

**T.C.**

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN  
DAVALARDA EHLİYET**

**ATİYE MERVE IŞIK**

**2501130595**

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ**

**PROF. DR. İRFAN BARLASS**

**İSTANBUL - 2018**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS  
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ATIYE MERVE IŞIK Numarası : 2501130595  
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : PROF.DR. T. İRFAN BARLASS  
Tez Savunma Tarihi : 30.11.2018 Saati : 12:00  
Tez Başlığı : VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA EHLİYET

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / **ÖYÇOKLUĞU** YLA karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ                          | İMZA | KANAATİ<br>(KABUL / RED / DÜZELTME) |
|-------------------------------------|------|-------------------------------------|
| 1- PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU |      | Kabul                               |
| 2- PROF.DR. GÜLSEN GÜNEŞ            |      | Kabul                               |
| 3- PROF.DR. B. MAHMUT KAŞIKCI       |      | Kabul                               |
| 4- PROF.DR. T. İRFAN BARLASS        |      | Kabul                               |
| 5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ERTUNÇ ŞİRİN      |      | Kabul                               |

| YEDEK JÜRİ ÜYESİ               | İMZA | KANAATİ<br>(KABUL / RED / DÜZELTME) |
|--------------------------------|------|-------------------------------------|
| 1-DOÇ.DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU    |      |                                     |
| 2-DR. ÖĞR. ÜYESİ SELÇUK ÖZGENÇ |      |                                     |

## ÖZ

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA EHLİYET

Atiye Merve IŞIK

Bu çalışmada, 2577 Sayılı Kanun’da ilk inceleme konuları arasında yer alan ehliyet, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar kapsamında incelenmiştir. Ehliyet, 2577 Sayılı Kanun, 6100 Sayılı Kanun, 213 Sayılı Kanun ve 6183 Sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. 213 Sayılı Kanun ile 2577 Sayılı Kanun’un ehliyetle ilişkin hükümlerinin yorumlanmasındaki farklılıklar ele alınmıştır. Ehliyetle yönelik mevzuattan ve uygulamadan kaynaklanan sınırlamalar, mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmamızda doktrindeki görüşlerden, bu alanda kaleme alınan çalışmalardan ve yargı kararlarından faydalanılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, objektif ehliyet, sübjektif ehliyet, taraf ehliyeti, dava ehliyeti, menfaat ihlali, hak ihlali, vergi mükellefi, vergi sorumlusu.

## ABSTRACT

### CAPACITY IN CASES RESULTING FROM TAXATION

Atiye Merve IŞIK

In this thesis, capacity, which is one of the primary review subjects in the Law No. 2577, is examined within the context of tax cases. The capacity is evaluated in accordance with the Law No. 2577, Law No. 6100, Law No 213 and Law No. 6183. Differences about the interpretation of provision in the capacity in the Law No. 2577 and Law No. 213 are handled. The limitations about capacity, which is derived from legislation and practice of law, is assessed within the scope of the right to access a court. This thesis has been prepared by benefiting from the legal doctrine, studies in this area and juridical verdicts.

**Keywords:** cases resulting from taxation, objective capacity, subjective capacity, standing to sue, capacity to sue, infringement of interest, infringement of right, tax payer, tax responsible.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyeteye ilişkin temel kuralların ve bu davalarda kimlerin davacı olabileceğinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Ehliyeteye ilişkin kuralların adil yargılamanın unsurlarından olan mahkemeye erişim hakkını doğrudan etkilemesi, konunun önemini göstermektedir. Bu kapsamda öncelikle, ehliyetin ve vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların teorik alt yapısı ele alınmış, özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve ehliyeteye ilişkin temel kurallar incelenmiştir. İncelediğimiz kanuni düzenlemelerin geçirdiği değişiklikler, kanun koyucunun amacı bakımından ele alınmıştır. Akabinde doktrinde görüş birliğinin, uygulamada ise içtihat birliğinin olmadığı durumlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Yukarıda yer verdiğim hususların yanı sıra, çalışmalarım sırasında kategorize etmenin ve başlıklandırmanın, düşünce sistemini yansıtmaları bakımından değerini fark ettim. Anlatılan konu kadar, anlatma biçiminin ne kadar önemli olduğunu öğrendim. Hukuki anlamda multidisipliner olarak nitelendirilebilecek bir konuda; bütüncül, tutarlı ve üzerinde uzlaşabilecek bir yorum yapmanın zorluğunu tecrübe ettim.

Bu çalışma için en çok teşekkürü öğrencisi olmaktan gurur duyduğum Prof. Dr. İrfan BARLASS'a borçluyum. Sayın Hocam, bu kadar yoğunluğunun arasında tezime vakit ayırmaktan asla çekinmedi. Bilgisini ve birikimini alçakgönüllülikle aktardı. Zorlaştırmadı, kolaylaştırdı. Tüm bunları yaparken ise düşüncelerime verdiği önem ile tezimi içime sinen bir şekilde yazmamı sağladı. Değerli Hocama minnettarım.

Tez jürimde bulunarak beni onurlandıran değerli jüri üyelerine ve tez sürecinde güler yüzüyle yardımlarını eksik etmeyen Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER'e teşekkürü bir borç bilirim.

İstanbul – 2018  
Atiye Merve Işık

## İÇİNDEKİLER

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| ÖZ.....               | iii |
| ABSTRACT.....         | iv  |
| ÖNSÖZ.....            | v   |
| İÇİNDEKİLER .....     | vi  |
| KISALTMA CETVELİ..... | xi  |
| GİRİŞ .....           | 1   |

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### EHLİYET KAVRAMI, EHLİYETİN VERGİ VE YARGILAMA USULÜ HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

|                                                                                                    |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. EHLİYET KAVRAMI, EHLİYETİN VERGİ VE YARGILAMA USULÜ<br>HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ .....               | 3  |
| A. Ehliyetin Tanımı.....                                                                           | 3  |
| B. Vergi Ehliyeti Kavramı .....                                                                    | 4  |
| C. Yargılama Usulü Hukuku Açısından Ehliyetin Özellikleri.....                                     | 6  |
| D. Ehliyetin İdari Yargılama Usulü Hukukundaki Yeri .....                                          | 8  |
| E. İdari Yargılama Usulünde Ehliyetin Önemi ve Yokluğuna Bağlanmış<br>Hukuki Sonuçlar.....         | 9  |
| F. Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyetle İlişkin Genel Kanunlardaki Temel<br>Hukuki Düzenlemeler ..... | 11 |
| 1. İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki Düzenlemeler .....                                           | 11 |
| 2. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki Düzenlemeler .....                                              | 12 |
| 3. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....                                                       | 16 |
| 4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki<br>Düzenlemeler .....                       | 17 |

|                                                                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARIN HUKUKİ NİTELİĞİNİN İDARİ DAVA TÜRLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ..... | 18 |
| A. İdari Dava Türleri.....                                                                                           | 18 |
| 1. İptal Davaları.....                                                                                               | 19 |
| 2. Tam Yargı Davaları.....                                                                                           | 22 |
| B. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Hukuki Niteliği.....                                                     | 25 |
| 1. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarının İptal Davası Niteliğinde Olduğu Görüşü .....                           | 26 |
| 2. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Tam Yargı Davası Niteliğinde Olduğu Görüşü .....                         | 30 |
| 3. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kendine Özgü Dava Niteliğinde Olduğu Görüşü .....                        | 34 |
| 4. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Karma Nitelikte Olduğu Görüşü .....                                      | 37 |
| 5. Değerlendirmemiz.....                                                                                             | 42 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA OBJEKTİF EHLİYET

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| I. TARAF EHLİYETİ .....                                             | 45 |
| A. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti .....                            | 47 |
| B. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti.....                              | 49 |
| 1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti.....                 | 50 |
| a. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti..... | 51 |
| b. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti . | 54 |
| (1) Derneklerin ve Vakıfların Taraf Ehliyeti .....                  | 54 |
| (2) Sendikaların Taraf Ehliyeti.....                                | 57 |
| 2. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti .....                      | 58 |
| C. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf Ehliyeti .....     | 61 |
| II. DAVA EHLİYETİ .....                                             | 66 |

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| A. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti .....                             | 67 |
| 1. Tam Dava Ehliyetine Sahip Olanlar .....                          | 69 |
| 2. Sınırlı Dava Ehliyetine Sahip Olanlar .....                      | 70 |
| 3. Dava Ehliyetine Sahip Olmayanlar .....                           | 73 |
| B. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti .....                              | 74 |
| 1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti .....                 | 74 |
| a. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti ..... | 74 |
| b. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti..  | 77 |
| (1) Derneklerin ve Vakıfların Dava Ehliyeti .....                   | 77 |
| (2) Sendikaların Dava Ehliyeti .....                                | 78 |
| 2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti .....                | 81 |
| C. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Dava Ehliyeti .....      | 83 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA SÜBJEKTİF EHLİYET

|                                                                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN İPTAL DAVALARINDA<br>SÜBJEKTİF EHLİYET .....                                                                                                                    | 87  |
| A. İptal Davalarında Sübjektif Ehliyetin Görünümü: Menfaat İhlali .....                                                                                                                           | 87  |
| B. İdari Yargılama Usulü ile Medeni Yargılama Usulünde Menfaat<br>Kavramının Ele Alınışındaki Farklılıklar .....                                                                                  | 90  |
| C. Menfaat İhlali Şartının İşlevi ve Aranmasının Gerekliliği .....                                                                                                                                | 92  |
| D. Menfaat İhlali Şartının Türk İdari Yargılama Usulündeki<br>Tarihi Gelişimi .....                                                                                                               | 94  |
| 1. İdari Yargılama Usulü Kanunu Öncesi Dönem .....                                                                                                                                                | 94  |
| 2. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Kabul Edildiği Dönem .....                                                                                                                                    | 96  |
| 3. İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi<br>Hakkında Kanun ile Değişikliklerin Yapıldığı Dönem .....                                                                   | 96  |
| 4. İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun<br>Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı<br>Taslağı ile Yapılması Planlanan Değişiklikler ..... | 101 |

|                                                                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| E. Menfaatin Nitelikleri .....                                                                                                               | 102        |
| 1. Menfaatin Meşru Olması.....                                                                                                               | 107        |
| 2. Menfaatin Kişisel Olması.....                                                                                                             | 110        |
| 3. Menfaatin Güncel Olması .....                                                                                                             | 116        |
| F. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Menfaat İhlali Şartının ve Uygulamasının Mahkemeye Erişim Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi ... | 118        |
| <b>II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN TAM YARGI</b>                                                                                          |            |
| <b>DAVALARINDA SÜBJEKTİF EHLİYET.....</b>                                                                                                    | <b>122</b> |
| A. Tam Yargı Davalarında Sübjektif Ehliyetin Görünümü: Hak İhlali .....                                                                      | 122        |
| B. Hak İhhalinin Menfaat İhlalinden Ayırt Edilmesi.....                                                                                      | 124        |
| C. Hak İhlali Kavramının Türk İdari Yargılama Usulündeki Tarihi Gelişimi .....                                                               | 125        |
| D. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Hak İhlali Kavramının Ele Alınışı.....                                                           | 126        |
| 1. Mahkeme Kararının Uygulanmaması Nedeniyle Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet.....                                                       | 126        |
| 2. Haciz Sürecinde İdarenin Eylemlerinin Zarara Yol Açtığı Durumlarda Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet.....                              | 128        |
| 3. Mükelleften Tahsil Edilen Verginin Faiziyle İadesi Talebiyle Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet .....                                   | 129        |
| 4. Özel Esaslara Alınan Mükellefler Tarafından Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet.....                                                     | 132        |
| 5. Vergi Mahremiyeti İhlal Edilen Mükellefler Tarafından Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet .....                                          | 133        |

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA FARKLI BOYUTLARIYLA EHLİYET**

|                                                                                                                                          |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>I. OBJEKTİF EHLİYET BAKIMINDAN .....</b>                                                                                              | <b>135</b> |
| A. Tasfiye Edilmiş Şirketin Geçmiş Dönem Borçlarına İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Objektif Ehliyet..... | 135        |

|                                                                                                                                    |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| B. Dava Devam Ederken Taraflardan Birinin Ölmesi Durumunda Mirasçılarının Objektif Ehliyeti.....                                   | 142        |
| 1. Dava Konusunun Mirasçılarını İlgilendirmesi Halinde Ehliyet.....                                                                | 142        |
| 2. Dava Konusunun Mirasçılarını İlgilendirmemesi Halinde Ehliyet.....                                                              | 146        |
| II. SÜBJEKTİF EHLİYET BAKIMINDAN .....                                                                                             | 149        |
| A. Vergi Kesenlerin Söbjektif Ehliyeti .....                                                                                       | 149        |
| 1. Vergi Sorumluluğunun Tanımı, Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi ve Özellikleri.....                                             | 149        |
| 2. Tarihi Süreçte Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci Maddesinin Geçirdiğı Değişikliklerin İncelenmesi .....                             | 154        |
| 3. Vergi Kesenlerin Söbjektif Ehliyetinin Bulunup Bulunmadığına İlişkin Görüşler.....                                              | 156        |
| 4. Değerlendirmemiz.....                                                                                                           | 163        |
| B. Vergi Taşıyıcısının Söbjektif Ehliyeti .....                                                                                    | 167        |
| 1. Vergi Taşıyıcı Kavramı ve Vergi Taşıyıcısının Söbjektif Ehliyetinin Bulunup Bulunmadığına İlişkin Görüşler .....                | 167        |
| 2. Değerlendirmemiz.....                                                                                                           | 171        |
| C. İstihkaklarından Damga Vergisi Kesintisi Yapılanların Söbjektif Ehliyeti .....                                                  | 174        |
| D. Gümrük Vergisine İlişkin Davalarda Söbjektif Ehliyet .....                                                                      | 178        |
| III. KARMA DURUMLAR .....                                                                                                          | 182        |
| A. Adi Ortaklığa İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Ehliyet.....                                       | 182        |
| 1. Genel Olarak Adi Ortaklığın Davada Ehliyeti .....                                                                               | 182        |
| 2. Adi Ortaklığa İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Ehliyet İlişkin Görüşler ve Değerlendirmemiz ..... | 184        |
| B. Arsa ve Arazilere Ait Bedel ve Değerlerin Tespitine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılan Davalarda Ehliyet.....    | 190        |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                                                                                  | <b>194</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                                                              | <b>200</b> |

## KISALTMA CETVELİ

**AATUHK** : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

**A.e.** : Aynı Eser

**a.g.e.** : Adı Geçen Eser

**a.g.m.** : Adı Geçen Makale

**AIHM** : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

**AIHS** : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

**A.Ş.** : Anonim Şirket

**Bkz.** : Bakınız

**C.** : Cilt

**E.** : Esas

**Ed.** : Editör

**eTTK** : 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

**GVK** : 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

**HMK** : 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

**HUMK** : 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

**İDDGK** : İdari Dava Daireleri Genel Kurulu

**İDDK** : İdari Dava Daireleri Kurulu

**İYUK** : 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

**İİK** : 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu

**K.** : Karar

**KDV** : Katma Değer Vergisi

**KDVK** : 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

**KVK** : 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

**md.** : Madde

**s.** : Sayfa

**S.** : Sayı

**TBK** : 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

**TMK** : 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

**TTK** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

**vd.** : Ve Diğerleri

**VDDGK** : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

**VDDK** : Vergi Dava Daireleri Kurulu

**VUK** : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

**Y.** : Yıl

## GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda uygulanacak hukuk kuralları, tek bir kanunda belirlenmemiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu; vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, ehliyet konusunda belirleme yaparken uygulanacak hükümler içermektedir. Özellikle İYUK ve VUK'ta yer alan ehliyetle ilişkin hükümlerin yorumlanmasında, farklı görüşler ve uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda vergilendirmeye ilişkin işlemlerden etkilenenler hak kayıplarına uğramakta ve mahkemeye erişim hakkıyla ilgili sorunlar gündeme gelmektedir.

İdari yargılama hukukunda, “ehliyet” kavramı ile kast edilen yalnızca davacının taraf ve dava ehliyetidir; davalının taraf ve dava ehliyeti “husumet” kavramı çerçevesinde incelenir. İdari yargılama hukukunda husumet ise başlı başına incelenmesi gereken oldukça geniş bir konudur. Dolayısıyla, çalışmamız davacı açısından ele alınacaktır.

Çalışmamızda gerekçelerine yer vereceğimiz üzere vergi davası adında kendine özgü bir dava türü olduğu görüşünde değiliz. Bu nedenle, çalışmamızda “vergi davası” yerine, “vergi uyuşmazlıklarından doğan dava” terimini kullanacağız. Bu kapsamda belirtmek istediğimiz bir diğer husus ise; vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları, idari yargı teşkilatı içerisindeki mahkemelerin görevinde bulunan davalar kapsamında ele alacak olmamızdır. İncelediğimiz yargı düzenini ve yargılama kurallarını değiştireceğinden, adli yargı teşkilatı içerisinde mahkemelerinin yargılama alanına giren uyuşmazlıklar, çalışmamız kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, çalışmamızın temelini teşkil eden “ehliyet” ve “vergi uyuşmazlıklarından doğan dava” kavramları ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle, ehliyetin tanımı yapılacak; vergi hukuku ve yargılama usulü hukuku kapsamında özellikleri incelenecektir. Ehliyetin yokluğuna bağlanmış hukuki sonuç değerlendirilecek ve ehliyetle ilişkin normatif düzenlemelere

yer verilecektir. Akabinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

İkinci bölümde, taraf ve dava ehliyetini ifade eden objektif ehliyet ele alınacaktır. Bu kapsamda belirtmek isteriz ki, mevzuatta objektif ehliyet-sübjektif ehliyet ayrımı bulunmamaktadır. Doktrinde ve yargı kararlarında böyle bir tasnife yönelmiş olmasının gerekçesinin, ehliyetle ilişkin kuralların bu şekilde daha kolay aktarılabilmesi düşüncesi olduğu kanaatindeyiz. Objektif ehliyetle ilişkin bu bölümde özel hukuk kişileri, kamu hukuku tüzel kişileri ve ehliyeti bulunmayan toplulukların taraf ve dava ehliyetini kazanmaları ile kaybetmeleri incelenecektir. İYUK'ta HMK'ya yapılan atfın, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar özelinde bulunduğu uygulama alanına, karar örnekleri üzerinden yer verilecektir.

Üçüncü bölümde, iptal davalarında menfaat ihlali, tam yargı davalarında ise hak ihlali olarak ele alınan sübjektif ehliyet değerlendirilecektir. İlk olarak menfaat ihlali ele alınacaktır. Menfaat ihlali şartının Türk idari yargılama usulünde geçirdiği aşamalar, mahkemeye erişim hakkı bağlamında incelenecektir. Menfaatin özelliklerine yer verilecek ve bu özelliklerin vergi uyuşmazlıklarından doğan davalardaki görünümü incelenecektir. Akabinde hak ihlali şartı ele alınacaktır.

Son bölümde ise, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyet kapsamında görüş farklılıklarına, uygulamada duraksamalara sebep olan ve başlı başına incelemeyi gerektirecek genişlikteki konular ele alınacaktır. Öncelikle, tasfiye edilmiş şirkete ilişkin olarak gerçekleştirilen vergilendirme işlemlere karşı açılacak davalarda objektif ehliyet ve dava devam ederken davacının ölmesi durumunda mirasçıların objektif ehliyeti incelenecektir. Akabinde vergi kesenin, bu sıfatıyla açtığı davalardaki sübjektif ehliyeti ele alınacaktır. Vergi taşıyıcısı ve ihale sürecinde istihkaklarından kesinti yapılanların sübjektif ehliyeti ele alınacak, gümrük uyuşmazlıklarından doğan davalarda sübjektif ehliyet incelenecektir. Akabinde adi ortaklıklara ilişkin olarak gerçekleştirilmiş tarhiyatlardan doğan davalarda ehliyet ile takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda ehliyet, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecek; bu kapsamda vardığımız sonuçlara yer verilecek ve çözüm önerileri sunulacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## EHLİYET KAVRAMI, EHLİYETİN VERGİ VE YARGILAMA USULÜ HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

### I. EHLİYET KAVRAMI, EHLİYETİN VERGİ VE YARGILAMA USULÜ HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ

Bu bölümde, çalışmamızın konusu olan ehliyet kavramını daha iyi açıklayabilmek için öncelikle ehliyetin tanımına yer verilecek ve vergi hukukundaki görünümü olan vergi ehliyeti kavramı ele alınacaktır. Akabinde yargılama usulü kapsamında ehliyetin görünümüne ilişkin incelemelere yer verilecektir.

#### A. Ehliyetin Tanımı

Arapça kökenli ehliyet sözcüğü, “1. Üstat, uzluk. 2. Sürücü belgesi.” olarak tanımlanmaktadır<sup>1</sup>. Hukuki açıdan ehliyetin ise, “Bir hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanabilmesi, görev, mükellefiyet ve sorumluluk yüklenebilmesi için kendinde bulunması gereken şartlar.” şeklinde tanımına yer verilmektedir<sup>2</sup>. Doktrinde bazı yazarlar, ehliyet yerine “yetenek” terimini kullanmayı tercih etmektedirler<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> İsmail Parlatır vd., **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük (Cilt I, A-J)**, 9. bs., Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları No. 549, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, 1998, s. 680.

<sup>2</sup> Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4. bs., Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975, s. 167; Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1998, s. 81; “**ehliyyet: (a.i):** 1. işe yarar halde bulunuş, bir işi hak edebilecek durumda bulunuş, salâhiyet, \*yetki. 2. mâhirlilik, iktidar, liyâkat, kabiliyet, kifâyet, mensubiyet, akrabalık. 3. iktidar, liyâkat ve kabiliyet vesîkası. 4. kadın adı.” Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat (Eski ve Yeni Harflerle)**, 14. bs., Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 1997, s. 210.

<sup>3</sup> A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 34. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 368.

Ehliyet; ceza hukuku, medeni hukuk, vergi hukuku, yargılama hukuku gibi hukukun birçok alanıyla ilintili bir kavramdır<sup>4</sup>. Örneğin ceza hukukunda, cezai ehliyet kavramı kullanılmaktadır. Cezai ehliyet, “Bir cezayı gerektirici eylemde bulunan kimsenin cezalandırılması yeteneği; bir eyleminden ötürü bir kimsenin cezaya çarptırılıp çarptırılmayacağı.” anlamına gelmektedir<sup>5</sup>. Medeni hukuk açısından ehliyet, hak ve fiil ehliyetini ifade etmektedir. Hak ehliyeti, “haklara ve borçlara sahip olma ehliyeti”; fiil ehliyeti ise “kişinin kendi fiiliyle hak sahibi olabilmesi ve borç altına girebilmesi ehliyeti” olarak tanımlanmaktadır<sup>6</sup>.

## B. Vergi Ehliyeti Kavramı

Vergi ehliyeti, vergi ödeme iktidarını, vergi borçlusu olabilmeyi ifade etmektedir<sup>7</sup>. Diğer bir ifadeyle, vergi ehliyeti, vergi ilişkisinde ödevli taraf olabilme ehliyetidir<sup>8</sup>.

