminin iptali istemiyle, uyuşmazlığın niteliği, kıyıların korunması amacı ve defterdarlığın görevleri birlikte dikkate alındığında, Maliye Bakanlığı'nın ildeki temsilcisi olan defterdarlığın Bakanlık ve Valiliğe karşı dava açabileceği hk.”

⁵¹⁴ Yenice-Esin, age., s. 476, 479.

⁵¹⁵ Anayasa'nın 127. maddesinin 1. fıkrası: “Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek

temsil yetkisini, taraf ve dava ehliyetini valiler⁵¹⁶ kullanırken, belediyeler için bu yetkiyi belediye başkanı⁵¹⁷, köyler için de köy muhtarı⁵¹⁸ kullanır. Özetle devlet tüzel kişiliğini,

oluşturulan kamu tüzelkişileridir.” biçimindedir ve açıkça mahalli idarelerin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu düzenlenmiştir.

⁵¹⁶ İl Özel idaresi Kanunu’nun 30. maddesinin c bendine göre: “İl özel idaresini ...davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek.” valinin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır ayrıca aynı Kanunun 33. maddesine göre: “Vali ile birinci ve ikinci derecedeki kan ve kayın hısımlarının il özel idaresi ile ihtilâflı olduğu durumlarda, dava açılması ve bu davada il özel idaresinin temsili, meclis başkanı, bulunmadığı takdirde başkan vekili veya bunların yetkilendireceği kişiler tarafından yerine getirilir.”; D.1.D., 07.11.1989 tarih ve E. 1989/78, K. 1989/164 sayılı kararı: “...il özel idaresi tüzel kişiliğinin temsili valiye aittir. Vali söz konusu bu temsil yetkisini bizzat kullanabileceği gibi uygun göreceği kişiler ve görevlendireceği memurlar eliyle de kullanabilir.”

⁵¹⁷ D.1.D., 13.04.1987 tarih ve E. 1987/176, K. 1987/165 sayılı kararı: “Belediye Başkanı, belediye idaresinin yürütme organı, temsilci ve örgütlerinin âmiri durumundadır. ...belediyenin ortağı bulunduğu ...Fabrikası ve ...Fabrikası yönetim kurulları nezdinde belediyeyi temsil etmek ya da başka birisini temsilci olarak görevlendirmek konusunda Belediye Başkanına tanınmış olan yetkinin belediyenin diğer organları tarafından kullanılması mümkün bulunmadığından, ...Belediye Meclisinin, belediyenin ortağı bulunduğu adı geçen iki fabrikanın yönetim kurullarında, belediyeyi temsilen iki meclis üyesinin görevlendirilmesine ilişkin kararının iptaline...” biçimindedir.

⁵¹⁸ Köy Kanunu’nun 37. maddesinin 7. fıkrasına göre muhtarın görevlerinden biri: “Köy işlerinde hem davacı hem hasım olarak mahkemede bulunmak ve isterse mahkemeye diğer birini yerine (vekil) göndermektedir.”; D.8.D., 08.05.2003 tarih ve E. 2002/4506, K. 2003/2130 sayılı kararı: “...Köyü sınırları içinde bulunan kaynak suyunun 10 yıl süre

hizmet alanlarına göre bakanlar; il özel idarelerini valiler, il özel idareleri ve Devlet arasındaki uyuşmazlıklarda, il özel idaresini il genel meclisi ikinci başkanı; belediyeleri belediye başkanı⁵¹⁹ ve köy tüzel kişiliğini köy muhtarı temsil ederken köy tüzel kişiliği ile muhtar arasındaki uyuşmazlıkta köyü, köy derneği temsil etmektedir.⁵²⁰

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ise⁵²¹, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 4. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği gibi: “...tüzelkişiliğe sahiptir.” Dolayısıyla bu düzenleme KİT’lerin taraf ve dava ehliyetine sahip olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. İlgili Kanun’un 13. maddesinin 2. fıkrasına göre Teşebbüs Genel Müdürü: “Teşebbüsü, idare ve yargı mercilerinde ve üçüncü

ile bir şirkete kiralanması ...köy halkının genel ve ortak menfaatine ilişkin bulunmaktadır. Dolayısıyla Köy Muhtarı Köy Derneği adına bu davayı yürütmekte olup, kişisel menfaatinin etkilenme derecesi, köyün diğer sakinleriyle aynı konumdadır. Bu durumda, köy ahalisinin tümünü doğrudan ilgilendiren bu davadan vazgeçilebilmesi için Köy Derneğinin ve İhtiyar Heyetinin olumlu görüşünün alınması gereklidir. Bu nedenle, bu davada köy muhtarının köyün yetkili kurullarının onayını almadan tek başına yapmış olduğu feragat başvurusu, yukarıda anılan davadan feragatin değerlendirilmesine ilişkin ölçütlere uygun düşmemektedir ve köy halkının menfaatine aykırı niteliktedir.”

⁵¹⁹ VUK’un 377. maddesinin 4. fıkrasına göre: “Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.”

⁵²⁰ Onar, C. II, s. 842; Gözübüyük, age., s. 377.

⁵²¹ Anayasa’nın 165. maddesinde: “Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları...” biçiminde tanımlanmıştır; Onar, age., C. III., s., 1017-1028.

kişilere karşı temsil etmek ve temsil yetkisini gerektiğinde devretmek” ile görevli ve yetkilidir.”⁵²²

659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesinin b fıkrasına göre: “*İdarelerin taraf oldukları davaların, usul ekonomisine uygun olarak, imkânlar ölçüsünde idarelerde istihdam edilen hukuk müşavirleri ve avukatları tarafından takibi*” esastır. Aynı KHK’nın 4. maddesi ise: “(1) *Hukuk birimleri; idarelerde muhakemat hizmetleri*⁵²³ ile hukuk danışmanlığına ilişkin iş ve işlemleri yürütmekle görevli ve sorumludur. (2) *Hukuk birimleri muhakemat hizmetleri kapsamında; a) İdarenin taraf olduğu adli ve idari davalarda, ...yargıya intikal eden diğer her türlü hukuki uyuşmazlıklarda idareyi temsil eder, dava ve icra işlemlerini vekil sıfatı ile takip eder. ... (6) Teşkilat kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine göre hukuk birimi kurulmayan idarelerde, bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen hukuk hizmetleri, istihdam edilen avukatlar tarafından yerine getirilir.*⁵²⁴ *İdarelerin merkez birimlerinde istihdam edilen avukatlardan birisi, üst yönetici onayı ile hukuk birimi amiri olarak görevlendirilir.*” biçimindedir.

⁵²² KİT’ler ikiye ayrılır: İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları, 233 sayılı KHK’nın 2. maddesinde: “*Kamu iktisadi teşebbüsü "Teşebbüs"; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır.*” Buradan da teşebbüs kavramının ilgili KHK kapsamında hem İDT hem de KİK’leri kapsadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla temsile ilişkin hükümler ikisi için de aynı düzenlenmiştir.

⁵²³ Aynı yasal düzenlemenin 5. maddesine göre: “*İdareler, muhakemat hizmetleri ihtiyaçlarını; a) Hukuk birimlerinde istihdam edecekleri hukuk müşavirleri ve avukatlardan, b) İhtiyaç duyulması halinde Maliye Bakanlığından talep etmek suretiyle, sağlayabilirler.*”

⁵²⁴ 2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 216. maddesiyle değiştirilmeden önceki düzenleme: “*Teşkilat kanunlarına göre hukuk birimi*

İlgili KHK'nın 6. maddesine göre: “İdareler, kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak adli ve idari davalar ...(için) taraf sıfatını haizdir. İdareleri adli ve idari yargıda ...vekil sıfatıyla doğrudan temsil yetkisi; hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri ve avukatlara aittir. 5 inci maddenin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen usullere göre muhakemat hizmeti temin edilemeyen hallerde adli ve idari davalar(ı) ...yürütmek üzere merkez ve taşra birim amirlerine üst yönetici tarafından temsil yetkisi verilebilir. Üst yönetici bu yetkisini hukuk birimi amirine devredebilir. ...İdareleri vekil sıfatıyla temsile yetkili olan hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri ve avukatların bir listesi, idaresince yazılı olarak veya Adalet Bakanlığınca belirlenen esaslar dairesinde elektronik ortamda ilgili Cumhuriyet başsavcılığına, bölge idare mahkemesi başkanlıklarına verilir. Bu listeler, Cumhuriyet başsavcılığı tarafından adli yargı çevresinde, bölge idare mahkemesi başkanlığınca idari yargı çevresinde bulunan mahkemelere gönderilir. Yüksek mahkemeler ve bölge adliye mahkemesindeki duruşmalarda temsil yetkisini kullanacakların isimleri ilgili mahkemelerin başsavcılıklarına veya başkanlıklarına bildirilir. Listede isimleri yer alanlar, baroya kayıt ve vekaletname ibrazı gerekmeksizin idare vekili sıfatıyla her türlü dava ve icra işlemlerini takip edebilirler. Vekil sıfatıyla temsil yetkisi sona erenlerin isimleri anılan mercilere aynı usulle derhal bildirilir.” Ayrıca KHK'nın 7. maddesi: “Birden fazla idarenin taraf olduğu idari davalardan; a) Müsterek kararnamelerle ilgili olarak açılanlar ve bunlarla ilgili icra işlemleri, davaya taraf olan tüm idarelerin vekili sıfatıyla, müsterek kararnameyi teklif eden bakanlığın hukuk birimince takip ve müdafaa edilir. b) Cumhurbaşkanı kararları ve düzenleyici işlemlerle ilgili açılan ve Cumhurbaşkanlığının da taraf olduğu davalardan Cumhurbaşkanlığınca bu hususta takip yetkisi verilenler ile bu davalarla ilgili icra işlemleri, Cumhurbaşkanlığının da

kurulmayan idarelerde, bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen hukuk hizmetleri, istihdam edilen avukatlar tarafından yerine getirilir. ...” biçimindeydi.

vekili sıfatıyla, takip yetkisi verilen ilgili idare hukuk birimince takip ve müdafaa edilir.⁵²⁵

Ulusal ve uluslararası mahkeme ve tahkim mercilerinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti veya idarelerin taraf ya da müdahil oldukları, birinci fıkrada belirtilen davalar dahil her türlü davadan, Cumhurbaşkanlığınca Cumhurbaşkanlığı hukuk birimi tarafından takibi gerekli görülenler ve bunlarla ilgili icra işlemleri, ilgili idarenin de vekili sıfatıyla Cumhurbaşkanlığı hukuk birimince takip ve müdafaa edilir.⁵²⁶ biçimindedir.

Bunun yanı sıra KHK'nın 8. maddenin 3. fıkrasına göre: “İdarelere karşı açılan davaların takibine, dava takipleriyle görevli ve yetkili merkez veya taşra birimlerince doğrudan başlanır.”

Kamu tüzel kişilerinin, mükellef⁵²⁷ veya sorumlu olması halinde vergi ödevleri kuruluş statülerinde belirtilen kamu görevlilerince yerine getirilir.⁵²⁸ Kamu tüzel kişinin, VUK'un 377. maddesine göre mükellef, sorumlu ve/veya adına vergi cezası

⁵²⁵ 2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 216. maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde değişiklik yapılmadan önce: “...*Bakanlar Kurulu kararları ve düzenleyici işlemlerle ilgili açılan ve Başbakanlığın da taraf olduğu davalardan Başbakanlıkça bu hususta takip yetkisi verilenler ile bu davalarla ilgili icra işlemleri, Başbakanlığın da vekili sıfatıyla, takip yetkisi verilen ilgili idare hukuk birimince takip ve müdafaa edilir.*” biçimindeydi.

⁵²⁶ 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 216. maddesiyle bu maddenin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmadan önce Cumhurbaşkanlığınca ifadesi yerine Başbakanlıkça, Cumhurbaşkanlığı ifadesi yerine de Başbakanlık ifadesi kullanılmaktaydı.

⁵²⁷ Örneğin KVK'nın 2. maddesinin 3. bendine göre, iktisadî kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefidir.

⁵²⁸ Candan, Kanuni Temsilci, s. 27.

kesilen olması durumunda, vergi davası açma ehliyeti vardır. Ancak bu yetki onlar adına kanuni temsilcileri tarafından kullanılır.

2.2.2.3.3.2. Kamu Tüzel Kişiliği Olmayan İdareler

Mahalleler, mahalli idare değildir ve tüzel kişilikleri yoktur.⁵²⁹ Bu nedenle taraf ve dava ehliyetleri de bulunmamaktadır. Örneğin: “...güzergah değişikliği yapılmasına yönelik tüm taleplerin kabul edilmediğine ilişkin ...işlemin ve bu işlemlere dayanak kamu yararı kararının iptali istemiyle açılmış olan dava ...Mahallesi muhtarının, mahalle sınırları içerisinde geçen hat güzergahı belirlenmesi işleminde kişisel, güncel ve meşru bir menfaatinin bulunduğu açık olsa da, 4541 sayılı Kanun uyarınca muhtarların mahalle adına dava açabilme yetkisi olmadığı, dolayısıyla da fiil ehliyeti bulunmadığı sonucuna varıldığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiş, bu karar davacı tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay tarafından ...mahalle muhtarlıklarının tüzel kişilikleri olmasa da kendilerine 4541 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatla görev ve yetkiler tanınmış, belediye ve kent yönetiminde kendi bölgesinin sorunlarının aktarılması ve çözüm getirilmesi noktasında yönetime katılımı öngörülen, temsilcisi olan muhtar aracılığıyla kendi sınırları içerisindeki mahalli müşterek ihtiyaçların belirlenerek mahallenin yaşam kalitesini geliştirmek, belediye ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilişkilerini yürütme, mahalleyle ilgili konularda görüş bildirme amaçlarına hizmet etmesi öngörülen bir idari birim olduğu; bu anlamda, kamu hizmetleri alanında görevler üstlenen ve kendisine verilmiş yetkileri kullanan bir idare olarak kabul edilmesi gerektiği; bu idari birimin temsilcisinin de muhtar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. ...Bütün bu hususların ötesinde meselenin adil yargılanma hakkı kapsamında tanınan mahkeme erişim hakkı çerçevesinde de değerlendirilmesi gerekmektedir. ...çeşitli alanlarda hak, yetki ve menfaatleri haiz oluşumların, bu hak, yetki ve menfaatlerin korunması ve iddia edilmesi noktasında Mahkemeye erişim haklarının sağlanması, bu anlamda dava ve taraf ehliyetlerinin bulunduğu kabulü

⁵²⁹ Gözler-Kaplan, age, s. 215.

gerekmektedir. ...aksi kabulün bu idari birimlerin mahkemeye erişim haklarının da ihlali anlamına geleceği sonucuna ulaşıldığından, davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin temyize konu Mahkeme kararında usul hükümlerine uygunluk bulunmamıştır. ...”⁵³⁰ Belediye Kanunu’nun 9. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Mahalle, muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından yönetilir.”

VUK’un mükerrer 49. maddesinin b fıkrasına göre: “Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin... ilgili mahalle muhtarlıkları(na) ...imza karşılığında verilir.”⁵³¹ Fıkranın devamında

⁵³⁰ D.13.D., 24.12.2014 tarih ve E. 2014/956, K. 2014/4507 sayılı kararı.

⁵³¹ AYM., 31.05.2012 tarih ve E. 2011/38, K. 2012/89 sayılı kararında: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafı gereğince emlak vergisi tahakkuk ettirilmesine dair işlemin, dayanağı asgari ölçü birim tespitine ilişkin takdir komisyonu kararına karşı emlak vergisi mükelleflerine dava açma hakkı tanımayan itiraz konusu kuralın Anayasa’nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. ...takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” gerekçesi ile ilgili yasa hükmü iptal edilmiştir. Ek gerekçeyle katılan görüşe göre ilgili yasa hükmü: “Anayasa’nın 125. maddesi idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı yoluna açık olması zorunluluğunu

açıkça belirtilmese de “*Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir.*” ifadesinden hareketle mahalle muhtarlıklarının takdir komisyonu tarafından verilen bu kararlara karşı menfaatlerinin ihlal edilmesi halinde vergi mahkemesinde dava açabileceği ve vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı da Danıştaya başvurabileceği anlaşılmaktadır.

Bakanlıkların tüzel kişiliği olmamasına rağmen yargılama hukuku açısından taraf ve dava ehliyetine sahip olduğu yukarıda belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın tüzel kişiliği olmadığı için bu başlık altında incelenmesi uygun olacaktır. 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 217. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın görevleri arasında: “*Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek*” sayılmıştır. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın birimleri arasında “Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü” bulunmaktadır. İlgili kararnamenin 220. maddesinin 1. fıkrasında: “a)

getirdiğinden, anayasada sayılan ayırık durumlar dışında idarenin eylem ve işlemlerinin kimi kişi ya da kurum yönünden yargı denetimine kapatma sonucu doğuracak yasal düzenleme Anayasa’nın 125. maddesi birinci fıkrası hükmüne açık aykırılık teşkil edecektir. ...verginin muhatabı mükellef kişiler yönünden idarenin bu işlem ve eylemini yargı denetimine kapattığı açıktır. Açıklık ifadesi kamu-özel ayrımı yapılmaksızın “herhangi” kimselere değil “herkese” karşı açık olmayı ifade eder.”, Bu hükmün iptali ile takdir kararı tebliğ olunan kurum, kuruluş ve muhtarlıkların kararlara karşı dava açma hakları kaldırılmış mıdır? İYUK’un 2. maddesinden hareketle menfaat ihlalinin söz konusu olması durumunda dava açma imkanları devam etmektedir. Bu konuda bkz. Candan, Turgut, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar Ve Çözümü, <https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, (Erişim Tarihi: 20.02.2018).

“Bakanlığın ve talep halinde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak” ...d) “Gerekli koordinasyonu sağlamak suretiyle Bakanlığa veya Hazineye ait her türlü davayı açmak ve takip etmek, Bakanlık veya Hazine aleyhine açılan her türlü davayı takip etmek”, e) “Hazine alacağı sayılan alacaklara ilişkin davaları açmak, takip etmek ve alacakları tahsil etmek”, f) “Mevzuatında başkaca bir takip mercii ve usulü öngörülmeden alacaklar ile diğer kurumların taraf olamayacağı davaları açmak, takip etmek ve alacağı tahsil etmek” ...ğ) Gerekli koordinasyonu sağlamak suretiyle yabancı mahkemelerde, uluslararası yargı organlarında... açılan davalarda Bakanlığa temsil etmek, h) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak” Aynı maddenin 2. fıkrasına göre sayılan görevler: “Başhukuk Müşaviri ve Muhakemat Genel Müdürü, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri, müşavir hazine avukatları ve hazine avukatları tarafından yetine getirilir.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur. *“...devlet tüzel kişiliğini temsile yetkili olan Maliye Bakanlığının ildeki en büyük memuru konumunda olan defterdarın ya da diğer bir deyimle defterdarlığın ayrı bir tüzel kişiliği olmamasına karşın iptal davası yönünden kendi yetki ve görev alanında, kamu hizmetinin işleyişi, yapılması ve örgütlenmesini ilgilendiren konularda idari dava açmaya yetkili oldukları açık olduğundan ilçe kıymet takdir komisyonunun oluşumunda Maliye Bakanlığının hangi nitelikteki görevlisinin yer alacağına ilişkin dava konusu uyuşmazlıkta da dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü zorunludur.”*⁵³²

1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 243. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Defterdar, bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri...”dir. Defterdarlık birimleri: “...defterdarın yönetimi altında,

⁵³² D.6.D., 06.05.1997 tarih ve E.1996/4360, K. 1997/2148 sayılı kararı.

*muhasebat ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğünden oluşur.*⁵³³ Defterdarlığın muhasebat birimlerinden⁵³⁴ olan mal müdürlükleri “...*Hazine avukatlığı servislerinden oluşur.*”⁵³⁵ Ayrıca muhakemat birimlerinin düzenlendiği 249. maddeye göre: “*Muhakemat birimleri, muhakemat müdürlükleri ve müdürlük olmayan yerlerde Hazine avukatlığı servisinden oluşur. Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğünün görevlerinin il ve ilçeye ilişkin olanlarını muhakemat müdürlükleri ve Hazine avukatları yürütür.*”

GİB’in taraf ehliyetine sahip olduğu bir önceki bölümde ele alınmıştır, 659 sayılı KHK’dan hareketle GİB, 5018 sayılı Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer aldığı için dava ehliyetine sahip olduğu ifade edilebilir.⁵³⁶

⁵³³ 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 244.

⁵³⁴ 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 245.

⁵³⁵ 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 248/1.

⁵³⁶ Ancak GİB’in dava ehliyetinin 659 sayılı KHK yürürlüğe girmeden önce de yürürlükten kalkan 5345 sayılı Kanunun 18. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde yer alan: “...*Başkanlık merkez ve taşra birimlerinin veya Başkanlığın görev alanıyla ilgili işlemlerden dolayı Bakanlığın taraf bulunduğu idari yargı mercilerindeki davaları avukat sıfatını haiz hukuk müşavirleri ve avukatları vasıtasıyla ait olduğu makam ve mercilerde ikame, takip ve müdafaa ettirmek, Başkanlıkça hizmet satın alma yoluyla takip ve müdafaa ettirilen davaları takip ve koordine etmek.*” ifadesinden anlaşıldığı yönünde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 387; ayrıca yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Kanunun 18. maddesinin 2. ve 3. fıkrası: “(6009 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle eklenen fıkra yürürlük; 01.08.2010) *İdari yargı mercilerindeki davaları ikame, takip ve müdafaa görev ve yetkisi, ilgisine göre daire amiri, avukat sıfatını haiz hukuk müşavirleri ve avukatlar tarafından kullanılır.*

(6009 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle eklenen fıkra yürürlük; 01.08.2010) *Hukuk müşavirlerinin temsil yetkisi, Başkanlık merkez ve taşra birimleri ile Başkanlığın görev*

2.2.2.3.3. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının⁵³⁷

Dava Ehliyeti

Anayasa'nın 135. maddesine göre: “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir.” Kamu tüzel kişiliğine sahip olan meslek kuruluşları taraf ve dava ehliyetine de sahiptir. Örneğin Danıştay Büyük Genel Kurulunun, 08.03.1979 tarih ve E. 1971/1, K. 1979/1 sayılı içtihadı birleştirme kararı: “7303 sayılı Yasayla değişik 6235 sayılı Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Yasasının 1 inci maddesinde, Odalar Birliğinin tüzel kişiliğinin bulunduğu belirtilmekle beraber. Odalar için böyle bir nitelendirme yapılmamıştır. Odalar, kuruluşlarından bu yana, kanun ve yönetmeliklerle kendilerine verilen görevleri bağımsız olarak yerine getirmişler ve üçüncü kişilere karşı topluluğu temsil etmişler, ancak bazı konularda tüzel kişilik bir engel olarak ortaya çıkmıştır. Bu konulardan biri ve en önemlisi de davada taraf ehliyetlerinin olup olmadığıdır. Taraf ehliyeti, kişilerin davacı ve davalı olabilme yeteneklerini ifade eder. ...Kamu hukuku yönünden soruna daha da geniş bir açıdan bakmak gerekmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi, Danıştay Kanununun 88 nci maddesi taraf ve dava ehliyeti için Hukuk Usulü Yargılama Kanununa gönderme yapmakla yetinmiştir. Ancak bu gönderme, ehliyet yönünden idare hukukumuzun özellikleri ve gereksinimleri olmadığı

alanı ile ilgili işlemlerden dolayı Bakanlık husumetiyle açılan bütün dava takiplerini, avukatların temsil yetkisi ise atandıkları veya görevlendirildikleri iller ile bu illerle ilişkilendirilen yerlerdeki dava takiplerini kapsar.” biçimindeydi.

⁵³⁷ Onar, age., C. III, s. 1013-1017.

ve uygulamada bunun gözetilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Gerçekten hergün Danıştay'da, -bakanlıklar dahil- tüzel kişilikleri olmayan, ancak kendilerine yasalarla ve diğer düzenlemelerle yetki ve görevler tanınan pek çok kamu idare ve merciine karşı iptal davaları açılmaktadır. Yapılan yargılamada, usul hukukunun tüm olanaklarından davacı, davalı ayrımı olmaksızın taraflar eşit koşullar içinde yararlanırlar. ...6235 sayılı Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Yasası içinde, içtihatları birleştirme kararına konu olan odaların durumu incelendiğinde ayrıca belli hükümlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yasanın 19 uncu maddesinde odalara -tıpkı tüzel kişiliği olan birlikler gibi- «ammenin ve memleketin menfaatleri, mesleğin inkişafı, meslek mensuplarının hak ve selahiyetleri bakımından lüzumlu gördüğü bütün teşebbüs ve faaliyetlerde bulunmak». (Madde: 2/b) hak ve yetkilerinin tanındığı görülmektedir. Odalar bu hak ve yetkilerini kullanırken davaya dönüşecek anlaşmazlıklara da düşebileceklerine göre, yasal hakkın kullanılmasının davadaki görünümü olan dava ehliyetinden -tüzel kişiliği bulunmayan- odaları yoksun saymak yasanın gerçekleştirmek istediği işlevin sürekliliği ve bütünlüğüyle bağdaştırılamaz.” biçimindedir.⁵³⁸

⁵³⁸ Bu karar ile iptal davalarında davacı/davalı olabilmek için tüzel kişilik şartı aranmadığı onun yerine hukuksal varlığın(bir topluluk ve süjedir) yeterli olduğu vurgulanmaktadır(bkz. Özay, age., s. 134-137); aksi yönde karar için bkz. D.6.D., 15.02.2010 tarih ve E. 2010/1159, K. 2010/1381 sayılı kararı: “Dava, 24.08.2009 günü onaylanan ve 27.08.2009 günü askıya çıkarılarak ilan edilen 1/100.000 ölçekli Trakya Alt Bölgesi Ergene Havzası Revizyon Çevre Düzeni Planının iptali istemiyle açılmıştır. ...Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının genel nitelikteki düzenleyici işlemlere karşı sadece kuruluş kanunlarında gösterilen amaçları doğrultusunda dava açma ehliyeti bulunmaktadır. Nitekim konuyla ilgili yasal düzenlemelerde de bu kuruluşların amaçları dışında faaliyette bulunamayacakları açık bir biçimde yer almıştır. Dava konusu işlemin davacı T.M.M.O.B. Makine Mühendisleri Odası Edirne

VUK'un 377. maddesine göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun; yükümlü, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda vergi davası açma ehliyeti vardır. Ancak bu yetki meslek kuruluşunun kanuni temsilcisi tarafından kullanılacaktır.

2.2.2.3.3.4.Kamu Tüzel Kişiliğinin Niteliğinde Değişiklik Olması ve Kamu Tüzel Kişiliğinin Sona Ermesi

Kamu tüzel kişileri nasıl kurulduysa sona ermeleri de aynı şekilde olur. Anayasa'da da düzenlendiği gibi kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kurulan kamu tüzel kişiliğinin sona ermesi de kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile olur.⁵³⁹ Kamu tüzel kişiliğinde değişiklik olması veya kamu tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunda⁵⁴⁰(taraf değişikliği söz konusu olduğu için) İYUK'un 26. maddesi uygulama alanı bulmaktadır. İYUK'un 26. maddesine göre dava sırasında herhangi bir sebeple tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar mahkeme tarafından dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Dolayısıyla kamu tüzel kişiliğinde değişiklik olması veya

Şubesinin görev alanıyla ilgisinin olmaması nedeniyle, anılan kuruluşun dava açma ehliyeti bulunmamaktadır."