Vergi hukuku alanında ehliyet kavramı ile medeni hukuk alanında ehliyet kavramı arasında oldukça sıkı bağlar olmasına rağmen birbirlerinden farklı anlamlar

<sup>4</sup> “**ehliyet: 1-** Hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler yüklenebilmesi hali: **a) Medenî ehliyet:** Hukuk süjesinin medeni haklardan istifade etmesi ve onları kullanabilmesi ehliyeti (MK. 8,9,46); **b) Cezaya ehliyet:** Hukuk süjesinin cezalandırılabilmesi; **c) Siyasî ehliyet:** Hukuk süjesinin siyasi haklardan istifade etmesi, mükellefiyetlere muhatap olması ve siyasi hakları kullanması (TEK. 10, 92; İntihabı Mebusan K.; Askerlik Mükellefiyeti K. 1, 2); **d) Evlenme ehliyeti:** Evlenme akdini yapabilmek hususunda hukuk süjesinin haiz bulunduğu ehliyet. Medeni Kanuna göre on yedi yaşını bitiren erkek ve on beş yaşını bitiren kadın evlenebilir. On beş yaşını bitiren erkek ve on dört yaşını bitiren kadın da fevkalâde hallerde veya pek mühim sebeplerle ana ve babasının veya vasisinin muvafakatiyle, hâkim tarafından evlenmeye mezun kılınabilir. (MK. 88); **e) Ticari ehliyet:** Münferit tacir sıfatıyla ticaret yapabilmek hususunda hukuk süjesinin haiz olduğu ehliyet (TK. 4-8).”, **Türk Hukuk Lûgatı**, 4. bs., Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1998, s. 81.

<sup>5</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 123.

<sup>6</sup> Mustafa Dural, Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku (Cilt II, Kişiler Hukuku)**, 9. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2009, s. 37-44; “**hak ehliyeti:** Medeni haklardan yararlanma ehliyeti; her insanın hak ehliyeti vardır; insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehildirler.”; “**fiil ehliyeti:** Medeni hakları kullanma ehliyeti; ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır; fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir; ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur; kanunda gösterilen ayırık durumlar dışında, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukuki sonuç doğurmaz.”, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 217, 251.

<sup>7</sup> Özcan, **a.g.e.**, s. 700.

<sup>8</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 96.

ifade etmektedirler<sup>9</sup>. Vergi hukukunda ehliyetin temelini, vergi ödeme gücü oluşturmaktadır; dolayısıyla vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi<sup>10</sup> herhangi bir ilişki kurmak vergi mükellefi olmaya yeterlidir<sup>11</sup>. Vergi ehliyeti için kural olarak hak ehliyeti esastır; fiil ehliyeti aranmaz. Hatta bazı durumlarda, vergi ehliyetine sahip olmak için hukuk kişisi olmak bile aranmayabilir. Bu sebeple, vergi hukukunda özel bir vergi ehliyeti anlayışının bulunduğunu belirtebiliriz<sup>12</sup>. Bu anlayışı yansıtan VUK'un<sup>13</sup> "vergi ehliyeti" başlıklı 9'uncu maddesinin ilk fıkrasında, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin<sup>14</sup> şart olmadığı hükmüne yer verilmiştir. Bu

<sup>9</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 98.

<sup>10</sup> Gayri iradi ilişki sonucu vergi yükümlüsü olma durumu oldukça istisnaidir. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun, geçici 3'üncü maddesinin b bendini, bu duruma örnek olarak gösterebiliriz. Söz konusu bent,

"b) (Değişik: 9/2/2017-6772/7 md.) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir."

şeklinde. Bu düzenlemenin hukuka uygunluğu itibarıyla eleştiri konusu yapılmaktadır;

"...Bazı kişi ve guruplara muafiyet tanınması yahut bazı gelirlere yönelik istisnalar şüphesiz mevzuatımız içersinde yer almaktadır ama bir mükellefin gelirinden vergi alıp almama noktasındaki iradenin bir 3. mükellefin ticari tercihlerine yahut becerisine terk edilmesi ağır bir teorik aksaklık olarak göze çarpmaktadır."

"...Vergi alacağı-borcu ilişkisinin ilk aşaması vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay ise vergi mükellefin iradesiyle şekillenir. 5810 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrası, mali yılın başında işverenin ürettiği ürünleri ihraç edip etmeyeceğini ve buna bağlı olarak kendisinin vergi ödeyip ödemeyeceğini bilebilme imkanı olmayan ücretlinin verginin belirginliği ilkesine uygun biçimde vergilendirildiğini söylemek mümkün değildir."

İrfan Barlass, "Verginin Belirginliği ve Eşitliği İlkeleri Karşısında Serbest Bölgeler Kanunun Geçici 3. Maddesinin İkinci Fıkrasının B Bendinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu", **Mali Pusula**, S. 55, Temmuz 2009, s. 42.

<sup>11</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 74; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 38.

<sup>12</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 99.

<sup>13</sup> İşbu Kanun, 10, 11, 12.01.1961 tarihli ve 10703, 10704, 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

<sup>14</sup> Selahattin Tuncer, "Türk Medeni Kanunu – Ehliyet Kavramı ve Vergi Usul Hukuku – Vergi Ehliyeti", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 148, Nisan 2016, s. 75. Biz de bu kapsamda, VUK'un terminolojisine uygun olması nedeniyle çalışmamızda yer yer kanuni ehliyet kavramını kullanacağız.

hükümle, Türk Medeni Kanunu'nda<sup>15</sup> yer alan ehliyetle bir gönderme yapılarak, kanuni ehliyet kavramı kullanılmıştır.

Aynı Kanun'un 10'uncu maddesinde ise, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde..." ifadesine yer verilmiştir. Buna göre 18 yaşından küçük, ayırt etme gücüne sahip olmayan, kısıtlı birisi veya vergi ödeme gücünü haiz gerçek ve tüzel kişi olarak nitelendirilemeyen cemaatler gibi topluluklar vergi mükellefi olabilecektir<sup>16</sup>. Bu kişi veya yapıların üstüne düşen görevler ise kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir.

### **C. Yargılama Usulü Hukuku Açısından Ehliyetin Özellikleri**

Genel olarak yargılama hukuku açısından ehliyetle iki anlam yüklenmektedir; ehliyetin birinci anlamı taraf ehliyetini, ikinci anlamı ise dava ehliyetini ifade etmektedir<sup>17</sup>. Taraf ehliyeti, "Taraf yeteneği; medeni hukuktaki medeni haklardan yararlanma yeteneğinin, yargılama hukukunda büründüğü şekil olup, davada davacı veya davalı olabilme yeteneğidir.", dava ehliyeti ise "Medeni hakları kullanma ehliyetinin (yeteneğinin) yargılama hukukunda büründüğü şekil olup, bir kimsenin bizzat veya kendisinin atadığı bir temsilci aracılığıyla bir davayı yürütmesi ve yargılama işlemlerini yapabilmesi yeteneğidir." olarak tanımlanmaktadır<sup>18</sup>.

Taraf ehliyeti, usul hukuku ilişkisinin süjesi olabilme ehliyetidir; dolayısıyla hukuki işlemlerin geçerlilik şartlarındandır<sup>19</sup>. Dava ehliyeti ise, geçerli bir şekilde tarafa ait usul işlemlerini yapabilme ve davayı yürütebilme ehliyeti anlamına gelmesi

<sup>15</sup> İşbu Kanun, 08.12.2011 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 84.

<sup>17</sup> Ebru Gündüz, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 17.

<sup>18</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s. 147, 667.

<sup>19</sup> Abdurrahim Karşlı, **Medeni Muhakeme Hukuku**, 4. bs., İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014, s. 285.

nedeniyle yargılama hukuku açısından önem taşımaktadır<sup>20</sup>. Taraf ve dava ehliyeti, objektif ehliyet olarak da nitelendirilmektedir<sup>21</sup>.

Taraf ehliyeti ve dava ehliyeti davanın şartlarındandır<sup>22</sup>. Bu nedenle, mahkemece re'sen gözetilirler<sup>23</sup>. Zira hem başta davanın açılmış sayılabilmesi, hem yargılamanın devamında gerekli hukuki işlemlerin yapılabilmesi, hem de yargılama sonucunda davanın taraflarından birine veya ikisine sorumluluk yükleyecek kararın anlam ifade edebilmesi açısından tarafların hukuksal açıdan ehil olmaları şarttır<sup>24</sup>.

İdari yargı yerlerinde dava açabilmek için, hukuk mahkemelerinden farklı olarak taraf ve dava ehliyetinin yanı sıra; iptal davaları için menfaat ihlalini, tam yargı davaları için ise hak ihlalini şartının sağlanmış olması gerekmektedir<sup>25</sup>. Bu şartları ifade etmek için “sübjektif ehliyet” deyiimi kullanılmaktadır<sup>26</sup>.

Belirtmemiz gereken bir diğer husus, idari yargılama hukukunda ehliyet kavramıyla, sadece davacının ehliyetinin kastedilmekte olduğudur; davalının ehliyeti ise husumet kavramıyla ifade edilmektedir<sup>27</sup>. Diğer bir deyişle, İYUK'ta<sup>28</sup> dava

<sup>20</sup> Hakan Pekcanıtez vd., **Medeni Usûl Hukuku (Cilt I)**, 15. bs., İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 2017, s. 585.

<sup>21</sup> Gürsel Kaplan, “Danıştay Kararları ile İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 348; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 9. bs., Sayram Yayınları, Konya, 2015, s. 263-264. Taraf ve dava ehliyetine dair ayrıntılı açıklamalar, çalışmamızın “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Objektif Ehliyet” başlıklı ikinci bölümünde yapılacağından, bu bölümde sadece tanımına yer verilmeyle yetinilmiştir.

<sup>22</sup> Bilge Umar, “Medenî Usul Hukukunda Davanın Dinlenme Şartı Olarak Ehliyet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 29, S. 3, 1963, s. 598, 599, 614, 615.

<sup>23</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 23. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 218, 226.

<sup>24</sup> Kaplan, **a.g.m.**, s. 352; Celal Işıklar, “659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Sonrası İdari Yargıda Husumete İlişkin Esâslar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 3, S. 10, Temmuz 2012, s. 383.

<sup>25</sup> Murat Yaman, **İdari Yargı Dava Rehberi**, 4. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 106.

<sup>26</sup> Turgut Candan **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. bs., İstanbul, PwC Business School, 2015, s. 759.

<sup>27</sup> Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s. 378; Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2009, s. 295.

<sup>28</sup> İşbu Kanun, 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

açabilme yeteneğine karşılık olarak “ehliyet”, davalı olabilme yeteneğine karşılık olarak ise “husumet” kavramları kullanılmıştır<sup>29</sup>.

#### **D. Ehliyetin İdari Yargılama Usulü Hukukundaki Yeri**

İYUK’un 14’üncü maddesinde dilekçeler üzerine yapılacak olan ilk incelemeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddenin üçüncü fıkrasında, dilekçelerin görevli hakim tarafından “görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları” yönlerinden inceleneceği ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere idari yargılama usulünde ehliyet, ilk inceleme konuları arasındadır. İlk inceleme konularının İYUK’ta yer verilen sıraya göre incelenmesi zorunludur<sup>30</sup>. Buna göre ehliyet, üçüncü sırada; görev ve yetki ile idari merci tecavüzünden sonra incelenecektir.

İlk inceleme kurumu, kayda alınan dava dilekçelerinin sonraki aşamalara geçilmeden önce bazı yönlerden kanuna uygunlukları açısından ön incelemeye tabi tutulmalarını ifade etmektedir<sup>31</sup>. Bu aşama, idari yargı yerinin açılmış bir davanın yürütümü, tekemmülü ve esastan görülebilmesi için kabul şartları üzerinde, başlangıçta gerçekleştirdiği iç ve ön aşamadır<sup>32</sup>. İlk incelemeyle dava şartları açısından verilecek kararın, davanın açılmasından hemen sonra verilmesiyle zaman kaybı önlenmesi ve yargılama giderleri açısından tasarruf sağlanması amaçlanmaktadır<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> Füzuran İkinciogulları, “Dava Açma Ehliyeti”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (I)**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 21, Güneş Matbaası, 1976, s. 137-138.

<sup>30</sup> Buna karşılık bazı yazarlar; ilk incelemenin sırasının, “a) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, b) Görev ve yetki, c) İdari merci tecavüzü, d) Süre aşımı, e) Ehliyet, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları” şeklinde olması gerektiği görüşündedir. Yazara göre, ehliyetten önce süre aşımı denetimi yapılmalıdır. Bu sayede, ehliyetin sonradan ikmaline imkân verilmeden, süreaşımından reddedilecek davanın açılmasının önüne geçilmiş olacaktır. Kahraman Berk, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında İlk İnceleme**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008, s. 13-14.

<sup>31</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 504.

<sup>32</sup> Celal Işıklar, “Türk İdari Yargısında İlk İnceleme Kurumunun Yasal Seyri, Yeri, Gereği ve Yararı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 7, S. 67, Mart 2002, s. 48.

<sup>33</sup> Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 592.

Peki ilk inceleme aşamasında ehliyet bakımından değerlendirme yapılırken ehliyetin alt başlıklarının inceleme sırası nasıl olmalıdır? Bu kapsamda önce objektif ehliyet sonrasında ise sübjektif ehliyet incelenmeli; objektif ehliyet yönünden ise sırasıyla taraf ve dava ehliyeti bakımından inceleme gerçekleştirilmelidir<sup>34</sup>.

## **E. İdari Yargılama Usulünde Ehliyetin Önemi ve Yokluğuna Bağlanmış Hukuki Sonuçlar**

İYUK'un 15'inci maddesinde<sup>35</sup> ilk inceleme üzerine verilecek kararlara yer verilmiştir. Anılan maddenin ilk fıkrasının (b) bendinde, ehliyetsizlik halinde davanın reddine hükmolunacağı belirtilmiştir. Ehliyetsizlikten dolayı reddedilen davanın ise yenilenmesi mümkün değildir<sup>36</sup>. Ehliyetsizlik nedeniyle davanın reddi kararına karşı ilgisine göre istinaf veya temyiz kanun yoluna başvurulabilir.

<sup>34</sup> Celal Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 1, S. 6, Temmuz 2011, s. 97.

<sup>35</sup> İlgili madde şu şekildedir:

- "1.(...)Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3 üncü fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14 üncü maddenin;
- a) 3/a bendine göre adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,
- b) 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine,
- c) 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,
- d) 3/g bendinde yazılı halde otuzgün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,
- e) 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, Karar verilir.
2. Dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştaya veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, mercie başvurma tarihi olarak kabul edilir.
3. Dilekçelerin 3 ncü maddeye uygun olmamaları dolayısıyla reddi halinde yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz.
4. (...) İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe red kararları dışında, ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir. (1)
5. (...) 1 inci fıkranın (d) bendine göre dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir."

<sup>36</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 580.

Önemle belirtmek isteriz ki, her ilk inceleme konusuna aykırılık sonucunda verilecek karar aynı değildir. Örneğin, idari merci tecavüzü söz konusuysa, dosyanın görevli idari merciine tevdiine; süre aşımı söz konusuysa davanın reddine; hasım yanlış gösterilmişse dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine hükmedilmesi gerekmektedir.

İşte bu noktada, bir önceki bölümde yer verdiğimiz ilk inceleme konularının sırasıyla incelenmesinin önemini görmekteyiz. Örnekleme gerekirse, bir davada hem yetkisizlik hem de ehliyetsizlik nedeniyle ilk inceleme konularına aykırılık olduğunu düşünelim. Yetki, ehliyetten önceki ilk inceleme konuları arasındadır. Bu nedenle; ehliyetsizlik nedeniyle davanın reddine hükmedilmeyecek olup; yetkisizlik nedeniyle dava dosyasının görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine hükmedilecektir.

İlk inceleme aşamasının, İYUK'un 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. İlk incelemenin, on beş günden daha uzun bir sürede sonuçlanması halinde, herhangi bir yaptırım mevzuatta düzenlenmemiştir; bu nedenle söz konusu sürenin kurucu değil; dilek ve bildirim niteliğinde bir süre olduğu ifade edilmektedir<sup>37</sup>.

Anılan maddenin son fıkrasında ise, ilk inceleme hususlarına aykırılığın davanın her safhasında gözetileceğine ve yokluğu halinde yaptırımına ilişkin hükümlerin uygulanacağına yer verilmiştir. Bu düzenleme olmasa dahi, zaten dava şartları kamu düzeninden olduğundan yargılamanın her safhasında re'sen dikkate alınacağı belirtilmektedir<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> A.e., s. 479-480.

<sup>38</sup> Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü", s. 130.

## **F. Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyeteye İlişkin Genel Kanunlardaki Temel Hukuki Düzenlemeler**

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyeti belirlenen kuralların İYUK, VUK, AATUHK ve hatta HMK’da<sup>39</sup> belirlenmesi, bazı durumlarda farklı görüş ve uygulamaların meydana gelmesine sebebiyet vermektedir. Farklı görüş ve uygulamalara ilişkin bazı incelemelere çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir<sup>40</sup>. Bu bölümde, normatif yapının ortaya konulması hedeflenmektedir. Bu itibarla, bu aşamada söz konusu hükümlerin birbirleriyle çelişmediği, tam tersine birbirlerini tamamladığı kanaatinde olduğumuzu belirtmek isteriz.

### **1. İdari Yargılama Usulü Kanunu’ndaki Düzenlemeler**

Ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar temel olarak<sup>41</sup> idari yargı sistemi içerisinde çözümlenmektedir<sup>42</sup>. 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un<sup>43</sup> 5’nci maddesi uyarınca, idare mahkemeleri, idari yargı sistemi içerisinde genel görevli mahkemelerdir. Vergi mahkemeleri ise idari yargının özel görevli ve uzman mahkemeleri olarak görev yapmaktadır<sup>44</sup>. Doktrinde bazı yazarlara göre, vergi yargısının ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmesi daha faydalı olacaktır; bu sayede

<sup>39</sup> İşbu Kanun, 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> Söz konusu değerlendirmelere çalışmamızın dördüncü bölümünde, “Vergi Sorumlularının Sübjektif Ehliyeti”, “Vergi Taşiyicisinin Sübjektif Ehliyeti” ve “İstihkaklarından Damga Vergisi Kesintisi Yapılanların Sübjektif Ehliyeti” başlıkları altında yer verilecektir.

<sup>41</sup> “Ancak öyle bazı vergisel uyuşmazlıklar karşımıza çıkmaktadır ki bunlar uyuşmazlığın bir tarafının devlet olmamasından dolayı tamamen adli yargıda özel hukuk kurallarını uygulayan mahkemeler tarafından çözüme kavuşturulabilmektedirler. Bununla birlikte taraflardan biri devlet olup da adli yargıda özel hukuk kurallarıyla çözümlenen uyuşmazlıklar (örneğin bazı icra aşamasındaki vergisel uyuşmazlıklar) bulunduğu gibi yine taraflardan birisi devlet olup adli yargıda kamu (ceza) hukuku kurallarıyla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar da bulunabilmektedir.”

Gülşen Güneş, “Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Otuzsekizinci Seri Yıl 1996/1997 (Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 4099, Emek Matbaacılık, 1998, s. 256.

<sup>42</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s. 86.

<sup>43</sup> İşbu Kanun, 20.02.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>44</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 808.

vergi uyuşmazlığı/davasası gibi birçok kavram daha anlamlı hale gelecek; bu kavramlar ayrı bir uyuşmazlık/dava türü olarak ele alınıp incelenebilecektir<sup>45</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, idari yargının iş ayrımına dayalı bir bölümünde çözümlendiğinden<sup>46</sup> idari davalar bakımından geçerli olan temel ilkeler, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda da geçerlidir<sup>47</sup>. Bu kapsamda aksine hüküm bulunmadığı hallerde İYUK, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların da görülmesine ilişkin olarak esas alınacak kanundur. İlk inceleme konuları, yürütmenin durdurulması müessesesi, bağlantılı davalar, kararların sonuçları, kanun yolları gibi birçok hususta İYUK'un genel hükümleri geçerli olacaktır. Buna göre vergi uyuşmazlıklarında doğan davalarda da dikkate alınacak ehliyet kurallarına, İYUK'un 2'nci maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre menfaat ihlal edilenler iptal davası, hakları ihlal edilenler ise tam yargı davası açabileceklerdir.

## 2. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki Düzenlemeler

İYUK'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller" başlıklı 31'inci maddesinin birinci fıkrasında,

"Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır."

hükmüne yer verilerek Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na<sup>48</sup> atıfta bulunulmuştur.

Bilindiği üzere HUMK, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmesiyle mülga olmuştur. HMK'nın 447'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki, HUMK'a yapılan atıfların, HMK'nın bu hükümlerinin

---

<sup>45</sup> A.e., s. 807.

<sup>46</sup> Kaneti, a.g.e., s. 276.

<sup>47</sup> Karakoç, a.g.e., s. 808; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001, s. 45.

<sup>48</sup> İşbu mülga Kanun, 2, 3, 4.07.1927 tarihli ve 622, 623, 624 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince, artık İYUK'ta yapılan bu atfın HMK'ya yapıldığını kabul etmek ve incelemeyi bu kapsamda yapmak gerekmektedir. Bu atıf nedeniyle ortaya çıkan hukuki ilişki, vergi yargısının idari yargının bir kolu olarak örgütlenmesi nedeniyle vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar açısından da önem arz etmektedir<sup>49</sup>.

Söz konusu atfın mahiyetini açıklayabilmek için tarihsel süreç içerisinde idari yargılama usulüne ilişkin hükümleri düzenleyen kanunları incelemek gerekmektedir. Bu kapsamda, ilk olarak Cumhuriyet Döneminin ilk Danıştay Kanunu olan ve 23 Kasım 1925'te kabul edilen 669 Sayılı Şurayı Devlet Kanunu'nun<sup>50</sup> 27'nci maddesinde,

“İdari davalardan dolayı doğrudan doğruya Şurayı Devlet'e müracaat olduğu takdirde işbu Kanun'da gösterilen mühletlere, tarafların bulunduğu mahallin bud ve mesafesine göre yapılacak zamlarda Usulü Muhakemei Hukukiye Kanunu icra olunur.”

hükmüne yer verilmiştir.

21 Aralık 1938'te kabul edilen 3546 Sayılı Devlet Şûrası Kanunu'nun<sup>51</sup> 44'üncü maddesinde,

“Tebliğat işleriyle hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehli vukuf tedkikatı, keşif ve muayene, üçüncü şahısların davaya müdahalesi, adlî müzaheret hallerinde ve duruşmanın icrası sırasında tarafların sükûnu ve inzibatı bozacak hareketlerine karşı yapılacak muamelelerde, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun umumî hükümleri tatbik olunur.”

şeklinde HUMK'a atıfta bulunulmuştur. Bu Kanun'un yargılamanın iadesi hükümlerini düzenleyen 49'uncu ve 51'nci maddelerinde de HUMK'a atıf yapılmıştır.

<sup>49</sup> M. Ezhan Doğrusöz, “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na Yapılan Atıf Düzenlemesi”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, S. 20, Ağustos 2006, s. 1925.

<sup>50</sup> İşbu Kanun, 07.12.1925 tarihli ve 238 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Her ne kadar Kanun metinde yer verdiğimiz tarihte yayımlanmış olsa da Danıştay fiilen çalışmaya 06.07.1927'de başlamıştır. Orhan Özdeş, “Danıştay'ın Tarihçesi”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 93.

<sup>51</sup> İşbu Kanun 30.12.1938 tarihli ve 4098 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

24 Aralık 1964'te kabul edilen 521 Sayılı Danıştay Kanunu'nun<sup>52</sup> 88'inci maddesinde,

“Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin dâvaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahsın dâvaya müdahalesi, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dâva, bilirkişi, keşif, delillerin tesbiti, adli müzaharet hallerinde ve duruşmanın icrası sırasında tarafların sükûnu ve inzibatı bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun umumi hükümleri uygulanır.”

şeklinde HUMK'a atıf yapılmıştır. Ayrıca, bu Kanun'un yargılamanın iadesine ilişkin hükümleri içeren 97'nci ve 99'uncu maddelerinde de HUMK'a atıfta bulunulmuştur. Anılan Kanun ile atıf yapılan konular artırılmış ve ehliyet atıf yapılan konular arasına dahil edilmiştir.

Görüldüğü üzere HUMK'a atıf, Cumhuriyet Döneminin ilk Danıştay Kanunu olan 669 Sayılı Şurayı Devlet Kanunu'ndan bugüne idari yargılama usulü kurallarını düzenleyen kanunlarda yer almaktadır. Söz konusu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte, Türkiye'de idari yargının henüz deneyim kazanmadığı, kendine özgü usul kurallarını koyma ve geliştirme imkanına sahip olmadığı ifade edilmektedir; bu nedenle yapılan atfın anlayışla karşılanması gerektiği belirtilmektedir<sup>53</sup>. Sonrasında da bu atfın devam ettirilmesinin nedeninin, kanun koyucu açısından atfın kolay bir yol olması ve bu şekilde yeni düzenlenmenin olası hatalarının belirli bir ölçüde gizlenebilmesi olduğu ifade edilmektedir<sup>54</sup>.

Doktrinde; idari yargı rejimini benimseyen ülkelerde, idari davaları çözümleyecek yargıcın konumunun ve yetkilerinin, medeni yargılama usulünden farklı ve bağımsız olarak belirlendiği ifade edilmektedir<sup>55</sup>. Fakat İYUK'un 31'inci maddesiyle, idari yargının genel ve bağımsız niteliğinin zedelendiği, yargılama

<sup>52</sup> İşbu Kanun 31.12.1964 tarihli ve 11896 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>53</sup> Nuri Alan, “İdari Yargının Dünü, Bugünü, Sorunlar ve Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 10, S. 2, 1998, s. 554.

<sup>54</sup> A.y.

<sup>55</sup> Metin Günday, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyum, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, 133. Yıl)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 2003, s. 79.

sürecinde taraf iradelerinin esas olduğu özel hukuk uyumsuzluklarına ilişkin çeşitli düzenlemelerin idari yargıya aktarılması sonucu re'sen yargılama ilkesine<sup>56</sup> kısıtlama getirildiği belirtilmektedir<sup>57</sup>. Bu nedenle idari yargının özellikleri kapsamında ve bu yapıyla bağdaştığı ölçüde HMK'ya yapılan atfın uygulanması gerektiği ifade edilmektedir<sup>58</sup>. Bazı yazarlara göre ise, HMK'ya yapılan atıf yerine, usul hukukuna ilişkin kurallardan idari yargılamanın niteliğine uygun olanlar, İYUK'ta ayrıntılı şekilde düzenlenmelidir<sup>59</sup>. Biz de bu görüşü katılmaktayız. İki ayrı hukuk disiplinin farklı yargılama usulü kanunlarında, kendine özgü kurallara yer verilmelidir. Doğru olan atıfta bulunulan kuralların HMK ile bağını koparıp, yapılacak yeni bir usul kanunuyla veya İYUK'la bağını kurmaktır. Zira farklı yargı düzenine ilişkin bir kanuna atıf yapmak yerine; kamu hukuku niteliği ile bağdaşan ve temel hak ve hürriyetlerin korunmasını amaçlayan<sup>60</sup> bir kanunda bu düzenlemelerin yapılması daha yerinde olacaktır.

Son olarak belirtmek isteriz ki, vergi uyumsuzluklarından doğan davalarda anılan atıf hükmü nedeniyle HMK'nın uygulanacağı haller bulunmaktadır. Örneğin, kişilerin objektif ehliyeti HMK uyarınca belirlenecektir. Buna göre, taraf ehliyeti HMK'nın 50'nci maddesindeki "Medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir." hükmü; dava ehliyeti ise aynı Kanun'un 51'nci

---

<sup>56</sup> Re'sen araştırma ilkesi, ehliyetin de incelendiği ilk inceleme aşaması dahil olmak üzere yargılamanın hemen her aşamasında geçerli olan bir ilkedir. Yücel Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. II, S. 1, s. 121.

<sup>57</sup> Celal Erkut, "İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu", **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyum, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, 133. Yıl)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 2003, s. 94.

<sup>58</sup> A.e., s. 95. Bazı yazarlar ise HMK'ya açıkça atıfta bulunulmayan hallerde dahi, yargılama alanındaki boşlukların, HMK'daki hükümlerden yararlanılarak doldurulması gerektiği görüşündedir. Yaşar Eroğlu, "Danıştay Kanunuyla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa Atıf Yapılmayan Hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Danıştay'da Uygulanışı", **Danıştay Dergisi**, S. 8, 1973, s. 32.

<sup>59</sup> Mustafa Avcı, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun İdarî Yargıda Uygulanması", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, C. 7, S. 87-88, 2011, s. 102; Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 1936; Alan, "İdari Yargının Dünü, Bugünü, Sorunlar ve Çözümü", s. 555.

<sup>60</sup> Mahmut Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda **Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 78, 137. Yazar, ayrıca bir Vergi Yargılama Usulü Yasası yapılmasını öncelikle önermektedir.

maddesindeki, “Dava ehliyeti, medenî hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir.” hükmüne göre değerlendirilecektir.

### 3. Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenlemeler

İYUK’un 31’inci maddesinin ikinci fıkrasında, İYUK ve HMK’ya yapılan atıflar saklı kalmak üzere<sup>61</sup>, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların çözümünde VUK’un uygulanacağı ifade edilmiştir.

VUK’un beşinci kitabı, “vergi davaları” başlığını taşımaktadır. VUK’un 377’nci maddesinde vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlara, 378’inci maddesinde davanın konusuna ve mükerrer 378’inci maddesinde ise duruşmada dinlenilebilecek olan kişilere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu kapsamda anılan Kanun’un 377’nci maddesi konumuz açısından özel önem arz etmektedir. Söz konusu maddede,

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

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

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

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

<sup>61</sup> Bu fıkra da yer alan “saklı kalmak üzere” ifadesinin yorumunda, görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bir görüşe göre normlar çatışmasının varlığı halinde İYUK, VUK’a göre öncelikli olarak uygulanmalıdır. Fakat bahsi geçen İYUK’un 31’nci maddesinin ikinci fıkrasından sonra yürürlüğe girmiş bir hüküm varsa, bu hüküm uygulanmalıdır. Oytun Canyaş, “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, 2014, s. 211.

Diğer görüşe göre; VUK’ta yer verilen özel kurallar, İYUK’taki genel kurallara göre öncelikli olarak uygulanmalıdır. Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 193.

Yargı kararları incelendiğinde bu hükmün uygulanmasının özellikle bilirkişi incelemesi konusunda uyuşmazlıklara neden olduğu görülmektedir. Bize göre ehliyet hususunda zaten bu hükümler çatışan değil, birbirlerini tamamlayan hükümlerdir. Kaldı ki, bir an için ehliyet ilişkin hükümlerin çatıştığını varsaysak dahi, çalışmamızın “Vergi Taşiyicisinin Sübjektif Ehliyeti” ve “İstihkaklarından Damga Vergisi Kesintisi Yapılanların Sübjektif Ehliyeti” başlıkları altında yer vereceğimiz üzere ulaştığımız sonuç değişmeyecektir.

(...) 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.”

şeklinde vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar düzenlenmiştir.

Bir idari usul kanunu olmasına rağmen VUK, bu hükümleriyle yargılama usulüne ilişkin hükümleri de ihtiva eden bir kanun olarak karşımıza çıkmaktadır. İYUK’un kabulü ile vergi mahkemelerinin göreve başlamasının sonrasında bu tür yargılama usulüne dair konuların VUK’ta düzenlenmesi yerinde olmadığı kanaatindeyiz<sup>62</sup>. Nitekim bu durum çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer vereceğimiz görüş ayrılıklarına<sup>63</sup> ve menfaati ihlal edilenler nezdinde mahkemeye erişim hakkının engellenmesine neden olabilmektedir. VUK’un 377’nci maddesinde dava açmaya yetkili olanlar arasında sayılmamasına rağmen, vergilendirmeye yönelik işlemle menfaati ihlal edilen kişilerin dava açıp açamayacağı bu görüş ayrılıklarının odak noktasını oluşturmaktadır.

#### **4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’daki Düzenlemeler**

AATUHK’nun<sup>64</sup> “İhtiyati hacze itiraz” başlıklı 15’inci maddesinde; haklarında ihtiyati haciz işlemi uygulanan kişilerin haczin gerçekleştirilmesi, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonuna itiraz edebilecekleri hükme bağlanmıştır. 2576 Sayılı Kanun’un<sup>65</sup> 13’üncü maddesi uyarınca itiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla AATUHK’nun 15’inci maddesi uyarınca, hakkında ihtiyati haciz işlemi gerçekleştirilen kişiler 15 gün içinde, bu işleme karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecektir.

<sup>62</sup> Mahmut Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda **Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 136.

<sup>63</sup> Bu bölümde yalnızca normatif düzenlemelere yer verildiğinden konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar, çalışmamızın dördüncü bölümündeki “Vergi Taşıyıcısının Sübjektif Ehliyeti” ve “İstihkaklarından Damga Vergisi Kesintisi Yapılanların Sübjektif Ehliyeti” başlıkları altında yapılacaktır.

<sup>64</sup> İşbu Kanun, 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>65</sup> İşbu Kanun, 20.02.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Benzer şekilde aynı Kanun'un 58'inci maddesinde, ödeme emrine dava açabileceklere ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişiler, 15 gün içerisinde dava açabilecektir.

## **II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARIN HUKUKİ NİTELİĞİNİN İDARİ DAVA TÜRLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyet hususunun daha iyi açıklanabilmesi için öncelikle vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliğinin idari dava türleri açısından belirlenmesi gerekmektedir.

### **A. İdari Dava Türleri**

Anayasa'nın 2'nci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, evrensel hukuk kurallarını üstün tutan ve bu kurallara riayet eden, vatandaşlarının hak ve özgürlüklerini bu kurallar çerçevesinde etkin koruma altına alan, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan, hakim güvencesine sahip hakimlerin yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemlerini denetlediği ve idarenin mali sorumluluğu olan devlettir<sup>66</sup>.

Hukuk devleti ilkesi uyarınca, idarenin hukuka bağlı olması ve işlemlerinin yargı denetimi altında olması gerekmektedir<sup>67</sup>. Anayasa'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin hukuk denetimine açık olması, bu ilkenin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, yürütme organı üstlendiği görevleri yerine getirirken veya sahip olduğu yetkileri kullanırken kanunlara uygun davranmak zorundadır; aksi takdirde işlemleri yargı organları tarafından iptal edilir<sup>68</sup>. Yürütme organının bu şekilde yargı denetimine tabi tutulması ise idari davalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

---

<sup>66</sup> Ahmet Nohutçu, **Anayasa Hukuku**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, s. 70.

<sup>67</sup> Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 15. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 126.

<sup>68</sup> Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2009, s. 93.

İdari davalar, devletin idari fonksiyonlarını yerine getirmesi sırasındaki tasarruflarından dolayı, menfaatleri veya hakları ihlal edilenlerin, idare ile arasındaki uyuşmazlığı çözümlemesi ve kendilerine hukuki koruma sağlama amacıyla uyuşmazlığı idari yargı yerleri önüne götürmeleri durumundaki dava türüdür<sup>69</sup>.

521 Sayılı Danıştay Kanunu'nda idari dava türü olarak iptal davaları, tam yargı davaları, yorum davaları ve temyiz davalarına yer verilmişti. 1982 tarihli 2577 Sayılı İYUK'un 2'nci maddesinde ise iptal davası, tam yargı davası ve idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere üç idari dava türüne yer verilmiştir. Önemle belirtmek isteriz ki, idari dava türlerinin bu maddede üç bent halinde sayılmış olduklarından sayısının da üç olduğu düşünülebilirse de idari sözleşmeden doğan davalar, gerçekte bir dava türü değil, bir idari uyuşmazlık türüdür<sup>70</sup>. Bu uyuşmazlıklar, tam yargı davasının bir türünü oluşturmaktadır<sup>71</sup>. Dolayısıyla, çalışmamızın devamında ayrı bir dava türü olarak incelenmeyecektir.

## 1. İptal Davaları

İptal davaları, idari yargı denetimini kabul eden ülkelerde, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamanın, hukuka aykırı işlemlerin ortadan kaldırılmasının bir aracıdır<sup>72</sup>. İptal davaları, idare ajanlarının yetkileri dışında tasarrufta bulunmalarının sonucu olarak ortaya çıkmış ve geçirdiği aşamalarla bugünkü haline gelmiştir<sup>73</sup>.

İYUK'un 2'nci maddesinin ilk fıkrasının (a) bendinde, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanan iptal davaları, tamamen idari yargıya özgü bir dava türüdür. Özel hukuk

<sup>69</sup> Uzdem Akyüz, "Temyiz Davaları ve Diğer İdari Davalardan Farklılıkları ile Sonuçları", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (III)**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 1986, s. 17.

<sup>70</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>71</sup> Ahmet Nohutçu, **İdari Yargı**, 11. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, s. 98.

<sup>72</sup> Nuri Alan, "İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları", **Danıştay Dergisi**, S. 50-51, 1983, s. 24.

<sup>73</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı – İçtihatlı - Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983, s. 11.

davaları arasında bunun tam bir karşılığı olacak nitelikte uyumsuzluk türü bulunmamaktadır<sup>74</sup>.

İptal davası, idare tarafından alınan icrai bir karardan kişisel, meşru ve güncel menfaati ihlal edilen kişinin, idari mahkemeye başvurarak bu kararın mevzuata, hukuka aykırılığından dolayı iptalini istemesidir<sup>75</sup>. Tanımdan anlaşılacağı üzere iptal davalarının açılabilmesi için ortada, idari davaya konu edilebilecek nitelikte, yürütülmesi gerekli yani icrai nitelikte bir idari işlem bulunmalıdır. İcrai nitelikteki işlemler, kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişilerin üzerinde, ayrıca başka bir işlemin varlığına gerek olmaksızın çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemlerdir<sup>76</sup>. Bu bakımdan hazırlık işlemleri, görüş bildiren işlemler gibi hukuk alanında bir değişiklik meydana getirmeyen işlemlerin iptalleri istenemez<sup>77</sup>. Aynı zamanda bu icrai idari işlem dolayısıyla davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, iptal davaları, menfaatler alanında etkisi görülmeyen ve bu nedenle üzerinde durulmasında bir fayda olmayan idari işlemler, bu davaların konusu olamazlar<sup>78</sup>.

İptal davalarının en önemli özelliklerinden biri de objektif nitelikte olmalarıdır. İptal davasında muhakeme edilecek olan idarenin kendisi değil, işlemidir<sup>79</sup>. Bu nedenle dava sonucu verilmiş iptal kararı herkes için hüküm ifade eder<sup>80</sup>. Bu dava türünde davacı, her ne kadar kendi menfaati doğrultusunda hareket ettiğini düşünse de

<sup>74</sup> Lütfi Duran, “İdari İptal Davası Olağan ve Genel Bir Başvuru Yoludur.”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 19-20, 1997-1998, s. 188.

<sup>75</sup> Ragıp Sarıca, **İdarî Kaza (Cilt I, İdari Davalar)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Kenan Matbaası, 1949, s. 10; A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku (Cilt II, İdari Yargılama Hukuku)**, 8. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 263.

<sup>76</sup> Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1990, s. 119. İcrai nitelikte olmayan idari işlemlere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Cemil Kaya, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 1-2, 2004, s. 253-284.

<sup>77</sup> Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 7. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 387.

<sup>78</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları (Cilt III)**, 3. bs., İstanbul, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1780.

<sup>79</sup> Ali Ülkü Azrak, “İptal Davalarının Objektif Niteliği”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı 2000 (C. I, Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku, İdare Hukuku)**, Ankara, Ankara Barosu Yayını, 2000, s. 332.

<sup>80</sup> Begüm İsbir, “İdari Yargıda İptal Davasının Tarihsel Gelişimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 963.

gerçekte kanuniliğin savunucusu ya da “hukukun sözcüsü” durumundadır; kişisel menfaatin, hukuka aykırı bir işlemin iptali suretiyle yargı organınca ortadan kaldırılmasıyla, objektif hukuk düzeni korunur ve kamu yararı sağlanmış olur<sup>81</sup>.

Mahkeme ister idari işlemin tümünü ister bir kısmını iptal etsin, kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince iptal ettiği kararın yerini almak üzere<sup>82</sup> idarenin yerine geçerek işlem tesis edilemez<sup>83</sup>. Nitekim Anayasa’nın 125’inci maddesinin dördüncü fıkrasında idari yargı denetiminin sınırları belirlenmiştir<sup>84</sup>. Bu fıkraya göre, yargı yetkisi, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır ve yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda yer verilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari işlem ve eylem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.

İptal davalarını sonuçları bakımından da değerlendirmek gerekmektedir. İşlemdaki sakatlığın yetkili yargı organı tarafından saptanması akabinde verilen iptal kararıyla, sakat olan hukuki işlem ortadan kalkar, işlemin ortadan kalkması geriye yürür niteliktedir ve genel etkilidir<sup>85</sup>. İptal davalarına başvuru yolundan önceden vazgeçilmesi geçerli olmadığı gibi iptal kararının verilmesi akabinde davacı tarafından vazgeçilmesi, iptal davalarının kamu düzeniyle ilgili olmasından dolayı işleme yeniden geçerlilik kazandırmaz<sup>86</sup>.

Anayasa’nın 138’inci maddesi ve İYUK’un 28’inci maddesi uyarınca idari yargı mercilerince verilen kararların gereklerini idare, gecikmeksizin tesis etmeye mecburdur; aksi bir durum idarenin ağır hizmet kusurunu doğurarak maddi ve manevi

---

<sup>81</sup> Azrak, **a.g.m.**, s. 332.

<sup>82</sup> Gözler, **a.g.e.**, s. 249.

<sup>83</sup> Ethem Atay, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararının Uygulanması”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 41-42.

<sup>84</sup> Benzer bir hüküm, “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” şeklinde İYUK’un 2’inci maddesinde de yer almaktadır.

<sup>85</sup> Yıldırım Uler, **İdari Yargıda İptal Davalarının Sonuçları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 281, Sevinç Matbaası, 1970, s. 12.

<sup>86</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 141.

tazminat yükümlülüğünün doğmasına neden olur. İYUK'un mezkur maddesinde yargı kararlarının idare tarafından uygulanması hususunda vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak özel hükümlere de yer verilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, kararların idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerle, zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirileceği ve kararın tebliği ile ödeme tarihi arasındaki süreye AATUHK uyarınca tecil faizi hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Pozitif hukukumuzda bu düzenlemeler yer alsa da idarenin yargı kararlarını uygulamaması eylemlerine sıklıkla rastlanılmaktadır<sup>87</sup>.

## 2. Tam Yargı Davaları

Tam yargı davaları, idari bir faaliyetin kişinin subjektif haklarını etkilemesinden ve bir zarar meydana getirmesinden doğan davalardır<sup>88</sup>. İdari sorumluluk kuramlarının hepsi, kamu gücünden kaynaklanan zararların telafi edilmesi için farklı hukuki esas ve dayanakları göstermesine karşılık maddi hayatta bunun gerçekleşmesi ancak tam yargı davasıyla mümkün olabilmektedir<sup>89</sup>. Bu davalar, adli yargı mahkemelerinde görülmekte olan edim davalarına benzerler<sup>90</sup>.

İYUK'un 2'nci maddesinin ilk fıkrasının (b) bendinde, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar olarak belirtilen tam yargı davaları, idarenin sorumluluğunun yaptırımıdır. Bu dava türü, idari eylem veya işlemlerden kişisel hakları muhtel olanlar tarafından açılan ve kamu hukuku kuralları uyarınca idarenin sorumluluğunu gündeme getirerek idari zararın tazminine veya hakkın iadesine mahkum edilmesi taleplerini konu eden dava olarak tanımlanmıştır<sup>91</sup>. Gerek tanımdan gerekse Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere

---

<sup>87</sup> Evren Altay, "Yargı Kararlarının Uygulanması", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 134.

<sup>88</sup> Sarica, **a.g.e.**, s. 1769.

<sup>89</sup> Serdar Özgüldür, "İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları", **Günışığında Yönetim**, Ed. İl Han Özay, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 813.

<sup>90</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 269.

<sup>91</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 166.

iptal davalarının açılabilmesi için davacının bir menfaatinin ihlal edilmiş olması gerekli ve yeterli iken, tam yargı davalarında kişisel hak ihlali aranmaktadır<sup>92</sup>.

İptal davalarında gerçekte yargılanan idari işlemin kendisidir, bu işlemi yapan idare değildir<sup>93</sup>. Tam yargı davalarında ise kendisinden bir edada bulunulması istenilen, tazminat sorumluluğu bulunan gerçek bir davalı vardır<sup>94</sup>. Bu nedenle iptal davalarında, idari işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle iptali istenirken; tam yargı davalarında, idarenin bir işlemi, eylemi veya eylemsizliği şekilde ortaya çıkan zararın tazmini istenir<sup>95</sup>. İYUK'ta bu kapsamda idari eylemlerden doğan tam yargı davaları ile idari işlemlerden doğan tam yargı davaları arasında ayırım yapılarak farklı yargılama usulü düzenlenmiştir. İYUK'un 12'nci maddesi uyarınca idari işlemlerden olayı açılacak davalarda önce iptal davası açıp bunun sonucuna göre dava açma süresi içinde tam yargı davası açılabileceği gibi doğrudan tam yargı davası açılabileceğine de yer verilmiştir.

İYUK'un 13'üncü maddesinde ise idari eylemlerden dolayı açılacak tam yargı davalarında, hakları ihlal edilmiş olanların öncelikle ilgili idareye başvurarak<sup>96</sup> haklarının yerine getirilmesini istemeleri gerektiği, bu isteklerinin kısmen veya tamamen reddi halinde dava açma süresi içinde dava açabileceği ifade edilmiştir. Bu başvuru sonucu alınacak karara, "ön karar" adı verilmektedir<sup>97</sup>.

İdari işlemlerden doğan tam yargı davalarında ise ortada idari bir karar bulunduğu için ayrıca idareden bir ön karar alınması yolu öngörülmemiştir<sup>98</sup>. Bu özelliği nedeniyle ön karar yanlış bir biçimde hukuk düzenimize getirildiği

<sup>92</sup> Çalışmamızın üçüncü bölümünde menfaat ve hak ihlali kavramları ayrıntılı olarak incelendiğinden, bu bölümde idari dava türlerinin özelliklerine temas ettiği yönlerine kısaca değinilmekle yetinilmiştir.

<sup>93</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>94</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 73.

<sup>95</sup> Kalabalık, **a.g.e.**, s. 196; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 361.

<sup>96</sup> 02.11.2011 tarihli ve 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 12'nci maddesi uyarınca, İYUK'un 13'ncü maddesi uyarınca yapılan başvurular, sulh başvurusu kapsamındadır.

<sup>97</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s. 265.

<sup>98</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 274.

gerekçesiyle eleştirilmiş ve ön kararın idari işlemlerden doğan tam yargı davalarında da aranması gerektiği ifade edilmiştir<sup>99</sup>.