⁵³⁹ Önceki düzenlemelere göre kamu tüzel kişiliği kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak kuruluyordu. Dolayısıyla önceden kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak kurulmuş tüzel kişiliğin sona ermesi de kuruluş şekillerindeki usullere bağlı olarak gerçekleşecektir.

⁵⁴⁰ Vergi hukukunda; feshedilen, birleşen, devredilen veya tür değiştiren tüzel kişinin vergi yükümlülüklerinin kimler tarafından yerine getirileceği vergi kanunları ile düzenlenmiştir(Candan, İYUK, s. 665).

kamu tüzel kişiliğinin sona ermesi halinde takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar dosya işleminden kaldırılır.⁵⁴¹

2.2.2.4. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Diğer Toplulukların Dava Ehliyeti

Tüzel kişiliği bulunmayan ama vergi yükümlüsü olan topluluklara taraf ehliyeti incelenirken değinilmiştir. Üst başlıklarda da ifade edildiği gibi VUK'un 9. maddesine göre mükellef ve vergi sorumlusu olmak için fiil ehliyeti şart koşulmamıştır.⁵⁴² Kanun koyucu, kanunlar ile hak ehliyeti olmayan özel hukuk kişilerini de vergi yükümlüsü olarak kabul edebilir⁵⁴³ ve bu gibi durumlarda da hak ehliyeti olmayan; ama vergi yükümlüsü olarak kabul edilen kişilerin taraf ve dava ehliyetinin bulunduğu kabul edilmesi gerekir.⁵⁴⁴ Kısacası VUK'un 377. maddesinden hareketle tüzel kişiliği olmayan toplulukların vergi yükümlüsü, sorumlusu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda dava ehliyetine sahip olduğu açıktır.

2.2.2.5. Dava Ehliyeti Açısından Özel Durumlar

2.2.2.5.1. Müdahilin Dava Açma Ehliyeti

Dava iki taraf sistemi üzerine kuruludur ve davada, davacı ve davalının yanında birden fazla kişi yer alsa bile davacı ve davalı dışında başka bir taraf yoktur.⁵⁴⁵ Ancak bazı durumlarda yargılama sonucunda verilecek hüküm üçüncü kişileri de

⁵⁴¹ Örneğin tasfiye memurunun, birleşilen veya devralan kurumun başvurmasına kadar dosya işleminden kaldırılır(Candan, İYUK, s. 665).

⁵⁴² Kanun hükmünden vergi yükümlülüğü için hak ehliyetine sahip olunmasının anlaşılmasının gerektiği ve vergi ehliyetinin fiil ehliyeti değil hak ehliyeti üzerine kurulu olduğu yönünde bkz. Saban, agt., s. 79.

⁵⁴³ Bkz. KVK, m. 1/d.

⁵⁴⁴ Canyaş, Ehliyet, s. 384.

⁵⁴⁵ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 161; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, 1, 17; Alan, agm., s. 30.

etkileyebileceği için üçüncü kişinin davaya müdahil olarak katılma imkanı vardır.⁵⁴⁶ Bu başlık altında üçüncü kişilerin davaya katılması veya başka bir ifade ile davaya müdahalesi incelenecektir. Davaya müdahalenin iki yolu vardır; asli müdahale ve fer'i müdahale. Hem fer'i müdahale hem de asli müdahalede bulunmak için hukuki yararın⁵⁴⁷ söz konusu olması gerekir. Müdahalenin türleri alt başlıkta incelenecek olup öncelikle adli yargı, idari yargı ve vergi yargısında müdahalenin mümkün olup olmadığı, müdahale mümkünse, müdahalenin hangi kurallara bağlı olduğu tespit edilecektir.

Bir davaya katılma(müdahale) kendiliğinden veya davanın ihbarı üzerine olur.⁵⁴⁸ Kendiliğinden katılma, fer'i müdahalede mahkemeye verilen dilekçe ile olurken, asli müdahalede yeni bir dava açılması ile mümkündür. Davanın ihbarı ise HMK'nın 61. maddesinin 1. fıkrasında: *“Taraflardan biri davayı kaybettiği takdirde, üçüncü kişiye veya üçüncü kişinin kendisine rücu edeceğini düşünüyorsa, tahkikat sonuçlanıncaya kadar davayı üçüncü kişiye ihbar edebilir.”* biçiminde düzenlenmiştir. Çünkü üçüncü kişinin hukuki yararı olduğu davayı öğrenmesi olağan koşullarda pek mümkün olmamaktadır.⁵⁴⁹ Davanın ihbarı, davanın tarafları dışında hukuki yararı bulunan üçüncü kişilere yapılabilir.⁵⁵⁰ Davanın ihbarı, mahkeme aracılığıyla yapılabileceği gibi

⁵⁴⁶ Pekcanıtez-Atalay-Özekes, age., s. 161.

⁵⁴⁷ Asli müdahale için davanın konusundaki hukuki yarar aranırken, fer'i müdahalede ise davaya yanında katıldığı tarafın davayı kazanmasındaki hukuki yarar aranır(Tosun, Mehmet-Tan Emre, İdari Yargıda Davaya Müdahale(Uygulama ve Teori Açısından İnceleme), Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015, S. 5, s. 846).

⁵⁴⁸ Bu konuda bkz. Onar, C. III., s. 1958; Gözübüyük- Tan, age., s. 843-846; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 844; Kızılot, age., s. 355; Pekcanıtez, Fer'i Müdahale, s. 54.

⁵⁴⁹ Kalafat, Ahmet, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’na Göre Davanın İhbarı”, İTÜSBD, Y. 7, S. 14, Güz 2008, s. 160; Pekcanıtez, Fer'i Müdahale, s. 55.

⁵⁵⁰ Kalafat, age, s. 161; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 846.

mahkeme dışında da yapılabilir.⁵⁵¹ İhbar sonucunda davaya katılma halinde fer'i müdahale söz konusudur.⁵⁵² Vergi yargılaması hukukunda, ihbar müessesesinin uygulanması pek mümkün değildir; çünkü vergi idaresinin yaptığı işlemin hukuka uygun olduğunun ispatlaması için başka bir idareye veya işlemiden yarar sağlayanlara ihbar yapması beklenemez.⁵⁵³ Bunun nedeni idarenin hareket noktasının hukuk kuralları olmasından kaynaklanmaktadır; yani hukuk kuralı varsa idare, idari işlemi ile vardır ve dolayısıyla hukuk kuralı yoksa idare, idari işlemi ile yoktur. Ayrıca idare yaptığı işlemi önceden belirlenmiş hukuk kurallarına dayanarak belirli bir gerekçe ile tesis ettiğinden, başka bir idareden kendi muamelesinin gerekçesini açıklaması beklenemez.

İYUK'ta davaya müdahale ile ilgili ayrı bir kanun maddesi yoktur. Ancak İYUK'un 31. maddesinin 1. fıkrasına göre: *"Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; ... üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı(hakkında) ...Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ...Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır"*⁵⁵⁴ ifadesine yer verilmiştir.⁵⁵⁵ Dolayısıyla aksine düzenleme olmadıkça, idari davaların ve vergi davalarının niteliğine uygun düşükçe, HMK'daki müdahale ilişkin hükümler idari davalar ve vergi davaları⁵⁵⁶

⁵⁵¹ Kuru-Arslan-Yılmaz, age., s. 512; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 58.

⁵⁵² HMK'nın 63. maddesi: *"Dava kendisine ihbar edilen kişi, davayı kazanmasında hukuki yararı olan tarafyanında davaya katılabilir."* biçimindedir.

⁵⁵³ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 846.

⁵⁵⁴ Ama bu düzenleme, mahkemeden ihbar talebinde bulunulmasına veya direkt tarafça ihbar yapılmasına engel değildir(Candan, İYUK, s. 787); Karakoç, Vergi Hukuku, s. 846.

⁵⁵⁵ Zabunoğlu, age., s. 612, bu hükmü ambar madde olarak ifade etmiştir.

⁵⁵⁶ Vergi yargılamasında müdahale genel olarak düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda görülür(Karakoç, Vergi Hukuku, s. 844).

için de uygulanacaktır.⁵⁵⁷ Çünkü medeni yargılamada taraflar eşit statüdedir ve hakim, hakem konumunda olduğu için kural olarak taraflarca ileri sürülen iddia ve delillerle bağlıdır.⁵⁵⁸ Tarafların insiyatifine bağlı olan medeni hukuk yargılamasına ilişkin kuralların idari yargılama hukukuna doğrudan uygulanması sakıncalıdır.⁵⁵⁹

2.2.2.5.1.1. Fer'i Müdahale

Yargılamanın sonunda verilen hüküm sadece taraflar hakkında hüküm ve sonuç doğursa bile bazen üçüncü kişilerin verilen karardan etkilenmesi mümkün olmaktadır.⁵⁶⁰ Örneğin kollektif şirkete karşı yürütülen takip semeresiz kalmışsa, şirketin borcu ortaklardan talep edilebilir.⁵⁶¹ Bu nedenle bu gibi durumlarda, ortağın şirket borcundan sorumlu olması söz konusu olduğu için davaya katılması yani fer'i müdahalesi⁵⁶² mümkün olmaktadır.

Fer'i müdahale, HMK'nın 66-70. maddeleri arasında düzenlenmiştir. HMK'nın "Fer'i müdahale" başlıklı 66. maddesine göre: "*Üçüncü kişi, davayı kazanmasında hukuki yararı bulunan taraf yanında ve ona yardımcı olmak amacıyla, tahkikat sona erinceye kadar, fer'i müdahil olarak davada yer alabilir.*" Fer'i müdahil davanın tarafı değildir⁵⁶³; ancak fer'i müdahilinde taraf ve dava ehliyetine sahip olması gereklidir.⁵⁶⁴

⁵⁵⁷ Dinç-Candan, Davanın İhbarı, s. 5; Candan, Kanuni Temsilci, s. 211-212; Candan, İYUK, s. 786, Candan, resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargılamada davaya katılmaya gerek olmadığını savunmaktadır; aynı yönde bkz. Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 209-210, 212-213.

⁵⁵⁸ Dinç-Candan, Davanın İhbarı, s. 5.

⁵⁵⁹ Dinç-Candan, Davanın İhbarı, s. 5.

⁵⁶⁰ Onar, C. III, s. 1958; Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 161; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 21.

⁵⁶¹ TTK, m. 238.

⁵⁶² Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 503.

⁵⁶³ Onar, C. III, s. 1960; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 26-42.

Ayrıca fer'i müdahale, tahkikatın sona ermesine kadar mümkündür.⁵⁶⁵ HMK'nın 357. maddesi gereğince tahkikatın sona ermesinden sonra örneğin kanun yolu aşamasında davaya müdahil olarak katılmak mümkün değildir.⁵⁶⁶ Çünkü amaç davaya katıldığı tarafın davayı kazanmasına yardımcı olmaktır.⁵⁶⁷ Tahkikat aşaması sona erdikten sonra katıldığı tarafa yardımcı olma imkanı kalmaz.⁵⁶⁸ Vergi hukuku açısından ise içtihat yoluyla ya da yasal bir düzenleme konularak vergi sorumlusunun açtığı davaya katılması için yükümlünün davet edilmesinin gerektiği belirtilmiştir.⁵⁶⁹

Tahkikat aşamasında davaya fer'i müdahil olarak katılmış olan, fer'i müdahilin kanun yollarına tek başına başvurup⁵⁷⁰ başvuramayacağı⁵⁷¹⁵⁷² konusunda görüş birliği

⁵⁶⁴ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 80-82.

⁵⁶⁵ HMK, m.66.

⁵⁶⁶ Bkz. Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 504; Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 162; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 70; Kızılot, age., s. 353.

⁵⁶⁷ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 71.

⁵⁶⁸ Örneğin: "...*Limited Şirketinin kararın sonucuyla ilgisi bulunduğu kabul edilerek davaya davalı idare yanında katılmasına karar verilmekle birlikte, kararda yer verilmediğinden adı geçen müdahilin kararın kendisine tebliğiyle karardan bilgi sahibi olmak ve dolayısıyla davalı idareyle birlikte hareket etmek iradesini kullanmak suretiyle kararı temyiz etmek hakkını kullanmaktan mahrum bırakılmış olması nedeniyle kararda usule uygunluk bulunmamaktadır.*"⁵⁶⁸

⁵⁶⁹ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 206-207.

⁵⁷⁰ Onar, C. III., s. 1960; Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 153.

⁵⁷¹ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 506; Kızılot, age., s. 353; Zabunoğlu, age., s. 613.

⁵⁷² Bu durumun adil yargılanma hakkına aykırı olduğu yönünde bkz. Pekcanitez, Hakan, "İdari Yargıda Fer'i Müdahil Hükmü Tek Başına Temyiz Edebilir mi? (Karar tahlili)",

bulunmamaktadır. Çünkü bu konuda HMK’da açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir.⁵⁷³ Fer’i müdahilin tek başına kanun yoluna başvuramayacağını savunanlar, hükmün asıl taraf için verileceği görüşüne dayanmaktadır.⁵⁷⁴ Bu görüşü savunanlar fer’i müdahilin; ancak verilen kararın kendiyile ilgili kısım için tek başına kanun yoluna başvurabileceği kabul etmektedir.⁵⁷⁵ Örneğin AYM tarafından yapılan bireysel başvuru ile ilgili verilen bir karar: “Başvuru, bir taşınmaza ilişkin imar planının iptali istemiyle üçüncü kişi tarafından idareye karşı açılan davanın taşınmaz malikine ihbar edilmeyerek yargılamaya katılımının sağlanmaması nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. ...Söz konusu davada başvuru sahiplerinin davalı idareler ve davalı idareler yanında davaya müdahil olan kiracı Şirketle (müdahil) kesişen ve örtüşen birtakım menfaatlerinin bulunduğu açıktır. ...Bununla birlikte başvuru sahiplerinin özellikle ihtilaf konusu taşınmaz malik sıfatını haiz olmaları sebebiyle dava konusu uyuşmazlığa ilişkin olarak sadece kendileri tarafından ileri sürülebilecek ilave birtakım iddialarda bulunabilecekleri de öngörülebilir bir durumdur. Nitekim başvuru sahiplerinin bireysel başvuru formunda özellikle mülkiyet hakkı bağlamında ileri sürdükleri ve derece mahkemelerince dikkate alınması gerektiğini belirttikleri iddialarının yargılama sürecinde davalı idareler ve müdahil tarafından ileri sürülmediği anlaşılmaktadır. ...Buna göre somut olayda başvuru sahiplerinin davanın kendilerine ihbar edilmemesi nedeniyle taşınmazlarıyla ilgili yargılama sürecine katılamadıkları, uyuşmazlıkla tamamen irtibatsız kaldıkları, uyuşmazlığın esasına ilişkin ve sonuca etkili olduğunu düşündükleri hususlarda görüşlerini dile getirme ve

Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, DEÜY, İzmir 2001, s. 597-598, (Karar Tahlili).

⁵⁷³ Pekcanitez, Karar Tahlili, s. 592.

⁵⁷⁴ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 506.

⁵⁷⁵ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 164; Onar, C. III, s. 1960, Nedimoğlu, agm., s. 66; Pekcanitez, Fer’i Müdahale, s. 153; Pekcanitez, Karar Tahlili, s. 594.

iddialarını ispata yönelik deliller sunabilme fırsatını bulamadıkları anlaşılmaktadır. Öte yandan başvuru sahiplerinin haklarını doğrudan etkileyen söz konusu davadan haberdar edilmelerindeki bireysel yararın usul ekonomisinin gözetilmesindeki kamusal yarara nazaran baskın bir nitelik taşıdığı ve davanın ihbar edilmemesinin kamu yararı ile bireysel yarar arasında gözetilmesi gereken dengeyi başvuru sahipleri aleyhine ciddi bir şekilde zedelediği değerlendirilmiştir. Bu durumda derece mahkemelerinin 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesindeki davanın ihbarına ilişkin usul hükümlerini yerine getirmemesi nedeniyle mahkeme huzurunda argümanlarını öne sürme imkanından yoksun bırakılmalarının başvuru sahiplerine aşırı ve orantısız bir külfet yüklediği, bu sebeple başvuru sahiplerinin mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır.”⁵⁷⁶ biçimindedir.

Fer'i müdahilin, tek başına kanun yoluna başvurabileceği görüşünü savunanlar ise, asıl tarafın işlemlerine aykırı olmadığı sürece⁵⁷⁷(örneğin temyizden feragat etmemesi halinde) fer'i müdahilin kanun yoluyla ilgili tüm işlemleri yapabileceği görüşüne dayanmaktadır.⁵⁷⁸ Çünkü asıl tarafın temyiz talebinde bulunmamış olması temyizden feragat ettiği anlamına gelmemektedir.⁵⁷⁹ Danıştay tarafından verilen bir kararda: “...yapılan ıslah imar planı uygulaması neticesinde üçüncü kişi (müdahillerin murisi) lehine kanuni ipotek konulmasına ilişkin işlemin iptali yolunda verilen ...kararına karşı davalı idareler yanında müdahilin istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddi yolundaki ...kararının ...temyizen incelenerek bozulması istemidir. ...İdari davalarda maddi hukuk ilişkisinin tarafı olma dava ehliyeti açısından

⁵⁷⁶ AYM, BB, Sema Calgav ve Oya Yamak Başvurusu, Başvuru No. 2015/13950, Karar Tarihi: 24.05.2018.

⁵⁷⁷ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 164, 166; Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 505.

⁵⁷⁸ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 153-155; Pekcanitez, Karar Tahlili, s. 594.

⁵⁷⁹ Pekcanitez, Karar Tahlili, s. 593.

gerekli görülerek ‘maddi taraf teorisi’ uygulandığına göre davaya konu idari işlemle hukuksal kazanım elde ettiği somut olarak ortaya konan üçüncü kişilerin davada menfaat beraberliği olan taraf yanında yer almasının temin edilmesinin gerekli ve zorunlu bir usul hukuku kuralı olarak kabul edilmesi gerekir. ...Davanın sonucundan doğrudan etkilenme durumunda olan ve davanın aleyhe sonuçlanması halinde davanın konusu olan hakkını kaybedecek olan müdahilin, yanında davaya katıldığı davalıdan bağımsız olarak kanun yollarına başvuramaması ya da kanun yoluna başvurulmuş olmasına rağmen isteminin temyiz veya itiraz mercilerince incelenmemiş olması durumunda Anayasanın 36 ncı maddesiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının sağlandığından söz edilemez. Taraflardan birinin istinaf safhasında sunduğu bir dilekçenin bir gerekçe olmaksızın reddedilmesi ya da incelenmemiş olması adil yargılanma hakkının bir alt başlığı olan mahkemeye erişim hakkına da aykırı düşmektedir. Bu nedenle, davanın konusunun müdahilin sahip olduğu hak ya da şey olduğu hallerde müdahilin tek başına kanun yollarına başvurabileceğinin kabulü gerekir. Bu durumda müdahil tarafından yapılan istinaf başvurusunun da bu kapsamda olduğu görüldüğünden, davanın tarafı olan davalı idarelerce istinaf yoluna başvurulmamış olması nedeniyle tek başına yaptığı istinaf başvurusunun incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle davalı yanında yer alan müdahilin istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.”⁵⁸⁰ biçimindedir. Uygulamada ve görüşlerdeki farklılığın

⁵⁸⁰ D.6.D., 12.04.2017 tarih ve E. 2017/915, K. 2017/2524 sayılı kararı benzer yönde karar için bkz. AIHM Menemen Minibüsçüler Odası, Başvuru No: 44088/04, 09.12.2008; aksi yönde karar için bkz. DİDD, 27.02.2017 tarih ve E. 2016/3252, K. 2017/851 sayılı kararı.

giderilmesi için yapılabilecek şey fer'i müdahilin kanun yoluna tek başına başvuru yapıp yapamayacağının kanun ile düzenlenmesidir.⁵⁸¹

Ayrıca davanın kesin hükümle sonuçlanması halinde, fer'i müdahilin davayla ilgili hiçbir işlem yapamayacağı için olağanüstü kanun yollarına başvurusunun da mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.⁵⁸²⁵⁸³ Ancak bu düzenleme, idari yargıda yer alan davanın sona ermesine kadar her aşamada resen araştırmanın yapılabileceği kuralı ile bağdaşmamaktadır.⁵⁸⁴ Kanun yolları aşamasında fer'i müdahalenin mümkün olması idari yargının amaç ve işlevine uygundur.⁵⁸⁵ Çünkü idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesi⁵⁸⁶ geçerlidir ve iptal davasında verilen hüküm üçüncü kişileri doğrudan etkilemektedir⁵⁸⁷; dolayısıyla hakim, taraflarca ileri sürülmemiş olan delil ve belgeleri resen araştırabilir, bu nedenle de davaya müdahalenin idari yargıda uygulanmasının gereksiz olduğu ifade edilmiştir.⁵⁸⁸ Medeni yargılama hukukunda ise hakimin resen

⁵⁸¹ Kalafat, Ahmet, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'na Göre Üçüncü Şahısların Davaya Katılması(Fer'i Müdahale)", TBBD, S. 72, 2007, s. 214.

⁵⁸² Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 157-158.

⁵⁸³ Ancak örneğin yargılamanın yenilenmesini gerektirecek sebep fer'i müdahil hakkında verilen hükme ilişkinse tek başına olağanüstü kanun yoluna başvurabilir(Arslan, Ramazan, Medeni Usul Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi(İade-i Muhakeme) Turhan Kitabevi, Ankara, 1977, s. 136; Yasin, agm., s. 448).

⁵⁸⁴ Candan, İYUK, s. 789; bu nedenle Candan idari dava hakkında karar verilinceye kadar davaya katılmanın mümkün olduğunu düşünmektedir.

⁵⁸⁵ Yasin, agm., s. 447.

⁵⁸⁶ İYUK, m. 20/1.

⁵⁸⁷ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 218.

⁵⁸⁸ Candan, Kanuni Temsilci, s. 211-212; Candan, İYUK, s. 786; Kızılot, age., s. 352; fer'i müdahalenin idari yargıda uygulanmasının uygun olmadığı yönünde bkz.

araştırma yetkisi kısıtlıdır ve bu nedenle üçüncü kişilerin haklarını korumak adına müdahale kurumu gereklidir.⁵⁸⁹⁵⁹⁰

Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 218; bu konuda aksi görüş için bkz. Yasin, Melikşah, İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale, İÜHFM, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 443; ayrıca idari yargıda resen araştırma ilkesi uygulansa bile en iyi savunma ve karşı savunmanın davanın ilgililerince yapılacağı yönünde bkz. Çırakman, agm., s. 110; bu konuyu tam yargı davası ve iptal davası için ayrı ele almaktadır bkz. Çağlayan, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2014, s. 296.

⁵⁸⁹ Y.3.H.D., 05.07.2018 tarih ve E. 2018/4074, K. 2018/7712 sayılı kararı: “*Dava konusu uyumsuzluk; davalı tarafa yersiz yapılan maaş ödemesinin istirdatı için davacı tarafından açılan eldeki davada, alacağın zamanaşıma uğrayıp uğramadığı noktasında toplanmaktadır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 25.maddesinde “(1) Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. (2) Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz.” hükmüne yer verilmiştir. ...Zamanaşımının davayı etkisiz bırakması, borçlunun iradesine bağlıdır. Kendiliğinden gerçekleşmez, borçlu tarafından açıkça ileri sürülmedikçe, hakim tarafından(dosyadaki bilgi ve vakıalara bakılarak) kendiliğinden gözetilemeyeceği gibi tarafa hatırlatılamazda. ...dosyada sunulan belgelerden, davalı tarafından dava dosyasına usulüne uygun olarak sunulmuş bir cevap dilekçesi olmamasına ve yargılamanın herhangi bir safhasında da zamanaşımı def’inde bulunulmamasına rağmen mahkemece re’sen davanın zamanaşımından reddine karar verildiği anlaşılmaktadır. ...mahkemece, ...davalının zamanaşımı def’inde bulunmadığı gözetilerek işin esası incelenmek suretiyle sonuca uygun bir karar verilmesi gerekirken davanın zamanaşımından reddi doğru görülmemiştir.” biçimindedir.*

Bu konuya çalışmada yer verilmesinin nedeni; müdahilin davanın tarafı olup olmadığı saptamak, taraf ve dava ehliyetine sahip olmasının gerekli olup olmadığını tespit etmektir. Fer'i müdahil, davanın tarafı⁵⁹¹ veya temsilcisi değildir. Ama fer'i müdahilin yukarıda ifade edildiği gibi hem taraf hem de dava ehliyetine sahip olması gereklidir.⁵⁹² Çünkü fer'i müdahil davanın tarafı olmamasına rağmen, mahkeme kararının hak ve borçları üzerinde sonuç doğurması yani hukuki yararının etkilenmesi mümkün olduğu için taraf ve dava ehliyetine sahip olması gerekir. Bunun bir göstergesi HMK'nın 69. maddesinin 2. fıkrasında yer alan: "*Fer'i müdahilin, tarafla rücu ilişkisinde, asıl davadaki uyumsuzluk hakkında yanlış karar verildiği iddiası dinlenilmez. ...*" ifadesinden anlaşılmaktadır.

2.2.2.5.1.2. Asli Müdahale⁵⁹³

HMK'nın 65. maddesinin 1. fıkrasında asli müdahale: "*Bir yargılamanın konusu olan hak veya şey üzerinde kısmen ya da tamamen hak iddia eden üçüncü kişi, hüküm verilinceye kadar bu durumu ileri sürerek, yargılamanın taraflarına karşı aynı mahkemede dava açabilir.*" biçiminde tanımlamıştır. Asli müdahale aslında müdahale değildir, üçüncü bir kişinin, görülmekte olan davanın taraflarına dava açmasıdır.⁵⁹⁴ Yani asli müdahilin ilk davanın tarafı olmaması gerekir.⁵⁹⁵ Ayrıca asli müdahalede ayrı bir dava açılması söz konusu olduğu için asli müdahilin, taraf ve dava ehliyetine sahip

⁵⁹⁰ Candan, Kanuni Temsilci, s. 211; vergi yargılamasında resen araştırma ve kamu düzeni ilkeleri geçerli olduğu için kanun yollarına başvurabileceği yönünde bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 845.

⁵⁹¹ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 505; Nedimoğlu, agm., s. 65.

⁵⁹² Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 162; fer'i müdahil olmak için sadece hukuki yarar aranacağı, subjektif ehliyetin aranmayacağı yönünde bkz. Tosun-Tan, agm., s. 845.

⁵⁹³ Gözübüyük-Tan, age., s. 839-843.

⁵⁹⁴ Pekcanitez, Fer'i Müdahale, s. 215; Özekes, age, s. 30.

⁵⁹⁵ Pekcanitez-Atalay-Özekes, age., s. 171; Özekes, age, s. 85.

olması gereklidir. Dolayısıyla asli müdahil davanın tarafı olmasına rağmen⁵⁹⁶, fer'i müdahil davanın tarafı değildir.⁵⁹⁷

Asli müdahale davası ilk davanın iki tarafına karşı açılmalıdır.⁵⁹⁸ Ve HMK'nın 65. maddesinin 2. fıkrasına göre: "*Asli müdahale davası ile asıl yargılama birlikte yürütülür ve karara bağlanır.*" Asli müdahale yargılama konusu olan (açılmış ve görülmekte olan yani derdest dava) dava hakkında hüküm verilinceye kadar mümkündür.⁵⁹⁹ Dolayısıyla kanun yollarına⁶⁰⁰ başvurulmuş olması halinde asli müdahale mümkün değildir.⁶⁰¹ Ancak olağanüstü kanun yollarından olan yargılamanın yenilenmesi halinde asli müdahalenin mümkün olduğu kabul edilmektedir.⁶⁰² Ayrıca

⁵⁹⁶ Asli müdahale davanın tarafı olduğu için davacı başlığı altında yer verileceği yönünde bkz. Tosun-Tan, agm., s. 862.