Tam yargı davalarında idarenin sorumluluğunun doğması için bir zararın varlığı, zararı doğuran fiilin idareye yüklenebilmesi ve zarar ile fiil arasında illiyet bağı aranmaktadır<sup>100</sup>. Bu kapsamda idarenin sorumluluğu geniş ölçüde kusur sorumluluğu esasına dayanmakta ve bu sorumluluk karşımıza hizmet kusuru olarak çıkmaktadır. Hizmetin kötü işlemesi, hiç işlememesi veya geç işlemesi hizmet kusuruna neden olur<sup>101</sup>. Ayrıca belirtmek isteriz ki, kusur sorumluluğunun idare edilenlerin bütün hukukunu tazmin ve telafiye yetmediği anlaşıldığından zaman içinde kusursuz sorumluluk nedenleri de ortaya çıkmıştır<sup>102</sup>.

Doktrindeki ayrıma göre tazminat davaları, istirdat davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar, tam yargı davasının türlerini oluşturmaktadır. Tazminat davaları, tam yargı davalarının en sık rastlanan türü olmakla birlikte, idarenin işlem ve eylemlerinden dolayı uğranılan zararın giderilmesi için açılmaktadır<sup>103</sup>. Bu davalar idari faaliyetlerden zarar görenler tarafından açılır ve ilgilinin haklılığı halinde davalı idarenin paraca bir ödemede bulunması yönünde hüküm kurulur<sup>104</sup>.

Sözlükte istirdat davası; “Geri alım davası, haklı bir neden olmaksızın mal kazanımından doğan ve kazanılan malın geri alınmasını amaçlayan dava; icra hukukunda, borç olmayan bir paranın, cebri icra tehdidi altında ödenmesi durumunda bu paranın geri alınması için açılan dava.” olarak tanımlanmıştır<sup>105</sup>. Fazla ödenen

---

<sup>99</sup> Lütfi Duran, “İdari İşlemden Sorumluluk İptal Davası - Tam Yargı Davası”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul, C. 33, S. 3-4, 1967, s. 22-23.

<sup>100</sup> Özgüldür, **a.g.m.**, s. 815.

<sup>101</sup> Ragıp Sarıca, “Hizmet Kusuru ve Karakterleri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 4, 1949, s. 887.

<sup>102</sup> Recep Başpınar, “Tam Yargı Davaları”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 488.

<sup>103</sup> Kalabalık, **a.g.e.**, s. 197.

<sup>104</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 74.

<sup>105</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s. 658; “İstirdat dâvası: Haksız iktisap edilen bir malı geri almak için, sahibinin açtığı davadır.” **Hukuk, İktisat ve Ticaret Lügatı**, Ankara, Aytemiz Kitabevi, 1963, s. 88; “Bir kimse aleyhine yapılan ilâmsız icra takibine vaktinde itiraz etmediği veya itirazın red olunması sebebiyle, hakikatta borçlu olmadığı bir parayı ödemek zorunda kalması halinde, ödediği parayı geri almak için açılan dava. Bu dâvada dâvacı, yalnız, ödediği paranın verilmesi lâzım gelmediğini isbata

verginin alınmasına ilişkin davalar, doktrinde bazı yazarlar tarafından istirdat davalarına örnek olarak gösterilir<sup>106</sup>.

## **B. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Hukuki Niteliği**

Vergi uyuşmazlığı, vergi uygulamaları sırasında meydana gelen bazı sonuçlarda vergi mükellefinin ve vergi idaresinin fikir birliğine varamamasıdır<sup>107</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği konusundaki görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bu görüş ayrılıkları, Türk hukukunda özellikle 1982 yılı sonrasında ortaya çıkmaya başlamıştır. Çünkü 1982'den önce Vergi Usul Kanunu kapsamına giren uyuşmazlıklar vergi itiraz ve temyiz komisyonları tarafından ilk derece mahkemesi olarak, Danıştay tarafından ise temyizen incelenmekteydi. Anılan yıl itibariyle vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaya başlamıştır. Mahkemelerin göreve başlaması, bu davaların niteliği hususundaki görüş ayrılıklarını da beraberinde getirmiştir.

Doktrinde ve uygulamada vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği oldukça tartışmalıdır. Bu davaların hukuki niteliğini belirlemek amacıyla,

- uyuşmazlığın niteliği veya
- hakimnin sahip olduğu yetkiler

esas alınarak çeşitli sınıflandırmalar yapılmaktadır<sup>108</sup>.

Uyuşmazlığın niteliğine göre yapılan sınıflandırmada, objektif-sübjektif uyuşmazlık ayrımı yapılarak dava türü belirlenmektedir<sup>109</sup>. Bu ayrıma göre, tam yargı

---

mecburdur. İstirdat dâvası paranın ödendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ve genel hükümler dairesinde mahkeme baş vurulmak suretiyle açılır. (İ.İ.K. 72, B.K. 61,66 MK. 86,108,117).” Özcan, **a.g.e.**, s. 316.

<sup>106</sup> Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 609.

<sup>107</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 57.

<sup>108</sup> Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev – Yapı – İlkeler - Nitelik**, Ankara, Teksir, 1989, s. 147.

davalarının aksine, iptal davalarında objektif uyuşmazlık söz konusudur; bu nedenle bu davalar objektif yargı kapsamındadır<sup>110</sup>.

Hakimin sahip olduğu yetkiler esas alınarak yapılan sınıflandırmada ise iptal davalarında, hakimin yalnızca hukuka aykırılığı tespit edip iptal etme hakkı olduğu belirtilir; buna karşılık tam yargı davalarında ise hakimin, daha geniş yetkiler kullanarak işlemi düzeltici yönde karar verebileceği, tazminata hükmedebileceği vurgulanır<sup>111</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların niteliği, çalışmamızın üçüncü bölümünde inceleyeceğimiz subjektif ehliyetin belirlenmesi açısından da oldukça önem arz etmektedir. Zira dava türüne göre subjektif ehliyet belirlenecektir.

## **1. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarının İptal Davası Niteliğinde Olduğu Görüşü**

Fransız doktrinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların iptal davası olduğu görüşünü savunan Trotabas; bu davalarda amacın, yükümlünün statüsünün belirlenmesi ve idarenin vergilendirme yetkisinin denetlenmesi olduğunu ifade eder<sup>112</sup>. Tam yargı davası görüşünün kabul edilmesi halinde sadece yükümlünün subjektif haklarının korunduğu sonucunun çıktığını, bu durumun ise vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olması özelliğiyle örtüşmeyeceğini belirtir<sup>113</sup>. Görüldüğü üzere yazar, bu davaların objektif niteliğine dikkat çekerek iptal davası olduğu yönündeki görüşünü gerekçelendirir.

Duran, 1982 yılında yazdığı makalesinde vergi uyuşmazlıklarının, hakimin tadil, terkin, te'hir gibi yetkilerini içerdiğinden klasik idari yargı içinde tam yargı

---

<sup>109</sup> Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 39, S. 1-4, 1982-1987, s. 137.

<sup>110</sup> **A.e.**, s. 139.

<sup>111</sup> Turmangil, **a.g.m.**, s. 146.

<sup>112</sup> Lois Trotabas, “La nature Juridique du Contentieux Fiscal en. Droit Français”, **Mélanges Maurice Hourie, Recuell Sirey**, Paris, 1929, s. 741-744’dan aktaran Kumrulu, **a.g.e.**, s. 154.

<sup>113</sup> Trotabas, **a.g.m.**, s. 744’dan aktaran Kumrulu, **a.g.e.**, s. 154.

davalarının tipik bir örneğini oluşturduğunu belirtmiştir<sup>114</sup>. Fakat 1988 yılında yazdığı bir diğer makalesinde ise, Fransız idare yargısındaki klasik iptal-tam yargı davaları arasındaki ayrımının pozitif hukukumuzda hiçbir zaman tam ve doğru şekilde benimsenmediği; dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası türünde olduğunu söylemenin yerinde sayılabileceğini ifade etmiştir<sup>115</sup>. Vergi uyuşmazlıklarının mutlaka hukuka aykırı olduğu iddia edilen bir idari işlem sonucunda, ilgilinin hak ve menfaatlerinin zedelenmiş olmasından kaynaklandığını ve bu nedenle söz konusu davaların, en kolay ve uygun şekilde iptal davaları kategorisine yerleştirilebileceğini belirtmiştir<sup>116</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların iptal davası niteliğinde olduğu görüşündeki bir diğer yazar olan Alan, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara konu edilen vergi işlemlerinin, bir idari işlemin tüm unsurlarını taşıdığını ve yargı denetiminin bu unsurların hukuka uygun olup olmadığı noktasında cereyan ettiğini belirtir. Tarhiyat işlemine karşı açılan davalarda, mahkeme tarafından tam yargı davalarındaki gibi zararın varlığının, idari işlem ile zarar arasındaki illiyet bağının ve bunun nasıl giderileceğinin değil; iptal davalarındaki gibi idari işleminin unsurları

<sup>114</sup> “İdarî dava türlerini sayan kanunun 2 nci maddesinde, sadece iptal, tam yargı ve idari sözleşme davalarından söz edilmekte ise de; gerek 2577 numaralı kanunun öteki, gerek 2576 numaralı kanun bir çok maddelerinde ‘vergi uyuşmazlığı’ veya ‘vergi dâvası’ diye ayrı bir tür dâvanın varlığı kabul edilmiştir. Bu idarî dava türü, kaldırılan mevzuatta ‘vergi ihtilâfı’ veya ‘vergi itirazı’ diye anılan ve vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurullarının çözümlediği belirli malî uyuşmazlıklara karşılık olarak ortaya çıkmıştır. Oysa, klâsik idarî yargıda bu çeşit vergi uyuşmazlıkları, hâkim veya mahkemenin tâdil, terkin, te’hir v.b. yetkilerini içerdiğinden; tam yargı dâvalarının tipik örneğini teşkil eder. Ne var ki, yeni idarî yargı kanunları, vergi ihtilâflarını adeta bir bağımsız ‘mali yargı’ düzenine bırakmayı amaçladığı için, ‘vergi davası’ diye yeni bir tür oluşturmak zorunluluğunu duymak olsa gerek...” Lütfi Duran, “İdarî Yargı Adlileşti...”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 3., S. 1-3, 1982, s. 77-78.

<sup>115</sup> “Ancak pozitif hukukumuz, kaynağı olan Fransız idare yargısındaki klâsik iptal-tam yargı davaları arasındaki ayrımı hiçbir zaman tam ve doğru olarak benimseyip uyarlamamış olduğundan; vergi uyuşmazlığının ‘tam yargı’ davası türünden olduğunu söylemesi doğru ve yerinde sayılabılır. Yüksek idare mahkemesi, içtihad ve uygulamalarında, taraflarca veya üçüncü kişilerce açılan ‘sözleşme davası’ veya ‘iptal davası’ yolu ile idari sözleşmelerin hukuka aykırılıklarından ötürü iptaline hükmedebildiğine göre; bu tür idari işlemlerin vergiye ilişkin kayıt ve şartlarından doğan uyuşmazlıklar da vergi davasına konu olabilir. Fakat, vergi uyuşmazlıklarının, mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategori hiç kuşkusuz ‘**iptal davası**’dır. Çünkü vergi ihtilâfları, mutlaka İdarenin aldığı bir kararlar ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır.” Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, S. 1, Mart 1988, s. 71.

<sup>116</sup> A.e.

açısından yasaya uygunluk denetimi yapıldığını ifade eder<sup>117</sup>. Bu nedenle bazı hukukçuların, bireysel işlemlerin iptaliyle bir hakkın geri döndüğü ve bir zararın giderildiği sonucundan hareketle bu davaları, tam yargı davaları içinde kabul etmesini eleştirir<sup>118</sup>.

Bu görüşteki yazarlara göre İYUK'un "yürütmenin durdurulması" başlıklı 27'nci maddesinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara yer verilmesi, bu davaların iptal davası niteliğinde olduğunu gösterir; zira yürütmenin durdurulması kurumu bir iptal davası kurumudur<sup>119</sup>.

Konuya ilişkin Danıştay kararlarının değerlendirilmesine geçmeden önce belirtmek isteriz ki, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların niteliği konusunda Danıştay kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır. Bu kapsamda, Danıştay'ın 7. Dairesi'nin bir kararında<sup>120</sup>, doktrindeki vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları, tam yargı davası olarak kabul eden görüş eleştirilmiştir. Rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olması nedeniyle yapılan böyle bir sınıflandırmanın doğru olmadığı belirtilmiştir. Kararda, tam yargı davalarının esas unsurlarından olan, bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesinin söz konusu olmadığı, dolayısıyla tam yargı davasıyla ilgili hükümlerin bu davalarda uygulanmasının olanaksız olduğu vurgulanmıştır. Kararda bir de karşı oy bulunmaktadır<sup>121</sup>. Karşı

---

<sup>117</sup> Alan, **a.g.m.**, s. 39.

<sup>118</sup> **A.e.**

<sup>119</sup> Serkan Ağar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 62, 2006, s. 286.

<sup>120</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 18.03.1983 tarihli ve 1982/2796 E., 1983/445 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 4 Ağustos 2016.

<sup>121</sup> Karara yönelik karşı oy yazısında ise şu ifadelere yer verilmiştir:

"...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "İptal ve Tam Yargı Davaları" başlığını taşıyan 12.maddesinde, ilgililerin haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davacı açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği tarihinden itibaren dava süresi içinde yargı davası açabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Olayda, davacı kurumun fuzulen ödediği gümrük vergisi kurumun patrimuvanından çıktığına göre, bu idari işlem sonucu davacının hakkı ihlal edilmiş olmakla ve bu verginin istirdadını sağlamak amacı ile tam yargı davası açma hakkı doğmuş bulunmaktadır.

Esasen, davacı esas dava dilekçesinde işlemin iptali yanında fuzulen tahsil edilen vergilerin iadesine hükmedilmesi isteğinde de bulunduğu halde bu isteği hakkında herhangi bir hüküm verilmemiştir.

oyda, davacı şirketin fuzulen ödediği vergi, şirket mal varlığından çıktığı için iadesinin tam yargı davasıyla sağlanacağı belirtilmiştir. Davacı şirket tarafından iade talep edilmesine karşılık mahkemece iade hakkında hüküm verilmemesinin, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmaması sonucunu doğurduğu ifade edilmiştir.

Biz bu görüşe katılmamaktayız. Yer verdiğimiz karşı görüş, Anayasa'nın 125'inci maddesine yer alan idarenin kendi işlem ve eylemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğuna ilişkin emredici hükme aykırı niteliktedir. İptal davası ile birlikte ileri sürülen sebeplerle iade talebinde bulunulduğundan ve idareye tazminatı gerektirir herhangi bir hizmet kusuru atfedilmediğinden dava, tam yargı davası niteliğinde değildir<sup>122</sup>. İade, iptalin doğal bir sonucudur. Karşı oydaki görüşün aksine mahkemeler tarafından iptale hükmedilirken ayrıca iadeye hükmedilmemesi gerekir. Bu yöndeki kararlar şekilciliğe neden olarak yanlış alışkanlıkları doğurabilecektir. İptal kararlarında iadeye ilişkin hükme yer verilmemesi nedeniyle idare, kararı uygulamaktan kaçınabilecektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun<sup>123</sup> bir kararında<sup>124</sup>, yersiz tahsil edilen verginin iadesini talep eden davacının, kararda iadeye ve faize

---

Yukarıda adı geçen 2577 sayılı Yasanın 54. maddesinin 1/a fıkrasında, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması halinde kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğine ve olayda davacının, fuzulen alınan vergilerin iadesi yolundaki isteğinin karşılanmadığı anlaşıldığına göre kararın düzeltilmesi ve bu konuda da hüküm sevk edilmesi gerekeceği kanısı ile aksi yolda verilen çoğunluk kararına karşıyım.”

<sup>122</sup> Danıştay 15. Dairesi'nin 22.12.2015 tarihli ve 2015/8981 E., 2015/9041 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 8 Ağustos 2016.

<sup>123</sup> Bundan böyle, 09.06.2004 tarihli ve 25487 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5183 Sayılı Danıştay Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 15'inci maddesindeki “2575 sayılı Kanunda ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda geçen “İdari Dava Daireleri Genel Kurulu” ibareleri “İdari Dava Daireleri Kurulu”; “Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu” ibareleri “Vergi Dava Daireleri Kurulu” olarak değiştirilmiştir.” şeklindeki hükmü nedeniyle mezkûr tarihten önceki kararlar için “VDDGK”, sonraki kararlar için ise “VDDK” olarak anılacaktır.

<sup>124</sup> Danıştay VDDGK'nın 17.05.1996 tarihli ve 1995/74 E., 1996/234 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 8 Ağustos 2016.

VDDGK'nın aynı görüşü yansıtan başka bir kararında ise şu ifadelere yer verilmiştir:

“İstemin Özeti: ...iptal davalarının özelliği gereği ve dava bir alacak davası olmadığından verilen kararda, faiz isteminin ve iptal kararı sonucuna göre geri verilmesi gereken miktarın hüküm altına alınmasına olanak bulunmadığı ayrıca, alacak davası olarak nitelenemeyecek bu davanın kabulü nedeniyle davacı lehine maktu avukatlık ücretine hükmedilmesinde de yasaya aykırılık görülmediği

hükmedilmemiş olması gerekçesiyle yaptığı temyiz başvurusu incelenmiştir. Danıştay VDDGK tarafından Maliye Bakanlığınca kurulan olumsuz işlemin konu yapıldığı bu davanın, iptal davası olduğu belirtilmiştir. Bu davaların özelliği gereği yargı yerleri tarafından davaya konu yapılan idari işlemin unsurlarında hukuka aykırılık olup olmadığının araştırılması ve aykırılık saptandığında yalnızca işlemi iptal etmekle yetinildiği ifade edilmiştir. İptal davasının bu özelliği gereği ve dava bir alacak davası olmadığından, faiz isteminin ve iadesi gereken miktarın hüküm altına alınmasına olanak bulunmadığı belirtilmiştir.

## 2. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Tam Yargı Davası Niteliğinde Olduğu Görüşü

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası olduğunu belirtenlere göre bu davaların konusu belirli bir miktar paraya ilişkindir ve dolayısıyla bu davaların özünü sübjektif bir hak oluşturur<sup>125</sup>. Ayrıca bu görüşteki yazarlar hakimnin yetkilerinin genişliğinin; yani dava sonunda verginin kaldırılmasına, indirilmesine veya fazla alınan verginin iadesine hükmedilmesinin bu davaların tam yargı niteliğini gösterdiğini savunurlar<sup>126</sup>. Hakimnin dava konusu işlemi yalnızca iptal etmediğini, aksine tam yargı davalarında olduğu gibi davanın esas ve miktarı hakkında karar verdiğini belirtirler<sup>127</sup>.

Fransız doktrininde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları tam yargı davası olarak nitelendiren görüş çoğunluktadır<sup>128</sup>. Duguit'e göre vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda yalnızca bir borç sorunu söz konusudur ve bu nedenle ortada

---

gerekçesiyle istem reddedilmiştir. Davacı, kurumumuz kararının, ret ve iadeye hükmedilmemesi, vekalet ücreti ve yasal faiz istemi yönünden düzeltilmesini istemektedir.

...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54'üncü maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiçbirine uymadığı anlaşıldığından, yerinde olmayan istemin reddine, 6.2.1997 gününde oybirliği ile karar verildi."

Danıştay VDDGK'nın 06.02.1997 tarihli ve 1996/258 E., 1997/117 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 8 Ağustos 2016.

<sup>125</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 150. (Kumrulu bu görüşte değildir.)

<sup>126</sup> Kalabalık, **a.g.e.**, s. 141.

<sup>127</sup> Açar, **a.g.m.**, s. 287.

<sup>128</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 150.

sübjektif hukuk sorunu vardır<sup>129</sup>. Laferriere ve Waline de bu davaların tam yargı davası olduğunu savunur; yazarlara göre vergi borcunun varlığına ve miktarına ilişkin bir uyuşmazlık doğması halinde sübjektif yargı söz konusu olacaktır<sup>130</sup>.

Bu görüşteki bir diğer yazar olan Onar, iptal davalarının esası icrai işlemin kendisi ve geçerliliği iken; tam yargı davalarının esası icrai işlemler, eylemler ve bunlardan doğan sübjektif tazmin hakları olduğunu ifade eder. Dolayısıyla bir mükellefin hakkında tarh ve tahakkuk ettirilen verginin miktarına karşı açtığı davanın tam yargı davası olduğunu belirtir<sup>131</sup>.

Zabunoğlu'na göre, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde itiraz ve temyiz yolları kaldırıldıktan ve gerçek anlamda mahkeme kimlikli vergi mahkemeleri kurulduktan sonra vergi davalarının tümünün tam yargı davası olarak sayılmasında sakınca bulunmamaktadır<sup>132</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası niteliğinde olduğu görüşündeki yazarlar, görüşlerine dayanak olarak mevzuattaki birtakım hükümleri gösterirler. Örneğin bu görüşteki yazarlara göre; İYUK'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (d) bendinde yer alan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar ile tam yargı davalarında "uyuşmazlık konusu miktarın" dava dilekçesinde gösterilmesi gerekliliği, bu davaların tam yargı davası olduğunu göstermektedir<sup>133</sup>.

İYUK'un 28'inci maddesinin 5'inci fıkrasında,

<sup>129</sup> Leon Duguít, **Traité de droit constitutionnel**, 3<sup>e</sup> éd., 1928, s. 458'den aktaran Turmangil, **a.g.m.**, s. 141.

<sup>130</sup> Julien Laferriere, Maurice Waline, **Traité Élémentaire de Science et de Législation Financière**, 1952, Paris, LGDJ, s. 349-350'den aktaran Turmangil, **a.g.m.**, s. 141.

<sup>131</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1771.

<sup>132</sup> Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku (Cilt II)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 366; Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara, Teksir, 1982, s. 214.

<sup>133</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, 199-200. Yazar, bu davaların tam yargı davası niteliğinde olduğu görüşünde değildir. Bununla birlikte yazar, davacının kısmen haklı çıkmasının sonuçlarının vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların ayrı bir dava türü olduğunu gösterdiğini belirtir. Ayrıntılı açıklamalar, "Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Karma Nitelikte Olduğu Görüşü" başlığı altında yapılmıştır

“Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu **kararlara göre tespit edilecek**<sup>134</sup> vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.”

hükümü yer almaktadır. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası olduğunu savunanlar, bu fıkrayı dayanak göstererek vergi hakiminin tam yargı davalarındaki hakim yetkilerine sahip olduğunu ve bu nedenle belirli miktara hükmedebildiğini belirtirler<sup>135</sup>.

Benzer şekilde 213 Sayılı Kanun’un 112’nci maddesinin 3’üncü fıkrasındaki,

“Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 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.”

şeklindeki hüküm; 6183 Sayılı Kanun’un 58’inci maddesinin 5’inci fıkrasında yer alan,

“İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, **hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı** % 10 zamlı tahsil edilir.”

şeklinde hüküm ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu’nun<sup>136</sup> 2558 Sayılı Kanun ile değişik Vergi Yargısı Harçlarını düzenleyen 3 sayılı tarifenin 2’nci nisbi harçlar bölümündeki,

**“...karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler** ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden 60.000 (29,20 TL.) liradan az olmamak üzere... harç alınır.”

şeklindeki hüküm, bu görüşteki yazarlara göre vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası olduğunu gösteren diğer düzenlemelerdir<sup>137</sup>. Bu hükümler

<sup>134</sup> Bu bölümdeki vurgulamalar tarafımızca yapılmıştır.

<sup>135</sup> Kumrulu, a.g.e., s. 200.

<sup>136</sup> İşbu Kanun, 17.07.1964 tarihli ve 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>137</sup> Metin Tekgündüz, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, S. 50-51, 1983, s. 58-59. Bununla birlikte yazar, davacının kısmen haklı çıkmasının sonuçlarının vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların ayrı bir dava türü olduğunu gösterdiğini belirtir. Ayrıntılı

birlikte değerlendirildiğinde vergi dairelerince yapılan tarhiyat veya kesilen cezaların, mahkemece değiştirebileceği; mahkeme tarafından matrah belirlenebileceği ve buna göre vergi dairelerince vergi, resim veya harç hesaplanabileceği anlamının çıktığını ifade ederler<sup>138</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği konusunda, Danıştay kararlarında görüş birliği bulunmadığını belirtmiştik. Danıştay VDDGK'nın 1988 tarihli bir kararına<sup>139</sup> göre, VUK'un 20'nci maddesinde vergi tarhının idari işlem olarak nitelendirilmesi, bu işleme karşı açılan davanın iptal davası olduğu sonucunu doğurmaz. Tarh işlemi, yükümlünün sadece menfaati ihlal etmez. Aynı zamanda yükümlüyü, belli miktarda vergi borcunun borçlusu haline getirerek haklarını da ihlal eder. Vergi ve cezaların yasal dayanağının bulunmadığı, işlemin dayanağı olan tespitlerin gerçeği yansıtmadığı, istenilen miktarın fazla olduğu gibi iddialarla tarhiyatın kısmen veya tamamen kaldırılması talebiyle yükümlünün açacağı bu tür davalar, tam yargı davalarındandır.

Aksoy, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların Danıştay tarafından bazı kararlarda tam yargı davası olarak kabul edilmesinin nedeni olarak uyuşmazlıkların çözümünde pratiklik sağlanmasının istenmesi olduğunu belirtir<sup>140</sup>. Yazara göre, tarh işleminin yalnızca belirli bir kısmı hukuka aykırıysa, bu işlem tamamen iptal edilmeyip değişiklikle tasdik kararı verildiğinde vergi idaresince yeniden yargı önüne gelme ihtimali olan yeni bir tarh işlemi yapılmayacaktır; bu şekilde hukuka aykırı kısmın iptal edilmesiyle uyuşmazlık tamamen çözülecektir<sup>141</sup>.

Yukarıda yer verdiğimiz Aksoy'un görüşünde olduğu gibi idarenin kararın uygulanma biçiminden hareketle dava türünün belirlenmesi Karahanoğulları tarafından eleştirilmiştir. Yazar, vergi mahkemelerinin hukuka uygun matrahın ne olması

---

açıklamalar, "Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kendine Özgü Dava Olduğu Görüşü" başlığı altında yapılmıştır.

<sup>138</sup> A.e., s. 59.

<sup>139</sup> Danıştay VDDGK'nın 08.04.1988 tarihli 1987/35 E., 1988/25 K. sayılı kararı, Kumrulu, **a.g.e.**, s. 217-218.

<sup>140</sup> Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, s. 55.

<sup>141</sup> A.e.

gerektiğini araştırdığını ve buldukları miktara uymayan dava konusu işlemi kısmen veya tamamen iptal ettiğini belirtir<sup>142</sup>. Yazara göre iptal kararının akabinde takdir komisyonuna gidilip yeniden matrah belirlenmesi gerekir<sup>143</sup>. İdarece takdir komisyonuna gidilmeyip mahkeme kararı üzerine işlem tesis edilmesi idarenin tercihidir; bu durum iptal kararının niteliğini değiştirmez ve vergi mahkemelerinin idare yerine geçerek işlem tesis ettiği anlamına da gelmez<sup>144</sup>.

### 3. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kendine Özgü Dava Niteliğinde Olduğu Görüşü

Fransız doktrininde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kendine özgü dava olduğu görüşünü savunan Castagnede, bu davaların klasik iptal ve tam yargı davalarından ayrı, orijinal ve kendine özgü bir dava türü olduğunu belirtir<sup>145</sup>. Yazara göre bu davalar yalnızca yasallık sorununu gündeme getirdiğinden iptal davalarına; hakimın yetkileri ve davanın sınırlı kapsamı açısından ise tam yargı davalarına benzer<sup>146</sup>.

Bu görüşteki Turmangil, öncelikle 2575<sup>147</sup>, 2576 ve 2577 Sayılı Kanunların bu dava türünün niteliğini açıklamak konusunda yeterince açık olmadığını belirtir<sup>148</sup>. Bu

<sup>142</sup> Onur Karahanoğulları, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 207.

<sup>143</sup> Yazar tarh işleminde idarenin izlediği yola benzer olarak notlama işlemini de gösterir. “Benzer bir örnek de sınav değerlendirme (notlama) işlemlerinin iptalinde ortaya çıkmaktadır. Mahkeme bilirkişiye başvurmakta, bilirkişiler de, genelde, bir not tespit etmektedir. Gerekçede ‘doğru’ nota yer verilerek işlem iptal edilmektedir. Bu da olumsuz kuruculuktur. Mahkeme idarenin yerine geçmemiştir. Karardan sonra idarenin yeni bir sınav yapması ya da daha doğrusu sınavı yeniden değerlendirmesi gerekir. Ancak uygulamada idareler, bu yöntemi tercih etmemekte, iptal kararından sonra kişiyi otomatik olarak başarılı saymakta, yeni bir işleme gerek olmadan diğer işlemleri (örneğin, sınıf geçmeyi, mezuniyeti) mahkeme kararının üzerine inşa etmektedirler.” **A.e.**, s. 207-208.

<sup>144</sup> **A.e.**, s. 207, 211.

<sup>145</sup> Bernand Castagnede, “Remargues Sur La Nature Juridique Du Contentieux Scal”, **Revue de Science Financiere**, 1970, s. 19, 21-23’den aktaran Kumrulu, **a.g.e.**, s. 166.

<sup>146</sup> **A.e.**

<sup>147</sup> İşbu Kanun, 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>148</sup> Turmangil, **a.g.m.**, s. 154. Yazar, 2577 Sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde idari dava türleri sayılırken vergi davası kavramına yer verilmezken, 2576 Sayılı Kanun’un 13’üncü maddesinin (b) bendinde vergi uyuşmazlığı deyiminin vergi davası olarak anılacağına belirtildiğini, bu görüşüne gerekçe olarak göstermektedir.

davaların çözdüğü uyuşmazlığın niteliği açısından iptal davalarının, hakim yetkileri açısından tam yargı davalarının unsurlarını bünyesinde barındırdığını ifade eder; bu nedenle iptal davasının da tam yargı davasının da tek başlarına bazı özelliklerini dışarıda bırakmadan bu dava türünü karşılayamayacaklarını savunur<sup>149</sup>.

Yenice ve Esin'e göre vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar teorik olarak tam yargı davası niteliğindedir; fakat idari yargıyla ilgili 1982 yılı sonrası düzenlemeler esas alındığında bu davaları pozitif hukuk açısından tam yargı davaları dışında tutmak gerekir<sup>150</sup>. Çünkü 2575, 2576 ve 2577 Sayılı Kanunlarda, kanun koyucu tarafından bu davalar özenle birbirlerinden ayrı tutulmuştur<sup>151</sup>. Yazarlar, bu görüşlerine dayanak olarak anılan kanunlardaki birtakım hükümleri göstermişlerdir. Örneğin, 2577 Sayılı Kanun'da tam yargı ve vergi davalarında gerek dava açma süreleri gerek yetki kuralları farklı maddelerde düzenlenmiştir<sup>152</sup>. 2576 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında açıkça tam yargı davalarına yer verildiği halde, vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen maddede tam yargı davalarına yer verilmemiştir. 2577 Sayılı Kanun'un 3'üncü<sup>153</sup> ve 28'inci maddelerinde<sup>154</sup> tam yargı davaları ile vergi davaları birbirinden ayrılmıştır. Yazarlara göre bu düzenlenmeler dikkate alındığında hukukumuzda tam yargı davaları deyiminin, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları içine almadığı görülmektedir<sup>155</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kendine özgü dava olduğu görüşündeki Tekgündüz, tarh veya ceza kesme işlemine karşı açılan davalarda, kısmen

---

<sup>149</sup> Turmangil, **a.g.m.**, s. 155.

<sup>150</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 73-74.

<sup>151</sup> **A.e.**, s. 73.

<sup>152</sup> Vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresi 2577 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde düzenlenmişken tam yargı davalarında dava açma süresi 12'nci ve 13'üncü maddelerde düzenlenmiştir. Yine tam yargı davalarında yetki kuralına 36'ncı maddede verilirken vergi uyuşmazlıklarında yetki kuralına 37'nci maddede yer verilmiştir.

<sup>153</sup> 2577 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (d) bendinde, "Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında..." ifadesi yer almaktadır.

<sup>154</sup> 2577 Sayılı Kanun'un 28'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında, "Tazminat ve vergi davalarında ... faiz ödenir." ifadesi yer almaktadır.

<sup>155</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 74.

iptal kararı verilebileceği ve bu durumda vergi dairesinin yeniden bir işlem tesis etmeyip mahkeme kararı uyarınca hesapladığı vergi, resim, harç veya cezaları mükellefe bildireceğini belirtir<sup>156</sup>. Yazara göre bu haliyle vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, tam yargı davasına benzeyen ayrı bir dava türü olarak kabul edilmelidir<sup>157</sup>.

İYUK'ta 18.06.2014 tarihli ve 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>158</sup> ile kanun yollarında değişiklik yapılmış ve üç dereceli bir kanun yolu sistemi getirilmiştir. Anılan değişiklik sonrası İYUK'un 45'inci maddesinde, "...konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup..." hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere söz konusu maddede kanun koyucu; vergi davalarını, tam yargı ve iptal davalarından ayrı bir dava türü olarak ele almıştır. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların ayrı bir dava türünde olduğu görüşünde olmamakla beraber, anılan hüküm bu görüşün başka bir dayanağı olarak düşünülebilir.

Danıştay'ın nadir de olsa vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kendine özgü dava türü olduğuna yer verildiği kararları bulunmaktadır. Örneğin, VDDGK'nın bir kararında<sup>159</sup>, idari yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, her ne kadar iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunsa da, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları olduğu belirtilmiştir.

Kararda ayrıca, İYUK'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasındaki, "Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun

---

<sup>156</sup> Tekgündüz, **a.g.m.**, s. 58.

<sup>157</sup> **A.e.**

<sup>158</sup> İşbu Kanun, 18.06.2014 tarihinde kabul edilmiş ve 28.06.2014 tarihli ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>159</sup> Danıştay VDDGK'nın 12.11.1986 tarihli ve 1986/16 E., 1986/18 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Ağustos 2016; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 12.04.1985 tarihli ve 1984/3570 E., 1985/1039 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Ağustos 2016.

ilgili hükümleri uygulanır.” şeklinde hükmün vergi uyuşmazlıklarının diğer idari dava türlerinden farklı yönlerinin bulunduğuna işaret ettiği vurgulanmıştır.

#### **4. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Karma Nitelikte Olduğu Görüşü**

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların karma nitelikte olduğunu görüşünü savunanlara göre “vergi davası” adı altında ayrı bir dava türü bulunmamaktadır. Her ne kadar uygulamada, vergi mahkemelerinde açılan davalara “vergi davası” denilse de bu isim altında yeni bir idari dava türü yaratmak gereksiz<sup>160</sup> ve hatta sakıncalıdır<sup>161</sup>.

Bu görüşteki yazarların bir bölümüne göre vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar esas olarak iptal davasıdır, istisnai hallerde tam yargı davası niteliğinde olabilir; diğer bölümüne göre ise tam aksine bu davalar tam yargı davalarıdır, istisnai durumlarda iptal davası niteliğindedir<sup>162</sup>.

Fransız doktrininde Auby ve Drago, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların (iptal davası ağırlıklı) karma nitelikte olduğu görüşündedir. Yazarlar, bu davalarda hakim tarafından objektif yasalara uygunluk denetimi yapıldığını ve dolayısıyla bu davaların esas olarak iptal davası olduğunu ifade ederler<sup>163</sup>. Bunun yanı sıra hakimin tarh edilen verginin miktarını indirip yükseltebileceği, verginin terkinine karar verebileceği durumlarda yasallık denetiminin ötesine geçilerek bu davalarda tam yargı davasının özelliklerinin bulunduğunu belirtirler<sup>164</sup>.

Bu görüşü savunan Çağlayan’a göre hukukumuzda vergi davası şeklinde bir dava türü bulunmamaktadır; vergi uyuşmazlıkları idari nitelikte olup uyuşmazlığın niteliğine göre iptal veya tam yargı davasına konu edilebilir<sup>165</sup>.

---

<sup>160</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 278.

<sup>161</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 223.

<sup>162</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 173.

<sup>163</sup> Jean-Marie Auby, Roland Drago, **Traité de Contentieux Administratif**, C. III, 1962, s. 120’dan aktaran Kumrulu, **a.g.e.**, s. 178.

<sup>164</sup> Auby/Drago, **a.g.e.**, s. 121’den aktaran Kumrulu, **a.g.e.**, s. 178-179.

<sup>165</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s. 547, 548.

Kumrulu, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların karma nitelikte olduğu görüşündedir. Yazarın Öncel ve Çağan ile ortak çalışmasında da, aynı görüşe yer verilmiştir<sup>166</sup>. Yazara göre bu davaların temel karakterini, iptal davası oluşturur; tarh işlemine ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere karşı açılan davalar, iptal davası niteliğindedir<sup>167</sup>. Tahsilden sonra açılan davalar iade davaları ise tam yargı davasıdır; zira tahsil ile birlikte hukuka aykırı olarak mükellefin malvarlığından hazineye değer kayması gerçekleşmiş ve yükümlü zarara uğramıştır<sup>168</sup>. Kaplan da aynı görüştedir<sup>169</sup>. Yüce de Kumrulu'nun yaptığı bu ayrıma benzer bir ayırım yaparak, söz konusu davaların iptal davası ağırlıklı karma model kategorisinde olduğunu belirtir<sup>170</sup>.

Kumrulu'ya göre işlemin konusu buna ilişkin davanın idari yargının klasik dava türleri dışında düşünülmesine neden olmamalıdır; aksi bir düşünce idari dava türü kategorisi olarak İYUK'un 2'nci maddesinde konusu öğrenci işi olan davaları “öğrenci davaları”, konusu memur işi olan davaları “memur davaları” gibi dava türlerini saymayı gerektirir; bu durum ise idari yargının temel kategorilerinden vazgeçilmesi sonucunu doğurur<sup>171</sup>.

Candan'a göre ise, vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan idari uyuşmazlıklarının çözümünde uzmanlık istenildiği için vergi mahkemeleri kurulmuştur; başka bir deyişle vergi mahkemeleri, idari yargının özel görevli ihtisas mahkemeleridir<sup>172</sup>. Bir mahkemenin ihtisas mahkemesi olması ise o mahkemede görülecek davaların idari yargının genel görevli mahkemelerinde açılacak dava

<sup>166</sup> “Biz, vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline bürünebileceği görüşüne yatkınız.” Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 191.

<sup>167</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 247.

<sup>168</sup> Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (Üçüncü Kitap: Çeşitli İdare Hukuku Konuları)**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1992, s. 969-974.s. 247-248; aksi görüş için bkz. Kerem Canbazoglu, A. Eren Altay, “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”, **Zabunoğlu Armağanı**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2011, s. 177-220.

<sup>169</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s. 160.

<sup>170</sup> “...Bu bağlamda tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örn. haciz, ihtiyati, haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “iptal davası”, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise, kural olarak “tam yargı davası” niteliği taşıdığı söylenebilir...” Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 84.

<sup>171</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 170.

<sup>172</sup> Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, S. 54-55, 1984, s. 31.

türlerinden farklı olmasını gerektirmez<sup>173</sup>. Zira, idarenin faaliyet konusundaki farklılık, idari dava türlerini belirlemez<sup>174</sup>. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının konu edilebileceği yeni bir dava türünün yaratılması, davanın isminin değişik söylenmesinden başka bir sonuç doğurmaz<sup>175</sup>.

Candan, vergi hukukuyla ilgili idari işlemler ve idari eylemlerden doğan davaları ayrı ayrı inceler. Yazara göre, vergi dairesinin faaliyeti idari işlem tesisiyle gerçekleşmişse ve bu işlemle idare edilenlerin yalnızca menfaat ihlali söz konusuysa, açılacak dava, kuşkusuz ki bir iptal davasıdır; dolayısıyla davada, işlemin sebep, konu, şekil, usul ve amaç unsurları açısından inceleme yapılacak ve hukuka aykırılık saptanırsa işlemin iptaline hükmolunacaktır<sup>176</sup>.

Yazara göre eğer idari işlemle, idare edilenlerin hakları da ihlal edilmişse; yani malvarlıklarında bir azalma söz konusu ise bu durumda uğranılan zararın giderilmesi amaçlanır; bu ise tam yargı davasıyla sağlanabilecek bir amaçtır<sup>177</sup>. Örneğin, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi söz konusuysa ve davacı talep etmişse, hakim iptalin yanı sıra tahsil edilen verginin davacıya verilmesine de hükmeder; bu durumda iptal davasıyla birlikte tam yargı davası da açılmış demektir<sup>178</sup>. Ancak, tam yargı davasının varlığı davacının talebine bağlıdır<sup>179</sup>. Davacı isterse yalnızca işlemin iptalini talep edebilir; iptal kararına rağmen vergi dairesi tahsil ettiği vergiyi iade etmek istemezse İYUK'un 12'inci maddesi<sup>180</sup> uyarınca iade için tam yargı davası açabilir.

---

<sup>173</sup> A.e.

<sup>174</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 220; "...Gerçekten, karşıt düşünce şekli esas tutulacak olursa, örneğin adli yargıda bakılan ticaret davalarını da söz gelimi edim davaların dışında, ayrı bir kategori olarak belirlemek gerekecektir..." Kumrulu, **a.g.e.**, s. 194.

<sup>175</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 223.

<sup>176</sup> A.e., s. 221.

<sup>177</sup> A.e., s. 223.

<sup>178</sup> Candan, **a.g.m.**, s. 38.

<sup>179</sup> A.e., s. 39.

<sup>180</sup> İlgili madde şu şekildedir:

"İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır."

Candan, vergilendirme faaliyetleriyle ilgili idari eylemden doğan zararın giderilmesi için açılan davanın tam yargı davası olduğunu belirtir<sup>181</sup>. Vergi idarelerinin haczettikleri malları uygun şartlarda muhafaza etmemeleri sonucu malların zarar görmesi veya haciz işlemi esnasında borçlunun mallarına haczin doğal sonucu olan zarardan farklı bir zarar verilmesi gibi durumlarda açılacak dava, tam yargı davasıdır<sup>182</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların karma nitelikte olduğu görüşündeki bir diğer yazar ise Kaneti'dir. Yazarın yaptığı ikili ayrıma göre de vergi uyuşmazlığından doğan dava, terkin ve iptale yönelik iptal davası; hazineye geçen verginin geri verilmesini içeriyorsa iptal davasıyla birlikte açılan tam yargı davası niteliğini taşır<sup>183</sup>. Ayrıca Kaneti, her ne kadar bu davaların iptal veya tam yargı davası kategorisinden birine yerleştirileceğini belirtse de, bu davaların kendine özgü ilkeleri olduğunu da ifade etmektedir<sup>184</sup>.

Karakoç, bu davaların genel olarak iptal davası niteliğinde olduğunu, istisnaen tam yargı davası niteliğine bürünebileceğini belirtir<sup>185</sup>. Yazara göre, idarenin tahsil edilmiş vergiyi iade etmek istememesi, idarenin eylemleriyle ilgililerin zarara uğraması gibi hallerde açılacak dava, tam yargı davasıdır<sup>186</sup>. Uluatam ve Methibay da bu görüştedir<sup>187</sup>.

Bilici de vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda tarh edilen vergi ve cezalarının iptali talep edildiğinden mükellefler tarafından genelde bu işlemlerin

---

<sup>181</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 223.

<sup>182</sup> Candan, **a.g.m.**, s. 40.

<sup>183</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 278.

<sup>184</sup> **A.e.**, s. 276.

<sup>185</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 832.

<sup>186</sup> **A.e.**, s. 831.

<sup>187</sup> “Hazinece alınmış verginin iadesine yönelik davalar dışında, vergi idaresi idarî bir eylemle ilgilileri zarara uğratmışsa, bu eylemden doğan zararların telafisi için açılacak davalar da tam yargı davası olur. AATUHK’na göre haczedilen malları muhafaza etme görevindeki vergi dairelerinin bu görevlerini ihmal etmelerinden doğan zararlar idarî eyleme bağlı zararların bir örneğidir.” Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 244.

iptalinin istendiğini belirtir; bu şekilde bu davaların iptal davası ağırlıklı olduğuna işaret eder<sup>188</sup>.

Mutluer de, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kanunların farklı yorumlarından ortaya çıktığını ifade eder ve dolayısıyla bu davaların çok büyük bir bölümünün iptal davası olduğunu belirtir<sup>189</sup>.

Benzer şekilde Karahanoğulları da vergi işlemlerinin hukuka uygunluk bakımından iptal davasıyla denetlendiğini, zararın söz konusu olduğu istisnai hallerde ise tam yargı davasının açılabileceğini belirtir<sup>190</sup>. Tosuner ve Arıkan da, benzer ifadelerle aynı doğrultuda görüşlerini gerekçelendirirler<sup>191</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası ağırlıklı karma nitelikte olduğu görüşünde olan Gözübüyük/Tan ise tam yargı davalarını açıklarken bu başlık altında vergi davalarına yer vermiş ve bu dava türünün genelde tam yargı davası sayıldığını ifade etmiştir. Fakat akabinde vergi mahkemelerin görevleri, vergi uyuşmazlıklarının niteliği ve davacının istemi göz önüne alındığında, vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünün tam yargı davası, bir bölümünün ise iptal davası olduğunu belirtmiştir<sup>192</sup>.

---

<sup>188</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 36. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2015, s. 173.

<sup>189</sup> M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 384.

<sup>190</sup> Karahanoğulları, **a.g.m.**, s. 211.

<sup>191</sup> “Özetle, vergi davaları esas itibarıyla iptal davalarıdır. Hakları muhtel olanlar (menfaatleri zarar görenler) iptal davalarından lehlerine bir sonuç çıkması halinde, maddi zararların tazmini için tam yargı davası (tazminat) açarak parasal menfaatlerindeki kaybı, mahkemenin takdir ettiği ölçüde gidermiş olurlar.” Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Kanyılmaz Matbaacılık, 2014, s. 71.

<sup>192</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 272, Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 609-610. Bu sistematigi nedeniyle bazı yazarlar tarafından Gözübüyük’e, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası olduğu görüşünü savunanlar arasında yer verilmiştir. Fakat, yazarın açık bir şekilde bu davaların hem iptal hem tam yargı davalarına konu olabileceğini belirtmesinden dolayı yazara bu başlık altında yer vermeyi uygun gördük. Diğer sınıflandırma için bkz. Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 78, 2008, s. 260; Yüce, **a.g.e.**, s. 82-83.

## 5. Değerlendirmemiz

Kanımızca vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, idari yargı düzeni içerisinde iptal veya tam yargı davalarından ayrı bir dava türü değildir. Fakat özelliği ve yargı düzeninde kapladığı alan bakımından ayrı incelemeyi gerektirmektedir. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, kural olarak iptal davası niteliğindedir. Zira uyuşmazlığın temelinde tesis edilen idari işlemin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi söz konusudur. Tarhiyatlara, ödeme emirlerine, hacze, düzeltme taleplerine, genel düzenleyici işlemlere ilişkin davalarda -ki söylemek gerekir ki bunlar vergi uyuşmazlıklarının temel kaynaklarıdır- bu hususu görmek mümkündür.