⁵⁹⁷ Pekcanıtez, Fer'i Müdahale, s. 45.

⁵⁹⁸ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 509; Pekcanıtez, Fer'i Müdahale, s. 45; Özekes, age, s. 45.

⁵⁹⁹ Özekes, age, s. 59.

⁶⁰⁰ Kural olarak temyiz aşamasında olduğu gibi istinaf aşamasında da davaya müdahalenin mümkün olmadığı, aksi halde müdahilin taraf konumuna geleceği; ancak düzenleyici işlemler açısından kanun yolu aşamasında sınırlı bir şekilde asli müdahalenin kabul edilebileceği yönünde bkz. Sancaktar, Oğuz, "**İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri**", 148. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, 2016, s. 47,77-78; Demirkol, Selami, "**İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü-Danıştay'ın İçtihat Mahkemesi Rolü'nün Güçlendirilmesi**", 148. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, 2016, s. 130.

⁶⁰¹ Pekcanıtez-Atalay-Özekes, age., s. 171; Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 508; Özekes, age, s. 60.

⁶⁰² Özekes, age, s. 60.

ayrı bir dava olan asli müdahale davasında verilen karara karşı asli müdahil mahkeme tarafından verilen kararı tek başına kanun yoluna götürebilir.⁶⁰³

İdari yargılama hukuku açısından asli müdahale için iki sınır vardır; bunlardan ilki müdahil olarak açılan davanın süresinde açılması, ikincisiyse açılan bu davanın karşı tarafının sadece idare olmasıdır; çünkü idari yargıda, kural olarak medeni yargılama hukukunda olduğu gibi özel hukuk kişisine karşı dava açılmaz.⁶⁰⁴⁶⁰⁵ Dolayısıyla idari yargının niteliği gereği sadece ilk açılan davanın iki tarafının da idare olduğu durumlarda davanın yanında asli müdahale mümkündür.⁶⁰⁶

⁶⁰³ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 510; Özekes, age, s. 80.

⁶⁰⁴ Candan, İYUK, s. 790-791.

⁶⁰⁵ Asli müdahalenin idari yargılama hukukunda, medeni yargılamada olduğu gibi uygulanmasının doğru olmadığı yönünde bkz. Candan, İYUK, s. 791; asli müdahalenin idari davalarda mümkün olduğu yönünde bkz. Nedimoğlu, agm., s. 67-69; Çağlayan, age., s. 296.

⁶⁰⁶ Tosun-Tan, agm., s. 832; Nedimoğlu, agm., s. 67, idarenin hasım gösterilmesi ile açılan davalarda üçüncü kişinin taraf olmasına neden olacak şekilde asli katılma söz konusu olursa, idari dava şahıslar arasında görülen özel hukuk davası gibi olur ve bunun zaten tartışılmasına gerek yoktur; çünkü idari yargının görevi dışındadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA SUBJEKTİF DAVA EHLİYETİ⁶⁰⁷

1. Genel Olarak

Dava konusuyla taraflar arasındaki ilgiyi kuran taraf sıfatına/husumete subjektif dava ehliyeti denir.⁶⁰⁸ İptal veya tam yargı davası açmak için taraf ve dava ehliyetine sahip olmak yeterli değildir; ayrıca iptal davası açmak için menfaat ihlali, tam yargı davası açmak içinse hak ihlali gereklidir.⁶⁰⁹ Bu durum İYUK'un 2. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde: "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*", b bendinde: "*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları*" biçiminde düzenlenmiştir. İlgili yasal düzenlemedeki menfaat ve/veya hak ihlalinin zorunluluk olduğu, İYUK'un 15. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde menfaati ihlal edilmeyen veya kişisel hakları ihlal edilmeyen kişilerce açılan davalarda, dava açan kişinin ehliyeti olmadığı için davanın reddine karar verileceği ifadesinden anlaşılmaktadır. İşte aranan menfaat ve hak ihlali şartına subjektif ehliyet denilmektedir.⁶¹⁰ Bu düzenlemenin amacı; idari işlemin muhatabı dışındaki kişilerce

⁶⁰⁷ Özel yetenek koşulu da denilmektedir(Özdek, agm., s. 99).

⁶⁰⁸ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 190, 18. dn.

⁶⁰⁹ Özbalcı, age., s. 318-319.

⁶¹⁰ "Dava konusu ile davacının ilişkisini kurma ihtiyacının ifadesi olan menfaat-hak ihlali koşulunu ehliyet başlığı altında değerlendirebilmek mümkün değildir. Medeni yargılama hukukunda benzer koşul için "taraf sıfatı (husumet)" terimi önerilmektedir. Sıfat, dava konusu subjektif hak ile taraflar arasındaki ilişkidir. Taraf ehliyeti, dava ehliyeti ve davayı takip yetkisi, davanın taraflarının kişilikleriyle ilgili olduğu halde, taraf sıfatı dava konusu subjektif hakka ilişkindir. İdari yargılama usulündeki

dava açılmasının önüne geçilerek yargı mercilerinin gereksiz yargı yükünden kurtarılmasıdır.⁶¹¹

Subjektif ehliyetin tanımı ayrıca: “İdari yargılama yönteminde, iptal ve tam yargı davası açabilmek için aranan dava konusu işlem veya eylem ile ilgi koşul”⁶¹² biçiminde yapılmaktadır. İptal davası için subjektif ehliyet menfaat ihlaliyle ortaya çıkarken, tam yargı davası için hak ihlali ile ortaya çıkmaktadır. Yani temel olarak menfaat ihlali ve hak ihlali ile ele alınmak istenen, dava açmak isteyen kişinin konuyla ilişkisinin veya idari işlemle/eylemle arasında olan bağın değerlendirilmesidir.⁶¹³

1.1. İptal Davalarında Subjektif Dava Ehliyeti

1.1.1. Genel Olarak

İptal davası açabilmek için sadece taraf ve dava ehliyeti yani objektif ehliyet yeterli değildir; ayrıca menfaat ihlali diğer bir ifade ile subjektif ehliyet gereklidir. İptal davası açmak için menfaat ihlali koşulunun aranmasının, iptal davasının niteliğine uygun düşmeyeceği; çünkü iptal davası ile korunmak istenen kamu düzeni olduğu ve kamu düzeninin korunmasında da her bireyin çıkarının varlığını ifade eden görüşlere yukarıda değinildiği için burada yer verilmeyecektir.

...subjektif ehliyetle kastedilen aslında bu taraf sıfatıdır; fark -ya da tartışma-kaynağının subjektif hak olmamasıdır. Uygulamada ve öğretide, bu koşulun subjektif ehliyet kavramı içinde değerlendirilmesi, İYUK'ta, dava konusu işlemle yeterli ilgisi bulunmayan kişilerin davalarını reddedebilmek için dayanacak hükmün bulunmamasından kaynaklanmaktadır.”, Karahanoğulları, İlgili Bağ Sorunu, s. 209.

⁶¹¹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 841.

⁶¹²Karahanoğulları, Onur, **Bazı İdare Hukuku Kavramlarına Sözlük Tanımları**, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/kavramlar.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.06.2018).

⁶¹³ Gözübüyük, age., s. 177.

Menfaatin olumsuz yönde etkilenmesi halinde, iptal davası açabilme olanağı hukuk devleti ve idarenin yargısal denetimi için vazgeçilmezdir.⁶¹⁴ Çünkü birel işlemlere karşı açılan iptal davalarında amaç statüyü oluşturan kuralların hukuka uygun olup olmadığının incelenmesidir.⁶¹⁵ Yani amaç idarenin yargısal denetimini sağlayarak kamu yararını ve kamu düzenini korumaktır.

Bunun yanı sıra idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden⁶¹⁶ yararlandığı için idarenin yargısal denetiminin sınırlanması hukuk devletinin önünde bir engel olabilmektedir. Örneğin D.14.D., 25.06.2014 tarih ve E. 2012/1672, K. 2014/7044 sayılı kararında: “... ‘ÇED Gerekli Değildir’ kararıyla hidroelektrik santral projesinin uygulanma onayının iptali istemiyle açılmış, İdare Mahkemesi’nce; dava dilekçesinde uyuşmazlığın mahallinde yapılacak keşif ve bilirkişi incelemesiyle çözümlenebileceği ileri sürülmesine rağmen gerekli keşif harcıyla keşif masrafları ve bilirkişilere ödenecek ücretin yatırılmaması nedeniyle mahallinde keşif ve bilirkişi incelemesi yapılamayarak dosya üzerinden uyuşmazlığın çözümü yoluna gidilerek dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesi neticesinde, davacıların, keşif ve bilirkişi incelemesi için ön koşul olan keşif harcını ve keşif avansını Mahkeme vizesine yatırmadığı, davaya alt yapı oluşturan ve dava dilekçesinde yer verilen iddia ve itirazlarını ispatlayamadığı mevcut delil durumuna göre ‘idari işlemin hukuka uygunluğu karinesi’ uyarınca dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş...” Danıştay

⁶¹⁴ Özay, İl Han, **Günüşğinde Yönetim II Yargısal Koruma**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Ekim 2010, s. 152.

⁶¹⁵ Karahanoğulları, İlgi Bağı Sorunu, s. 219.

⁶¹⁶ “İdarenin idari işlem niteliğindeki irade açıklamalarının aksi mahkemenin vereceği yürütmeye durdurma veya iptal kararı ortaya çıkıncaya kadar hukuka uygun sayılması. İdari işlemin, etkili olma özelliği ile birlikte idareye tanınmış olan kamu gücü ayrıcalıklarındandır.” Karahanoğulları, Sözlük, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/kavramlar.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.09.2018).

tarafından bu karar bozulmuştur. Danıştay'ın bozma gerekçesi başka bir temele dayansa bile burada gözden kaçırılmaması gereken şey hukuka uygunluk karinesi⁶¹⁷ nedeniyle idarenin yargı denetim dışı kalma ihtimalidir. İdarenin işlemlerinin yargısal denetimi yapılmalı, bir başka ifade ile idarenin iradesi hukukla kavranmalıdır⁶¹⁸ ki hukuk devleti ve idarenin yasallığı sağlanabilsin.

Ancak herkesin iptal davası açmasının(actio popularis) yargılama faaliyetini işleyemez duruma getirmesine ve idarenin yargı denetimi dışında kalmasına neden olacağına dair duyulan endişe ile iptal davası açarken menfaat ihlalinin aranmasına gerek duyulmuştur.⁶¹⁹ Çünkü menfaat ihlali aranarak, ciddi ve ilgili kişilerin dava açması⁶²⁰ ve yargı organının meşgul edilmemesi amaçlanmaktadır. Buna rağmen menfaat ihlalinin aranmasının iptal davalarının objektif niteliğine uygun düşmeyeceği⁶²¹, iptal davalarının amacının idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak olduğu da ifade edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıkları açısından menfaat ihlalinin bulunması tek başına vergi davası açılması için yeterli değildir. VUK'un 377. maddesinin 1. fıkrasına göre: *“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen*

⁶¹⁷ İYUK, m. 2/2 ve AY, m. 125/4' te “kanuna uygunluk” kavramı yerine “hukuka uygunluk” kavramı kullanılmıştır. 521 sayılı eski Danıştay Kanunu'nda “kanununa uygunluk” kavramı kullanılmaktaydı.

⁶¹⁸ Karahanoğulları, İlgi Bağı Sorunu, s. 202.

⁶¹⁹ Ancak bu sınırlama; idari istikrarın sağlanması (idarenin sürekli dava tehdidi altında olması nedeniyle işlem yapmaktan kaçınması), hukuki güvenlik ilkesinin tesisi ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin (idarenin tüm işlemlerinin yargı organınca denetlenmemesinin) de bir gereğidir, Gündüz, age., s. 94-95); Sarıca, age., s. 44; Gözübüyük, age., s. 173.

⁶²⁰ Gözübüyük-Tan; age., s. 341; Çelikkol, agm., s. 763.

⁶²¹ Onar, C. III, s. 1783; Kumrulu, age., s. 116-117.

cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.” İlgili kanun hükmünden anlaşılan vergi davasını, kanunda belirtilen kişilerin açabileceği ve bu kişilerin de mükellef, sorumlu⁶²² veya kendisine vergi cezası kesilen olması gerektirir.⁶²³ Söz konusu

⁶²² İlgili kanun hükmünde sorumlu kavramı geçmemesine rağmen sorumluların da dava açabileceği kabulü vardır(Akkaya, Vergi Yargısı, s. 192) ve bu durum VUK’un 8. maddesinin 4. fıkrasında yer alan, mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayan bir kavram olduğu düzenlemesinden kaynaklanmaktadır.

⁶²³ D.13.D., 22.09.2011 tarih ve E. 2011/3445, K. 2011/5067 sayılı kararı: “...*tarh edilen vergilere karşı sadece mükellef ve vergi sorumluları tarafından dava açılabilmesi ...özel tertibatlı araç satıcısı mükellef tarafından ödenen verginin, mükellef sıfatı taşımayan davacı tarafından iadesini isteme hakkı olmadığı gibi, olmayan bu hakka dayanılarak yaptığı başvurusunun reddine dair işlemin iptalini de yasada öngörülmemiş bir dava yoluyla isteme yetkisi de bulunmadığı, incelenmeksizin reddi gereken davayı, işin esasına girerek reddeden vergi mahkemesi kararının sonucu itibarıyla doğru olması nedeniyle Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir. ...teslime konu otomobil, her ne kadar, davacının kullanımına uygun şekilde sonradan tadil edilmiş ise de üretim özellikleri itibarıyla toplumdaki tüm bireylerin kullanımına sunulan motorlu bir nakil vasıtası olup ‘özel üretime tabi tutulmuş araç-gereç’ kapsamında değerlendirilemeyeceği açıktır. Davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacıdan tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.” Karşı oyda: “...ileri sürülen temyiz sebebi yönünden yürürlükteki hukuka aykırılık saptanmayan olayda, kanun yararına bozma isteminin bu nedenle reddi gerekirken, işin esası incelenmek suretiyle verilen Daire kararının bozmaya ilişkin hüküm fıkrasına katılmıyorum.” ifadesine yer verilmiştir.*

düzenleme dava açma ehliyetine yani subjektif ehliyetle ilişkin bir düzenlemedir.⁶²⁴ Dolayısıyla da mükelleflerin, sorumluların veya vergi cezası kesilenlerin dava açabilmeleri için menfaatlerinin ihlal edilmiş olması (yani subjektif ehliyetin bulunup bulunmadığı) şartı aranmaz.⁶²⁵ Örneğin: “...iptal davası açılabilmesi için davacının davanın konusunu oluşturan işlemle hukukten korunması gereken bir menfaat bağının bulunması gerektiği, olayda, odaya bağlı ve zirai faaliyette bulunan üyelerin Bağcılar Belediyesi hudutları içerisinde zirai faaliyetlerinin bulunmadığı ve böylece açılan davanın zirai faaliyet alanlarını kapsamadığı anlaşıldığından davacının bu davayı açmakta ehliyetinin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle ehliyet yönünden redde...”⁶²⁶ karar verilmiş, Danıştay ise VUK’un mükerrer 49. maddesine dayanarak: “Bu durumda arsa m² birim değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı ziraat odalarının herhangi bir menfaat şartı aranmaksızın dava açabilecekleri yasa ile öngörüldüğünden...”⁶²⁷ gerekçesiyle bozma kararı vermiştir.

1.1.2. Menfaat Kavramı

TDK’ya göre menfaat; çıkar⁶²⁸ anlamına gelmektedir. İdare hukuku anlamında menfaat; idari işlem hakkında dava açılabilmesi için onunla(idari işlemle) davacı arasında var olan ve yeterli sayılan ilişki⁶²⁹ biçiminde tanımlanmaktadır. Menfaatin,

⁶²⁴ Candan, İYUK, s. 125; Canyaş, Ehliyet, s. 376.

⁶²⁵ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 196.

⁶²⁶ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi’nin, 11.04.2006 tarih ve E. 2005/1592, K. 2006/827 sayılı kararı.

⁶²⁷ D.9.D., 13.07.2006 tarih ve E.2006/2651, K. 2006/3101 sayılı kararı.

⁶²⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a97b407583504.07488728, (Erişim Tarihi: 1.03.2018).

⁶²⁹ Özay, age., s. 152; doktrinde menfaat kavramının tanımı konusunda ortak bir görüş bulunmamaktadır bkz. Onar, C. III, s. 1780; Karahanoğulları, “İlgi Bağı Sorunu”, s. 206; Candan, İYUK, s. 115; Alan, agm., s. 31.

davacı ile menfaati arasındaki ilişkinin idari işlem nedeniyle bozulmasından kaynaklandığı⁶³⁰ da ifade edilmektedir.

Menfaat kavramının nasıl ele alındığı çok önemlidir.⁶³¹ Çünkü menfaatin yorumlanma biçimi hukuk devleti ve idarenin yasallığının tesisi için en önemli unsurlardan biridir. Menfaatin geniş yorumlanması⁶³² idarenin yargısal denetimini ve

⁶³⁰ Candan, İYUK, s. 113-114; ek yükümlülükler, yaptırımlar, ödevler, borçlar ve değişiklikler getirmesi veya bir hakkın kullanılmasını engellemesi, talebinin reddedilmesi de bu kapsamdadır.

⁶³¹ Aksi görüşe göre menfaat şartı sadece iptal davasında aranmaz (HMK'da dava açma şartları arasında hukuki yarar şartı sayılmıştır) her davada aranmaktadır, bu nedenle menfaat şartının üzerinde fazlaca durulmasına gerek yoktur, bkz. Sarıca, age., s. 26.

⁶³² D.8.D., 14.03.2016 tarih ve E. 2015/13286, K. 2016/2520 sayılı kararı: "...mülkiyeti belediyeye ait olan bir taşınmaz hakkında devam etmekte olan tapu iptal-tescil davasıyla ilgili olarak, uzlaşabilmesi için belediye başkanı ve encümene yetki verilmesine ilişkin ...Belediye Meclis kararının iptali istemiyle açılmıştır. İdare Mahkemesince; davacının tarafı olmadığı bir davayla ilgili olarak feragat, sulh gibi bir belirleme yapılmaksızın sadece uzlaşmaya yetki veren meclis kararına karşı iptal davası açma olanağı subjektif ehliyet yokluğu nedeniyle hukuken mümkün görülmediği; davacının adli yargıdaki ilgili davaya müdahil olma ve varsa haklarını o davada ileri sürme olanağı da mevcut olduğu gerekçesiyle davanın ehliyet yokluğu nedeniyle reddine karar verilmiştir. ...davalı belediyece alınan kararın, belediyeye ait taşınmazın satışına esas olacak şekilde uzlaşmaya karar verilmesi şeklinde tesis edildiği; belde ikamet ettiği anlaşılan davacının, bu taşınmazla ilgili tasarruf yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar, menfaatinin etkilediği açıktır. Bu durumda, davaya konu işlem hukuku etkilenen davacının, ehliyetinin bulunmadığı ve adli yargıdaki davaya müdahale etmesinin önerildiği idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir." biçimindedir.

hukuk devletine uygun hareket edilmesini sağlarken, menfaat kavramının dar yorumlanması⁶³³ idarenin yargı denetimi dışında kalmasına neden olabileceği için hukuk devletinin önünde engel teşkil eder.⁶³⁴ D.6.D., 13.05.1991 tarih ve E. 1989/2264, K. 1991/1101 sayılı kararı: “*Dava, imar planında değişiklik yapılmasına ilişkin ...kararların iptali istemiyle açılmış ...davacı şube başkanlığının menfaatinin ihlal edilmediği, kaldı ki şube başkanlığının kamu adına bu tür işlemleri takip etme ve bu konularda kamunun menfaatini gözetme gibi kanunlarla verilmiş bir görevi bulunmadığı, bu nedenle bu davayı açma yönünden dava ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle dava ehliyet yönünden reddedilmiş ve bu karar davacı oda başkanlığınca temyiz edilmiştir. ...6235 sayılı Türk Mühendisler ve Mimar Odaları Birliği Kanununun 1 inci maddesinde Birlik ve Odanın Kamu Kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla kamu yararını koruma görev ve yükümlülüğü bir kamu kurumu olmasının doğal sonucudur. Bu durumda planlama alanlarından bu işin uzmanı olan ve kamu kurumu niteliğindeki birlik ve odanın ...dışındaki temsilciliğini yapan davacı şube başkanlığının kamu yararını korumak için konusunu ilgilendiren planlamayla ilgili hususlarda menfaat ilişkisinin bulunduğu kabulü zorunlu olup, idare mahkemesince aksine verilen kararda isabet görülmemiştir.*”⁶³⁵ biçimindedir. Ancak menfaatin çok geniş yorumlanması halinde de ciddiyyetten uzak başvuruların⁶³⁶ artabileceği, idarenin sürekli olarak dava tehdidi altında olmasının söz konusu olabileceği unutulmamalıdır. Bu nedenledir ki kanun koyucu menfaatin somut bir

⁶³³ Danıştay’ın bazı kararlarında fiili menfaat ihlali yerine, kanunda düzenlenmiş durumdan doğan menfaat ihlali şartının aradığı yönünde bkz. Azrak, agm, s. 153.

⁶³⁴ Bkz. Gözübüyük, age., s. 174; Çelikkol, agm., s. 763; Özdek, agm., s. 103-106; Azrak, agm., s. 152.

⁶³⁵ Karşı oy: “...davacı tüzel kişiliği bulunmayan oda şubesinin dava konusu yapılan işlemten menfaatinin ihlal edildiği söylenemez.” biçimindedir.

⁶³⁶ Özdek, agm., s. 105; Alan, agm., s. 30; Azrak, agm., s. 151-152.

tanımını yapmamıştır.⁶³⁷ Dolayısıyla menfaat kavramının kapsamının belirlenmesi her somut olay için kanunun uygulayıcısı olan mahkemelere düşmektedir.

İYUK'un 2. maddesinde zaman zaman değişiklikler yapılmıştır. Örneğin İYUK'un 2. maddesinde 1994 yılında 4001 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile: *"İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan davalardır"* şeklinde değiştirilmişti.⁶³⁸ Bundan önceki düzenleme: *"idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile, hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalardır"* biçimindeydi. İlgili iki düzenleme arasında değerlendirilmesi gereken en önemli fark; önceki düzenlemeye göre menfaat ihlali iptal davası açmak için yeterliyken, sonraki düzenlemede menfaat ihlali yerine hak ihlalinin iptal davası açılması için aranan koşul olmasıydı.

AYM'nin önüne giden bu değişiklik, 13.07.1994 tarih ve E. 1994/60, K. 1994/54 sayılı kararında: *"Öğretim Üyesi olan davacı, 1994 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 28. Maddesinin uygulanmasıyla ilgili Maliye Bakanlığı'nca çıkartılan 512 sayılı Genel Tebliğ'in iptali için Danıştay'a başvurmuştur. ...2577 sayılı Yasa'nın 2. maddesinde idarî işlemler hakkında iptal davası açmak için gerekli olan "menfaatleri ihlâl edilenler" koşulu, 4001 sayılı Yasa ile "kişisel hakları ihlâl edilenler" biçiminde*

⁶³⁷ Örneğin menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir (Onar, C. III, s. 1780-1781; Özdek, agm., s.103; Sarıca, age., s. 29, 31; Yenice-Esin, age., s. 483; Gözübüyük, age., s. 179).

⁶³⁸ *"...çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere"* düzenlemesi bu gibi durumlarda menfaat veya kişisel hak ihlalinin aranmayacağı dolayısıyla actio popularis bir dava mı olacağı sorusunu gündeme getirmiştir. (Gözübüyük-Tan, age., s. 274-275).

değiştirilmiştir. Davacının, dava konusu işlemle kişisel hakkı ihlâl edilmediğinden 2577 sayılı Yasa'nın değişik 2. maddesinde öngörülen dava ehliyeti bulunmamaktadır. Bu nedenle de Danıştay 10. Dairesi'nin elinde bakmakta olduğu bir davanın varlığından söz edilemez. Başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.” biçiminde olmuştur.⁶³⁹

Ancak daha sonra AYM tarafından, İYUK'un 2. maddesinde yer alan bu düzenleme idari işlemin; resen icrailiği, icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı bu nedenle de menfaat ihlali yerine hak ihlalinin aranmasının hukuk devletini, hak arama özgürlüğünü ve Anayasa'da da düzenlenmiş olan idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olmasına aykırı olduğu belirterek iptal edilmiştir.⁶⁴⁰ İptal kararı RG'de 10.04.1996 tarihinde yayımlanmış; ancak iptal kararının yayım tarihinden üç ay sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. 08.06.2000 tarihinde

⁶³⁹ Bu karar hakkında Gözübüyük-Tan, age., s. 349'de; AYM'nin ehliyetsizlik nedeniyle verdiği red kararının mahkemeyi bağlamayacağını ifade etmiştir.

⁶⁴⁰ 10.04.1996 tarih ve 22607 sayılı RG'de yayımlanan, AYM'nin 21.09.1995 tarih, E. 1995/27, K. 1995/47 sayılı kararında: “Anayasa'nın 2., 36., 125., ve 142. maddeleri yönünden Anayasayı ihlal ettiği savunmasın yanı sıra, *Yasalar; kamu yararı göz ardı edilerek şahsî, hissî veya siyasî amaçlar gözetilerek çıkartılamaz. Dava konusu yasa hükmünün, milletvekillerinin emeklilik statüsünü düzenleyen kimi yasalar için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasını önlemek amacıyla çıkarıldığı ileri sürülmüştür. Kuralın yasalaşma süreci dikkatle izlenildiği takdirde, özellikle Adalet Komisyonu'nda izlenen yöntem ve işlemler karşısında, kimi hukuk kuralları gözardı edilerek ve iptal davalarına sınırlama getirmek amacıyla düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durum ise, dava konusu yasa kuralının maksat ve amaç yönünden Anayasa'ya ve hukuka aykırı olduğunu göstermektedir. ... “menfaat ihlâlî” kavramı; dava konusu işlemle bir ilişkisi olmak ve o işlemten etkilenmek şeklinde kabul edilmiştir.”*

4577 sayılı Kanun ile düzenleme yapılincaya kadar yani beş yıllık süre boyunca var olan yasal boşluk Danıştay içtihadı ile doldurulmuştur.⁶⁴¹

Belirtmek gerekir ki hak ve menfaat kavramları iç içedir. Eğer söz konusu bir hak ise bunun içeriği mutlaka bir menfaattir veya söz konusu meşru bir menfaat ise bunun arkasında mutlaka bir hak yatmaktadır.⁶⁴² Örneğin: “...noterden kati satış senediyle almış olduğu aracı kendi adına tescil ettirmediğine göre, eski malikin vergi borcundan dolayı kamyonun üzerine haciz konulmasının, davacının menfaatinin ihlal etmediği, söz konusu haciz işlemine dava açma ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir. Karar temyiz edilmiş ve ...davacı kurum ihtilaflı aracı 06.09.1993 günlü noter satış senediyle satın almış, ancak aracın trafik kaydına tescil için dava konusu haciz işlemine muttali olduğu 25.04.1997 gününde başvurmuştur. Dava konusu haciz işleminin uygulandığı tarihte trafik kaydına tescil edilmemiş olmakla birlikte, söz konusu aracın davacı kurumun mülkiyetinde bulunduğu hususu ihtilafsızdır. Kendi mülkiyetindeki bir araca uygulanan haciz işlemine karşı tasarruf hakkının kısıtlanmış olması nedeniyle davacı kurumun doğrudan dava açma hak ve ehliyeti bulunmaktadır.”⁶⁴³ gerekçesiyle bozma kararı verilmiştir.

Doktrin⁶⁴⁴ ve yargı kararları⁶⁴⁵ ile menfaatin bazı özelliklere sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Bunlar alt başlıkta ayrıca incelenecek olan menfaatin; meşru,

⁶⁴¹ Gözübüyük-Tan, age., s. 274-275.

⁶⁴² Kumrulu, age., s. 107.

⁶⁴³ D.13.D., 27.11.1998 tarih ve E. 1998/1854, K. 1998/4648 sayılı kararı.

⁶⁴⁴ Onar, C. III, s. 1781; Sarıca, age., s. 25, 44; Çelikkol, agm., s. 764; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 195.

⁶⁴⁵ D.7.D., 04.11.2009 tarih ve E. 2007/6570, K. 2009/4569 sayılı kararı; DVDDK., 16.03.2016 tarih ve E. 2016/249, K. 2016/340 sayılı kararı vb.

kişisel ve güncel olmasıdır.⁶⁴⁶ Danıştay tarafından menfaatin özelliklerine değinilen bir kararı: “...*Vakfına ait arsa vasıflı taşınmaz üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün*

⁶⁴⁶ DVDDK, 16.04.2010 tarih ve E. 2009/285, K. 2010/202 sayılı kararı: “...*davacı Dernek Tüzüğü'nün amaç ve hizmet konuları başlıklı 3'üncü maddesinde, derneğin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya bu sonuca yol açacak yasaya aykırı uygulama ve düzenlemelere karşı gereken yasal yollara başvurmalarının da sayılması nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilendiği anlaşıldığından, Genel Tebliğin bazı bölümlerinin iptali istemiyle dava açmakta ehliyetli bulunduğu*” ifadesine yer verilirken, Karşı oy: “...*dava açabilmesi, Vergi Usul Kanununda mükellef ve vergi sorumlusu olma; İdari Yargılama Usulü Kanununda ise menfaatin ihlal edilmesi koşuluna bağlanmıştır. Dolayısıyla salınan vergi, kesilen ceza ve tevkif edilerek yatırılan vergiye karşı, menfaati ihlal edilen vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından dava açılması gerektiği tartışmasızdır. İptal davaları idare tarafından tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı kişisel, meşru ve aktüel bir menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalardır. Bu davaların açılabilmesi genel anlamdaki ehliyetin yanında ‘menfaatin ihlal edilmesi’ şartına bağlıdır ki her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını ve bu şekilde oluşabilecek, idari istikrarsızlık ve belirsizlikleri önlemek için düzenlenmiştir. İhlal edilen menfaatin kişisel olması yanında hukuksal bir durumdan çıkması yani meşru ve davanın güncel olması da gerekir. İptale konu idari düzenlemeden dolayı davacının ve üyelerinin kişisel menfaatlerinin ihlal edildiği açıkça ortaya konulmaması nedeniyle yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, dava konusu Tebliğle davacının ve üyelerinin meşru, kişisel ve güncel menfaatleri hiçbir şekilde etkilenmediği ve dolayısıyla işlemle menfaat ilişkisinin bulunmadığı düşünüldüğünden davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.*” biçimindedir; DVDDK, 16.04.2010 tarih ve E. 2008/106, K. 2010/203 sayılı kararı: “5520 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrası ile (1) sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (30.5.3) işaretli bölümündeki

09.03.2010 tarih ve 129/89 sayılı kararına istinaden 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 35/a maddesi uyarınca kapalı teklif usûlü ile kat karşılığı inşaat yaptırılmasına ilişkin ihalenin iptali istemiyle açılmış İdare Mahkemesi'nce ...usulden bozma kararına uyulmak suretiyle, taşınmazın mülkiyetinin ...vakfına ait olduğu, davacının bu yerde bir yapısı bulunduğu, ancak üzerinde kendisine ait bir yapı bulunsa dahi bu taşınmazın mülkiyetinden kaynaklanan hakların davacı tarafından

kurallara göre vergi kesintisi yapılabilmesi için öncelikle, kurallarda belirtilen kriterlere uygun olarak, Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabetine yol açan vergi cenneti olduğu bilinen ülkelerin belirlenmesi gerekli olduğundan ve henüz ülkeler belirlenmediğinden ve davacının finansal kaynak sağlayacağı şirket merkezlerinin bulunduğu ülkeler vergi cenneti olduğu bilinen ülkelere olmadığı gibi bu ülkelerle ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bulunduğundan davacının, kişisel, güncel ve meşru bir menfaati ihlal edilmediği gerekçesiyle davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”; D.8.D., 22.01.2015 tarih ve E. 2014/1977, K. 2015/59 sayılı kararı: “Bölüm başkanı olarak görev yapan davacıya hakarete bulunulduğundan bahisle başlatılan disiplin soruşturması sonucunda ilgiliye verilen aylıktan kesme disiplin cezasının, yapılan itiraz üzerine kaldırılmasına dair işlem ile bölüm başkanı olarak görev yapan davacı arasında kişisel, güncel ve meşru bir menfaat ilişkisinin var olduğu tartışmasız olup, davacının dava konusu idari işleme karşı idari yargıda sübjektif dava açma ehliyetinin bulunduğu”; DİDDK, 21.03. 2007 tarih ve E. 2005/1582, K. 2007/378 sayılı kararında; “Kiracılık ilişkisini devam ettirmek amacıyla, mülkiyet bağlarının da bulunmadığı taşınmazda yapılan restorasyona yönelik olarak bu davayı açan ve söz konusu taşınmazdan yargı kararıyla tahliye edilen davacıların, asıl malik tarafından uygulanmak istenen ve Koruma Kurulunca da uygun bulunan restorasyon projesinin iptalini isteme konusunda, bir menfaatleri bulunmadığından” ifadesine yer vererek kiracının meşru bir menfaati olmadığından yola çıkmıştır.

kullanılmasının mümkün olmadığı, bu hakların münhasıran taşınmaz malikine ait olduğu, ihaleye çıkarıldığı tarih itibarıyla parsel üzerinde herhangi bir mülkiyet hakkı bulunmayan davacının, bu ihalenin iptalini istemekte korunmaya değer güncel ve meşru bir menfaatinin bulunmadığı sonucuna varıldığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiş, bu karar davacı tarafından temyiz edilmiştir. ...iptal davasına konu olan işlemin davacının hukuki, maddi veya manevi durumuna doğrudan veya dolaylı etki etmesi, yani davacının kişisel menfaatini ihlal etmesi, işlemle davacı arasında ciddi ve makul bir ilişkinin olması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen kişisel, meşru ve güncel bir menfaatin varlığı, taraf ilişkisinin kurulmasında yeterli sayılmakta ve bu husus davanın niteliği ve özelliğine göre belirlenmektedir. Davacı, dava dilekçesinde, dava konusu taşınmaz üzerinde bir yapısının bulunduğunu, emlak vergilerini ödediğini, taşınmazın fuzulen işgal edildiğinden bahisle adına ecrimisil tahakkuk ettirildiğini ileri sürmüştür. Bu bakımdan; dava konusu taşınmaz üzerinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 35/a maddesi uyarınca kapalı teklif usulü ile kat karşılığı inşaat yaptırılmasına ilişkin olarak gerçekleştirilen dava konusu ihalenin sonuçları itibarıyla davacının menfaatini etkilediği, dolayısıyla söz konusu ihaleyle davacı arasında kişisel, güncel, meşru ve makul bir ilişkinin bulunduğu anlaşıldığından, davayı ehliyet yönünden reddeden İdare Mahkemesi kararında usule uygunluk görülmemiştir.”⁶⁴⁷ biçimindedir.

1.1.2.1. Menfaatin Meşru Olması

Meşru menfaat, hukuk tarafından korunmaya layık olan⁶⁴⁸ veya başka bir ifade ile hukuki bir durumdan kaynaklanan veya böyle bir duruma dayanan menfaattir.⁶⁴⁹ Menfaatin, hukuki duruma dayanması veya hukuki durumdan kaynaklanmasından

⁶⁴⁷ D.13.D., 04.11.2013 tarih ve E. 2012/1948, K. 2013/2716 sayılı kararı.

⁶⁴⁸ Candan, İYUK, s. 116; meşruluk, yasaların ve kamu vicdanının doğru bulduğu şeydir(Çelikkol, agm., s. 764).

⁶⁴⁹ Onar, C. III, s.1781.

anlaşılması gereken; örf ve adete, kanuna, tüzüğe, yönetmeliğe, kararnameye, içtihata, sözleşmeye veya idari bir karara dayanmasıdır.⁶⁵⁰ Hukuki duruma dayanmayan sadece fiili durumdan kaynaklanan veya hukuka aykırı durumdan doğan menfaat meşru değildir.⁶⁵¹ Menfaat, hukuka uygun olmasının yanı sıra ahlaka da uygunsa meşrudur.⁶⁵² Örneğin: “*Kamu İktisadi Teşebbüslerince İşletilen Limanların Deniz Sınırlarının ve Koordinatlarının Belirlenmesine İlişkin Tebliğin 4, 5, 6, 7 ve 8 inci maddelerinin iptali ve yürütülmesinin durdurulması istenilmektedir. ...A.Ş. ' ne ait olan ...Limanının, işletme hakkı verilmesine ilişkin Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'nın ...sayılı kararını iptal eden Trabzon İdare Mahkemesinin ...sayılı kararı ile ...Limanının, işletme hakkının verilmesi ve ihale yapılmak suretiyle özelleştirileceğine ilişkin işlemi iptal eden Ordu İdare Mahkemesinin ...sayılı kararının, Danıştay Onuncu Dairesince onandığı, yukarıda anılan yargı kararlarının gereğini geciktirmeksizin yerine getirmek zorunda olan Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'nın; özelleştirilmesine karar verilip, devir ve teslim işlemleri yapılan kuruluşlarla ilgili olarak verilen yürütmenin durdurulması ve iptal kararları nedeniyle geriye veya ileriye doğru işlem yapılamayacağı içerikli ...sayılı Özelleştirme Yüksek Kurulu kararını dayanak göstererek, kararların gereklerini yerine getirmediği anlaşılmıştır. ...davacı şirketin ...Liman işletmeciliğini yapmasına olanak veren işlemlerin yargı kararıyla iptal edildiği halde Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığınca kararların gerekleri yerine getirilerek işlem veya eylem yapmaması nedeniyle ...Liman işletmeciliğini(n) halen sürdürülebildiği dikkate alındığında, sözü edilen sıfatına dayalı olarak açtığı bu davadan elde etmek istediği menfaatin, hukuken korunması gereken meşru bir nitelik taşımadığı açıktır.”⁶⁵³*

⁶⁵⁰ Sarıca, age., s. 32-35; Çelikkol, agm., s. 764.

⁶⁵¹ Sarıca, age., s. 35-36.

⁶⁵² Gözübüyük, age., s. 179.

⁶⁵³ D.10.D., 13.11.2002 tarih ve E. 2002/1407, K. 2002/4320 sayılı kararı.

1.1.2.2. Menfaatin Kişisel Olması

Dava açan kişiye ait menfaatin ihlal edilmiş olması, menfaatin kişisel olması anlamındadır.⁶⁵⁴ Diğer bir ifade ile menfaatin kişisel olması iptal davası konusu olan idari işlemin dava açan kişiyi doğrudan veya dolaylı biçimde etkilemesidir.⁶⁵⁵ İdari işlemin doğrudan davacının menfaatini ihlal ettiğinde hallerde idari işlemin kişisellik unsurunun gerçekleştiği kabul edilir; ancak tartışmalı olan durum idari işlemin dolaylı olarak davacının menfaatini ihlal etmesi halinde ortaya çıkmaktadır.⁶⁵⁶ Dolaylı olarak davacının menfaatinin ihlal edildiği durumlarda dava konusu işlemle davacının bir ilgisinin olması gereklidir.⁶⁵⁷ Bu ilgi maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Kişisel menfaatin ihlal edilip edilmediği, uyuşmazlık konusu olan her somut olaya göre değerlendirilmelidir.⁶⁵⁸⁶⁵⁹ Örneğin: “...*halka açık anonim ortaklıklar ve hisse senetleri*

⁶⁵⁴ Candan, İYUK, s. 117; Çelikel, agm., s. 764.

⁶⁵⁵ Akyürek, Akman, “Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisel Unsuru”, DD, S. 81, s. 30; Sarıca, age., s. 36-37; Yenice-Esin, age., s. 486; Alan, agm., s. 32; Onar, C. III, s. 1782; Gözübüyük, age., s. 179; Çelikel, agm., s. 764.

⁶⁵⁶ Akyürek, agm., s. 44; Özdek, agm., s. 109-110.

⁶⁵⁷ Akyürek, agm., s. 45.

⁶⁵⁸ Yenice-Esin, age., s. 487.

⁶⁵⁹ D.4.D., 25.12.1995 tarih ve E. 1995/4637, K. 1995/5795 sayılı kararı: “*Anonim Şirketi’nin vergi borçlarının cebren takip ve tahsilini sağlamak amacıyla, bu şirketin üçüncü şahıs konumundaki tüzel kişi olan davacı şirket nezdinde hak ve alacakları bulunduğu belirtilerek haciz konulması ve bunun davacı şirkete bildirilmesi üzerine, davacının adı geçen şirketin kendi nezdinde hak ve alacağı bulunmamasına karşın, isim benzerliğinden kaynaklanan bir yanlış sonucu kendisinden alacaklı bulunan ve davacıya tebliğ edilen haciz bildirisiyle bir ilgisi mevcut olmayan ...Şirketi’nin alacaklarını bloke edip vergi dairesine ödenmesiyle oluşan, haksız ve davacının hukukunu olumsuz etkileyen durumun tespiti ve düzeltilmesi isteminin oluşturduğu*

borsada işlem gören bankaları ilgilendiren "Halka Açık Anonim Ortaklıklar Genel Kurullarında Vekaleten Oy Kullanılmasına ve Çağrı Yoluyla Vekalet veya Hisse Senedi Toplanmasına İlişkin Esaslar Tebliği"nin. "çağrıda bulunan zorunluluğu" başlıklı 17'nci maddesinin değiştirilmesine ilişkin tebliğin iptali istemiyle dava açıldığı davacı şirketin halka açık anonim ortaklık statüsünde olmadığı, kendisine uygulanmayacak olan dava konusu işlemle menfaat ilgisinin bulunmadığı anlaşılmıştır." ⁶⁶⁰

İptal davası açmak için menfaatin kişisel olması gerekir; fakat bu kuralın istisnasını meslek birliklerinin, odaların, sendikaların ve derneklerin, üyelerinin ortak menfaatini ihlal eden idari işlemlere karşı açtıkları davalar oluşturur. ⁶⁶¹⁶⁶²

tartışmasızdır. ...Davacıya tebliğ edilen haciz bildirisi üzerine, davacının yaptığı hata sonucunda hacizle ilgisi olmayan bir başka şirketin kendisinden olan alacağını bloke edip davalı idareye ödemesi nedeniyle, davacı borçlu duruma düşmüş ve bu durum iptali istenen haciz bildirisinden kaynaklanmış olduğundan, olayda menfaatinin ihlal edilmediğini ve dava açma ehliyetine sahip olmadığını düşünmek mümkün değildir." biçimindedir.

⁶⁶⁰ D.10.D., 04.06.1997 tarih ve E. 1997/576, K. 1997/2171 sayılı kararı.

⁶⁶¹ Candan, İYUK, s. 120-121; Zabunoğlu, age., s. 253-255; D.4.D., 24.10.2013 tarih ve E. 2012/9094, K. 2013/7096 sayılı kararı: "...çevre sorunlarına sebep olan her tür idari veya özel işlem, eylem, karar, uygulamaya karşı, her tür yasal etkinliklerde bulunmak, gerçek veya kamu/özel tüzel kişiliklerine karşı her tür hukuki girişimlerde bulunmak amacıyla kurulan davacı derneğin bu amacına bağlı olarak söz konusu Akkuyu Nükleer Güç Santrali Projesi'ne ilişkin Çevresel Etki Değerlendirmesi Başvuru Dosyasının uygun hazırlanmadığı ileri sürülerek Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliğinin 8/2 nci maddesi uyarınca proje sahibi şirkete iadesi istemiyle başvuru yapıldığı görülmektedir. Bu durumda, Akkuyu Nükleer Güç Santrali Projesi'nin çevresel etki değerlendirmesi sürecine ilişkin işlemin, davacı derneğin tüzüğünde belirttiği faaliyet alanı ve amaçlarını doğrudan etkileyen nitelikte bir işlem olması nedeniyle dava konusu

işlemlerle güncel ve meşru bir menfaat bağı olan davacının dava açma ehliyetinin bulunduğu anlaşıldığından, davanın ehliyet yönünden reddi yolundaki temyize konu İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.” biçimindedir.

⁶⁶² DVDDK, 17.11.2000 tarih ve E. 2000/181, K. 2000/163 sayılı kararı ile RG’de yayımlanan genel tebliğde yer alan: “...ancak, ertelemenin yapıldığı dönemlerde söz konusu işçilerin 2822 sayılı Kanunun 12’nci maddesinde tanımlanan toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz (kurulu bulunduğu işkolunda çalışan işçilerin en az yüzde onunun tarım ve ormancılık, avcılık ve balıkçılık işkolu hariç-üyesi bulunduğu) sendika üyesi olmaları gerekmektedir..” cümlesinin iptali istemiyle açılan dava reddedilmiş, karar davacı sendika tarafından temyiz edilmiştir. ...4369 sayılı Kanunun 85’inci maddesiyle... düzenlemeden yararlanacak işverenler için sigortalı işçi çalıştırmak ve yasanın yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar sendika üyesi işçileri işe almak şartını aramıştır. 4369 sayılı Yasanın gerekçesinde bu düzenlemenin amacı: kayıt dışı çalışan işçilerin sosyal güvenlik haklarına sahip olarak kayıt altına alınmaları. Sosyal Sigortalar Kurumunun önemli ölçüde prim tahsilatı sağlaması, işverenleri kayıt dışı işçi istihdam etmeye sevk eden faktörlerin geçiş dönemi içerisinde ortadan kaldırılarak bordroya kayıtlı işçi çalıştırmanın teşvik edilmesi olarak açıklanmıştır. Yasal düzenlemede işverenler için toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendika üyesi olan işçi çalıştırma şartı bulunmadığı halde tebliğde bu yolda düzenleme yapılmıştır. Genel tebliğle getirilen bu uygulamayla sadece toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendikalı işçilerin haklarının korunması suretiyle konaklama ve eğlence yerleri iş kolunda faaliyet gösteren ve üye sayısı itibariyle %10 barajını aşmadığı için 2822 sayılı Kanunun 12’nci maddesi uyarınca toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz olmayan davacı sendikanın ve üyelerinin menfaatinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Davanın açıldığı tarihte söz konusu hukuka aykırı tasarrufla meşru ve kişisel menfaati ihlal edilen davacının, yasayla işverene tanınan çeşitli vergi kolaylıkları, yasanın (a) fıkrasında belirtilen koşullarla işe alınan işçiler nedeniyle 36

Ayrıca sadece vatandaş⁶⁶³ veya vergi mükellefi olduğu için⁶⁶⁴ menfaatin ihlal edildiği gerekçesiyle dava açılmayacağı kabul edilmektedir.⁶⁶⁵ Örneğin: “4369 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri nolu Genel Tebliğin ‘Diğer Kanunların Uygulanması’ başlıklı 7 nci bölümünün hukuka aykırı olduğunu belirterek açtığı iptal davasında, bu düzenleme nedeniyle yurttaş olarak devlete olan güveninin sarsıldığı ve hukukun üstünlüğüne olan inancının zedelendiği, bu nedenle işlemle meşru, güncel ve ciddi bir ilişkisinin bulunduğu iddia edilmekteyse de, yurttaş olma niteliği dışında kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat ilgisinin varlığının tespit edilemediği gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir. Karar davacı tarafından temyiz edilmiş ve söz konusu düzenlemenin bazı kişilere ayrıcalık tanıdığı, doğrudan ilgisi, menfaati olan ve kendilerine ayrıcalık tanınan kişilerin kendi yararlarına olan düzenlemenin iptalini istemelerinin mümkün olmadığı, işlemin iptalinin ancak, hukuka ve devlete saygısı olan, aleyhlerinde eşitsizlik yaratılan yurttaşların yararına olabileceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.”⁶⁶⁶ Ancak VDDK, “iptal davalarının idare tarafından tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı şahsi, meşru ve aktüel menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalar olduğu, bu davaların açılabilmesi için dava ehliyeti yanında ‘menfaatin ihlal

ay süreyle geçerli olduğundan, dava açmakta güncel menfaatinin halen dahi mevcut olduğu görülmektedir.” ifadesine yer verilmiştir.

⁶⁶³ Gözübüyük-Tan, age., s. 368.

⁶⁶⁴ Gözübüyük, age., s. 184-185.

⁶⁶⁵ Ancak Sarıca, age., s. 40; belediye harcamalarının hukuka aykırı olarak artmasına neden olacak kararlara karşı karşı belediye sakinlerinin iptal davası açabileceğini; çünkü belediye sakinlerinin vergi ödemek suretiyle belediye masraflarını karşıladığına işaret etmektedir.

⁶⁶⁶ DVDDK, 24.09.1999 tarih ve E. 1999/21, K. 1999/392 sayılı kararı.

edilmesi'nin de arandığı, bu şartın her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek için öngörüldüğü, menfaat ilgisinin sınırının her olayda yargı yerlerince içtihatlarla belirlendiği, objektif bir idari işlemin dava konusu yapılabilmesi için davacının bu işlemde hemen sonuç doğurabilecek ve zarar görecektir şeklinde etkilenmesinin şart olduğu, her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-a maddesinde iptal davasının sübjektif ehliyet koşulu 'menfaat ihlali' olarak yer almışken; bu koşul 4001 sayılı Yasayla; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması ve imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere 'kişisel hak ihlali' olarak değiştirilmiş ancak, bu düzenleme 21.09.1995 günlü ve E. 1995/27, K. 1995/47 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmişse de bu iptal kararının 'kişisel hak ihlali' şeklindeki tanıma yönelik olduğu, iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan 'menfaat ihlali' şartını ortadan kaldırmadığı" gerekçesiyle verilen ehliyet yönünden red kararını uygun bularak temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Vergi hukukunda ise menfaat ihlalinin kişisel olması şartı ile ilgili olarak VUK'un 377. maddesi ele alınabilir. Çünkü ilgili kanun hükmüne göre mükelleflerin veya kendisine vergi cezası kesilenlerin vergi davası açabileceği düzenlenmiştir. Bu kişilerin dışındakiler tarafından açılan davalar ehliyetsizlik nedeniyle reddedilmektedir. "...Elektronik Bilgi İşlem İthalat İhracat Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşya nedeniyle, gümrük müşaviri olan davacı Şirketin temsilcisi sıfatıyla beyannameyi imzalayan ...adına ek olarak tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisine vaki itirazın reddine ilişkin İzmir Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğünün 08.04.2009 gün ve 2009/76 sayılı işleminin yine ...adına tesis edildiği, anılan işlemin iptali istemiyle davacı Şirket tarafından açılan davada, Mahkemece, uyumsuzluğun esasının incelenmesi suretiyle iptal karar(ı) verildiği anlaşılmıştır. ...adına tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisine vaki itirazın reddine dair olup, anılan şahıs adına tesis edilen işlemin iptali istemiyle, ...Anonim Şirketince açılan

*davada, kendisi adına yapılan herhangi bir tahakkuk bulunmadığı gibi, başkası adına tesis edilen idari işlemin iptalini istemekte de menfaatinin olmadığı açıktır. Bu bakımdan, davanın, ehliyet yönünden usule uygun olarak açılıp açılmadığı hususu değerlendirilmeden, Mahkemece, işin esası hakkında verilen kararda isabet görülmemiştir.*⁶⁶⁷ VUK'un 377. maddesinde dava açabilecek kişiler yani subjektif ehliyet sahipleri açıkça düzenlendiği için vergi davalarında ayrıca menfaat ihlali şartının aranmasına gerek yoktur. Vergi hukukuyla ilgili kanunlar incelendiğinde(VUK ve AATUHK) ilgili hüküm dışında da dava açabilecek kimselerin düzenlendiği başka hükümlere rastlanmaktadır. Bu hükümlerle aslında dava açmak için gerekli menfaate sahip olanlar belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile kanun tarafından menfaat ilişkisi tayin edilmiştir.⁶⁶⁸ Alt başlıklarda kanunların ilgili hükümleri ayrıca ele alınacaktır.

1.1.2.3. Menfaatin Güncel Olması

Menfaatin güncel olması, menfaatin davanın açıldığı anda mevcut olması anlamına gelir.⁶⁶⁹ Ancak doktrin ve yargı kararlarında bu tanım tartışmalıdır. Çünkü davanın açıldığı tarihte var olan menfaatin dava açıldıktan sonra ortadan kalkması veya bir menfaatin ihlal edilme ihtimalinin olduğu durumlarda güncel menfaatin varlığından söz edilip edilemeyeceği konusunda görüş birliği yoktur.⁶⁷⁰

Dava açıldıktan sonra menfaatin ortadan kalkması halinde davanın ehliyet yönünden reddedilmesini savunan görüşe göre; menfaatin ortadan kalktığı durumlarda (hukuka aykırı bir durum olsa bile) yargıcın ehliyet yönünden davanın reddine karar vermesi gerekir; aksi halde halk davası uygulamasının da mümkün olacağını savunmak

⁶⁶⁷ D.7.D., 23.09.2014 tarih ve E. 2010/756, K. 2014/4099 sayılı kararı.

⁶⁶⁸ Candan, İYUK, s. 125.

⁶⁶⁹ Yenice-Esin, age., s. 489; Candan, İYUK, s. 121; Çelikkol, agm., s. 764.

⁶⁷⁰ Menfaatin güncelliğinin, her olayın kendi koşullarının ve özelliklerinin dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. Zabunoğlu, age., s.256-257.

gerekir.⁶⁷¹ Örneğin idarenin işlemini geri alması durumunda, idari işlem ihlalin gerçekleştiği andan itibaren ortadan kalkacağı için güncel bir menfaatten bahsedilmesi söz konusu olmaz.⁶⁷² Aksi görüşü savunanlara göre önemli olan davanın açıldığı tarihte menfaat ihlalinin gerçekleşmiş olmasıdır, dava boyunca menfaat ihlalinin devam etmesi gerekmez; çünkü iptal davası, kamu yararını ve hukuka uygunluğu gerçekleştirmek için vardır.⁶⁷³ Ayrıca davanın sonuçlanmasında davacının manevi menfaatinin olduğu da unutulmamalıdır.⁶⁷⁴ Doğmamış veya ileride doğacak bir menfaat⁶⁷⁵ ihlali içinse dava

⁶⁷¹ Candan, İYUK, s. 124; Akyürek, agm., s. 29-30; Onar, C. III, s. 1782.

⁶⁷² Alan, agm., s. 32; Sarıca, age., s. 27; Gözübüyük, age., s. 193-198.

⁶⁷³ Özdek, agm., s. 113-114; Zabunoğlu, age., s. 159; Yenice-Esin, age., s. 490; Sarıca, age., s. 41; Çelikkol, agm., s. 765; Alan, agm., s. 32.

⁶⁷⁴ Özdek, agm., s. 114.