Öte yandan belirtmek gerekir ki; bu davalar, istisnai olarak tam yargı davası niteliğine bürünür. İdarenin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin hukuka aykırı işlem veya eylemlerinin bir zarara neden olduğu ve bu zarar ile idarenin işlemi arasında nedensellik bağının bulunduğu durumlarda, kişiler açacakları tam yargı davasıyla zararların giderilmesini talep edeceklerdir.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan tüm davaların niteliğini iptal davası olarak kabul eden görüşe katılmamaktayız. Zira bu görüş, idarenin işlem veya eylemleriyle bir zarar meydana geldiğinde, zararın giderilmesi amacıyla açılan davanın niteliğini belirleme konusunda yetersiz kalmaktadır. Örnekleme gerekirse, mükellefin hukuka aykırı şekilde özel esaslara tabi mükellefler listesine alındığını düşünelim. Mükellef, söz konusu işlemin iptali talebiyle dava açmış ve bu davayı kazanmıştır. Buna rağmen idare, Anayasa'nın 138'nci maddesine aykırı bir şekilde, söz konusu listeden mükellefin adını çıkarmamakta ısrar etmektedir. Mükellef, bu sebeple maddi ve manevi zarara uğramaktadır. İşte bu durumda mükellefin zararının tazmini talebiyle açacağı dava, tam yargı davası niteliğinde olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tümünün iptal davası niteliğinde olduğunun kabul edilmesi halinde, verdiğimiz örnekteki durumun iptal davası açısından karşılığı bulunmamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan tüm davaların, tam yargı davası niteliğinde olduğunu görüşünde değiliz. Zira davaların konunun belli bir parasal miktara ilişkin olmasının tam yargı davası olduğu sonucuna götürdüğü yönündeki görüşün kabulü

halinde, idare hukuku kapsamında tesis edilen işlemlere ilişkin olan ve zorunlu olarak belli bir miktar içeren memur maaşları, intibak işlemlerine ilişkin davaları da tam yargı davası olarak kabul etmek gerekmektedir<sup>193</sup>.

Bu görüşün bir diğer dayanağı olan hakimin yetkilerinin genişliği hususuna ise Candan'ın haklı olarak belirttiği üzere bir idari usul kanunu olan VUK ile İYUK'un birbirine karıştırıldığı gerekçesiyle katılamamaktayız. Terkin, kısmen terkin ve tasdik gibi kavramlar idarenin yetkileri anlatan idari usul kavramlarıdır. Davaya bakan yargıç içinse işlemin (kısmen veya tamamen) iptali veya davanın (kısmen veya tamamen) reddinden başka çözüm yolu bulunmamakta; üçüncü bir çözüm yolu, örneğin yargıcın idari işlemi tasdik etmesi, idareye verilen yetkilerin yargıç tarafından kullanılarak güçler ayrılığı ilkesinin ihlali sonucunu doğurur<sup>194</sup>.

Vergi idaresinin tahsilatı gerçekleştirdiği durumların akabinde dava açıldığında, bu davanın tam yargı davası olarak nitelendirildiği görüşüne de katılmamaktayız. Zira herhangi bir idari yaptırım için de önce ödeme yapıp, akabinde dava açılabilir. Kanaatimizce bu durum, davanın niteliğini değiştirmez. Açılacak dava, yine iptal davası niteliğinde olacaktır. Davalarda iadeye hükmedilmesi hususuna gelince, iade zaten iptalin doğal bir sonucudur. Bu yüzden söz konusu davalarda, mahkeme iadeye değil; iade talebini reddeden işlemin iptaline karar verir.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kendine özgü olduğunu savunan görüş ise, söz konusu davanın niteliğini belirlememekte; aksine belirlemekten kaçınmaktadır<sup>195</sup>. İdari yargılama usulüne ilişkin kanunlarda “vergi davası” ifadesine yer verilmesi veya vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli ihtisas mahkemelerinin kurulması bu davaların ayrı bir kategoride olduğu sonucuna ulaşılmasını sağlamaz;

---

<sup>193</sup> A.e., s. 199.

<sup>194</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 221. Diğer taraftan bazı kanunlarda “tadilen tasdik” mahkemenin verebileceği kararlar arasında sayılmıştır. Örneğin, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasının İlişkin Kanun'un ve 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 3'üncü maddelerinde terkin, tasdik ve tadilen tasdik ifadelerine yer verilmiştir.

<sup>195</sup> Duran, **a.g.m.**, s. 72.

zira karşıt bir düşünce esas alınırsa örneğın adli yargıda görölmekte olan ticari davalarının, başlı başına bir dava türü olarak nitelendirilmesi sonucu doğacaktır<sup>196</sup>.



---

<sup>196</sup> Kumrulu, **a.g.e.**, s. 193-194.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA OBJEKTİF EHLİYET

#### I. TARAF EHLİYETİ

Taraf ehliyeti kavramını açıklamadan önce taraf kavramına kısaca değinmek gerekir. Hukuk Sözlüğü'nde taraf, "Bir hukuki işleme yan olan kişi; yargılamada davacı veya davalı olan kişi." olarak tanımlanmıştır<sup>1</sup>.

Taraf kavramını açıklayan üç teori vardır. Bunlardan ilki, maddi taraf teorisidir. Buna göre; taraflar, maddi hukuk ilişkisinin süjeleri konumunda olan kişilerdir<sup>2</sup>. İkinci teori, fonksiyonel (işlevsel) taraf teorisi olarak adlandırılan teoridir. Buna göre, malvarlığına ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalarda, mal üzerinde tasarrufa yetkili olan kişi, davada taraftır<sup>3</sup>. Bu teori, yalnızca malvarlığına ilişkin davalarda tarafın belirlenmesine yönelik açıklama getirdiği gerekçesiyle yeterli bulunmamaktadır<sup>4</sup>. Son olarak inceleyeceğimiz teori, şekli taraf teorisidir. Bu teoriye göre, mahkeme nezdinde hukuki koruma isteyen kişi, davacı; kendisine karşı hukuki korunma istenen kişi ise davalıdır<sup>5</sup>. Doktrinde hakim olarak kabul edilen ve HMK'da benimsenen<sup>6</sup> bu teoriye göre, taraf olmak için dava dilekçesinde, davacı veya davalı olarak gösterilmek yeterlidir<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 667.

<sup>2</sup> Yavuz Alangoya, M. Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 4. bs., İstanbul, Alkım Yayınevi, 2004, s. 121.

<sup>3</sup> Hakan Pekcanitez vd., **Medeni Usûl Hukuku (Cilt I)**, 15. bs., İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 2017, s. 549.

<sup>4</sup> Levent Börü, "Medeni Usul Hukukunda Taraf Kavramı", **Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi**, C. 8, S. 2., 2012/1, s. 54.

<sup>5</sup> Pekcanitez vd., **a.g.e.**, s. 549-550.

<sup>6</sup> Börü, **a.g.m.**, s. 53.

<sup>7</sup> İlhan E. Postacıoğlu, Sümer Altay, **Medenî Usûl Hukuku Dersleri**, 7. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, s. 272-273. Çalışmamızın ilk bölümünde "Yargılama Usulü Açısından Ehliyetin Özellikleri" başlığı altında belirttiğimiz üzere idari yargılama açısından ehliyet, davacının ehliyetini; husumet ise davalının ehliyetini ifade etmektedir. Bu nedenle objektif ehliyet bakımından inceleme, davacının ehliyeti kapsamında gerçekleştirilecektir.

Kişinin bir davanın tarafı olabilmesi için bu konuya ilişkin gerekli ehliyeteye sahip olması gerekmektedir<sup>8</sup>. Gereken ehliyet ise, usul hukukunda taraf ehliyeti olarak adlandırılan ehliyettir. Taraf ehliyeti, davada taraf olabilme ve usule ilişkin hukuk ilişkisinin süjesi olma ehliyetidir<sup>9</sup>. Başka bir deyişle taraf ehliyeti; davada, davacı veya davalı olarak yer alabilme ehliyetidir<sup>10</sup>.

HUMK'un 38'inci maddesinde, davaya ehliyetinin TMK'ya göre tayin olacağı belirtilmiştir. HMK'nın taraf ehliyeti başlıklı 50'nci maddesinin gerekçesinde mülga kanundaki ehliyeteye ilişkin bu düzenlemenin, taraflara ilişkin dava şartlarını açıklamada belirginlik sağlamadığı ifade edilmiştir. Gerek Alman, gerekse İsviçre Hukuku'ndaki düzenlemelerde olduğu gibi davada taraf ehliyetine ilişkin hükümlerin yeni baştan ve ayrı ayrı ele alınması gerektiğine dikkat çekilmiştir.

HMK'nın 50'nci maddesi uyarınca, gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın medeni haklarından yararlanma ehliyetine sahip olan kişiler, davada taraf ehliyetine de sahiptir<sup>11</sup>. Maddenin gerekçesinde ifade edildiği üzere taraf ehliyeti maddi hukuktaki hak ehliyetinin usul hukukunda büründüğü şekildir. HMK'daki atıf nedeniyle gerçek kişilerin taraf ehliyetini TMK'nın hak ehliyeti başlıklı 8'inci maddesine göre, tüzel kişilerin hak ehliyetini ise TMK'nın 48'inci maddesine göre değerlendirmek gerekir. Bu maddeler uyarınca her gerçek kişinin hak ehliyeti vardır ve bütün gerçek kişiler hukuk düzeni içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. Tüzel kişiler ise yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki (yaş, cins, hısımlık gibi) bütün haklara ve borçlara ehildirler. Görüldüğü üzere hak ehliyeti yönünden TMK,

---

<sup>8</sup> A.e., s. 273.

<sup>9</sup> Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 3. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2015, s. 183.

<sup>10</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 508; Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1979, s. 63.

<sup>11</sup> Kanundaki bu hüküm Karşı tarafından "Kanaatimizce Türk Medeni Kanunu'nda kullanıldığı gibi, medeni haklardan yararlanma ehliyeti yerine 'hak ehliyetine sahip olan taraf ehliyetine de sahiptir.' denilse özel hukuk ile irtibat ve üslup bütünlüğü sağlama açısından daha uygun olabilirdi." gerekçesi ile eleştirilmektedir. Abdurrahim Karşı, **Medeni Muhakeme Hukuku**, 4. bs., İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014, s. 285.

genellik ve hukuk düzeninin sınırları içerisinde eşitlik olmak üzere iki ana prensip getirmiştir<sup>12</sup>.

TMK'nın 8'inci ve 48'inci maddelerine göre, hak ehliyetine kişi olma nedeniyle doğuştan sahip olunur ve bu ehliyeti kazanmak için ayrıca bir işlem veya eylem yapmaya gerek yoktur; bu özelliği nedeniyle hak ehliyeti, doktrinde bazı yazarlar tarafından "pasif ehliyet" olarak da nitelendirilmektedir<sup>13</sup>.

### A. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti

Her gerçek kişinin hak ehliyeti ve buna bağlı olarak taraf ehliyeti olduğunu belirtmiştik. Kişilik, hak sahibi olabilmek ve borç altına girebilmek ehliyetini ifade etmektedir<sup>14</sup>. Gerçek kişiler için kişiliğin başlangıcı ve sona ermesi ise TMK'nın 28'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder. Diğer bir deyişle, kişiliğin başlangıcı için tam ve sağ doğum olmak üzere iki şart aranır. Tam doğum, çocuğun anadan tamamen ayrılmasını ve bağımsız bir varlık kazanmasını; sağ doğum ise çocuğun kısa süre de olsa anadan bağımsız olarak yaşamasını ifade eder<sup>15</sup>.

Taraf ehliyeti kapsamında ceninin durumu, önem arz etmektedir. TMK'nın hem hak ehliyetini düzenleyen, hem de mirasa ehliyeti düzenleyen 582'nci maddesi<sup>16</sup> uyarınca, cenin sağ doğmak kaydıyla ana rahmine düştüğü ana kadar geçmişe etkili olarak hak ehliyetine sahip olacağından<sup>17</sup> mirasçı da olabilir. Bu nedenle veraset yoluyla mal iktisap etmiş olan ve kanuni şartları sağlayan cenin, mükellef olarak kabul

<sup>12</sup> Mustafa Dural, Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku (Cilt II, Kişiler Hukuku)**, 9. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2009, s. 37.

<sup>13</sup> Aydın Zevkliler, M. Beşir Acabey, K. Emre Gökyayla, **Medeni Hukuk - Başlangıç Hükümleri - Kişiler Hukuku - Aile Hukuku**, 6. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1999, s. 230.

<sup>14</sup> Selahattin Sulhi Tekinay, **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s. 222.

<sup>15</sup> Dural/Ögüz, **a.g.e.**, s. 18.

<sup>16</sup> TMK'nın cenin mirasçılığını düzenleyen 582'nci maddesi şu şekildedir:

"Cenin sağ doğmak koşuluyla mirasçı olur.  
Ölü doğan çocuk mirasçı olamaz."

<sup>17</sup> Dural/Ögüz, **a.g.e.**, s. 19.

edilebilmektedir<sup>18</sup>. Bu durumda cenin hakkında idari bir işlem, örneğin vergi mükellefiyeti tesis edilirse ve bu işleme dava açmak gerekirse davada kimin taraf olacağı sorunun çözüme ulaştırılması gerekecektir. Sorunun çözümü ise TMK'nın 427'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca cenine tayin edilen kayyım, cenin adına ve ceninin kanuni temsilcisi sıfatıyla dava açabilecektir. Dava açıldıktan sonra çocuk ölü doğarsa, dava konusuz kalacaktır; çocuk doğmadan önce dava sonuçlanır ve sonra çocuk ölü doğarsa mahkeme kararı hükümsüz hale gelecektir<sup>19</sup>.

Gerçek kişilerin taraf ehliyeti, ölümle sona erer. Bu nedenle dava tarihinden önce ölmüş kişi adına dava açılmadığı gibi müvekkilin ölümüyle davaya vekalet son bulduğundan, müvekkilin sağlığında düzenlenen vekaletnameyle yetkili kılınmış olan avukat, müvekkilin ölümünden sonra onun adına dava açamaz<sup>20</sup>. Konuya ilişkin Danıştay kararları da, doktrinde ifade edilen bu görüşle aynı doğrultudadır<sup>21</sup>.

Gaiplik ve ölüm karinesi halleri de ölüm ile aynı sonucu doğurarak taraf ehliyetini sona erdirir<sup>22</sup>. Gaiplik durumunda, TMK'nın 35'inci maddesi<sup>23</sup> uyarınca, gaiplik kararı, geçmişe etkili olarak, ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin

<sup>18</sup> Şafak E. Çomaklı, Kürşad E. Yıldırım, "Cenin Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 1, 2013, s. 34, 36.

<sup>19</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 23. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 213.

<sup>20</sup> **A.e.**, s. 214.

<sup>21</sup> "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde, ehliyet ve tarafların vekilleri konusunda bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı, bu kanunun 38. maddesinde dava ehliyetin Medeni Kanun ile belirlendiği, 60. maddesinde de, davaya vekaletin Medeni Kanunun umumi hükümlerine tabi olduğu açıklanmış, Türk Medeni Kanununun 27. maddesinde, şahsiyetin ölüm ile sona ereceği, Borçlar Kanununun 397. maddesinin 1. fıkrasında da vekil veya müvekkilin ölümüyle vekaletin son bulacağı hükme bağlanmıştır...

Açıklanan nedenlerle, ölüm ile sona eren vekalet ilişkisine dayanılarak avukat tarafından açılan davanın mahkemece inceleme olanağı bulunmadığından, ..... 6. Vergi Mahkemesinin 21.6.1984 gün ve 1984/772 sayılı kararının bozulmasına, açıklanan hususlara göre karar verilmek üzere dosyanın anılan mahkemeye gönderilmesine 3.10.1986 gününde oybirliği ile karar verildi." Danıştay 9. Dairesi'nin 03.10.1986 tarihli ve 1984/2026 E., 1986/2610 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 28 Ağustos 2016.

<sup>22</sup> Serdar Kale, **Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 57.

<sup>23</sup> İlgili hüküm şu şekildedir:

"İlandan sonuç alınamazsa, mahkeme gaipliğe karar verir ve ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır.

Gaiplik kararı ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak hüküm doğurur."

alındığı günden başlayarak geçmişe yönelik olarak hüküm doğuracaktır. Bu nedenle gaip durumundaki kişiliği ve taraf ehliyeti de bu andan itibaren sona ermiş olacaktır<sup>24</sup>. Danıştay'ın kararları da bu yöndedir<sup>25</sup>. Ölüm karinesinde ise, TMK'nın 31'inci maddesindeki<sup>26</sup> şartların gerçekleşmesi durumunda, kişi ölmüş sayılacaktır. Cesedi bulunamayan kişi, olayın meydana geldiği andan itibaren ölmüş sayılacağından o an itibariyle taraf ehliyetini kaybedecektir<sup>27</sup>.

## B. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti

Sürekli bir amaca sahip ve topluluğunu oluşturan bireylerin şahıslarından bağımsızlaşmasına hukuken imkan tanınan kişi veya mal toplulukları, tüzel kişi olarak adlandırılmaktadır<sup>28</sup>. Hukuk düzeninin tanıdığı teşkilatlanmış bu topluluklar, belli bir amaca hizmet etmeleri sebebi ile alelade kişi veya mal topluluklarından ayrılmıştır ve tüzel kişiler, hukuk düzeni içerisinde kendisini oluşturan öğelerden bağımsız niteliktedir<sup>29</sup>.

TMK'nın 47'nci maddesinin birinci fıkrasında, başlı başına bir varlığı olmak üzere kişi topluluklarının ve belli bir amaca özgülenmiş mal topluluklarının kendileriyle ilgili özel hükümler doğrultusunda tüzel kişilik kazanacağına yer verilmiştir. Bu kapsamda manevi veya kazanç paylaşmaya yönelik belirli ve sürekli bir amaç, bağımsızlık vasfı ve örgütlenme unsuru tüzel kişilerin özellikleri olarak

<sup>24</sup> Hüseyin Tokat, "Gaipliğin Aile Hukuku Yönünden Sonuçları", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 2, 2017, s. 547; Cumhur Rüzgaresen, "Gaip Borçlunun İflâsı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 4, 2012, s. 1377.

<sup>25</sup> "...Gaiplik kararı son haber alma tarihinden itibaren hüküm ifade edeceğinden ve ...'nun kendisinden en son 2000/Mart döneminde haber alındığından bu tarihten sonra tesis edilen vergilendirme işlemlerinin hukuk alanında mevcudiyetinden söz edilemeyeceği, dolayısıyla 2000/Mart tarihinden itibaren hukuken ölmüş olan ...'nun vergi mükellefi olması düşünülemeyeceğinden bu kişi adına yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına yönelik düzeltme şikayet başvurusunun reddine ilişkin davalı idare işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı..." gerekçesiyle kabul eden ilk derece mahkemesi kararını onayan Danıştay 9. Dairesi'nin 02.12.2010 tarihli ve 2008/3056 E., 2010/6321 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 28 Eylül 2016.

<sup>26</sup> İlgili hüküm şu şekildedir:

"Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır."

<sup>27</sup> Kale, **a.g.e.**, s. 57, 37. dipnot.

<sup>28</sup> M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay Özdemir, **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 14. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2014, s. 246.

<sup>29</sup> Kale, **a.g.e.**, s. 120.

karşımıza çıkmaktadır<sup>30</sup>. Tüzel kişiliğin ve bununla birlikte taraf ehliyetinin ne zaman kazanılacağı; TMK, Türk Ticaret Kanunu<sup>31</sup>, 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu<sup>32</sup>, 4688 Sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu<sup>33</sup> gibi maddi hukuku düzenleyen normlar tarafından belirlenmiştir<sup>34</sup>.

## 1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında faaliyet göstermek için hukuki işlem ile kurulan, kamu hukuku tüzel kişilerinden farklı olarak kamu gücünü kullanma yetkisinden yoksun olan tüzel kişilerdir<sup>35</sup>. Özel hukuk tüzel kişileri, kişiliklerinin devamı süresince taraf ehliyetine sahiptirler ve bu ehliyetleri tasfiye döneminde de tüzel kişilerin tasfiyesi amacı ile devam eder<sup>36</sup>.

TTK'nın 124'üncü maddesinde ticaret şirketlerinin türlerine yer verilmiştir. Buna göre kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler; ticaret şirketleridir. Kollektif ile komandit şirketler şahıs şirketi iken; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketleridir. Görüldüğü üzere kooperatiflere, ne sermaye şirketleri arasında ne de şahıs şirketleri arasında yer verilmemiştir. Bu bilinçli bir tercihtir; zira kooperatiflerin ortaklıklarının niteliği gereği hem şahıs hem de sermaye şirketlerine benzeyen yönleri bulunduğu gibi kendine özgü özellikleri de bulunmaktadır<sup>37</sup>. Ticaret şirketlerinin bu şekilde kanunda sayılması, sınırlı sayı ilkesiyle yapılan bir düzenlemedir ve bunların dışında

<sup>30</sup> Bilge Öztan, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, 31. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s. 320-321.

<sup>31</sup> İşbu Kanun, 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>32</sup> İşbu Kanun, 07.11.2012 tarihli ve 28460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>33</sup> İşbu Kanun, 12.07.2001 tarihli ve 24460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>34</sup> Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü (Cilt I)**, 6. bs., İstanbul, Demir Demir Yayıncılık, 2001, s. 929.

<sup>35</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 217.

<sup>36</sup> Alangoya/Yıldırım/Yıldırım, **a.g.e.**, s. 125; Murat Yaman, **İdari Yargı Dava Rehberi**, 4. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 107.

<sup>37</sup> "...Ayrıca kooperatiflerde örneğin kâr paylaştırmanın esas olmaması (KK 38 ve 39), tamamen bu ortaklık türüne özgü bir özelliktir." Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Şirketler Hukuku Dersleri**, 5. bs., Bursa, Dora Yayınları, 2017, s. 108-109.

sözleşmeyle yeni bir tipte veya karma tipte başka bir ticaret ortaklığının yaratılması mümkün değildir<sup>38</sup>.

TMK'nın tüzel kişilere ilişkin hükümlerin düzenlendiği ikinci kısmında ise dernekler ve vakıflara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Çalışmamızın bu bölümde amaçlarına göre ayırım yaparak tüzel kişilerin taraf ehliyetini inceleyeceğiz.

### **a. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti**

Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliklerini ve dolayısıyla taraf ehliyetlerini kazanmaları, üç aşamada gerçekleşmektedir; ilk olarak ortaklar yazılı şirket sözleşmesini yaparlar, akabinde bu sözleşme noterde onaylanır ve son olarak ticaret siciline tescil ve Türk Sicili Gazetesi'nde ilan edilir<sup>39</sup>. Sermaye şirketlerinden olan anonim şirketler için TTK'nın 355'inci maddesinde, limited şirketler için TTK'nın 588'inci maddesinde; şahıs şirketlerinden kollektif şirketler için TTK'nın 232'nci maddesinde, adi komandit şirketler için 317'nci maddesinde (TTK'nın 232'nci maddesinde yer verilen atıf hükmü), sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için TTK'nın 569'uncu maddesinde; kooperatifler için Kooperatifler Kanunu'nun<sup>40</sup> 7'nci maddesinde ticaret siciline tescille tüzel kişiliğin kazanılacağı hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere ticari şirketler, tüzel kişiliklerini ve dolayısıyla taraf ehliyetlerini tescille kazanırlar. Şirketler için taraf ehliyeti, tüzel kişiliğin kazanıldığı andan kaybedildiği tarihe kadar varlığını sürdürür bir niteliklidir<sup>41</sup>.