⁶⁷⁵ Gözübüyük, age., s. 191; Yenice-Esin, age., s. 489; D.7.D., 30.04.1998 tarih ve E. 1997/1721, K. 1998/1669 sayılı kararı: "...yükümlü bankaca, zorunlu döviz devrine ilişkin olarak hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergileri ihtirazi kayılla ödendikten sonra açılan davalarda, sözü edilen işlemlerin vergiye tabi olmadığı yolunda verilen vergi mahkemesi kararlarına istinaden, ödenen bu vergilerin, bankanın diğer dönemlere ilişkin vergi borçlarından mahsup edildiği, ancak, Danıştay Yedinci Dairesince, zorunlu döviz devrinin vergiye tabi olacağı gerekçesiyle mahkeme kararlarının bozulmasından sonra, mahsup yapılan dönemlere ilişkin olup vadelerinde ödenmeyen banka ve sigorta muameleleri vergilerinin tahsili amacıyla tanzim olunan 09.07.1996 gün ve 2452 takip nolu ödeme emrinin tebliği üzerine 16.07.1996 tarihinde talep edilen vergilerin bankaca ödendiği ve aynı gün açılan davada, vergiler ihtilaf konusu yapılmaksızın, ödeme emrinde yazılı vade tarihinin, mahsup tarihlerine göre belirlendiği, bunun ise gecikme zammının mahsup tarihi esas alınarak hesaplandığı anlamına geldiği, oysa Danıştay'ın bozma kararından itibaren gecikme zammı tatbik edilmesi gerektiği, ödeme emrinin bu haliyle kesinleşmesi durumunda, ödeme emrinde

açılmaz; fakat yakın bir zamanda gerçekleşeceği kesin olan menfaat ihlali için menfaatin güncelliğinden söz edilebilir.⁶⁷⁶ Düzenleyici işlemlere karşı ilgililerin birel işlem uygulanmadan dava açabilmesi de bundan kaynaklanmaktadır.⁶⁷⁷

İhlal edilen menfaatin; güncel, meşru ve kişisel olmasına ilişkin şartlar kümülatif olarak mı aranacaktır? Örneğin menfaat ihlali meşruluk şartını taşımamasına rağmen diğer iki şart taşıyorsa ne olacaktır? Meşru olmayan bir menfaatin hukukça korunması mümkün değildir ve bu nedenle meşruluk şartının her uyumsuzluk için mutlaka aranması gerekir.⁶⁷⁸ Yani meşru bir menfaat ihlali olmazsa olmazdır. Ancak Danıştay'ın güncellik ve kişisellik şartlarına zaman zaman esnek yaklaştığı yukarıda ele alınmıştır. Hukuk devletinin ve idari işlemlerin yargısal denetiminin sağlanması adına meşruluk şartı dışındaki şartlara daha esnek yaklaşılması gereklidir. Menfaatin ihlal edilip edilmediği, şartların gerçekleşip gerçekleşmediği her somut olayda ayrıca değerlendirilmelidir.⁶⁷⁹

Ayrıca menfaate ilişkin üç şartında sağlandığı hallerde mahkemeler için bu durum menfaatin kesin olarak var olduğu anlamına mı gelecektir? Bu sorunun cevabı üç şartın da var olması durumunda kesin olarak dava açmaya yetecek menfaatin var

yer alan vade tarihlerinden itibaren gecikme zammı ödemek durumunda kalınacağından, vade tarihleri açısından yasaya aykırı olduğu iddiasıyla ödeme emrinin iptalinin talep edildiği, dava açma tarihinde gecikme zammı hesaplandığı ya da hesaplanan gecikme zammının tahsili yolunda işlem tesis edildiği hususunda herhangi bir bilgi, belge ve iddianın bulunmadığı anlaşılmıştır. ...ileride hesaplanacak gecikme zammının uygulanacağı sürelerde esas alınacağı endişesiyle, ödeme emrinde yer alan "vade tarihleri" açısından ödeme emrinin iptalinin talep edilmesinde davacının korunmaya değer hukuki menfaatinden, söz etmek mümkün değildir." biçimindedir.

⁶⁷⁶ Sarica, age., s. 41-42; Özdek, agm., s. 112; Yenice-Esin, age., s. 490.

⁶⁷⁷ Yenice-Esin, age., s. 490.

⁶⁷⁸ Bkz. Yenice-Esin, age., s. 484-485.

⁶⁷⁹ Yenice-Esin, age., s. 493.

olmayabileceğidir.⁶⁸⁰ Çünkü menfaat ihlali şartı, bir usul şartı olduğu için menfaat ihlalinin gerçekleşmiş olması davanın sonucuna etki etmez.⁶⁸¹

1.2. Tam Yargı Davalarında Subjektif Dava Ehliyeti

1.2.1. Genel Olarak

Tam yargı davaları İYUK'un 2. maddesinin b fıkrasına göre: "*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları*"dır. Aslında bu ifade tam yargı davasını tanımlamaktan ziyade kimlerin tam yargı davası açabileceği ortaya konmaktadır. Dolayısıyla tam yargı davasını, idari eylem ve işleminden⁶⁸² dolayı kişisel hakları muhtel olanlar⁶⁸³ yani kişisel hakları ihlal edilenler açabilir. Diğer bir ifade ile hak ihlali, tam yargı davalarında subjektif ehliyet için aranan şarttır.

1.2.2. Hak İhlali

Hak kelime anlamı ile adalet, adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç, dava veya iddiada gerçeğe uygunluk, doğruluk⁶⁸⁴ biçiminde tanımlanmaktadır. Hak kavramının⁶⁸⁵ dar ve geniş olmak üzere iki anlamı vardır; dar anlamda hak, belli bir kişinin sahip olduğu özel ve yoğun hukuki imkan; geniş anlamda

⁶⁸⁰ Alan, agm., s. 32.

⁶⁸¹ Onar, C. III, s. 1781; Sarıca, age., s. 43

⁶⁸² Ve bağlacı kullanılmış olsa bile idari işlem veya idari eylemden hakları zedelenenler tam yargı davası açabilecektir.

⁶⁸³Düzeni bozulmuş, bozuk anlamına gelmektedir, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa8e15bc91cb8.48199835, (Erişim tarihi: 14.03.2018).

⁶⁸⁴http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa7ca5d27a171.43843848, (Erişim tarihi: 13.03.2018).

⁶⁸⁵ Hak, kişinin sahip olduğu kudrettir(Sarıca, age., s. 29).

hak ise herkese tanınmış olan yoğun hukuki imkandır.⁶⁸⁶ Tam yargı davalarında hak ihlali davanın temelini oluşturmaktadır, hak ihlal edilmemişse dava reddedilirken; hak ihlalinin söz konusu olduğu durumlarda hak ihlali tazmin veya telafi edilir.⁶⁸⁷

Çalışmanın birinci bölümünde vergi davalarının nitelikleri ele alınırken kural olarak vergi davalarının iptal davası istisnaen de tam yargı davası niteliğine sahip olduğunu savunan görüşün diğer görüşlere göre daha yerinde olduğu ifade edilmiştir. İYUK'un 28. maddesinde iki halde vergi davasının tam yargı davası niteliği taşıdığı açıkça düzenlenmiştir.⁶⁸⁸ İlgili durumlar ilk bölümde ele alındığı için bu başlık altında tam yargı davasına konu olabilecek diğer durumlara yer verilecektir.

İdarenin vergileme alanındaki fiili nedeniyle ortaya zarar çıkması halinde tam yargı davası açılarak zararın tazmini istenebilir.⁶⁸⁹ Örneğin ihtiyati haciz dolayısıyla mal haczedilmiş ve haciz işlemi hukuka aykırı şekilde gerçekleştiği için ortaya bir zarar çıkmışsa⁶⁹⁰ (tasarruf hakkının sınırlanması, kullanılamaması veya malın idarece gerektiği şekilde korunmaması) bu zararın tazmini için tam yargı davası açılabilir.⁶⁹¹ Zararı tazmin etme yükümlülüğü o işlemi yapan idarededir.⁶⁹² AATUHK'nun 15. maddesinde bu konuda bir düzenleme olmasa da idare hukukunun genel ilkelerinden

⁶⁸⁶ Balta, Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I Genel Konular**, AÜHFY, Ankara, 1970/72, s. 204.

⁶⁸⁷ Onar, C. III, s. 1781.

⁶⁸⁸ Bkz. s. 13-14.

⁶⁸⁹ Özbalcı, age., s. 287-288.

⁶⁹⁰ Özbalcı, age., s. 287-288.

⁶⁹¹ Ayrıca verilen bu örneklerle sınırlı olmamak üzere vergi mahremiyetinin ihlali nedeniyle uğranılan maddi ve manevi zarar için veya hukuka aykırı olarak vergi tahsil edilmesi gibi durumlarda da tam yargı davası açılabilir.

⁶⁹² Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 95.

hareketle idarenin sorumluluğuna gidilebilir.⁶⁹³ Ayrıca ihtiyati haciz dolayısıyla haczedilen malın korunmaması nedeniyle ortaya çıkan zararın yine idarece tazmini gereklidir.

Subjektif ehliyet; iptal davasında menfaat ihlaliyken, tam yargı davasında hak ihlalidir. Vergi davalarında subjektif ehliyetin tespiti için öncelikle ilk bölümde yer verildiği gibi vergi davalarının niteliği hakkında bir kanıya varmak gereklidir. Ancak bunun yanı sıra VUK'ta ve AATUHK'nda yer alan düzenlemeler de dikkate alınmalıdır. Örneğin: *"213 sayılı Kanun'un 377 nci maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olması mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeye ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanun'un 2 nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır. ...tellallık harcının, davacı tarafından ödendiği, ihale kararının Lüleburgaz İcra Mahkemesince iptali üzerine ödenen tellallık harcının davacıya iadesine karar verildiği ve konunun, davalı idareye bildirilmesi üzerine, davalı idarece talebin reddine ilişkin olarak verilen ve davanın konusunu oluşturan cevabın, İcra Müdürlüğüne hitaben yazılsa da davacının kişisel ve güncel menfaatini açıkça etkilemesi nedeniyle davacıya yönelik olduğu anlaşılmaktadır. ...açılan davanın, esasının incelenerek bir karar verilmesi gerektiğinden davayı ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir."*⁶⁹⁴

1.3. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Subjektif Dava Ehliyeti

1.3.1. Genel Olarak

VUK'un beşinci kitabı vergi davaları hakkındadır. Vergi davalarında, kural olarak düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda menfaat ihlali aranırken⁶⁹⁵, birel

⁶⁹³ Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 95.

⁶⁹⁴ D.9.D., 12.05.2016 tarih ve E. 2014/3697, K. 2016/4121 sayılı kararı.

⁶⁹⁵ Yasalarla aksine düzenleme getirilmesi mümkündür örneğin: VUK, mükerrer m. 49.

işlemlere karşı açılan davalarda kural olarak yasalarda yer alan özel ehliyet koşulu aranır.⁶⁹⁶ Bu koşul VUK'un 377. maddesinin 1. fıkrasında: "*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*" biçiminde düzenlenmiştir. Mükelleflerin veya vergi cezası kesilenlerin, taraf ve dava ehliyeti dışında(objektif ehliyet), menfaatlerinin olup olmadığının incelenmesine gerek olmadan dava açabilecekleri düzenlenmiştir. İlgili kanun hükmü ile düzenlenenin subjektif ehliyet yani menfaat olduğu bir üst başlıkta da belirtilmişti.⁶⁹⁷

Ayrıca VUK'un 377. maddesinin 2. fıkrasına göre: "*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*" Dolayısıyla vergi dairesine ilişkin subjektif ehliyet için menfaat şartının aranmasına gerek yoktur. Çünkü kanunda yer alan bu düzenleme ile ayrıca dava açma ehliyetlerine sahip oldukları belirtilmiştir. Vergi dairesi, vergi dairesi başkanlıkları ve başkanlıkların olmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlükleridir.

VUK'un "Dava konusu" başlıklı 378. maddesine göre: "*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." İlgili düzenlemeden mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açmaları durumunda menfaatlerinin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

⁶⁹⁶ Canyaş, Ehliyet, s. 394, bkz. VUK, m. 377; AATUHK, m. 15, 58.

⁶⁹⁷ Candan, İYUK, s. 125.

1.3.2. Bireysel İşlemlerde Subjektif Dava Ehliyeti

1.3.2.1. Yükümlülerin Dava Ehliyeti⁶⁹⁸

VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasına göre yükümlü: “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” Diğer bir ifade ile yükümlü, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş ve vergi borcunu ödemekle yükümlü olan kişidir.⁶⁹⁹ Dolayısıyla yükümlü olmak için vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olması gereklidir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen, gerçek(vatandaş veya yabancı) veya tüzel kişiler(özel bir kişi veya resmi bir müessese) ile tüzel kişiliği olmayan topluluklar yükümlü olabilir.⁷⁰⁰

VUK'un 9. maddesine göre yükümlülük için kanuni ehliyet şart değildir.⁷⁰¹⁷⁰² Çünkü vergi hukukunda yer alan ehliyet şartı, ödeme gücü⁷⁰³ ile ilgilidir ve bu

⁶⁹⁸ Vergi kanunlarında genel olarak Arapça bir kavram olan mükellef terimi kullanılmasına rağmen çalışma kapsamında bütünlüğü sağlamak adına yükümlü terimi kullanılmaya çalışılacaktır.

⁶⁹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 74; ayrıca bkz. Saban, agt., s. 8, 78.

⁷⁰⁰ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 208.

⁷⁰¹ Genellikle fiil ehliyeti, kanuni ehliyet ile aynı anlamda kullanılsada, VUK'ta fiil ehliyeti kavramı yerine kanuni ehliyet kavramı kullanılarak; hak ve fiil ehliyetinin ikisininide kapsadığının anlatılmak istendiği yönünde bkz. Gerçek, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, C. 54, S. 3, Ankara, 2005, s. 163-164.

⁷⁰² Hak ve fiil ehliyeti olmayanların da vergi mükellefi olabileceği yönünde bkz. Gerçek, agm., s. 164.

⁷⁰³ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.76; “mali güç” ifadesi yönünde bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 211.

düzenleme vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir.⁷⁰⁴

VUK'un 377. maddesinde yükümlülerin tarh edilen vergilere karşı dava açabilecekleri açıkça düzenlenmiştir. Bu durumda yükümlülerin dava açma ehliyetine sahip olduğu tartışmasızdır. Ancak sorun VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenen, mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığına ilişkin hükümden çıkmaktadır. VUK'un 377. maddesinde sorumluların dava açabilecekleri ayrıca düzenlenmediği için sorumluların dava ehliyetlerinin olup olmadığına ilişkin var olan görüşler alt başlıkta incelenecektir. Ancak belirtmek gerekir ki vergi yükümlülüğü geniş anlamda sorumluluğu da kapsar; çünkü her vergi borçlusu kendi borcunda sorumlusudur.⁷⁰⁵

1.3.2.2. Sorumluların Dava Ehliyeti

VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasına göre sorumlu: "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap*⁷⁰⁶ *olan kişidir.*" ya da diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmemiş olsa da maddi ve/veya şekli ödevleri yerine getirmesi istenebilen üçüncü kişilerdir.⁷⁰⁷⁷⁰⁸ Vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.⁷⁰⁹

⁷⁰⁴ Gerçek, agm., s. 159.

⁷⁰⁵ Öncel, agm., s. 41.

⁷⁰⁶ Muhatap kavramının belirsiz olduğu yönünde bkz. Saban, agt., s. 175; muhatap terimi hakkında bkz. Şanver, Salih, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, Nihat Sami Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul, 1972, s. 5; muhatap kavramı kullanılarak fiil ehliyetinin yokluğunun, vergi sorumluluğu sıfatını kaldırmayacağını vurgulandığı yönünde bkz. Doğrusöz, Stopaj, s. 42.

⁷⁰⁷ Öncel, Mualla, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Hakkı Sur'a Armağan**, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1983, s. 41; Kumrulu, Ahmet, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına

Sorumlunun, sorumlu sıfatı nedeniyle yapılacak tarhiyat ve kesilecek vergi cezalarına karşı (VUK'un 377. maddesinin 1. fıkrasından hareketle) subjektif dava açma ehliyeti vardır.⁷¹⁰⁷¹¹ Ancak sorumluların subjektif dava açma ehliyetine sahip olduğuna ilişkin görüşler iki farklı yaklaşımdan doğmaktadır.⁷¹² İlk yaklaşımın hareket noktası İYUK'da yer alan düzenlemelerdir ve bu yaklaşımda VUK'un özel hükümleri göz ardı edilmektedir. Yani bu yaklaşım, İYUK'un 31. maddesi ile HMK'ya yapılan atıftan hareket ederek ehliyet hakkında HMK hükümlerinin uygulanacağını ve HMK'ya göre sorumluların kanuni ehliyeti yoksa dava açamayacaklarını savunur. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi VUK'un 9. maddesine göre kanuni ehliyeti olmayanlar da sorumlu olabilecektir. Bu noktadan hareket eden diğer yaklaşımın savunduğu görüşün temelinde, VUK'da yargılamaya ilişkin var olan hükümlerin, İYUK'daki hükümlere göre özel nitelik taşıması yatmaktadır.⁷¹³ Bu görüşe göre kanuni ehliyetleri olmasa da (VUK'un 9.

Dayanan Teselsül", TBBD, S. 32, Ankara, 1988, s. 419, (Teselsül); Gerçek, agm., s. 163.

⁷⁰⁸ Vergi sorumluluğunun iki anlamı vardır; geniş anlamda sorumluluk, hem maddi hem şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğu olanlar; dar anlamda sorumluluk ise başkasının vergi borçları için üçüncü kişinin sorumlu tutulmasıdır(Öncel, agm., s. 41-45; dar anlamda sorumluluk için teknik anlamda vergi sorumluluğu kavramının kullanıldığı yönünde bkz. Akkaya, Vergi Yargısı, s. 187). Çalışma kapsamında dar anlamda vergi sorumluluğu incelenecektir.

⁷⁰⁹ VUK, m. 9/1.

⁷¹⁰ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 198; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 240; Yaralı, agm., s. 544.

⁷¹¹ Kaneti, age., s. 282.

⁷¹² Akkaya, Vergi Yargısı, 193-194; Canyaş, Oytun, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 55-59, (Mali Müşavirler).

⁷¹³ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 193

maddesinden hareketle) sorumlular vergi işlemlerine karşı dava açma ehliyetine sahiptir.

VUK'un 378. maddesinin 1. fıkrasına göre: "...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır."⁷¹⁴ Kesintiyi yapacak üçüncü kişi yani vergi sorumlusu⁷¹⁵, vergi idaresi ile yükümlü dışında gerçek veya tüzel kişidir.⁷¹⁶ Ayrıca vergi kesenlerin, sorumlu olması için kanuni ehliyet şart değildir.⁷¹⁷ Vergi sorumlularının yaptığı tevkifata karşı dava açıp açamayacakları konusunda görüş birliği bulunmamaktadır.⁷¹⁸⁷¹⁹ Vergi kesenlerin, vergi sorumlusu sıfatıyla dava açma ehliyeti

⁷¹⁴ Ödeme yapan ve vergiyi kesenler, idari makam ve mercii olmamalarına rağmen idare adına bu kesintiyi yaptıkları ve kanunda açıkça düzenlendiği için dava açma hakkına sahiptir(Balcı, age., s. 55).

⁷¹⁵ Vergi kesen terimi için bkz. Doğrusöz, Stopaj, s. 1-2, 41.

⁷¹⁶ Doğrusöz, Stopaj, s. 1.

⁷¹⁷ Aliefendioğlu, Yılmaz, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)**, Ankara, 1975, s. 7.

⁷¹⁸ Vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergiler hakkında dava açma ehliyetinin olup olmadığı konusunda da farklı içtihatlar vardır(Öncel, agm., s. 53; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 197; Özbacı, age., s. 61; Saban, agt., s. 84, 87; Yaralı, Levent, Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, İÜHFM, C. 71, S. 2, 2013, s. 543).

⁷¹⁹ Tartışmanın vergi davalarının niteliğinden kaynaklandığı yönünde bkz. Soydan, Başar, Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme, YD, 11 Ocak 2012, S. 229, s. 300-307.

olduğunu savunan görüşler⁷²⁰; VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasına göre mükellef tabirinin sorumluları da kapsadığı ifadesine yer vererek, VUK'un 377. maddesine göre mükellefler gibi sorumlular da dava açma hakkına sahip olduğunu ileri sürerlerken, vergiyi ödenme mecburiyetinde olan sorumluların amme borçlusu olduğu gerekçesiyle de dava açma ehliyetlerinin olduğunu belirtmektedirler.⁷²¹ Ayrıca bu görüşü savunanlar, vergi davalarının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı ve bu nedenle İYUK'a göre iptal davası açmak için menfaatin ihlali şartı arandığı için sorumluların, menfaatlerini ihlal eden vergilendirme işlemlerine karşı iptal davası açabileceğini söylerler.⁷²²

Dava açma ehliyetinin olmadığını savunan görüşler⁷²³ ise vergi sorumlusunun vergiyi, vergi borçlusu adına ve onun malvarlığından ödemesi nedeniyle(bazı haller dışında) kendi malvarlığında bir azalma meydana gelmediğini ve bundan dolayı da vergi yükümlüsünün sahip olduğu her hakka sahip olamayacağını ileri sürer ve VUK'un 377. maddesinde vergi sorumlularının dava açma ehliyeti düzenlenmediğini, bu nedenle

⁷²⁰ Öncel, agm., s. 53; Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 83; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 198; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 239; Aliefendioğlu, age., s. 10; Saban, agt., s. 83; Gerçek, agm., s. 166; Canyaş, Ehliyet, s. 401.

⁷²¹ Gerçek, agm., s. 165; bu görüşün yasal dayanağı AATUHK'nın 3. maddesinde yer alan vergi sorumlularının da amme borçlusu olduğuna ilişkin düzenlemedir.

⁷²² Fazla ya da yanlış ödenen vergi nedeniyle yükümlünün, vergi sorumlusunun kusur sorumluluğuna gitmesi söz konusu olduğu için iptal davası açması açısından menfaati vardır bkz. Akkaya, Vergi Yargısı, s. 196; Soydan, agm. s. 307; vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergiyi yükümlüye rücu etme imkanı nedeniyle iptal davası açmasında menfaati olduğu yönünde bkz. Karakoç, Vergi Hukuku, s. 218.

⁷²³ Kaneti, age., s. 241-242; Doğrusöz, Stopaj, s. 48; Erginay, age., s. 70; Kızılot, age., s. 346.

de İYUK'tan hareketle vergi uyuşmazlıklarının tam yargı davasına vücut verdiğini ve sadece hakları muhtel olanlarca dava açılabileceğini görüşlerine eklerler.⁷²⁴

Bunun yanı sıra tartışmalı olan husus; vergi kesintisi, vergi dairesince iade⁷²⁵ edilmişse ve vergi dairesince tekrar isteniyorsa, istemin kime yapılacaktır. Uygulamada, iade edilen vergi kesintisi vergi sorumlusundan talep edilmektedir. Bir görüş, görevini yerine getirmiş sorumlunun kanuni bir düzenleme olmadan vergi idaresinin hatalı uygulamasından dolayı sorumlu tutulamacağını savunur.⁷²⁶ Ancak yapılan tevkifatın

⁷²⁴ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 218; vergi kesenin, yükümlünün vekili olmadığı için İYUK 15/1-d uyarınca davanın 30 gün içinde bizzat veya avukat aracılığıyla açılması gerekçesiyle dilekçesinin reddedileceği yönünde bkz. Doğrusöz, Stopaj, s. 48; Kaneti, age., s. 241.

⁷²⁵ D.7.D., 25.12.1995 tarih ve E. 1993/5495, K. 1995/5622 sayılı kararı: "...yükümlü kooperatifin ...A.Ş.'den satın aldığı arsanın teslimi sırasında, 150 m2 den küçük konut teslimlerinin vergiden muaf olduğundan bahisle 1991 yılının Haziran, Temmuz ve Ağustos ile 1993 yılının Nisan dönemlerinde ödediği katma değer vergilerinin ret ve iadesi istemiyle açılmış, mahkemece, 1993 yılının Nisan döneminde ödenen katma değer vergisinin iadesi istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına, arsanın teslimi sırasında ödenen diğer dönemlere ilişkin katma değer vergisinin iadesi isteminin ise, ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir. Temyiz yoluna başvurulmuş ve temyiz incelemesinde ...A.Ş. tarafından ...mevkiindeki 500.000 m2 lik arsanın 65.000.000.000.- TL. bedelle, ...Konut Kooperatifleri Birliğine satıldığı ve satışa ilişkin katma değer vergisinin, kooperatiften tahsil edilerek ...A.Ş. tarafından vergi dairesine yatırıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasa hükmüne göre mükellef, katma değer vergisini vergi dairesine kendi adına yatıran ...A.Ş. olduğundan, davanın da ...A.Ş. tarafından açılması gerekmektedir." biçimdedir.

⁷²⁶ Aliefendioğlu, age., s. 37; Doğrusöz, Stopaj, s. 50.

vergi sorumlusunun, mal varlığını etkilemesi⁷²⁷ yani ikame mekanizmasının işlemesi⁷²⁸ halinde dava açma ehliyetine sahip olduğunu kabul eder.⁷²⁹ Diğer bir görüşse; iade edilen verginin, vergi idaresince tekrar istenmesinin verginin mükerrerliğine neden olacağını, iadenin vergiyi doğuran bir olay olmadığını ve idari bir işlem olan vergilendirmenin, idarenin işlemi ile ortadan kaldırılmasının dayanak gösterilerek aynı sebeple tekrar vergi istenmesinin kanunilik ve öngörülebilirlik ilkesine aykırı olduğunu belirtir.⁷³⁰⁷³¹

Tartışmalı olan bir diğer husus sorumluların, vergi işlemlerinde hata⁷³² olması durumunda hata düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı, hata düzeltme talebinde bulunabiliyorlarsa ve bu talepleri reddedilmişse dava açıp açamayacaklarına ilişkindir. VUK'un 122. maddesinin 1. fıkrasında sadece mükelleflerin düzeltme talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla da eski tarihli bazı içtihat ve muktezalarda, kendisinden fazla vergi istenen yahut alınan kişilerin sorumlu değil yükümlüler olduğu

⁷²⁷ Örneğin: GVK, m. 96/2; Doğrusöz, Stopaj, s. 49-50.

⁷²⁸ Örneğin tevkifatla yükümlü olan sorumlunun tevkifat yapmaması durumunda, vergi dairesinin sorumlu hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapması(Kaneti, age., s. 85); Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 83-84; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 198.

⁷²⁹ Öncel, agm., s. 53; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 832.

⁷³⁰ Aliefendioğlu, age., s. 37-38.

⁷³¹ Kanuna uygun olarak yapılmış tevkifata rağmen vergi idaresi, vergiyi iade etmişse, iade ettiği vergiyi hata düzeltme yoluyla tekrar isteyemez(Aliefendioğlu, age., s. 38-39).

⁷³² Bkz. Kumrulu, Ahmet, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979; Öncel, agm., s. 53-54; Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 83-84; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 241-242.

gerekçesiyle, sorumluların düzeltme talebinde bulunamayacağı ifade edilmektedir.⁷³³ Ancak VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasına göre mükellef tabirinin sorumluları da kapsayacağı unutulmamalıdır. İlgili kanun hükmünden hareketle sorumlular da mükellefler gibi hata düzeltme talebinde bulunabilecektir.⁷³⁴⁷³⁵ Buna göre hata düzeltme talebi reddedilen sorumluların red kararına karşı da dava açma ehliyetleri vardır.⁷³⁶

⁷³³ Öncel, agm., s. 53; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 199; Saban, agt., s. 91; Gerçek, agm., s. 166-167; Doğrusöz, Stopaj, s. 46.

⁷³⁴ Öncel, agm., s. 53; Akkaya, Vergi Yargısı, s. 202; Canyaş, Ehliyet, s. 401; sorumluların düzeltme talebinde bulunamayacağı yönünde bkz. Doğrusöz, Stopaj, s. 46-47.

⁷³⁵ DVDDK, 22.04.1994 tarih ve E. 1993/118, K. 1994/195 sayılı kararı: *"Paydaşı ve yönetim kurulu üyesi bulunduğu anonim şirketin 1984 takvim yılına ilişkin kurumlar, vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden verginin ödenmemesi nedeniyle davacıdan istenmesi üzerine düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi yolunda kurulan işlemi iptal eden Danıştay Dördüncü Daire kararı temyiz edilmiştir. ...düzeltme ve şikayet yolunun vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan sorumlular tarafından da izlenebileceği açıktır. Dosyanın incelenmesinden, anonim şirketin vergi borcundan dolayı sorumlu sıfatıyla duyurulan ödeme emrine karşı dava açma süresini geçirdikten sonra istenen verginin tahakkuk ettiği beyannamenin şirket yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı ve tüm pay senetlerini devrederek şirketle ilgisinin kesildiği 31.08.1984 gününden ve bu durumun Ticaret Sicil Gazetesinde duyurulduğu 07.02.1985 gününden sonra verildiği, dolayısıyla vergilendirme hatası yapıldığı iddiasıyla düzeltme isteyen davacının, bu isteminin reddi yolundaki işleme karşı dava açtığı anlaşılmaktadır. Vergilendirme hatalarını tanımlayan Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin (1) işaretli fıkrasında verginin, asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi mükellefin şahsında hata kabul edilmiştir. Yasaca sorumlu tutulamayacak bir*

Ayrıca sorumluların ihtirazi kayıtlı beyan vermesi halinde tarh edilen vergi için (yükümlüler gibi) yargı yollarına başvurusu mümkündür.⁷³⁷ DVDDK'nın kararında: *“Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanması nedeniyle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı Kanunun 377 ve 378'inci maddelerine göre dava açmaları olanaklı görüldüğünden, davayı, vergi sorumlusu olarak davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararının hukuka uygun olmadığı”* ifadesine yer verilmiştir.⁷³⁸

1.3.2.3. Fiili Yükümlülerin Dava Ehliyeti

Vergiye doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen kişi kanuni yükümlüdür, buna karşın iktisadi ilişkiler dolayısıyla kanuni yükümlünün vergi yükü; kendisine aktarılan,

kişinin sorumlu sıfatıyla izlendiği durumlarda da aynı hataya dayanılarak düzeltme istenebileceğinden. Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak borçlu şirketin yönetim kurulu üyeliğinden ve pay senetlerini devrederek paydaşlığından ayrıldığı duyurulan davacının, sonraki yönetim kurulu tarafından yasal süresinde verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi borcunun ödenmemesinden Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu tutulması yasaya uygun görülmemiştir.” biçimindedir.

⁷³⁶ Aksi görüşün benimsenmesi halinde, hata düzeltme talebinde bulunamayan vergi sorumlusunun, hata düzeltme talebinin reddi üzerine de dava açma ehliyetinin olmadığı savunulacağı düşünülmektedir.

⁷³⁷ Aliefendioğlu, age., s. 10; kural olarak yükümlüleri doğrudan ilgilendiren ödemelerden yapılan tevkifat için vergi sorumlularının, ihtirazi kayıtlı beyanname veremeyeceği yönünde bkz. Doğrusöz, Stopaj, s. 49.

⁷³⁸ DVDDK, 12.10.2011 tarih ve E. 2011/390, K. 2011/583 sayılı kararı; aynı yönde DVDDK, 12.10.2011 tarih ve E. 2011/477, K. 2011/585 sayılı kararı.

yansıtılan kişilere fiili yükümlü veya vergi taşıyıcısı denir.⁷³⁹ Stopaj yani verginin kaynakta kesilmesi ile verginin yansıtılması karıştırılmamalıdır. Çünkü vergiyi yansıtan sorumlu değil kanuni yükümlüdür; oysa stopajda sorumlu kaynakta kesinti yaparak yükümlü hesabına ve kendi adına hareket etmektedir.⁷⁴⁰ Ancak unutulmamalıdır ki vergi, yansımaya yoluyla başkasına yansıtılsa da vergi yükümlüsü, kanuni yükümlüdür. Dolayısıyla da vergi dairelerinin muhatabı fiili yükümlüler değil, vergilendirmeden doğan hakları kullanan ve ödevleri yerine getiren kanuni yükümlülerdir.⁷⁴¹ Ayrıca VUK'un 377. maddesi gereğince fiili yükümlülerin tarh işlemine karşı subjektif dava ehliyeti yoktur.⁷⁴²

1.3.2.4. Üçüncü Kişi Ödevlilerin Dava Ehliyeti(Vergisel Sorumluluk)⁷⁴³

Bilgi ve belge verme ödevi olanlar⁷⁴⁴ ile 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler⁷⁴⁵; yani kanunlar ile kendilerine yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde vergisel yaptırım uygulanmasını gerektirecek ödevler yüklenmiş olanlar, üçüncü kişi vergi ödevlileridir.⁷⁴⁶ Üçüncü kişi ödevliler yani vergisel sorumlular ile vergi sorumluları

⁷³⁹ Kaneti, age., s. 95-96; Kumrulu, Teselsül, s. 418; Saban, agt., s. 12.

⁷⁴⁰ Bkz. Aliefendioğlu, age., s. 13-17.

⁷⁴¹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 209.

⁷⁴² Canyaş, Ehliyet, s. 399; Aliefendioğlu, age., s. 15.

⁷⁴³ Bu ifade VUK'ta değil, kaynak kanun olan Alman Vergi Usul Yasasında tanımlanmıştır; ancak hukukumuzda tanımlanmamış olması üçüncü kişi ödevlilerin olmadığı anlamına gelmeyeceği yönünde bkz. Akkaya, Vergi Yargısı, s. 202, dn. 40; Canyaş, Mali Müşavirler, s. 28-29; Ehliyet, s. 401-402.

⁷⁴⁴ VUK, m. 148, 149 vb.

⁷⁴⁵ Bkz. Canyaş, Mali Müşavirler, s. 93 vd.

⁷⁴⁶ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 189; Özbalcı, age., s. 61.

birbirinden farklı kavramlardır ve birbirleriyle karıştırılmamalıdır.⁷⁴⁷ Üçüncü kişi ödevlilerin sorumluluğu maddi veya şekli ödev dışında bilgi ve belge vermeye ilişkin vergi sorumlularının maddi ve/veya şekli ödevleri vardır.

VUK'un mükerrer 227. maddesinin 3. fıkrasına göre: "...beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." Ayrıca 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında da: "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. ...".⁷⁴⁸ Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğunun tarh aşamasında mı yoksa tahsil aşamasında mı başladığını tespit etmek dava ehliyeti açısından önemlidir. Tarh aşamasında sorumluluğun doğmuş olmasının kabul edilmesi halinde yükümlünün borcu için yeminli mali müşavire tarhiyat yapılabilir ve bu kabul tahsil aşamasında, vergilendirme işlemine karşı ileri sürülemeyecek iddiaların da ortaya konulabilmesi anlamına gelmektedir; ancak bu kabulde tarhiyatın yükümlü dışındakilere yapılabilmesi için kanunda özel olarak düzenlenmesi kuralına aykırı olur.⁷⁴⁹ Sorumluluğun tahsil aşamasına ilişkin olduğunun kabul edilmesi halinde ise tasdik ödevinin yerine getirilmemesi sonucu meydana gelen müteselsil sorumluluğun vergi borcu ödeme değil

⁷⁴⁷ Canyaş, Mali Müşavirler, s. 71.

⁷⁴⁸ Bkz. Saban, Nihal, "3568 Ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler, Ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu Ve Sorumluluk", VSD, Mayıs 1995, S. 80, s. 110-126, (Meslek Mensupları).

⁷⁴⁹ Canyaş, Mali Müşavirler, s. 197.

de bir yaptırım olduğundan hareketle yeminli mali müşavir, yükümlünün borcunun olmadığını değil, tasdik ödevini gerekli şekilde yerine getirdiğini ve borcu olmadığı iddiası ile ileri sürecektir.⁷⁵⁰

Ayrıca bilgi verme ödevini yerine getirmeyen üçüncü kişi ödevliler hakkında usulsüzlük cezası kesileceği için, kesilen bu ceza hakkında açacakları davada subjektif ehliyet sahibi iken(VUK'un 377. maddesinden hareketle), 3568 sayılı Kanun kapsamında olan üçüncü kişi ödevliler hakkında, VUK'ta ayrıca bir düzenleme olmadığı için genel kanun niteliğinde olan İYUK'un 2. maddesinde düzenlenmiş bulunan menfaat şartı aranacaktır.⁷⁵¹⁷⁵²

1.4. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Kapsamında

Subjektif Dava Ehliyeti

6183 sayılı Kanunda subjektif ehliyet hakkında var olan hükümler ile haciz ve tecil işlemlerine karşı açılacak davalar için ayrı bir subjektif dava ehliyetinin öngörülüp öngörülmediği alt başlıklarda incelenecektir.

1.4.1. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla AATUHK'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. İhtiyati haczin uygulanması için bir kamu alacağı

⁷⁵⁰ Canyaş, Mali Müşavirler, s. 200-201.

⁷⁵¹ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 196, 207.

⁷⁵² Üçüncü kişi ödevlilerin; vergi cezasına doğrudan muhatap olanlar ve vergi ödevlerini yerine getirmemelerinin yaptırımı başkasına göre belirlenenler olarak iki grupta incelenmesi gerektiği, ilk grupta yer alanların VUK 377'de hareketle dava açmasının mümkün olduğu; ancak ikinci grubun 377 de düzenlenenler arasına girmediği(vergi sorumluları da dahil) gerekçesiyle İYUK'un 2. maddesi gereğince menfaatlerinin ihlal edildiği durumlarda dava açma ehliyetlerinin olduğu yönünde bkz. Canyaş, Mali Müşavirler, s. 88-89.

olmalı, alacağın tahsilinin tehlikeye düşebileceği durumlar bulunmalı⁷⁵³ ve alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı gerekmektedir.⁷⁵⁴⁷⁵⁵ İhtiyati haciz özel hukuktaki uygulamanın aksine mahkeme kararı olmadan gerekli koşullar oluştuğunda idare tarafından uygulanabilmektedir.⁷⁵⁶ Bir idari işlem olduğu açık olan ihtiyati haciz hakkında AATUHK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasına göre: "*Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu*⁷⁵⁷ *nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.*" Bu düzenleme ile ihtiyati haciz uygulananların dava açma ehliyetine sahip oldukları ayrıca belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile ihtiyati haciz uygulanan gerçek veya tüzel kişiler ile kanuni temsilcileri veya mirasçıları ihtiyati hacze karşı dava açabilir.⁷⁵⁸ Böyle bir kanun hükmü olmasaydı da idari işlem niteliğinde olan ihtiyati haciz hakkında iptal davası açılabilir ve subjektif ehliyet şartı olan menfaat ihlali de gerçekleşmiş olduğu için dava ehliyeti açısından bir sorun yaşanmazdı. AATUHK'da ihtiyati hacze ilişkin yer alan hüküm özel bir kanun

⁷⁵³ AATUHK'nun 13. maddesinde bu haller yedi bent halinde sayılmıştır.

⁷⁵⁴ AATUHK, m. 13.

⁷⁵⁵ Mutluer, age, s. 78.

⁷⁵⁶ Onar, C. III, s. 1655.

⁷⁵⁷ 2576 sayılı Kanunun 13. maddesine göre itiraz komisyonu deyimi, vergi mahkemesi anlamına gelir.

⁷⁵⁸ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 80; Candan, İYUK, s. 130; Kızılot, age., s. 458.

hükmü olduğu için ihtiyati haciz uygulananlar menfaat ihlali şartı aranmaksızın(subjektif ehliyet şartı ayrıca düzenlendiği için) dava açabilir.⁷⁵⁹

1.4.2. Ödeme Emri

Ödeme emri, borçlunun kamu alacağını ödemeye çağrılmasına ilişkin yazılı bildirimdir.⁷⁶⁰ AATUHK'nun 55. maddesinin 1. fıkrasına göre: “*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.*”

AATUHK'nun 58. maddesinin 1. fıkrasında: “*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu*⁷⁶¹ *nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” ifadesi ile ödeme emrine karşı dava açma ehliyetine sahip olanlar özel bir kanun hükmü ile düzenlenmiştir. Böylelikle İYUK'un 2. maddesine göre ödeme emrinin iptaline karşı dava açmak için menfaat ihlali şartının aranmasına gerek kalmamıştır. Ancak ödeme emri idari bir işlem niteliğini taşıdığı için bu konuda AATUHK'da bir düzenleme olmasaydı da (İYUK'un 2. maddesinden hareketle) menafaati ihlal edilenler dava açma ehliyetine sahip olacaktı.

⁷⁵⁹ İhtiyati haciz, ödeme emri, haciz, tecil gibi hallerde AATUHK'da özel ehliyet koşulu öngörüldüğü için İYUK'un 2. maddesinde yer alan menfaat ihlali koşulu aranmayacaktır(Canyaş, Ehliyet, s. 403); bu belirlemenin subjektif ehliyet koşulu daraltması nedeniyle hukuk devletinin niteliğine uygun olmadığı yönünde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 403.

⁷⁶⁰ Kumrulu, Ahmet, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı**, Ankara, 1981, s. 661, (Vergi İcra Hukuku).

⁷⁶¹ 2576 sayılı Kanunun 13. maddesine göre itiraz komisyonu deyimi, vergi mahkemesi anlamına gelir.

1.4.3. Haciz

Haciz, kamu alacağının ödenmesi için borçlunun mallarına veya alacaklarına el konulmasıdır. AATUHK'nun 62. maddesinde: *“Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek”* miktarın haczolanması olarak tanımlanmıştır. Haciz işlemi yükümlendirici⁷⁶² bir idari işlemdir.⁷⁶³ Bu nedenle mal veya alacaklarına haciz konulan boçlu haciz işlemine karşı iptal davası açabilir. AATUHK'nda haciz işlemine karşı dava açabileceklere ilişkin ayrı bir kanuni düzenleme bulunmadığı için İYUK'un 2. maddesinden hareketle haciz işlemi nedeniyle menfaati ihlal edilenler iptal davası açabilir. Mallarına veya alacaklarına haciz konulan borçlunun iptal davası açmada menfaatinin olduğu yani subjektif dava ehliyetinin olduğu açıktır.

1.4.1. Tecil

Tecil, erteleme anlamına gelmektedir.⁷⁶⁴ AATUHK'nun 48. maddesinin 1. fıkrasına göre: *“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolanmış malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse ...amme alacağı ...tecil olunabilir.”*

AATUHK'nda tecil talebinin reddi halinde dava açabileceklere ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Tecil talebinin reddi idari bir işlem olduğu için İYUK'un 2. maddesinden hareketle menfaati ihlal edilenler tecil işlemine karşı iptal davası açabilecektir.

⁷⁶² Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 165.

⁷⁶³ Çağan, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHFY No: 389, Sevinç Matbaası, 1975, Ankara, s. 101-102.

⁷⁶⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ad5f43b4bbee6.00371916, (Erişim Tarihi: 17.04.2018).

1. HUSUMET⁷⁶⁵⁷⁶⁶

Davada taraf olarak gösterilen kişiler o dava ile ilgili midir⁷⁶⁷ sorusunun cevabı husumet kavramının tanımını verir.⁷⁶⁸ Yani husumet ile dava konusu ve taraflar arasındaki ilişki anlatılmak istenir. Taraf ve dava ehliyeti, davaya taraf olanların kişilikleri ile ilgiliyken; husumet davanın konusu olan subjektif hakka ilişkindir.⁷⁶⁹⁷⁷⁰ Husumet aktif ve pasif husumet olarak ikiye ayrılır; aktif husumet, subjektif hakkı dava etme yetkisine sahip olan kişiyi yani davacıyı ifade etmekteyken; pasif husumet subjektif hak kendisinden istenen kişiyi yani davalıyı ifade eder.⁷⁷¹

⁷⁶⁵ Husumet kavramı yerine sıfat kavramının kullanılması yönünde bkz. Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 227-228.

⁷⁶⁶ Bir görüşe göre husumet ve subjektif ehliyet eş anlamlıdır; çünkü subjektif ehliyet koşulu davacı ile idari işlem/eylem arasındaki bağlantıya ilişkindir bu yönde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 391.

⁷⁶⁷ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 212.

⁷⁶⁸ Ama bu soru idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında sadece davalı için sorulmalıdır.

⁷⁶⁹ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 228.

⁷⁷⁰ Y.3.H.D., 18.05.2018 tarih ve E. 2017/9812, K. 2018/5461: “...*Taraf sıfatı(Husumet), maddi hukuka göre belirlenen, bir sübjektif hakkı dava etme yetkisini ya da bir sübjektif hakkın davalı olarak talep edilebilme yetkisini gösteren bir kavramdır. Dava şartı olan taraf ehliyeti, dava ehliyeti ve davayı takip yetkisi, davanın taraflarının kişilikleriyle ilgili olduğu halde, taraf sıfatı dava konusu sübjektif hakka ilişkindir. Davacı tarafta yer alan taraf için aktif dava sıfatı, davalı tarafta yer alan taraf için pasif dava sıfatından söz edilebilir. Uygulamada, “sıfat” yerine “husumet” terimi de kullanılmaktadır. ...*” biçimindedir.

⁷⁷¹ Kuru-Arslan-Yılmaz, Medeni Usul, s. 228.

Daha öncede ifade edildiği gibi İYUK'un 31. maddesi ile HMK'ya atıf yapılan hükümler idari yargı düzenine uyduğu ölçüde uygulanmalıdır. Kural olarak idari yargıda davalı idaredir. Bu nedenle iptal davasının gerçek kişiye karşı açılması durumunda Danıştay tarafından hasım düzeltme kararı verilmektedir.⁷⁷²⁷⁷³

⁷⁷² Tosun-Tan, agm., s. 833.

⁷⁷³ D.10.D., 26.11.2008 tarih ve E. 2006/7165, K. 2008/8312 sayılı kararı: "...İdari yargı yerinin, gerçek kişi yönünden davayı görev yönünden reddetmesi, davalı komumuna alınan idare yönünden ise, yukarıda aktarılan açıklamalar doğrultusunda tazmin sorumluluğunun bulunup bulunmadığını inceleyerek uyumsuzluğun esasını çözümlemesi gerekmektedir. ...Bakılan davada, hizmetin yürütülmesinde hizmet kusuru bulunduğuna yönelik iddialarının olması, davacının kolunun mühürlenmesi işleminin idari nitelik taşıması nedeniyle, Adalet Bakanlığının dava dilekçesinde 'davalı' olarak gösterilen kişinin yanında hasım komumuna alınarak, dosyanın Adalet Bakanlığı yönünden tekemmül ettirildikten sonra karar verilmesi ve İdari Yargılama Usulü Kanununa göre gerçek kişiler aleyhine açılan davaların idari yargı yerlerinde görülüp çözümlenmesi mümkün olmadığından bu konuda ayrıca bir karar verilmesi gereklidir."; D.7.D., 14.11.2005 tarih ve E. 2003/2541, K. 2005/2716 sayılı kararı: "...davacı tarafından, 03.05.1989 tarihli noter senedi ile ...'ya satılan araca ilişkin motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyet kaydının iptaliyle vergi borçlarının ...'ya yüklenmesi istemiyle ve ...husumetiyle açılan davada, husumeti ...Vergi Dairesi Müdürlüğüne yöneltmek suretiyle, mükellefiyet kaydının iptaline, davanın vergi borcuna ilişkin kısmı hakkında ise karar verilmesine yer olmadığına hükmeden vergi mahkemesi kararının, iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istenmektedir. ...İdari yargı yerinde yargısal yöntemlerle hukuka uygunluğu denetlenen faaliyet, kamu idaresine ait bulunduğundan, bu denetimi konu edinen davanın davalısı, değişmez bir biçimde idaredir. Yani, özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinin kendi aralarında doğan uyumsuzluklar nedeniyle, birbirlerine karşı açmış oldukları davalar, idari yargı düzeninin görev alanı dışında

İdari yargıda husumet, davalının husumeti yani pasif husumet olarak anlaşılmaktadır.⁷⁷⁴ Çünkü idari davaların ve dolayısıyla da vergi davalarının konusu idarenin, idari bir işlemi ve/veya eylemidir. İdari davalarda, davalı olarak gösterilen idareye ait bir subjektif hakkın varlığından söz edilemez. Belki de bu düşünceden hareketle İYUK'un 31. maddesinde husumet için HMK'ya atıf yapılmamıştır. Dolayısıyla husumet kavramı içtihatlarla şekillenmiştir.⁷⁷⁵

HMK' da yer alan taraf ve dava ehliyetine ilişkin hükümler, kural olarak sadece davacı için uygulanabilir, idari yargıda davalı idare olduğu için HMK'da yer alan davalıya ilişkin hükümlerin, davalı açısından idari yargıda uygulanması mümkün değildir.⁷⁷⁶ İdarenin taraf ve dava ehliyeti, HMK ile değil kamu hukuku kuralları ile düzenlenmiştir.⁷⁷⁷ Dolayısıyla İYUK'un 31. maddesi ile ehliyeteye yapılan atıf dava açma ehliyetine ilişkindir; çünkü kural Devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının dava ehliyetinin kanunla belirlenmesidir.⁷⁷⁸ Bu durumu davalı olabilme ehliyetinin yani husumetin İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasının f bendinde düzenlenmiş olması da

kalır. ...Olayda da, gerçek kişi hasım olarak gösterilerek açılan davaya ilişkin dilekçenin, bahsedilen şekilde incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, husumetin doğrudan vergi dairesi müdürlüğüne yöneltilmesi suretiyle uyumsuzluğun esasını inceleyen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” ; kararın alınmasında bir etkisi olmayan mükellef veya vergi dairesinin hasım olarak gösterilmesinin gerekmesi, takdir komisyonunun hukuka aykırı kararlarının onlara yüklenmesi anlamına geleceği yönünde bkz. Candan, Takdir Komisyonu, s. 11.

⁷⁷⁴ Çelikkol, agm., s. 750.

⁷⁷⁵ Kaplan, age., s. 361.

⁷⁷⁶ Yenice-Esin, age., s. 456; Çelikkol, agm., s. 750, 767; Özdek, agm., s. 99; aksi görüş için bkz. Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, s. 65; Canyaş, Ehliyet, s. 391.

⁷⁷⁷ Çelikkol, agm., s. 750.

⁷⁷⁸ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 192; Saban, agt., s. 86.

ortaya koymaktadır.⁷⁷⁹ İYUK'un 15. maddesinin 1. fıkrasının c bendine göre: “3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine⁷⁸⁰” karar verilmektedir. Kısacası idari yargıda ve vergi yargılamasında husumet kavramı ile ifade edilmek istenen pasif husumet yani davalının husumetidir.⁷⁸¹ Çünkü husumetin idari yargıda davacıyı da kapsadığını düşünürsek, İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasının f bendinin aktif husumet yani davacı için de uygulanmasının mümkün olduğunun düşünülmesi gerekir. Kısacası bu hükmün davacı için uygulanması mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle de aksi görüş olmasına rağmen⁷⁸² husumet kavramı idare

⁷⁷⁹ Akkaya, Vergi Yargısı, s. 192.

⁷⁸⁰ İptal davaları objektif nitelik taşıdığı için medeni usul yargılamasında olduğu gibi hasmın tespiti büyük bir önem taşımaz(Onar, C. III, s. 1783-1784); ancak davalının doğru tespitinin, işlemin tesis nedenini, dayandığı delilleri öğrenmek açısından önemli olduğu da ayrıca belirtilmiştir(Onar, C. III, s. 1783; Alan, agm., s. 33). Kanun maddesinde, hasım gösterilmeden veya yanlış hasma karşı açılan davalarda, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğ edileceği açıkça belirtilmiştir; ancak bir görüşe göre hasımsız dava açılmayacağı ilkesinden hareketle, hasımsız dava açılması durumunda dava reddedilmelidir(Bkz., Zabunoğlu, age., s. 500).

⁷⁸¹ Canyaş, Mali Müşavirler, s. 55.

⁷⁸² Subjektif ehliyet ve husumetin aynı anlamı taşıdığı görüşünden hareketle bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 391; ayrıca bkz. DİBGK, 08.03.1979 tarih ve E. 1971/1, K. 1979/1 sayılı kararında: “Bilindiği gibi husumet, bir davanın açılması üzerine davalıyla davacı arasında meydana gelen yargısal ilişkiyi ifade eder. Husumet Ehliyeti, yani taraf ehliyeti öğretide olumlu ve olumsuz olmak üzere ikiye ayrılmakta ve belirli bir davayı açmak ve takip etmek iktidar ve selahiyetine olumlu, açılan bir davada davalı sıfatıyla hareket etmek selahiyet ve mecburiyetine de olumsuz husumet veya «Husumet tevcihi» adı verilmektedir. Demek oluyor ki husumet deyimi davacı ve davalıyı içeren geniş

hukuku ve dolayısıyla da vergi hukuku açısından sadece davalı olabilme yeteneği ile ilgilidir.

İptal davasının konusu idari işlemlerdir(yani aslında husumet idari işleme karşıdır); ancak husumet, işleme karşı yöneltilemediği için işlemi tesis eden idareye yöneltilir.⁷⁸³ Kararı alan ve yürüten farklı idari birimlerse bu durumda kararı yürüten yani uygulayan idari birim davalı olarak gösterilmelidir.⁷⁸⁴ Tam yargı davalarında ise husumet eylemin adına yapıldığı idari makama yöneltilmelidir.⁷⁸⁵ İdari makamın, yani davalının tam yargı davalarında tespiti önemlidir; çünkü mahkemenin yargılama sonucunda davalıyı edime mahkum etmesi söz konusu olabilmektedir.⁷⁸⁶

Kural olarak vergi davalarında husumet, vergiyi tarh eden ve/veya vergi cezası kesen idareye yöneltileceği için husumetin tesbitinde sorun ile karşılaşılmaz.⁷⁸⁷ Ancak bu konuda da akla gelen soru vergi idaresi tarafından takdir komisyonuna karşı açılan davada husumetin kime yöneltileceğidir? İlgili durum davacı ve davalı komisyon başkanlığının aynı idare olması nedeniyle tartışmalıdır.⁷⁸⁸ Takdir komisyonları, kanunla kendilerine verilen görevleri yerine getirir.⁷⁸⁹ Takdir komisyonunun kararları, vergi

kapsamlı bir terimdir. Husumete ehil olan ilgilinin gereğinde hem davacı hem de davalı olabileceğini kabul etmek zorunluğu vardır. Davalı olabileceği kabul edilen bir ilgilinin davacı olamayacağını söylemek, yargılama yöntemlerinin genel ilkesine ters düşer ve çelişkili bir durum yaratır.” ifadesine yer verilmiştir.

⁷⁸³ Onar, C. III, s. 1783; Sarıca, age., s. 45; Gözübüyük, age., s. 204-205; Özbalcı, age., s. 321; Çelikkol, agm., 767-768.

⁷⁸⁴ Yenice-Esin, age., s. 501; Zabunoğlu, age., s. 501.

⁷⁸⁵ Yenice-Esin, age., s. 502; Çelikkol, agm., 769.

⁷⁸⁶ Onar, C.III, s. 1783; Gözübüyük, age., s. 205.