TTK'nın 125'inci maddesinde ise ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğuna yer verilmiş, akabinde ise kanuni istisnalar saklı kalmak üzere ticari şirketlerin TMK'nın 48'inci maddesindeki haklardan yararlanabileceklerini belirtmiştir. Daha önce de değindiğimiz üzere TMK'nın 48'inci maddesinde, tüzel kişilerin yaradılışı nedeniyle insanlara özgü olanlar dışında tüm haklara ve borçlara

<sup>38</sup> Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı**, 3. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 108.

<sup>39</sup> Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 50.

<sup>40</sup> İşbu Kanun, 10.05.1969 tarihli ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>41</sup> Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 355.

ehil olduklarına yer verilmiştir. Peki bu genel hüküm dışında hukuk düzenimizde tüzel kişiliğin hak ehliyetine ilişkin herhangi bir sınırlama mevcut mudur? Mülga 6762 Sayılı TTK döneminde şirketlerin hak ehliyeti, 137’nci maddede<sup>42</sup> düzenlenen “ultra vires” ilkesi ile sınırlanmıştı. Ultra vires ilkesi, ticaret şirketlerinin yalnızca şirket sözleşmelerinde yer verilen faaliyet konusu veya iştigal sahasıyla sınırlı olarak işlem yapabileceğini ve bu kapsamda alacaklı ve/veya borçlu olabileceğini; işletme konusunun dışına çıkarak işlem yapamayacağını ifade etmektedir<sup>43</sup>. Şirketin esas sözleşmesi dışında işlem yapılması durumunda, o işlem yok hükmündedir<sup>44</sup>.

6102 Sayılı TTK’da ise ultra vires ilkesine yer verilmemiştir. Maddenin gerekçesinde ve TTK’nın genel gerekçesinde bu ilkeye yer verilmemesinin gerekçeleri açıklanmıştır. Gerekçelerde, ultra vires ilkesinin, Türk ticaret ve medeni hukuk öğretilerinde eleştirildiği ve hatta bu ilkeyi geçmiş yıllarda kalan merkezî planlama anlayışı ile bağlantılı görenlerin bulunduğu değinilmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun 1968 tarihli ve 68/54 sayılı şirketlere ilişkin birinci yönergesinde; temsile yetkili olan kişilerin, şirket adına yaptıkları işlemlerin şirketi bağlaması ve üçüncü kişilerin güveninin korunması için ultra vires ilkesini üye ülkelerin kanunlarından çıkarılmasının öngörüldüğü; bu hüküm ile üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Ultra vires ilkesinin kaldırılması sebebiyle, şirketin işletme konusu dışında yapacağı işlemlerin sonuçlarının ise üçüncü kişinin iyiniyeti çerçevesinde düzenlendiğine yer verilmiştir. Bu alanda yazılmış eserlerde, ultra vires ilkesinin kaldırılması, Avrupa Topluluğu müktesebatına uyum taahhüdümüzü tam olarak yerine getirmemizi sağlayacağı, toplumumuzda şirketlere

---

<sup>42</sup> İlgili hüküm şu şekildedir:

“Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur.”

<sup>43</sup> Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 51.

<sup>44</sup> Ünal Tekinalp, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları**, 2.bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s. 143.

duyulan güvenin artacağı ve dolayısıyla yatırımların teşvik edileceği gerekçeleriyle isabetli olarak nitelendirilmektedir<sup>45</sup>.

Şirketin işletme konusu kapsamında olmayan işlemlerinin sonuçlarına ise, TTK'nın 371'inci maddesinde, temsil yetkisinin kavram ve sınırları kapsamında yer verilmiştir. Mezkur madde uyarınca, şirketi temsile yetkili olanlar, şirket amacı ve işletme konusuna giren işlemleri yapabilirler ve bunun için şirket unvanı da kullanabilirler. Temsilci tarafından yapılan işlem işletme konusu dışındaysa, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilmedikçe şirketi bağlar<sup>46</sup>. Temsilcinin, kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemleri dolayısıyla şirketin rücu hakkı da bulunmaktadır. Bu hüküm TTK'nın 639'uncu maddesinde atıf uyarınca limited şirketler için de uygulanacaktır.

TTK'nın 233'üncü maddesinde kollektif şirketler açısından şirketi temsile yetkili olan kişinin, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm, TTK'nın 318'inci maddesi uyarınca komandit şirketler ve 565'inci maddesi uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için de uygulanır. Doktrinde, kollektif ortaklık sözleşmesinde yer alan işletme konusunun, hak ehliyeti sınırlamadığı; ortaklık içinde sorumluluk bakımından bir anlam ifade ettiği belirtilmektedir<sup>47</sup>.

Tüzel kişilerin taraf ehliyeti kapsamında değinmemiz gereken bir başka husus şirketlerin birleşmesi ve tür değiştirmesi hallerinin ehliyete etkisidir. Bu hallerde sona ermiş olan tüzel kişiliğin hakları ve borçları, halefiyet kuralları uyarınca birleşilen veya tür değiştiren yeni şirkete geçecektir; bu nedenle şirketin hak ve borçlarıyla ilgili davalarda taraf ehliyeti, içinde birleşilen veya tür değiştiren şirket tüzel kişiliğine ait

<sup>45</sup> Burçak Yıldız, "TTK Tasarısı'nda Şirketlerin Ehliyetleri ve Bu Bağlamda TTK m. 137 Hükümündeki 'Ultra Vires' Sınırlamasının Yerindeliliğinin Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 1, 2006, s. 352-353.

<sup>46</sup> Bazı yazarlara göre bu düzenleme, ultra vires ilkesinin bir çeşit kalıntısıdır ve tescilin olumlu etkisini de zayıflatmaktadır. Bilgili/Demirkapı, **a.g.e.**, s. 52.

<sup>47</sup> Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi (Cilt I)**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, 387.

olacaktır<sup>48</sup>. Danıştay kararları da bu yöndedir. Örneğin Danıştay'ın 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>49</sup>, davacı, kollektif şirketten limited şirkete dönüşerek ticari varlığını devam ettiren bir şirkettir. Bu kararda, adına vergi tarh olunan (kollektif) şirket ile bu tarha karşı dava açan avukatın vekili olduğu (limited) şirket arasında bir fark bulunmadığı ve birbirinin devamı olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle eski şirket adına tarh olunan vergiye karşı yeni şirketin vekilinin dava açması ehliyet yönünden hukuka uygun bulunmuştur.

## **b. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti**

Dernekler, vakıflar ve sendikalar; sosyal, kültürel ve diğer manevi amaçlarla kurulan, kâr amacı ve siyasi amaç gütmeyen özel hukuk tüzel kişileridir<sup>50</sup>. Dernek ve vakıflar, “medeni hukuk tüzel kişileri” olarak da adlandırılırlar<sup>51</sup>.

### **(1) Derneklerin ve Vakıfların Taraf Ehliyeti**

Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin<sup>52</sup> kazanç paylaşma dışında bir amacı gerçekleştirmek için bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşan ve tüzel kişiliği olan topluluklardır (TMK md. 56, 5253 Sayılı Dernekler

<sup>48</sup> Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, s. 519.

<sup>49</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 28.09.1990 tarihli ve 1988/1559 E., 1990/2492 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 28 Eylül 2016.

“...Bu yasa hükmüne göre, nev'i değiştirme halinde, şirketin hak ve borçlarında bir değişikliğin meydana gelmeyeceği, bu borç ve alacakların yeni şirkete aynen geçeceği, ancak dış şeklinde ve iç bünyesinde bir değişiklik olacağı, yani kısaca yeni şirketin eskisinin devamı olacağı kuşkusuzdur... yukarıda bahsi geçen yasa hükmü uyarınca anonim şirket nev'i değişen kollektif şirketin bütün hak ve vecibeleri, alacak ve borçları ile devamı niteliğinde olduğundan ve kollektif şirketin vergi dairesine olan borcu aynen anonim şirkete geçmiş bulunduğundan anonim şirketin dava açma ehliyetinin olduğunu kabul etmek gerekecektir.” Danıştay 9. Dairesi'nin 21.11.1990 tarihli ve 1990/118 E., 1990/3589 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 28 Eylül 2016.

<sup>50</sup> Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 14; Hüseyin Hatemi, Burcu Kalkan Oğuztürk, **Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler)**, 2. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 80.

<sup>51</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 219.

<sup>52</sup> 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4963 Sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 31'inci maddesi ile "en az yedi gerçek kişinin" ibaresi "gerçek veya tüzel en az yedi kişinin" şeklinde değiştirilmiştir.

Kanunu<sup>53</sup> md. 2). TMK'nın 59'uncu maddesi uyarınca kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli diğer evrakı yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirine verdikleri anda tüzel kişiliklerini ve buna bağlı olarak da taraf ehliyetlerini kazanırlar.

Derneklerin sona ermeleri ise; derneğin kendi kendini feshetmesi şeklinde olabileceği gibi, kanunda belirtilen sona erme sebeplerinin<sup>54</sup> gerçekleşmesiyle kendiliğinden veya bir mahkeme kararıyla da gerçekleşebilir<sup>55</sup>.

Vakıflara ilişkin temel hükümlere TMK'da ve 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nda<sup>56</sup> yer verilmiştir. TMK'nın 101'inci maddesine göre, vakıflar gerçek ve tüzel kişilerin yeterli miktarda mal ve haklarını belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan ve tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Tüzel kişiliklerini ve ehliyetlerini, TMK'nın 102'nci maddesinde belirtildiği üzere yerleşim mahkemesinde tutulan sicile tescil ile kazanırlar. Amacının gerçekleşmesinin imkansızlaşması ve amacın değiştirilmesi olanak bulunmadığı hallerde kendiliğinden; yasak amaç gütmeleri veya yasak faaliyetlerde bulunmaları nedeniyle ise mahkeme kararıyla vakıfların tüzel kişiliği ve ehliyeti sona erer<sup>57</sup>.

Medeni hukuk tüzel kişilerinin hak ehliyetinin sınırı için de TMK'nın 48'inci maddesindeki genel düzenlemenin geçerli olduğunu belirtebiliriz. Bunun dışında özel kanunlarda tüzel kişilere güvensizlikten dolayı doğan sınırlamalara<sup>58</sup> yer verilmişse de bunların büyük bir kısmı yürürlükten kalkmıştır. Örneğin; mülga 2908 Sayılı Dernekler Kanunu'nun 64'üncü maddesinde derneklerin amaçları ile faaliyetleri için

<sup>53</sup> İşbu Kanun, 23.11.2004 tarihli ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>54</sup> Derneğin kendiliğinden sona erme sonucunu doğuran sebepler, TMK'nın 87'nci maddesinde sayma suretiyle belirlenmiştir. Buna göre, amacın gerçekleşmesi, gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi veya sürenin sona ermesi; ilk genel kurul toplantısının kanunda belirtilen sürede yapılmamış olması ve zorunlu organlarının oluşturulmamış olması; borç ödemede aceze düşmüş olması; tüzük gereğince yönetim kurulunun oluşturulmasının olanaksız hale gelmesi ve olağan genel kurul toplantısının iki defa üst üste yapılmaması durumlarında dernek, kendiliğinden sona erer.

<sup>55</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir, **a.g.e.**, s. 271.

<sup>56</sup> İşbu Kanun, 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>57</sup> Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 12. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2012, s. 704-706.

<sup>58</sup> Hatemi/Kalkan Oğuztürk, **a.g.e.**, s. 97.

zorunlu olanlar dışında taşınmaz elde edemeyeceklerine ilişkin hüküm bulunmaktaydı. Bu hükme 5235 Sayılı Dernekler Kanunu'nda yer verilmemiştir.

Doktrinde tüzel kişilerin en önemli öğelerinden birinin amacı olduğunu, bu nedenle tüzel kişilerin yalnızca bu amaca ulaşmak için faaliyette bulunması gerektiğini belirten yazarlara göre tüzel kişilerin hak ehliyeti amaçlarıyla sınırlıdır<sup>59</sup>. Tüzel kişilerin sahip olabilecekleri hakları ve borçlarının, tüzel kişinin amacıyla sınırlı olduğu şeklindeki bu görüşe “tahsis ilkesi” adı verilir<sup>60</sup>. Bu ilke, (6762 Sayılı mülga TTK'da<sup>61</sup> yer alan) ultra vires ilkesinin medeni hukuktaki görünümüdür<sup>62</sup>. Tahsis ilkesinin niteliği, doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlara göre tüzel kişinin amaçlarını aşan işlemler ehliyet dışı işlemlerdir ve dolayısıyla bu işlemler, tüzel kişiliği bağlayamayacağından hak ehliyetini kısıtlar<sup>63</sup>. Bazı yazarlar ise yasaklayıcı bir kanun hükmüne dayanmayıp dernek tüzüğü, vakıf senedi gibi kuruluş senetlerinden gelen sınırlamaların hak ehliyetinin sınırı değil; tüzel kişiyi temsil eden organın temsil yetkisinin sınırı olduğunu belirtirler<sup>64</sup>. Bu görüşlerin yanı sıra tahsis ilkesiyle tüzel kişinin hem hak, hem de fiil ehliyetinin kısıtlandığı görüşünü benimseyen yazarlar da bulunmaktadır<sup>65</sup>.

Vergi uyumsuzluklarından doğan davalar özelinde belirtmek gerekirse; kuruluş belgesindeki amaç, menfaatin sınırlarının belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır<sup>66</sup>. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararına<sup>67</sup> konu olayda; dernek

<sup>59</sup> Zevkliler/Acabey/Gökyayla, **a.g.e.**, s. 628.

<sup>60</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, **a.g.e.**, s. 546.

<sup>61</sup> İşbu mülga Kanun, 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>62</sup> Ömer Ergün, **Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinin Ehliyet Durumu**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 174.

<sup>63</sup> Ergun Özsunay, **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler (Tüzel Kişilerin Genel Teorisi/Dernekler/Vakıflar)**, 4. bs., İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 549, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Kollektif Şirketi, 1978, s. 62.

<sup>64</sup> Hatemi/ Kalkan Oğuztürk, **a.g.e.**, s. 97.

<sup>65</sup> Zevkliler/Acabey/Gökyayla, **a.g.e.**, s. 628.

<sup>66</sup> Bu bölümde kâr amacı gütmeyen özel hukuk kişilerinin kuruluş belgesindeki amacının niteliğine değindiğimiz için, Danıştay'ın vergi uyumsuzluklarından doğan davalar özelindeki yorumuna da yer verdik. Danıştay, bu belgeyi menfaat açısından değerlendirdiğinden esasen çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı yer verdiğimiz menfaate, bu bölümde Danıştay'ın bakış açısını yansıtmak amacıyla kısaca değindik.

tüzüğünde, üyeler arasında sosyal ve ekonomik yardımlaşmayı sağlamanın, bilimsel araştırmalar yapmanın ve yayınlamanın, mesleki ve kültürel gelişmeyi arttırıcı yönde faaliyette bulunmanın derneğin amacı olduğuna yer verilmiştir. Dernek tüzüğündeki bu hükümden hareketle, Danıştay 4. Dairesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine ilişkin Tebliğin iptali bakımından derneğin menfaati bulunmadığı sonucuna varmıştır. Görüldüğü üzere Danıştay, kuruluş belgesindeki amacı, objektif ehliyeti değil; sübjektif ehliyeti belirlerken esas almıştır.

## (2) Sendikaların Taraf Ehliyeti

Kâr amacı gütmeyen özel hukuk kişilerinden sendikalar, 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda, "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 kuruluşlar." olarak tanımlanmıştır. Anılan Kanun'un 3'üncü maddesine göre, sendikalar kuruluş serbestisine sahiptir. Bir diğer deyişle, sendikalar kuruluşu ilişkin hükümlere uymak kaydıyla önceden izin almaksızın kurulur. Aynı Kanun'un 7'nci maddesinde sendikaların, dilekçelerine ekli kuruluş tüzüğünün kurucuları tarafından merkezinin bulunacağı ilin valiliğine vermeleriyle tüzel kişiliklerini kazanacaklarına yer verilmiştir. Dolayısıyla bu suretle sendikalar, hak ehliyetlerini de kazanacaklardır.

4688 Sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'nda, "Kamu görevlilerinin ortak ekonomik, sosyal ve meslekî hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar" şeklinde sendikanın tanımına yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 6'ncı maddesine göre, kamu görevlileri sendikalarının da kuruluş serbestisi bulunmaktadır. Anılan maddede ayrıca, sendikaların tüzel kişiliğini, dolayısıyla hak ehliyetini kazanma şartlarına yer verilmiştir. Buna göre sendika tüzüğünün, kamu görevlisi olduklarını tevsik eden belgenin, ilk genel kurula kadar sendikayı idare edeceklerinin isimlerinin ve kuruluş dilekçesinin sendika merkezinin bulunacağı ilin valiliğine verilmesi gerekmektedir. Bu belgelerin verilmesiyle kamu

---

<sup>67</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 10.10.2007 tarihli ve 2007/2318 E., 2007/3112 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 118, s. 188-191.

görevlileri sendikaları tüzel kişiliklerini ve buna bağlı olarak da hak ehliyetlerini kazanırlar.

## 2. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

İptal davası açabilmek yalnızca özel hukuk tüzel kişilerine özgü değildir; kamu hukuku tüzel kişileri de iptal davası açmaya yetkilidirler<sup>68</sup>. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda da, kamu tüzel kişilerinin davacı konumunda olması mümkündür. Bu sonuca; gerek İYUK'un menfaati ihlal edilenlerin iptal davası açabileceğini düzenleyen genel hükmü, gerek İYUK'un 31'inci maddesiyle HMK'ya yapılan atıf, gerekse vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar açısından VUK'ta yer alan özel hükümlerle (VUK mükerrer md. 49 ve md. 377) ulaşılmaktadır. Bu şekilde sayılan kurumların davacı olabilmesi, idari yargıda esas olarak idarenin davalı olması kuralının istisnasını oluşturmaktadır<sup>69</sup>.

Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu gücüne sahip olan ve kamu görevlerini yerine getiren tüzel kişilerdir<sup>70</sup>. Kamu tüzel kişilerinin esas hukuki rejimi, kamusal mevzuat hükümleri ve idare hukuku kurallarıyla düzenlenir<sup>71</sup>.

Kamu hukuku tüzel kişilerinin kuruluşları, çalışmaları ve sona ermeleri özel hukuk kişilerinden farklılık arz eder<sup>72</sup>. Anayasa'nın 123'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya Cumhurbaşkanı kararnamesiyle<sup>73</sup> kurulur. Eğer belirli bir teşekkül, bizzat tüzel kişiliğe sahip olmayıp

<sup>68</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları (Cilt III)**, 3. bs., İstanbul, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1783.

<sup>69</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 832-833; Oğuzhan Arslan, Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 103.

<sup>70</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 215.

<sup>71</sup> Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, 1982, s. 72; Kemal Gözler, **İdare Hukuku (Cilt II)**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2009, s. 161-162.

<sup>72</sup> Zevkliler/Acabey/Gökyayla, **a.g.e.**, s. 618.

<sup>73</sup> 21.01.2017 tarihli ve 6771 Sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu'na ilişkin olarak 16.04.2018 tarihinde yapılan halk oylamasıyla, "ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak" ifadesi, "kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle" olarak değiştirilmiştir.

belirli bir tüzel kişiliğe bağlıysa, dava açma ve davada taraf olma ehliyeti, bu teşekkülün bağlı olduğu tüzel kişiye aittir<sup>74</sup>.

659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin<sup>75</sup> 6'ncı maddesinin ilk fıkrasında, idarelerin kendi işlemleriyle ilişkili olarak açılacak davalarda taraf sıfatına sahip oldukları belirtilmiştir. Bu şekilde kamu tüzel kişilerinin taraf ehliyetine ilişkin temel düzenlemeye yer verilmiştir. Mezkûr düzenlemedeki "idare" ibaresi, anılan KHK'nın 2'inci maddesinin (ç) bendi uyarınca "10/12/2003 tarihli ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde belirtilen kamu idarelerini" ifade etmektedir.

En büyük kamu tüzel kişiliği Devlettir<sup>76</sup>. Bakanlıkların Devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır; ancak hem Devlet tüzel kişiliğinin organı olduklarından hem de 659 Sayılı KHK uyarınca davada taraf ehliyetine sahiptirler<sup>77</sup>. Gelir İdaresi Başkanlığı, 659 Sayılı KHK'nın taraf ehliyetine ilişkin olarak atıfta bulunduğu 5018 Sayılı Kanun'un<sup>78</sup> genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine yer verilen (I) Sayılı başlıklı Cetvel'de yer almaktadırlar. Dolayısıyla taraf ehliyetine sahiptir.

Orman Bakanlığı, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü gibi bazı genel müdürlükler ise bakanlıklara bağlı olmalarına rağmen ayrı tüzel kişiliğe sahiptir; bu nedenle bağlı bulundukları bakanlıktan ayrı olarak taraf ehliyetleri bulunmaktadır<sup>79</sup>. Anayasa'nın 127'nci maddesi uyarınca il özel idareleri, belediyeler ve köyler kamu tüzel kişiliğine sahiptir. Dolayısıyla taraf ehliyetleri de bulunmaktadır.

---

<sup>74</sup> Postacıoğlu/Altay, **a.g.e.**, s. 278.

<sup>75</sup> İşbu Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>76</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 974.

<sup>77</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 216.

<sup>78</sup> İşbu Kanun, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>79</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 949; Pekcanitez vd., **a.g.e.**, s. 563.

Anayasa'nın 165'inci maddesine göre kamu iktisadi teşebbüsleri, sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarıdır. Kamu iktisadi teşebbüsleri, 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşekkülleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin<sup>80</sup> 4'üncü maddesi uyarınca kamu tüzel kişiliğini haizdir. Bu nedenle kamu iktisadi teşebbüsleriyle ilgili davalar, teşebbüsler tarafından açılır<sup>81</sup>.

Kamu tüzel kişileri, "yetki ve şekilde paralellik" ilkesinin bir sonucu olarak kuruluşundaki usul takip edilerek ortadan kaldırılırlar; bu şekilde ortadan kaldırılmaları, kamu tüzel kişilerini özel hukuk kişilerden farklı kılan bir diğer özelliktir<sup>82</sup>. Tüzel kişilikleri kaldırılınca kadar davada taraf olma ehliyetleri devam eder<sup>83</sup>; kaldırılmalarıyla birlikte taraf ehliyetleri son bulur<sup>84</sup>.

Davada taraf olan kamu tüzel kişinin tüzel kişiliğinin, davanın devamı sırasında sona ermesi durumunda ise davayı takip yetkisi, tüzel kişiliği sona eren kamu tüzel kişinin yerini alan yeni kamu tüzel kişisine geçecektir<sup>85</sup>. İYUK'un 26'ncı maddesi uyarınca davayı takip hakkı kendisine geçen yeni tüzel kişinin başvurmasına kadar dosya işleminden kaldırılacaktır.

Tüzel kişiliği sona eren kamu tüzel kişinin yerine bir başka kamu tüzel kişisi değil de bir özel hukuk tüzel kişisi geçtiğinde; diğer bir deyişle davacı kamu tüzel kişiliğinin özelleştirilmesi halinde davadaki ehliyet meselesinin çözülmesi

<sup>80</sup> İşbu Kanun Hükmünde Kararname, 18.06.1984 tarihli ve 18435 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>81</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 949.

<sup>82</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 224; Gözler, **a.g.e.**, s. 754; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 34. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 370; "Bu açık hüküm karşısında, kamu tüzel kişilerinin kanunla ya da kanunun verdiği açık bir yetkiye dayanarak idari bir kararla kurulması gerektiği; yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği, bir kanun ile ya da kanunun verdiği yetkiye dayanarak idari bir karar ile kurulan kamu tüzel kişiliğinin sona ermesinin de aynı usule tabi olduğu her türlü duraksamadan uzaktır." Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 12.12.2007 tarihli ve 2007/5-972 E., 2007/972 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 28 Eylül 2016.