⁷⁸⁷ Özbalcı, age., s. 321.

⁷⁸⁸ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 835.

⁷⁸⁹ Candan, Takdir Komisyonu, s. 9.

idaresinin iç işlemleri olmadığı için vergi idaresinin denetimine tabi değildir ve vergi idaresini bağlayıcıdır.⁷⁹⁰ Takdir komisyonu kararları, idarenin tek yanlı iradesi ile ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen tipik idari işlemlerden olduğu için takdir komisyonu başkanlığı hasım gösterilerek iptal davası açılması gerekir.⁷⁹¹ Vergi mükellefinin yanı sıra menfaati ihlal edilen vergi idaresinin de takdir komisyonu kararına karşı dava açması mümkündür.⁷⁹²

⁷⁹⁰ Candan, Takdir Komisyonu, s. 9.

⁷⁹¹ Candan, Takdir Komisyonu, s. 10-11; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 835.

⁷⁹² Candan, Takdir Komisyonu, s. 12.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUN YOLLARINDA EHLİYET

Ehliyet ve husumet kamu düzenine ilişkin olduğu için yargılamanın her aşamasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi mahkeme tarafından da yargılamanın her aşamasında resen dikkate alınabilir. İYUK'ta yapılan değişiklikle iki aşamalı kanun yolları üç aşamalı olarak düzenlenmiştir. Bu değişikliğe göre uyuşmazlığın konusu beş bin TL'yi aşan vergi davaları için istinaf başvurusu yapılabileceği gibi yüz bin TL'yi aşan uyuşmazlıklar için de temyiz yoluna başvurulabilecektir. Çok aşamalı yargı sisteminin hukuk devleti açısından yerinde olduğu düşünülse, uyuşmazlıklar hakkında getirilen parasal sınırlamaların sakıncalı sonuçlar doğurabileceği ifade edilebilir. Vergi yargılaması, idari yargılama usulüne göre yürütüldüğü için İYUK'ta yer alan değişiklikler vergi davalarını da etkilemiştir ve aynı sakıncalı sonuçlar mülkiyet hakkını yakından ilgilendiren vergi davaları için de geçerlidir. Bu hususa dikkat çekildikten sonra kanun yolları ve kanun yollarına başvurma ehliyetine sahip olanlar ele alınacaktır.

Kanun yolu başvurusu davanın taraflarına tanınan bir imkandır. Bu nedenle kanun yoluna başvurabilmek için taraf ve dava ehliyeti gereklidir. Örneğin Danıştay tarafından: *"Tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı ortaklığın, yargı mercilerinde temyiz dahil yargılamanın hiç bir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığından, adi ortaklık adına açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekir."*⁷⁹³ biçiminde karar verilmiştir.

Kanun yolu başvurusunda bulunmak için ayrıca başvuruda bulunan davacı ve/veya davalının aleyhine verilmiş bir karar olması gereklidir; aksi halde hukuki bir menfaati olmayan kişinin kanun yolu başvurusunun reddi gerekir.⁷⁹⁴ Kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak ikiye başlık altında incelenecektir.

⁷⁹³ D.7.D., 19.11.2013 tarih ve E. 2000/8454, K. 2003/4807 sayılı kararı.

⁷⁹⁴ Candan, İYUK, s. 972.

1. Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerin nihai kararlarının⁷⁹⁵ kesinleşmesine engel olan kanun yollarına olağan kanun yolları denilmektedir.⁷⁹⁶ Yürürlükteki hukuk sistemimizde olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olmak üzere iki tanedir.

1.1. İstinaf ve Temyiz Yolunda Ehliyet

İstinaf ve temyiz Arapça kelimelerdir; istinafin kelime anlamı yeniden başlamak, temyizin ise ayırt etmek anlamına gelmektedir. İstinaf, İYUK'un 45. maddesinde düzenlenmiştir ve vergi mahkemesinin kararına karşı, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir.⁷⁹⁷ İstinaf yoluna davanın tarafları başvurabilir.⁷⁹⁸⁷⁹⁹⁸⁰⁰ Ancak istinaf başvurusu yapacak tarafın(davacının) davayı kısmen veya tamamen kaybetmiş olması gereklidir.⁸⁰¹ Davalı ise davayı kısmen veya tamamen kazanmış olan taraftır.⁸⁰²

⁷⁹⁵ Hakimın davadan el çekmesi(Candan, İYUK, s. 960); diğer bir ifade ile davayı sona erdiren karardır(Gözübüyük-Tan, age., s. 1038).

⁷⁹⁶ Gözübüyük- Tan; age., s. 1031; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 948.

⁷⁹⁷ İYUK, m. 41/1.

⁷⁹⁸ Candan, İYUK, s. 960, 973; Öner, age., s. 259; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 948.

⁷⁹⁹ Örneğin temyiz etme yetkisi iflas masası adına iflas idaresine aittir müflise değil.

⁸⁰⁰ Müdahilin kanun yoluna(istinafa veya temyize) tek başına başvuramayacağı yönünde(Gözübüyük-Tan, age., s. 1058; Candan, İYUK, s. 973) görüşler egemendir(Davada taraf sıfatına sahip olmasa bile fer'i müdahilin, hükmün kendisini ilgilendiren kısmı için istinaf ve temyiz yoluna başvurabileceği yönünde bkz. Öner, Erdoğan-Değirmenci, Cenker, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Seçkin Yayıncılık Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2017, s.105).

⁸⁰¹ Candan, İYUK, s. 972.

⁸⁰² Candan, İYUK, s. 972.

Yüz bin lirayı aşan vergi uyuşmazlıklarında, bölge idare mahkemesinin kararının tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz, İYUK'un 46. maddesinde düzenlenmiştir. Temyiz yoluna da davanın tarafları başvurulabilir.⁸⁰³ Ancak temyiz başvurusu yapacak tarafın davayı kısmen veya tamamen kaybetmiş olması gereklidir.⁸⁰⁴ Diğer bir ifade ile hukuki yararı bulunan taraf temyiz yoluna başvurulabilir. Bu durumda davalı, istinaf kanun yolunu kısmen veya tamamen kazanmış olmalıdır.⁸⁰⁵ Danıştay Kanunu'nun 25. maddesine göre Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlara⁸⁰⁶ karşı temyiz yoluna başvurulabilir. Bu başvuru, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davanın taraflarınca yapılır.

İstinaf ve temyiz yoluna başvurmak için ayrıca ilk derece mahkemesince verilen nihai bir karar olmalıdır. Örneğin İYUK'un 15. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre davanın reddi kararı nihai bir karar olduğu için istinaf ve/veya temyiz başvurusuna konu olabilir.⁸⁰⁷ Hasım düzeltme kararı bir ara karar olduğu için; ancak nihai kararla beraber istinaf ve/veya temyiz başvurusuna konu olabilir.⁸⁰⁸

Vergi hukuku bakımından ise hem yükümlülerin ve hem de vergi dairelerinin kanun yollarına başvurması mümkündür.⁸⁰⁹ Ancak VUK'un 377. maddesinin 4. ve 5. fıkrasına göre: "*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı⁸¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının*

⁸⁰³ Gözübüyük-Tan, age, s. 1058; Candan, İYUK, s. 973.

⁸⁰⁴ Candan, İYUK, s. 972; Kızılot, age., s. 97

⁸⁰⁵ Candan, İYUK, s. 972.

⁸⁰⁶ İYUK, m. 24.

⁸⁰⁷ Kızılot, age., s. 570.

⁸⁰⁸ Kızılot, age., s. 571.

⁸⁰⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 199; Kızılot, age., s. 97.

⁸¹⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı.

(İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.⁸¹¹

*Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.*⁸¹² İlgili maddede kanun yoluna başvurmak için izin alınması gerektiği konusunda yer alan düzenleme sadece temyiz yoluna ilişkindir. Bu nedenle istinaf başvurusunda bulunmak için izin alması gerekmez.⁸¹³ Temyiz yolu başvurularında ise belirlenen tutarı aşan davalarda vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri için yetkili GİB; il özel idaresi ve belediyeler için valiliktir. GİB bu yetkisini belirlenmiş olan sınırlar çerçevesinde vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir. Ancak bu durum mükellef tarafından temyiz edilmiş olan davada vergi dairesinin taraf olarak yer alması halinde söz konusu değildir.⁸¹⁴

2. Olağanüstü Kanun Yolları

Mahkemeler tarafından verilen nihai kararlar kesinleştikten sonra başvurulabilecek kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denilmektedir.⁸¹⁵

⁸¹¹ 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 20. maddesi ile değiştirilmeden önce: “*Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının, (İl özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştayda temyiz davası açamazlar.*” biçimindeydi.

⁸¹² Bu fıkra ilk olarak 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunun 34. maddesi ile “*Ancak; Maliye ve Gümrük Bakanlığı tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir.*” eklenmiştir.

⁸¹³ Candan, İYUK, s. 974; sonraki tarihli özel norm niteliği taşıyan VUK, m. 377/4’ün temyiz ile sınırlı olarak uygulanması gerektiği yönünde bkz. Canyaş, Ehliyet, s. 390.

⁸¹⁴ Kızılot, age., s. 347.

⁸¹⁵ Gözübüyük-Tan, age., s. 1031; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 949.

Yürürlükteki hukuk sistemimize göre olağanüstü kanun yolları; kanun yararına temyiz⁸¹⁶ ve yargılamanın yenilenmesidir.

2.1. Kanun Yararına Temyiz Yolunda Ehliyet

İYUK'un 51. maddesi: *“İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.”* biçimindedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere kanun yararına temyiz davanın taraflarının başvurabileceği bir kanun yolu değildir. Bu yola Danıştay başsavcısı kendiliğinden⁸¹⁷ veya ilgili bakanlığın gerekli görmesi halinde başvurabilir. Diğer bir ifade ile kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi sadece Danıştay başsavcısı tarafından kullanılmaktadır.⁸¹⁸

2.2. Yargılamanın Yenilenmesi Yolunda Ehliyet

Yargılamanın yenilenmesi, idare ve vergi mahkemelerinin, BİM'in ve Danıştay'ın kesin hüküm niteliğindeki kararlarına karşı kanunda düzenlenmiş olağanüstü bir kanun yoludur.⁸¹⁹ Yargılamanın yenilenmesini gerektiren sebepler

⁸¹⁶ Özel bir temyiz yolu olduğu gerekçesiyle bazı yazarlar tarafından olağan kanun yolu başlığı altında incelenmektedir bkz. Gözübüyük-Tan, age., s. 1068.

⁸¹⁷ Ancak başsavcının kendiliğinden verilen kararlardan haberdar olmasını sağlayan bir uygulama olmadığı için (ilk derece mahkemelerince veya BİM tarafından verilen kararlar başsavcılığa gönderilmemektedir) uygulamada davanın tarafları veya menfaati olanlar, Danıştay Başsavcılığına hitaben yazdıkları dilekçelerle bildirimde bulunmaktadır (Candan, İYUK, s. 1107).

⁸¹⁸ Kızılot, age., s. 653.

⁸¹⁹ Gözübüyük-Tan, age., s. 1071; Kaneti, age., s. 305; Özbalcı, age., s. 576; Candan, İYUK, s. 1129; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 981.

İYUK'un 53. maddesinin 1. fıkrasında 9 bent halinde sayılmıştır. İlgili kanun hükmünün 2. fıkrasında yargılamanın yenilenmesi isteklerinin esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanacağı belirtilmiştir.

İYUK'ta yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilecekler ayrı bir kanun hükmü ile düzenlenmemişir. Ancak yargılamanın yenilenmesini hukuki yararı bulunan davanın tarafları isteyebilir.⁸²⁰ Yargılamanın yenilenmesine konu olan karardan yararlanan karşı taraf ise davalıdır.⁸²¹ Yargılamanın yenilenmesi ile ilgili Danıştay tarafından verilen bir karar: *"Başvurucu, lehe yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmakta ve yargılamanın yenilenmesi suretiyle davalı Parti hakkında verilen temelli kapatma kararının kaldırılmasına karar verilmesini talep etmektedir. Siyasi parti kapatma davalarında ise davalı siyasi partiler sanık sıfatıyla yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabileceklerdir. 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 15. maddesinde "Partiyi temsil yetkisi genel başkana aittir. Kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydı ile parti adına dava açma ve davada husumet yetkisi, genel başkana veya ona izafeten bu yetkileri kullanmak üzere parti tüzüğüne göstereceği parti mercilerine aittir. ...Genel başkanlığın herhangi bir sebeple boşalması halinde, büyük kongre toplanıncaya kadar, merkez karar ve yönetim kurulu partiyi temsil yetkisini kendi içinden seçeceği bir üyeye tevdi eder ve en geç kırkbeş gün içerisinde büyük kongreyi toplantıya çağırır." denilmektedir. 2820 sayılı Kanun'un bu hükümlerine göre genel başkan, parti tüzüğünde gösterilen merciler veya genel başkanlığın boşalması halinde merkez karar ve yönetim kurulunun kendi içinden seçeceği bir üye partiyi temsilen yargılamanın yenilenmesi başvurusunda bulunabilecektir. Başvurucunun yasal temsilcisi dilekçesinde Partinin kurucular kurulu üyesi olduğunu ve kurucular kurulu kararıyla ...Partisi adına söz konusu başvuruyu yaptığını belirtmiştir. Başvuruda bulunan ...Partisi 2017 yılında gerekli bildiri ve eklerini İçişleri bakanlığına vermek*

⁸²⁰ Kızılot, age., s. 646; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 986; Gözübüyük-Tan, age., s. 1084.

⁸²¹ Gözübüyük-Tan, age., s. 1084.

suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. Ancak başvurunun temsilcisi, Anayasa Mahkemesinin 20.02.1971 tarihli ve E. 1971/3, K. 1971/3 sayılı kararıyla kapatılan ...Partisini temsile yetkili bir görevlisi olduğunu ortaya koymadığı gibi böyle bir durumu ileri de sürmemiştir. ...Yargılamanın yenilenmesi talebiyle Mahkememize başvuruda bulunan başvurunun 5271 sayılı Kanun'a göre kanun yollarına başvurma hakkı bulunmadığından yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilmesi de olanaklı değildir. Dolayısıyla Kanun'da belirlenen şekilde yapılmayan talebin kabule değer görülme-yerek reddine karar vermek gerekmiştir.”⁸²² biçimindedir.

3. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolunda⁸²³ Ehliyet

Anayasa'nın 148. maddesinin 3. fıkrası: “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki⁸²⁴ herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun

⁸²² AYM, 14.02.2018 tarih ve E. 2018/2(Değişik İşler), K. 2018/1 sayılı kararı.

⁸²³ 13.05.2010 gün ve 27580 sayılı RG'de yayımlanan 5982 sayılı Kanun, 12.09.2010 tarihli halkoylaması sonucunda hukuk sisteminin bir parçası olmuştur ve Anayasa'nın 148. maddesinin 3. fıkrasında yaptığı değişiklikle AYM'ye bireysel başvuru yolunu açmıştır. Ancak Anayasa'ya eklenen geçici 18. madde ile bireysel başvuruya ilişkin gerekli düzenlemelerin iki yıl içinde tamamlanacağı ve uygulama kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bireysel başvuruların kabul edileceği belirtilmiştir. 6216 sayılı uygulama Kanunu 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girdiği için fiilen başvuru bu tarihten itibaren mümkün olmuştur. Ayrıca bkz. AYM, BB, Zafer Öztürk Başvurusu, Başvuru No: 2012/5, Karar Tarihi: 25.12.2012, § 17-20.

⁸²⁴ 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin ihlal edildiği iddiasıyla AYM'ye başvurulabilir.

yollarının tüketilmiş olması şarttır.” biçimindedir. 6216 sayılı Kanunun 46. maddesinde bireysel başvuru hakkına sahip olanlar düzenlenmiştir. İlgili kanun hükmü: “Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.

*Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlâl edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.*⁸²⁵ Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru

⁸²⁵ AYM, BB, Santa Farma İlaç Sanayi A. Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2013/5554, Karar Tarihi: 06.02.2014: “Başvuru konusu olayda, başvuru şirketi, 193 sayılı Kanun’un 103. maddesi uyarınca işçilerinin ücretlerinden %35 oranında tevkifat yaparak vergi dairesine ödeme yapmış, daha sonra Anayasa Mahkemesinin maddede yer alan ‘...fazlası % 35 oranında ...’ ibaresinin, ‘ücret gelirleri’ yönünden Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermesi üzerine fazla yatırılan vergilerin düzeltme yoluyla iadesini talep etmiş, bu talebi reddedilmiş ve açtığı davanın da reddedilmesi üzerine işçilerin ücretlerinden tevkifat yapmak suretiyle ödediği vergilerin iade edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlâl edildiğini belirterek, Anayasa Mahkemesine başvuru yapmıştır. Başvuru şirketi, işçilerine ödediği ücretten kesinti yapmak suretiyle hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla ödemektedir. Bu durumda, başvuru şirketin işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek fazla ödendiği ileri sürülmek suretiyle yapılan başvuruda, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlâl edilmiş olmadığından, başvuru şirketin mağdur statüsü bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, özel hukuk tüzel kişisi olan başvuru şirketin mağdur sıfatı taşımadığı anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin ‘kişi yönünden yetkisizlik’ nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.” biçimindedir.

yapamaz.” biçimindedir. Buna göre gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri bireysel başvuru yapabilirken, kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Ancak başvuruda bulunanların, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmelidir. Ayrıca asli müdahil ve fer’i müdahil de bireysel başvuruda bulunabilir.⁸²⁶⁸²⁷

AYM tarafından bireysel başvuru hakkında verilen bir karar: *“Usul hukukunda düzenlenen ve derece mahkemelerindeki yargılamalarda dava açma yönünden gerekli ve yeterli görülen ehliyet kurallarının bireysel başvuru ehliyeti yönünden önemi olmakla birlikte bireysel başvuru sistemindeki başvuru ehliyeti dava açma ehliyetinden daha farklı ve özerk bir kavramdır. 6216 sayılı Kanun’un 46. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre bir kişinin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunma hakkına sahip olabilmesi için üç temel koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar; şikayet konusu edilen ve ihlale yol açtığı ileri sürülen kamu gücünün işlemi, eylemi ya da ihmalden dolayı başvuru sahibinin ‘güncel bir hakkının ihlal edilmesi’, bu ihlalden başvuru sahibinin ‘kişisel’ olarak ve ‘doğrudan’ etkilenmiş olmasıdır (Benzer yöndeki karar için bkz. Onur Doğanay, B. No: 2013/1977, 9/1/2014, § 42). Bu koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda Anayasa ve Sözleşme’nin ortak koruma alanı kapsamındaki bir hakkının ihlali iddiasında bulunan gerçek kişilerin ya da özel hukuk tüzel kişilerinin mağdur sıfatını haiz olduğu, dolayısıyla bireysel başvuru ehliyetinin bulunduğu kabul edilmektedir. Öte yandan bir başvurunun kabul edilebilmesi için başvuru sahibinin sadece mağdur olduğunu ileri sürmesi yeterli olmayıp ihlalden doğrudan etkilendiğini yani mağdur olduğunu göstermesi veya mağdur olduğu konusunda Anayasa Mahkemesini ikna etmesi gerekir. Bu itibarla mağdur olduğu zannı*

⁸²⁶ AYM, BB, Süleyman Öner ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2013/9062, Karar Tarihi: 18.06.2014.

⁸²⁷ AYM, BB, Mustafa Kahraman Başvurusu, Başvuru No: 2014/2388, Karar Tarihi: 04.11.2014.

veya şüphesi de mağdurluk statüsünün varlığı için yeterli değildir (Onur Doğanay, § 45).”⁸²⁸ biçimindedir.

4. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolunda⁸²⁹ Ehliyet

AİHM’e bireysel başvuru, AİHS’nin “Bireysel Başvuru” başlıklı 34. maddesinde: “*Bu Sözleşme veya protokollerinde tanınan haklarının Yüksek Sözleşmeci Taraflardan biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme’ye başvurabilir.*” biçiminde düzenlenmiştir. Buna göre gerçek kişi, hükümet dışındaki kuruluşlar veya kişi grupları bireysel başvuruda bulunabilir. Sözleşmenin 35. maddesinde ise başvurunun kabul edilebilirlik koşullarına yer verilmiş ve ilgili maddenin 4. fıkrasında kabul edilebilirlik koşullarının yargılamanın her aşamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ancak kanun hükmünde belirtilen kişilerin başvuruda bulunabilmesi için aynı zamanda AİHS ve ek protokollerinde tanınan haklardan birinin ihlal edilmiş olması gerekir. AİHS’de bireysel başvuru için ehliyet şartı düzenlenmemiştir.⁸³⁰ Gerçek kişi başvuranlar için de dava ehliyeti aranmaz hatta iç hukukta temsilcisi tarafından dava açması gerekenler bile AİHM’e temsilcileri olmadan bireysel başvuru yapabilirler.⁸³¹

⁸²⁸ AYM, BB, Türkiye Büro Bankacılık ve Sigortacılık Hizmet Kolu Kamu Görevlileri Sendikası (Türk Büro-Sen) başvurusu, Başvuru No. 2017/17837, Karar Tarihi: 19.04.2018.

⁸²⁹ Türk Hukuk Sisteminde, 1987 yılında AİHM’ e bireysel başvuru hakkı tanınmış, AİHM’in zorunlu yargılama yetkisi ise 1990 yılında kabul edilmiştir. Bu konuda bkz. Altınkök, Serhat, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Bireysel Başvuru Açısından Özgürlük ve Güvenlik, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, s. 32-50.

⁸³⁰ Baysal, Mustafa, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı”, UMD, S. 5, 2015, s. 195.

⁸³¹ Baysal, agm., s. 195.

Bu ifade temsilci ile başvuru yapılamaz anlamına gelmemektedir. Hükümet dışındaki kuruluşların bireysel başvuruda bulunabileceğine ilişkin var olan düzenlemenin temelinde devletin kendi kendini şikayet etmeyeceği düşüncesi yatmaktadır. Ancak Devletin merkezi, bölgesel veya yerel organları ve tekel biçiminde kamu hizmeti görmeyen, devletten bağımsız veya özel hukuka tabi kuruluşların yasal organları bireysel başvuru yapabilir.⁸³² Kişi grupları ise gerçek kişilerin kendi aralarında veya hükümet dışı kuruluşların yasal temsilcilerinin (tüzel kişiliği olmayan) bir grup halinde başvuru yapmalarına imkan sağlayan durumu ifade eder.⁸³³

AIHS'nin 36. maddesinin 1. fıkrasında davaya katılma başlığı altında taraf devletin vatandaşlarından birinin başvuran olması halinde yazılı görüş sunma ve duruşmalara katılma hakkına sahip olduğu, 2. fıkrasında mahkeme başkanının davanın aydınlatılması amacıyla davaya taraf olmayan herhangi bir sözleşmeci taraf devleti veya başvuru dışı dava ile ilgisi bulunan kişileri yazılı görüş sunmaya veya duruşmaya katılmaya davet edebileceği ve 3. fıkrada ise davada Avrupa Konseyi İnsan Hakları Komiserinin yazılı görüş sunabileceği ve duruşmalara katılabileceği düzenlenmiştir.

⁸³² Baysal, agm., s. 201.

⁸³³ Baysal, agm., s. 202.

SONUÇ

Ehliyet, yargılama sisteminin üzerine kurulduğu temel kavramlardan biridir ve kamu düzeninin getirisi olduğu için yargılama hukukunda davaların ehliyetli kişilerce açılması hukuk devleti için vazgeçilmezdir. Bu nedenle de ehliyetle ilgili birçok kanuni düzenleme hukuk sistemimizde yer almaktadır. Ülkeler hukuk sistemlerine göre ehliyet konusunda sınırlamalar getirmektedir. Ancak bu sınırlamalar temel hak ve özgürlükleri ihlal etmeyecek şekilde olmalıdır. Hukuk sistemimizde dönem dönem İYUK'un 2. maddesi ile ilgili yapılan değişikliklerle bu sınırlamaların sınırı aşılmış olsa da şu an yürürlükte bulunan İYUK'un 2. maddesinin daha adil uygulamalara açık olduğu ortadadır.

Yargı mercileri, ehliyet hususunda geniş yorum yaparak idarenin işlemlerinin yargı denetimi dışında kalma tehlikesinin önüne geçebilir. Bu noktada akla; usul esasa mukaddemdir, yani usul esastan önce gelir ilkesi gelmektedir. Bu ilkeye örnek verilmek istenirse belki de en iyi örnek ehliyettir. Çünkü ehliyetsiz bir kişi tarafından dava açılması durumunda hak ihlali çok açık olsa bile usul kuralları gereğince dava reddedilir ve idarenin açıkça hukuka aykırı bir işlemi yargı denetimi dışında kalabilir. Dolayısıyla idarenin yargı denetimi dışında kalması hukuk devleti açısından kabul edilebilir bir durum değildir. Anayasa'nın 123. maddesinin 1. fıkrasına göre: "*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*" O halde kanun varsa idare vardır. Bu nedenle de varlığını hukuk kurallarından alan idarenin hukuka aykırı işlem ve/veya eylemde bulunması mümkün olmamalıdır. Kanunda yer alan soyut düzenlemeleri somut olaya uygulayan yargı organlarının bu durumu göz önüne alarak ehliyet konusunda geniş yorum yapması yerinde bir uygulamadır.

Vergi davasının niteliği hakkında birçok görüş olmasına rağmen daha önce de ifade edildiği gibi tutarlı olan vergi davasının kural olarak iptal davası istisnai hallerde de tam yargı davası niteliği taşımasıdır. Vergi davasının niteliğinin tespiti, ayrı bir yargı

düzenine tabi olmayan vergi yargılamasının yürütülmesi ve dava açma ehliyetine sahip olanların belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Çünkü iptal davası açmak için menfaat ihlali aranırken, tam yargı davası açmak için hak ihlali aranmaktadır. Menfaat ihlali, hak ihlaline göre geniş yorumlanabilen bir kavram olduğu için idarenin işlemlerinin kanuni denetiminin sağlanması da daha kolay olmaktadır. Kısacası idari dava ve dolayısıyla da vergi davası açmak için sadece objektif yani taraf ve dava ehliyeti yeterli değildir, bunun yanında subjektif ehliyette aranmaktadır. Yani ehliyet ile ilgili bir şema oluşturulmak istenirse, iki kollu bir şema çizilmelidir. Bu kollardan birinde objektif ehliyet, diğer kolda ise subjektif ehliyet incelenmelidir. Ki çalışma kapsamında da ikinci bölümde objektif ehliyet, üçüncü bölümde subjektif ehliyet incelenmiştir.

İYUK'un 31. maddesi ile HMK'ya atıf yapılmıştır. Bu durumda eğer İYUK'da atıf yapılan hususlarda hüküm yoksa HMK'nın ilgili hükümleri, idari yargı hukukuna uygun düştüğü ölçüde idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı açısından da geçerli olacaktır. Çünkü HMK'daki hükümler eşit olan taraflar arasındaki uyuşmazlıkları konu almaktadır. Oysa idari yargıda ve dolayısıyla da vergi yargısında uyuşmazlıklar idare tarafından tesis edilen idari işlemde ve/veya idari eylemden kaynaklanmaktadır. Bu işlem ve/veya eylemler kamu hukukundan kaynaklanmakta ve kamu gücüne dayanmaktadır. Dolayısıyla tarafların eşitliğinden söz edilemeyeceği için tarafların eşit olması temeline dayalı kanun hükümlerinin de doğrudan uygulanması yerinde olmayacaktır. İYUK'un 31. maddesi ile HMK'ya atıf yapılan konulardan birisi de ehliyettir. HMK'nın ilgili hükümleri, ehliyet konusunda TMK hükümlerini işaret etmektedir. Buna göre hak ehliyetine herkes sahipken, fiil ehliyetine sahip olmak için bazı koşullar getirilmiştir. Bu koşullar, ehliyet sahibi olmamasına neden olan durumda olanları örneğin ayırt etme gücü olmayan veya kısıtlı olanları korumak içindir.

Yargılama hukukunda ise hak ehliyeti yerine taraf ehliyeti, fiil ehliyeti yerine dava ehliyeti kavramları kullanılırken; taraf ehliyeti ve dava ehliyetini ifade etmek için

objektif ehliyet kavramı kullanılmaktadır. Çalışma kapsamında gerçek kişilerin, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayanların taraf ve dava ehliyeti incelenmiştir. Vergi hukuku kapsamında vergi ehliyetine sahip olmak için kanuni ehliyetin şart olmadığı, önemli olanın ödeme gücü yani mali güç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca fer'i ve asli müdahale kurumları ele alınmış, fer'i müdahilin davanın tarafı olmadığı; ancak asli müdahilin davanın tarafı olduğu belirtilmiştir. Fer'i(davanın tarafı olmamasına rağmen daha sonra açılacak rücu davası nedeniyle) ve asli müdahilin taraf ve dava ehliyetine sahip olması gerektiği ifade edilmiştir. Bunların dışında resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargı ve vergi yargısında müdahale kurumunun gerekliliği ele alınmıştır.

Ehliyet davanın her aşamasında resen dikkate alınmakta ve ehliyetsizlik tespit edildiğinde dava reddedilmektedir. Bu nedenle vergi yargılamasında dava açarken ehliyetin doğru tespiti mahkemeye erişim hakkı ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkından yararlanmak için vazgeçilmezdir. Vergi yargısının ayrı bir yargı düzeni olmamasına rağmen vergi yargılamasına ilişkin VUK'ta bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan örneğin subjektif ehliyetle ilgili olan 377. madde ile mükelleflerin, sorumluların veya adına vergi cezası kesilenlerin vergi mahkemesinde dava açabilecekleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, "vergi davası" kavramının yerine "vergi mahkemesinde dava açabilecekler" ifadesinin kullanılmış olması dikkat çekmektedir. Çalışma kapsamında vergi davası teriminin doğru bir ifade olup olmadığı konusunda var olan görüşlere yer verilmiş ve bu terim kullanılmaya devam edilmiştir. VUK'ta var olan bu düzenleme, İYUK'daki subjektif ehliyetle ilişkin düzenlemeye göre özel kanunda yer alan hüküm niteliği taşıdığı için öncelikle uygulanacaktır.

Dolayısıyla vergi davası açmak için, İYUK'un 2. maddesine göre subjektif ehliyet; yani iptal davası için menfaat ihlali, tam yargı davası için de hak ihlalinin aranmasına gerek yoktur. Buna göre mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda ilgililer vergi davası açabilir. Ancak bu düzenleme ışığında doktrinde ve yargı kararlarında görüş birliğinin sağlanamadığı konular da vardır.

Bunlardan belki de en çok tartışılanı vergi sorumlularının yaptıkları tevkifata karşı dava açıp açamayacağına yönelik olmuştur. Savunulan iki görüşe de yer verilmiştir; ancak sorumluların da kanuni düzenlemelerden hareketle dava açabileceğine ilişkin olan görüşün daha yerinde olduğu düşünülmektedir. VUK'un ilgili hükümleri sistematik olarak değerlendirildiğinde ve kanunda açıkça düzenlenmiş olan mükellef kavramının vergi sorumlularını da kapsayacağı ifadesinden yola çıkılması halinde sorumluların dava açma ehliyetine sahip olduğu ifade edilebilir. Karşı görüş dayanağını; mal varlığında azalma olanın yükümlü olduğu ve bu nedenle de sorumlunun mal varlığında bir azalma olmadığı için dava açamayacağından almaktır. Ancak kanunun lafzına rağmen savunulan görüşün dayanağının sağlam olduğunu söylemek pek mümkün gözükmemektedir. Bu ve bunun gibi yukarıda ehliyet kavramına ilişkin olarak değinilen birçok farklı görüş ehliyet kavramı hakkındaki kanuni düzenlemelerin belirsizliğinden ve/veya eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla uygulamada farklı mahkeme kararları ile karşılaşmakta zaman zaman mahkemeye erişim hakkı, adil yargılanma hakkı ve hukuk devleti açısından ihlal yaratan durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu farklılığın önüne geçmek adına ehliyet ilişkin kanuni düzenlemelerin hak ihlallerini önleyecek biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin fiili yükümlüler gerçekte vergi yükünü taşıyan yükümlüler olmasına rağmen kanuni yükümlü olmadıkları için dava açamamaktadır. Fakat getirilecek düzenlemeler, yargı organlarının iş yükünü dikkate almalı ve bununla beraber hukuk devletinin sağlanması yolunda da yol gösterici olmalıdır.

Çalışma kapsamında ayrıca husumet konusuna yer verilmiş ve husumetin tarafların kişilikleri dışında dava konusu subjektif hakka ilişkin olduğu, HMK'da husumet kavramıyla aktif ve pasif husumet kastedilirken; idari yargıda husumet kavramı ile pasif yani davalı idarenin husumetinin kastedildiği ifade edilmiştir. Çünkü idari yargıda dava konusu; idarenin işlemi ve/veya eylemidir. Ancak dava idari işlem

ve/veya eyleme yöneltilemeyeceği için husumet, işlem ve/veya eylemi tesis eden idareye yöneltilir.

Ehliyet, davanın her aşamasında ki bu olağan veya olağanüstü kanun yolu başvurusu da olabilir resen dikkate alınmaktadır. Bu nedenle çalışma kapsamında kanun yolları ve bu yollara başvurabilecek olanlara ayrıca değinilmiştir. Örneğin olağanüstü kanun yollarından biri olan kanun yararına temyize sadece Danıştay başsavcı tarafından başvurulabilmektedir. Ancak kural olarak kanun yoluna, hukuki yararı bulunan davanın tarafları başvurabildiği için tarafların objektif ve subjektif ehliyetle sahip olması yargılamanın doğal bir sonucudur.

Ayrıca son yıllarda hukuk sistemimizde hukuk devletinin sağlanması açısından getirilmiş yerinde bir düzenleme olan AYM'ye bireysel başvuru hakkı, başvuru şartları ve gerçek kişilerin, tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle özel hukuk tüzel kişilerinin başvuruda bulunabilecekleri belirtilmiş ve son olarak uluslararası hukuki koruma sağladığı için AIHM'e bireysel başvuru hakkı, başvuru şartları ve gerçek kişilerin, hükümet dışındaki kuruluşların ve kişisel grupların başvuru yapabileceği ifade edilmiştir.

Kısacası vergi davasının karma nitelikli olduğu ve kural olarak iptal davası istisnai olarak da tam yargı davası niteliği taşıdığını savunan görüşün yerinde olduğu ele alınmıştır. Ehliyetle ilgili düzenlemelerin mahkemeye erişim hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkı açısından önemli olduğuna dikkat çekilmiş vergi ile ilgili uyuşmazlıkların mülkiyet hakkını yakından ilgilendirmesi nedeniyle adil yargılanma hakkı kapsamında görülmesinin devletin üstün ve ayrıcalıklı yetkisi açısından bir sorun yaratmayacağı ifade edilmiştir. Vergi yargılamasında objektif ehliyet yani taraf ve dava ehliyetinin yanı sıra subjektif ehliyetle gereklidir ve buna ilişkin olan VUK'un 377. maddesi, İYUK'un 2. maddesinden ayrılan bir düzenlemedir. Buna göre mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilenler, İYUK'un 2. maddesinde düzenlenen menfaat ihlalali ve/veya hak ihlali şartlarını taşımasalar bile vergi davası açısından

subjektif ehliyetlerinin varlığı kabul edilmektedir. Akla gelen ise mükellef, sorumlu veya adına vergi cezası kesilen olması durumunda İYUK'un 2. maddesindeki şartların zaten gerçekleşmiş; yani vergi idaresince tesis edilen işlem üzerine mükellefin, sorumlunun veya adına vergi cezası kesilenlerin en azından menfaatlerinin ihlal edilmiş olacaktır. Bu düzenleme farklılığı yukarıda ifade edildiği gibi ilgili kanunların farklı ülkelerden iktibas edilmesinden kaynaklanmaktadır. Çalışmada son olarak kanun yollarından bahsedilmiş, kanun yollarına kural olarak davanın taraflarının başvurabileceği belirtilmiştir. Ayrıca vergi hukuku bakımından vergi dairelerinin belirli sınırları aşan davalar hakkında temyiz yoluna başvurabilmesi için izin alması gerektiği ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akıncı, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Akıpek, Jale-Akıntürk, Turgut-Ateş, Derya, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Basım Yayın, 1. Cilt, Yenilenmiş 13. Baskı, İstanbul, Eylül 2016.

Aliefendioğlu, Yılmaz, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)**, Ankara, 1975.

Arslan, Ramazan, **Medeni Usul Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi(İade-i Muhakeme)**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1977.

Aydın, Erkan, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2016.

Balta, Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I Genel Konular**, AÜHFY, Ankara, 1970/72.

Çağan, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHFY No: 389, Sevinç Matbaası, 1975, Ankara, (Süreler).

Çağlar, Bakır, **Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı**, İstanbul BFS Yayınları, No:37, 1989.

Çağlayan, Ramazan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2014.

Çalışkan, Ahmet Ziya, **İdari Yargıda Tarafların Değişmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve güncellenmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma).

Candan, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2006, (Kanuni Temsilci).

- Candan, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Mali Akademi Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, (AATUHK).
- Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Ankara, 2017, (İYUK).
- Canyaş, Oytun, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi ve Model Şerhler Bağlamında Bir İnceleme**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016 Mart.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, SMMMO Yayını, No: 3, İstanbul, 1992, (Stopaj).
- Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995.
- Günday, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, 2013, Ankara.
- Gündüz, Ebru, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2014.
- Gözler, Kemal-Kaplan, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 18. Baskı, Bursa, 2016.
- Gözler, Kemal, **Mahalli İdareler Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, 1. Baskı, Bursa, 2018, (Mahalli İdareler).
- Gözübüyük, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ankara, Ekim 2015.
- Gözübüyük, Şeref-Tan Turgut, **İdare Hukuku C. II İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 9. Bası, Ankara, Ekim 2017.
- Gözübüyük, Şeref-Gölcüklü, Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme Ve Yargılama Yöntemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2016.
- Işıқтаç, Yasemin, **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz Ve Uygulaması**, Filiz Kitabevi, 2. Bası, 2004, İstanbul.

İnceoğlu, Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler**, Beta Basım Yayım, Tıpkı Dördüncü Bası, İstanbul, Mart 2013.

Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş, 2. Bası, İstanbul, 1989.

Karakoç, Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacaklarının Tahsili).

Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Kızılot, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Güncellenmiş 17. Baskı, Ankara, 2010.

Kuru, Baki-Arslan, Ramazan-Yılmaz, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 23. Baskı, Ankara, 2012, (Medeni Usul).

Kuru, Baki-Arslan, Ramazan-Yılmaz, Ejder, **İcra ve İflas Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 27. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, (İcra ve İflas).

Kumrulu, Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik)**, Ankara, 1989.

Lozan Barış Konferansı Tutanaklar-Belgeler, Çeviren: Meray, Seha L., Yapı Kredi Yayınları, Birinci Takım, C. I, Kitap II, 3. Baskı, İstanbul, 2001.

Mutluer, Mehmet Kamil, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1975.

Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. II, İsmail Akgün Matbaası, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966, (C. II).

Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, İsmail Akgün Matbaası, Üçüncü Bası, İstanbul, 1966, (C. III).

Öden Dilemre, Begüm, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.

- Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, Ocak 2017.
- Öner, Erdoğan-Değirmenci, Cenker, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2017.
- Özay, İl Han, **Günışığında Yönetim II Yargısal Koruma**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Ekim 2010.
- Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2004.
- Özekes, Muhammet, **Medeni Usul Hukukunda Asli Müdahale**, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Öztan, Bilge, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, 42. Bası, Ankara, Ekim 2017.
- Pekcanıtez, Hakan, **Medeni Usul Hukukunda Fer'i Müdahale**, DEÜHFY., Ankara, 1992, (Fer'i Müdahale).
- Sarıca, Ragıp, **İdari Kaza Cilt I İdari Davalar**, Kenan Matbaası, İstanbul, 1949.
- Yaltı, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül, 2006.
- Yenice, Kazım-Esin, Yüksel, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi, 1983.
- Yılmaz, Ejder, **İflas İdaresi**, AÜHFY No. 390, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- Zabunoğlu, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, C. II, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

MAKALELER

- Ağar, Serkan, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası, TBBD, S. 59, 2005, s. 356-357.
- Akın, Emrah, "Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı", Yaklaşım Dergisi, Haziran, 2007, S. 174.
- Akkaya, Mustafa, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre", Yaklaşım Dergisi, Y. 2, S. 13, Ocak 1994, s. 163, (Vergi Hataları).
- Akkaya Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", AÜHFD, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 195, (Vergi Yargısı).

Akkaya Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt. 1, Ankara, 2009, s. 343, (Haksız Çıkma Zammı).

Akyürek, Akman, “Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisel Unsuru”, DD, S. 81, s. 30.

Alan, Nuri, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, DD, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 39.

Altaş, Soner, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ön-Anonim Şirket ve Anonim Şirketin Tüzel Kişilik Kazanması”, Yaklaşım Dergisi, S. 211, Mayıs, 2011.

Aydın, Bihter, “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, TAAD, Y. 4, S. 15, Ekim 2013, s. 277.

Azrak, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, Onar Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1977, s. 145-155, (Düşünceler).

Azrak, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği”, Hukuk Kurultayı 2000 (Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku, İdare Hukuku), Ankara Barosu Yayını, Ankara, 2000, s. 331-336.

Bahçeci, Barış, “İflas İdaresinin Kamu Alacağına İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu”, AÜHFD, C. 64, S. 4, 2015, s. 982, 986.

Bayar, İbrahim Nihat, “Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2, S. 21, Eylül 2006, s. 2195.

Baysal, Mustafa, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı”, UMD, S. 5, 2015, s. 195.

Bozkurt, Ekrem Alper, “Yeni Düzenlemeler Kapsamında Kooperatiflerin Tasfiye İşlemleri”, E-Yaklaşım, Ağustos 2014, S. 260.

Can, Bilal-Bülbül, Zübeyr, “Arsa Ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları Ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, TAAD, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 888.

Candan, Turgut, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, DD, Y. 14, S. 54-55, 1984, s.40, (Vergi Uyuşmazlıkları).

Çağan, Nami, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, AÜHFD, C. 28, S. 1-4, s. 183-204, (İtiraz ve Temyiz Komisyonları).

Canyaş, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, TAAD, Y. 5, S. 19, s. 359, (Ehliyet).

Canyaş, Oytun, “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Catışmaların Klasik Yöntemle Çözülmesi”, TBBD, Ocak-Şubat, Y. 26, S. 110, 2014, s. 210-211, (İYUK-VUK).

Çelikkol, Hüseyin, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, Adalet Dergisi, S. 3, 1985, s. 751.

Çırakman, Erol, “Hukuk Yargılama Usulü’nün İdari Yargıda Uygulanması”, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, Danıştay Yayınları, Ankara 1982, s. 104.

Coppel, Jason, The Human Rights Act 1998: Enforcing the European Convention in the Domestic Courts, John Wiley & Sons press, Chichester, Newyork, Weinheim, Brisbane, Singapore, Toronto, 1999, s. 239, Aktaran: İnceoğlu, age., s. 30.

Çoşkun, Şenol, “Görevli Olmayan Yargı Yerine Başvurulması Halinde İdari Dava Açma Süresi Sorunu Ve Aihm’nin Mesutoğlu/Türkiye Kararı”, TAAD, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 1113-1114.

Demirkol, Selami, “İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay’ın İçtihat Mahkemesi Rolü’nün Güçlendirilmesi”, 148. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, 2016, s. 130.

Dinç, M. İlhan-Candan, Turgut, “İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)”, DD, S. 84-85, Ankara, 1992, s. 3-8, (Davanın İhbarı).

Duran, Lütfi, “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti, İMD, C. 14, S. 2, Mayıs 1967, s. 50- 54, (Vergi İhtilafları).

- Duran, Lütfi, "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı(I)", İMD, C. 29, S. 3, 1982, s. 47.
- Duran, Lütfi, "İdari Yargı Adlileşti", İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Y. 3, S. 1-3, 1982, s. 65, (İdari Yargı Adlileşti).
- Duran, Lütfi, "Vergi Davasında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor", İktisat ve Maliye, C. 30, S. 2, 1983, s. 32-37, 81-86.
- Duran Lütfi, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", AİD, C. 21, S. 1, 1988, (Vergi Davaları).
- Doğrusöz, Bumin, "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", Yaklaşım Dergisi, Y. 15, S. 179, Kasım 2007, s. 31-32, (Haksız Çıkma Tazminatı).
- Erten, Ali, Sendikaların Mahiyeti, AÜHFD, C. 28, S. 1, 1971, s. 327. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/319/3128.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2018).
- Gerçek, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFD, C. 54, S. 3, Ankara, 2005.
- Göker, Cenker, "Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış", ABD, Y. 66, S. 2, s. 30, (Azınlık Vakıfları).
- Gölcüklü, Feyyaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde "Adil Yargılama", AÜSBFD (İlhan Öztrak'a Armağan), Ocak-Haziran, 1994, C. 49, S. 1-2, s. 200.
- Jacobs, Francis G., Francis G "The Right to a Fair Trail in European Law", European Human Rights Law Review, 1999, Issue 2, s. 143, Aktaran: İncoğlu, age., s. 20.
- Kalafat, Ahmet, "İdari Yargılama Usulü Kanununa Göre Üçüncü Şahısların Davaya Katılması(Fer'i Müdahale)", TBBD, S. 72, 2007, s. 214, (Feri Müdahale).
- Kalafat, Ahmet, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'na Göre Davanın İhbarı", İTÜSBD, Y. 7, S. 14, Güz 2008, s. 160, (Davanın İhbarı).
- Kaplan, Gürsel, "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2008/2, s. 24.

Karahanoğulları, Onur, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, Prof. Dr. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 212, (Vergi Davaları).

Karahanoğulları, Onur, “Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgı Bağı Sorunu”, AÜSBFD, C. 62, S. 3, s. 206, (İlgı Bağı Sorunu).

Kayışoğlu, M. Bahaettin, “İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet”, ABD, S. 4, 1973, s. 686.

Kırman, Ahmet, “Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği”, Mualla Öncel Armağanı, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 427-439.

Korkut, Ömer, “Türk Hukukunda Konsorsiyum”, Yaklaşım Dergisi, Mart, 2007, S. 171, s. 278.

Kumrulu, Ahmet, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof, Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, Ankara, 1981, s. 661, (Vergi İcra Hukuku).

Kumrulu, Ahmet, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, TBBD, S. 32, Ankara, 1988, s. 418, (Teselsül).

Kumrulu, Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, 1988, C. 40, S. 1-4, s. 243, (Gecikme Faizi).

Nedimoğlu, Ruhi, “Danıştayda Görülen Davalara Katılma, ABD, S. 1, 1976/1, s. 63-69.

Öncel, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Hakkı Sur’a Armağan, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1983, s. 4.

Özdek, Yasemin, “İptal Davasında Menfaat Koşulu”, Amme İdaresi Dergisi, C. 24, S. 1, Mart 1991, s. 99.

Özsüt, Tuğrul, “3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”, VDD, S. 90, Şubat, 1989, s. 38.

Öztürk, Burak, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, C. II, s. 1111.

Pekcanitez, Hakan, “İdari Yargıda Fer’i Müdahil Hükmü Tek Başına Temyiz Edebilir mi? (Karar tahlili)”, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, DEÜY, İzmir 2001, s. 591-601, (Karar Tahlili).

Saban, Nihal, “3568 Ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler, Ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu Ve Sorumluluk”, VSD, Mayıs 1995, S. 80, s. 110-126, (Meslek Mensupları).

Saban, Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, Anayasa. Yargısı Dergisi, C. 18, 2001, s. 451-453, (Vergi Suçlarında Af).

Sancaktar, Oğuz, “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, 148. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, 2016, s. 78.

Sarıkaya, Ahmet, Selim, “Adi Ortaklıkla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, S. 171, s. 249.

Soydan, Başar, “Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme”, Yaklaşım Dergisi, 11 Ocak 2012, S. 229, s. 300-307.

Soydan Yaltı, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, VSD, Ağustos 2000, S. 143, s. 167, (Adil Yargılanma Hakkı-I).

Soydan Yaltı, Billur, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, VDD, Y. 21, S. 254, Ekim 2002, s. 87, 96-98, (Vergi Hukuku Pratiği).

Soydan Yaltı, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)”, VDD, Y. 24, S. 285, Mayıs 2005, s. 32-33.

Tekgündüz, Metin, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, DD, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 57.

Soydan Yaltı, Billur, “Vergi Afları: Devlet(Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar, VSD, Y. 34, S. 272, Mayıs 2011.

Tosun, Mehmet-Tan, Emre, “İdari Yargıda Davaya Müdahale(Uygulama ve Teori Açısından İnceleme)”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015, S. 5, s. 837-838.

Turmangil, Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, AÜHFD, C. 39, S. 1-4.

Ünlü, Ufuk, “Tüm Yönleri ile Anonim Şirketlerde Tasfiye”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2014, S. 261.

Yaltı, Billur, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, VDD, S. 305, 2007, s. 5, (Danıştay Kararı).

Yaralı, Levent, Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, İÜHFM, C. 71, S. 2, 2013, s. 543.

Yasin, Melikşah, “İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale”, İÜHFM, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 443.

Yavaşlar, Başaran, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y. 2008, C. 25, S. 2, s. 329.

TEZLER

Altınkök, Serhat, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Bireysel Başvuru Açısından Özgürlük ve Güvenlik, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Canyaş, Oytun, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, (Mali Müşavirler).

Erginay, Mehmet, Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.

Göker, Cenker, Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, (İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi), Ankara, 2004.

Kaleli, Serdar, Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2009.

Kumrulu, Ahmet, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979.

Saban, Nihal, Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991.

Uçan, Sevcan Emine, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013.

İNTERNET KAYNAKLARI

Ağar, Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm>, (Erişim Tarihi: 21.11.2017).

Bayram, Sergen, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, <http://www.sergenbayram.com.tr/pdf/tasfiye.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.06.2018).

Candan, Turgut, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar Ve Çözümü, <https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, (Erişim Tarihi: 20.02.2018).

Günay, Fehmi, “Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları”, Mali Pusula Dergisi, Eylül 2008, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Tasfiye%20Memurları.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

Karahanoğulları, Onur, Bazı İdare Hukuku Kavramlarına Sözlük Tanımları, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/kavramlar.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.11.2017).

Söyler, İlhami, “İl Özel İdarelerinde Vergisel Sorumluluk Ve Mükellefiyet”,
https://www.malihakem.com/analizler/il-ozel-idarelerinde-vergisel-sorumluluk-ve-mukellefiyet_an619.html, (Erişim Tarihi: 23.08.2018).

Söyler, İlhami, “Belediyelerin Vergisel Mükellefiyetleri”, Mali Hukuk Dergisi, S.160, Temmuz-Ağustos 2012, https://www.malihakem.com/analizler/vergi-mukellefiyeti-ve-belediyelerde-uygulamasi_an672.html, (Erişim Tarihi: 23.08.2018).

Türk Hukuk Lügatı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991,
<https://bozbel.files.wordpress.com/2013/01/tc3bcrk-hukuk-lc3bcgac4b1.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.11.2017).

ÖZET

İdarenin yargısal denetiminin sağlanması hukuk devleti için vazgeçilmezdir. Dolayısıyla bir idari işlem olan vergilendirme işlemine karşı kimlerin dava açabileceğinin tespit edilmesi idarenin yargısal olarak denetlenmesi ve hukuk devletinin sağlanması için önemlidir. Ayrıca vergisel işlemler, mülkiyet hakkını doğrudan etkilediği için bu işlemler hakkında açılan davalar medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirilmeli ve adil yargılanma hakkının korumasından yararlanmalıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi davasının niteliği konusunda var olan dört farklı görüşe değinilmiş, bu görüşlerden en tutarlı olanın vergi davasının karma nitelikli; kural olarak iptal istisnai olarak da tam yargı davası niteliği taşıdığına ilişkin görüş olduğu ifade edilmiştir. Çünkü vergi davalarında, asıl olan vergilendirme işleminin yasallık denetiminin yapılmasıdır. Ve vergilendirme işleminin unsurları bakımından yapılan yasallık denetimi sonucunda mahkeme tarafından davanın reddine veya iptaline karar verilmektedir.

İdari yargıda ve vergi yargısında dilekçeler üzerinden yapılan ilk incelemede davanın ehliyetsiz kişiler tarafından açıldığının tespit edilmesi hali, davanın reddi sebebidir. Bu nedenle davanın ehliyet sahibi olan kişilerce açılması yargılamaya devam edebilmesi için vazgeçilmezdir.

İkinci ve üçüncü bölümde idari yargıda ve vergi yargısında, medeni yargılama hukukundan farklı olarak objektif ehliyet diğer bir ifade ile taraf ve dava ehliyetinin yanında subjektif ehliyetinde gerekli olduğu belirtilmiştir. İYUK'ta subjektif ehliyet menfaat ve/veya hak ihlali olarak düzenlenmişken; ayrı bir yargı düzenine sahip olmayan vergi yargılaması hakkında VUK ile mükellef, sorumlu veya vergi cezası kesilenlerin subjektif ehliyete sahip olduğu düzenlenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise ehliyetin kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle yargılamanın her aşamasında resen dikkate alındığı gerekçesinden hareketle olağan ve

olağanüstü kanun yolları aşamasında ehliyeteye değinilmiş, ulusal ve uluslararası hukuk açısından davanın götürülebileceğı son merciler ve bu mercilere başvuru yapabilecekler incelenmiştir.

ABSTRACT

Ensuring judicial audit of the Administration is fundamental to rule of law. It is therefore important to ascertain those, who are entitled to bring an action against taxation procedures, in order for the judicial audit of the Administration and materialization of rule of law. In addition, since the tax proceedings directly affect the right to property, the lawsuits against these transactions should be considered within the scope of civil rights and obligations and they should benefit from the protection of the right to a fair trial.

The first chapter covers four different opinions on the nature of tax cases and argues that tax cases; as per the most accurate of these opinions; constitute *actio in mixta* for which nullity by rule and full remedy action as an exception shall apply. This is because the tax cases are essentially aimed at controlling the legality of tax procedures. It is on the basis of legality control that courts might rule a nonsuit or dismiss the action.

Proof of noncompetent petitioners based on preliminary review of complaints filed to administrative and tax courts shall be the basis for dismissal. It is thus imperative that persons with legal capacity file suit to ensure a full trial.

The second and third chapters argue that, unlike law of civil procedure, subjective capacity is required, alongside objective capacity- in other words standing and capacity to sue- in administrative and taxational justice. The Administrative Jurisdiction Procedure Law considers subjective capacity in terms of violation of rights and/or interests, whilst the Tax Procedure Law- no separate judicature involved- regulates that tax payers, liable and penalized persons have subjective capacity.

The final chapter argues that the matter of legal capacity is associated with the concept of public order and *ex officio* addressed at every stage of proceedings, and thus focuses on the question of legal capacity in terms of ordinary and extraordinary legal

remedies; as well as on the last instances applicable and those who may have such resort.