<sup>83</sup> A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku (Cilt II, İdari Yargılama Hukuku)**, 8. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 763.

<sup>84</sup> Duran, **a.g.e.**, s. 72; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 834.

<sup>85</sup> İbrahim Topuz, Kadir Özkaya, **Açıklamalı - İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Mahalli İdareler Derneği Yayını, 2002, s. 553; Kuru, **a.g.e.**, s. 962; Yener, **a.g.e.**, s. 91.

gerekmektedir. Kanaatimizce, bu durum da “ tarafların kişiliğinde veya niteliğinde değişiklik” kapsamında. Özelleştirilen tüzel kişi, taraf ehliyetini haizdir. Özelleştirilen tüzel kişinin temsilcisi, İYUK’un 26’ncı maddesi kapsamında işlem den kaldırılan dosya için yenileme dilekçesi vererek davayı yenileyebilecektir.

### **C. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf Ehliyeti**

Tüzel kişiliği olmayan şahıs ve mal topluluklarının hak ehliyeti, dolayısıyla da taraf ehliyeti bulunmamaktadır<sup>86</sup>. Bu nedenle, davanın tarafı olamazlar<sup>87</sup>. Bunlar adına açılan davanın incelenmesi mümkün değildir; dava, ehliyet yönünden reddedilir<sup>88</sup>.

Türk Borçlar Kanunu’nun<sup>89</sup> 620’nci maddesine göre adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin herhangi bir şekle tabi olmayan bir sözleşme temelinde, ortak bir amaca ulaşmak için mallarını ve emeklerini bir araya getirmeleriyle oluşan ortaklıktır. Doktrindeki tanıma göre ise adi ortaklık, araçlarını ve emeklerini ortak bir amaç doğrultusunda birleştirerek, bu amaca ulaşmak için birlikte çaba göstermeyi sözleşmeyle birbirlerine karşı yükümlenen kişilerce oluşturulan tüzel kişiliği bulunmayan bir kişi topluluğudur<sup>90</sup>. Tüzel kişiliği bulunmadığından, taraf ehliyeti de bulunmamaktadır.

Miras ortaklığı, gerek terekenin yönetimi, gerekse mirasın paylaşılması sırasında ortaya çıkan sorunlar çözümleninceye kadar, mirasçılarının oluşturduğu ve hukuken kendine özgü özellikleri olan bir ortaklıktır<sup>91</sup>. Bu topluluğun da tüzel kişiliği

<sup>86</sup> Pekcanitez vd., **Medeni Usûl Hukuku (Cilt II)**, s. 564.

<sup>87</sup> Timuçin Muşul, **Medeni Usul Hukuku**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 105.

<sup>88</sup> Turgut Candan **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. bs., İstanbul, PwC Business School, 2015, s. 779.

<sup>89</sup> İşbu Kanun, 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>90</sup> Nami Barlas, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1998, s. 13. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar özelinde, uygulamada farklı kararlar verilmesi sonucunu doğuran görüş farklılıkları söz konusudur. Konu, genişliği ve uygulamada arz ettiği önem nedeniyle çalışmamızın dördüncü bölümünde, “Adi Ortaklığa İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Ehliyet” başlığı altında ele alınacaktır.

<sup>91</sup> Mustafa Dural, Turgut Öz, **Türk Özel Hukuku (Cilt IV, Miras Hukuku)**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012, s. 436.

bulunmaz; taraf ehliyeti de yoktur. Bu nedenle kural olarak mirasçılarının birlikte dava açmaları gerekmektedir<sup>92</sup>. Site yönetim kurulunun ve kat malikleri yönetim kurulunun tüzel kişiliği bulunmamaktadır<sup>93</sup>. Dolayısıyla yukarıda yapılan açıklamalar kıyasen bunlar hakkında da uygulanır.

Banka şubelerinin, genel müdürlüklerinden ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bu nedenle, kendi adlarına veya genel müdürlüğü temsilen bir davada taraf olmaları mümkün değildir<sup>94</sup>. Yargı kararları da genel olarak bu yöndedir<sup>95</sup>. Fakat şubenin mükellefiyeti sonucu bir vergilendirme işlemi gerçekleştirilmişse, bu işlemin iptali talebiyle şubenin dava açabileceğine hükmedildiği Danıştay kararlarına rastlamak mümkündür<sup>96</sup>. Bu kararların oybirliğiyle değil; oyçokluğuyla verildiğini ayrıca belirtmek isteriz.

Tüzel kişiliği olmayan topluluklar arasında, iflas idaresinin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Zira iflas masasının tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen taraf ehliyeti bulunmaktadır; bu nedenle iflas masasıyla ilgili davalarda taraf müflis değil, iflas

---

<sup>92</sup> Yener, **a.g.e.**, s. 93.

<sup>93</sup> Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, s. 527.

<sup>94</sup> Yüce, **a.g.e.**, s. 357.

<sup>95</sup> "...Bankalar Kanununa göre, banka şubelerinin, genel müdürlükten ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmadığından; kendi adlarına veya genel müdürlüğü temsilen bir davada taraf olmalarına olanak bulunmadığı gibi, temsili de söz konusu değildir..." Danıştay 7. Dairesi'nin 26.04.2006 tarihli ve 2004/483 E., 2006/1380 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 114, s. 218-220.

"...Yürütülen ticari faaliyetlerin yaygınlaşması nedeniyle işlerin tek bir merkezden yönetiminin zorlaşması halinde kurulan ve şirketi temsil eden şubelerin ise ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. Zira şubeler ticari işletmenin bir parçası olarak merkeze bağlıdır, şubenin kar ve zararı merkeze aittir; şube aracılığıyla elde edilen hakların, üstlenilen borçların sahibi de, şube değil işletmenin kendisidir...." Yargıtay 6. Hukuk Dairesi'nin 14.12.2016 tarihli ve 2006/7517 E., 2016/7471 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 28 Eylül 2016.

<sup>96</sup> Gürsel Kaplan, "Danıştay Kararları ile İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 379. "Banka şubesinin hesaplarının incelenmesi sonunda düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, vergi dairesince şube adına yapılan tarhiyatın yine şubeye tebliği üzerine, yukarıda açıklanan madde hükümleri gereğince banka şubesinin dava hakkı bulunduğundan, şubenin yetkili imza sahipleri tarafından açılan davanın mahkemece esastan incelenmesi gerekirken, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1/b bendi uyarınca ehliyet yönünden reddinde yasaya uygunluk görülmemiştir." Danıştay 9. Dairesi'nin 24.03.1992 tarihli ve 1991/2465 E., 1992/944 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 86, s. 499-500; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 22.12.1987 tarihli ve 1987/3132 E., 1987/3104 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 70-71, s. 362-365.

masasıdır<sup>97</sup>. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun<sup>98</sup> 226’ncı maddesi uyarınca iflas masasının kanuni temsilcisi, iflas idaresidir. Danıştay 7. Dairesi’nin bir kararında<sup>99</sup>,

“Gerek öğretide, gerekse birçok yargı kararında; bir kamu alacağı olan vergi alacağının; kişinin para ile ölçülebilen mal ve hakları olarak tanımlanan ‘mal varlığı (mamelek)’ını ilgilendirmesi sebebiyle, iflas masasına dahil olan mal ve hakları etkilediği ve, bundan ötürü de, vergi davalarının, kişinin mal varlığını ilgilendiren diğer hukuk davalarından farklı olmadığı kabul edilmiştir.”

gerekçelerine yer verilerek, iflas masasındaki mallara ilişkin olarak vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar ve hukuk davaları arasında bir fark olmadığı vurgulanmıştır. İflas masasına dahil malvarlığını ilgilendiren davada, iflas idaresinin taraf ehliyeti olduğu belirtilmiştir.

İflastan önce müflis tarafından açılan davalarda, davaya iflas masasının devam etmesine karar verilirse müflisin bu davalara ilişkin olarak taraf sıfatı son bulur ve taraf sıfatı iflas masasına geçer<sup>100</sup>. Fakat iflas eden şirket hakkında iflas idaresi oluşturulamamışsa, bu durumda Danıştay kararları uyarınca, son kanuni temsilci dava açmaya ehliyetlidir<sup>101</sup>.

İYUK’un 31’inci maddesinin atıfta bulunduğu HMK’nın 51’inci ve 52’nci maddeleri ile TMK hükümleri uyarınca kural olarak, tüzel kişiliği bulunmayan kamu kuruluşlarının davada taraf ehliyeti bulunmamaktadır<sup>102</sup>. Tam yargı davaları açısından da genel kural geçerlidir; yani taraf ehliyetinin bütün öğeleri hem davacı hem davalı yönünden aranmalıdır<sup>103</sup>. Buna karşılık iptal davalarında özellik arz eden bir durum bulunmaktadır. İptal davalarında, uygulamada, iptali istenen işlemi tesis eden

<sup>97</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 1025.

<sup>98</sup> İşbu Kanun, 19.06.1932 tarihli ve 2128 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>99</sup> Danıştay 7. Dairesi’nin 06.03.2007 tarihli ve 2006/2103 E., 2007/1673 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 116, s. 196-197.

<sup>100</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 1025.

<sup>101</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 09.12.1999 tarihli ve 1999/1029 E., 1999/4447 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 103, s. 383-385; Danıştay 9. Dairesi’nin 22.06.2010 tarihli ve 2008/1641 E., 2010/3259 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 28 Eylül 2016.

<sup>102</sup> Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 9. bs., Sayram Yayınları, Konya, 2015, s. 264.

<sup>103</sup> Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 764.

makamın tüzel kişiliğe sahip olmasa da davalı taraf olarak gösterilebileceği kabul edilmektedir<sup>104</sup>. Taraf ehliyetinin iptal davalarında tam olarak uygulanmasının, iptal davasının niteliği ve amacıyla bağdaşmayacağı belirtilmektedir<sup>105</sup>. Uygulamada Danıştay'ın duraksaması tüzel kişiliği bulunmayan kurum ve kuruluşların davalı taraf olup olamayacağı hususunda değil; bunların davacı olup olmayacağı hususundadır<sup>106</sup>. Doktrinde bu durumu idarenin davacı olduğu haller için de kabul etmek gerektiği; zira idarenin davalı olduğu durumda taraf ehliyet açısından tüzel kişi olmasını aranmaması, davacı olduğunda ise tüzel kişiliğinin bulunmasının aranmasının çelişkili bir durum ortaya çıkaracağı belirten yazarlar bulunmaktadır<sup>107</sup>.

Mahalle ile ilgili temel mevzuatı oluşturan kanunlardan, gerek 4541 Sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun'da, gerekse 5393 Sayılı Belediye Kanunu'nda<sup>108</sup> mahalleye tüzel kişilik tanınmamıştır<sup>109</sup>. Dolayısıyla mahallerin tüzel kişiliği ve buna bağlı olarak taraf ehliyetleri bulunmamaktadır. Buna rağmen Danıştay'ın 2014 yılında oyçokluğuyla verdiği bir kararda<sup>110</sup>, menfaati ihlal edilen mahallelere taraf ve dava ehliyeti tanınmamasının, mahkemeye erişim hakkının kısıtlanması anlamına geleceği ifade edilmiştir. Ayrıca belirtmek isteriz ki, mahalle muhtarlıklarının tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen VUK'ta, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların bir kısmıyla sınırlı olarak, bazı kurum ve kuruluşların tüzel kişiliği bulunmasa da dava açabilecekleri kabul edilmiştir. Anılan Kanun'un mükerrer 49'uncu maddesi uyarınca mahalle muhtarlıklarına,

<sup>104</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 834.

<sup>105</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 371.

<sup>106</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 834. Mahallelerinin tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen dava ehliyetine ilişkin olarak Danıştay'ın verdiği çelişkili kararların, bu durumun en net göstergesi olduğu kanaatindeyiz.

<sup>107</sup> Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 765.

<sup>108</sup> İşbu Kanun, 13.07.2005 tarihli ve 25874 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>109</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 217; Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s. 384; Orhan Yener, **Hukuk ve Ceza Davalarında Taraf Teşkili ve Dava Ehliyeti- Davaya Vekalet**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1997, s. 91.

<sup>110</sup> Danıştay 13. Dairesi'nin 24.12.2014 tarihli ve 2014/956 E., 2014/4507 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 138, s. 156-164; aksi yönde kararlar için bkz. Danıştay 8. Dairesi'nin \*3.02.2009 tarihli ve 2007/4208 E., 2009/795 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 30 Eylül 2016; Danıştay 14. Dairesi'nin 11.05.2016 tarihli ve 2016/741 E., 2016/3727 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 30 Eylül 2016.

arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararın tebliği öngörülmüştür. Mahalle muhtarlıkları, kendilerine tebliğ edilen bu tespit kararına karşı dava açabileceklerdir.

Değınmemız gereken bir diğır husus, vergi dairesi başkanlıkları ve müdürlüklerinin ehliyet durumudur. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların büyük bir kısmında davalı olan vergi dairesi, istisnai hallerde davacı olabilmektedir<sup>111</sup>. Kural olarak, vergi dairesi başkanlıklarının ve müdürlüklerinin kendilerine ait tüzel kişilikleri bulunmamaktadır; ayrıca devlet tüzel kişiliğini temsil etme yetkileri de yoktur<sup>112</sup>. Fakat Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğır Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4)'nin<sup>113</sup> 153'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, vergi dairesi başkanlıklarının vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak taraf ve dava ehliyeti tanınmıştır. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152'nci maddesine göre, vergi dairesi başkanlıklarının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlükleri, bu yetkileri kullanacağından vergi dairesi müdürlüklerinin de 153'üncü madde kapsamında taraf ve dava ehliyeti bulunmaktadır.

VUK'un 377'nci maddesinin ikinci fıkrasında, vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarındaki matrahlara karşı vergi dairelerinin dava açabileceğine yer verilmiştir. Bu hükmün objektif ehliyeti değil; sübjektif ehliyeti yani menfaat ilişkisini belirlediği ifade edilmektedir<sup>114</sup>. Ayrıca konuya ilişkin bazı çalışmalarda, bu hükümle takdir komisyonu kararlarına karşı tüzel kişiliği bulunmayan vergi dairelerine taraf ehliyetinin tanınmasının, idari yargılama usulü hukukuyla vergi yargılaması hukukunun ayrıştığı noktalardan biri olduğu da belirtilmektedir<sup>115</sup>.

---

<sup>111</sup> Hüseyin Karakoç, "Vergi Yargılamasında Davacı Sıfatı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 131, Kasım 2014, s. 153.

<sup>112</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s. 384.

<sup>113</sup> İşbu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 15.07.2018 tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi öncesinde, aynı düzenlemeler 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da yer almaktaydı.

<sup>114</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 124.

<sup>115</sup> Oytun Canyaş, "Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 19, Ekim 2014, s. 376.

## II. DAVA EHLİYETİ

Dava ehliyeti, tarafın bir davayı bizzat kendisi veya yetkilendirdiği vekili vasıtasıyla yürütebilme ve usule ilişkin işlemleri geçerli bir şekilde yapabilme ehliyetidir<sup>116</sup>.

Dava ehliyeti ile taraf ehliyeti birbirine karıştırılmamalıdır. Taraf ehliyetinde kişilerin davada davacı veya davalı olarak gösterilmeleri söz konusu iken; dava ehliyetinde bir davada davacı veya davalı olarak gösterilmiş kişilerin, davaya ilişkin olarak bizzat işlem yapıp yapmamaları söz konusudur<sup>117</sup>.

HUMK'ta taraf ehliyeti başlığı altında ayrı bir madde bulunmamaktaydı. Hem taraf ehliyeti hem de dava ehliyeti Kanun'un 38'inci maddesinde düzenlenmişti. HMK'da ise taraf ehliyeti ve dava ehliyeti ayrı maddelerde düzenlenmiştir. HMK'nın "dava ehliyeti" başlıklı 51'inci maddesinin gerekçesinde ise bu düzenlemenin Alman Medeni Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye paralel olduğu ifade edilmiştir.

HMK 51'inci maddesinde yine gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan kişilerin dava ehliyetine sahip olduğu belirtilmiştir. Madde gerekçesinde belirtildiği üzere, usul hukukundaki dava ehliyeti kavramının paraleli, medeni hukuktaki fiil ehliyetidir. Fiil ehliyeti, bir kişinin doğuma, bilince ve iradeye ihtiyaç gösteren hakları ve borçları kendi fiilleriyle meydana getirebilme noktasındaki ehliyetidir<sup>118</sup>. Hak ehliyeti, kişilerin haklara karşı durumunu ortaya koyup bu haklara sahip olabilmesi anlamına gelirken fiil ehliyeti, kişilerin sahip olduğu bu hakları bizzat kullanabilmesini ifade etmektedir<sup>119</sup>.

TMK'nın 9'uncu maddesinde fiil ehliyetine sahip olanların kendi fiilleriyle hak edinebilecekleri ve borç altına girebilecekleri belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 10'uncu maddesinde ise fiil ehliyetinin koşullarına yer verilmiştir. Bu maddede, ayırt

<sup>116</sup> Pekcanıtez/Atalay/Özekes, **a.g.e.**, s. 185.

<sup>117</sup> Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, s. 540.

<sup>118</sup> Selahattin Sulhi Tekinay, **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s. 222.

<sup>119</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 99.

etme gücüne sahip olan ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetine sahip olduğuna yer verilerek fiil ehliyetinin üç koşulu belirtilmiştir.

TMK'nın 49'uncu maddesinde ise tüzel kişilerin kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanacaklarına yer verilmiştir. Aynı Kanun'un maddesinde ise tüzel kişilerin fiil ehliyetini yetkili organları aracılığıyla kullanacağı ifade edilmiştir.

Bu genel açıklamalar akabinde, çalışmamızda gerçek kişilerin dava ehliyeti ve tüzel kişilerin dava ehliyeti ikili ayrım yapılarak ele alınacaktır.

### **A. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti**

TMK'nın 10'uncu maddesinde, gerçek kişilerin fiil ehliyetinin üç koşulu olan erginlik, ayırt etme gücü ve kısıtlı olmama hususlarına yer verildiği belirtilmiştir.

Erginlik, belirli bir yaşa gelme veya kanunen o yaşa gelmiş sayılmadır; yasal erginlik, evlenmeye erginlik ve ergin kılınma (hakim kararıyla kazanılan erginlik) olmak üzere üç tür erginlik vardır<sup>120</sup>. Yasal erginlik, TMK'nın 11'inci maddesi uyarınca kişinin on sekiz yaşını doldurması ile başlar. Erginlik yaşının belirlenmesinde, doğumdan itibaren on sekiz yılın geçmiş olduğunun hesabı yapılmalıdır; örneğin 1 Şubat 1995'te doğan bir kişi 2 Şubat 2013 tarihinde on sekiz yaşını doldurmuş yani ergin hale gelmiş olur<sup>121</sup>.

Evlenme ile erginliğe ise TMK'nın 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. TMK'nın 124'üncü ve devamında yer alan maddelerinde evlenme ehliyetini düzenleyen hükümler uyarınca, erkek veya kadın on yedi yaşını doldurmasıyla evlenebilir; olağanüstü hallerde ve pek önemli sebeple on altı yaşını doldurmuş erkek veya kadının evlenmesine izin verilebilir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere evlenme ehliyeti için aranan yaş ile genel olarak erginlik için aranan yaş farklıdır; bu nedenle henüz on sekiz yaşını tamamlamadığından ergin olmayan bir

---

<sup>120</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 49.

<sup>121</sup> Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, s. 540.

küçük, on yedi yaşını tamamlamış olmak şartıyla evlenme ehliyetini kazanır<sup>122</sup> ve evlenmekle ergin olur. Evlenmenin ölüm, gaiplik veya boşanma ile sona ermesinin kazanılan erginliğe olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır<sup>123</sup>.

On beş yaşını dolduran küçüğün, mahkeme tarafından kendi isteği ve velisinin rızasıyla ergin kılınması da mümkündür (TMK md.12). Hayatın gerektirdikleri, sosyal yaşayış düzeni ve önemli ticari gereklilikler gibi nedenler bir kimsenin erginlik yaşını doldurmadan veya evlenmeden evvel ergin sayılmasını, medeni hakları ergin olmuş gibi kullanabilmesini gerekli kılabilir; ergin kılma kurumu bu ihtiyaçların gerektirdiği bir düzenlemedir<sup>124</sup>. Bu şekilde hakim kararıyla erginliğine karar verilen kişi, tam fiil ehliyetine sahip olur<sup>125</sup>.

Ayırt etme gücü, olayların anlamlarının ve etkilerinin doğru bir şekilde kavranabilmesini ve davranışların böyle doğru bir kavrayışa uydurulabilmesini sağlayan zihni ve iradi yeteneklerin varlığını ifade etmektedir<sup>126</sup>.

Kısıtlı olmama şartı ise 4721 Sayılı TMK ile mevzuattaki yerini almıştır. 743 Sayılı mülga Medeni Kanun'un 10'uncu<sup>127</sup> maddesinde, fiil ehliyetinin şartları olarak yalnızca ayırt etme gücüne sahip olma ve erginliğe yer verilmiştir.

Gerçek kişilerin fiil ehliyeti ve dolayısıyla dava ehliyeti, yukarıda yer verdiğimiz üç şartın tamamının veya bir kısmının bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterir<sup>128</sup>. Bu nedenle gerçek kişilerin dava ehliyetini üç başlık altına incelemek gerekmektedir.

<sup>122</sup> Dilşat Keskin, "Küçük Yaşta Evlenmenin Müeyyidesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 4, 2011, s. 67.

<sup>123</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 50; Akipek/Akıntürk/Karaman, **a.g.e.**, s. 247.

<sup>124</sup> Lütfü Fikri Soner, "Küçüğün Reşit Kılınması ve Anayasaya Uygunluk Sorunu", **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, S. 8, 1975 s. 20; Rona Serozan, **Medeni Hukuk (Genel Bölüm-Kişiler Hukuku)**, 5. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 176.

<sup>125</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 53.

<sup>126</sup> Tekinay, **a.g.e.**, s. 225.

<sup>127</sup> İlgili hüküm şu şekildedir:

"Mümeyyiz olan reşit, medeni hakları kullanmağa salahiyettardır."

<sup>128</sup> Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, s. 542.

## 1. Tam Dava Ehliyetine Sahip Olanlar

Fiil ehliyetinin üç koşulunu haiz olanlar tam dava ehliyetine de sahiptir. Bu kişiler, kendi fiilleriyle kanunun sınırları içerisinde kalmak koşuluyla hukuki işlemleriyle kendi lehlerine ve aleyhlerine her türlü haklar ve borçlar yaratabilirler; çekişme halinde bulunan bir hakkın yerine getirilmesini sağlamak amacıyla dava açabilecekleri gibi kendilerine karşı açılacak davalarda mahkemede taraf sıfatıyla hazır bulunarak yargılama hukukuna ilişkin tüm işlemleri bizzat yapabilirler<sup>129</sup>. Dilerlerse davayı bir avukat aracılığıyla da takip edebilirler<sup>130</sup>.

Önemle belirtmek isteriz ki, dava açma tarihinde ergin olan bir kişi adına anne-babası dava açamaz; çocuk, evlenmeyle ergin olmuş veya mahkeme kararıyla ergin kılınmışsa da bizzat kendisi veya onun hukuken yetkili kıldığı bir vekili tarafından açılması gerekir<sup>131</sup>. Yargı kararları da bu yöndedir<sup>132</sup>.

Davanın taraflarından biri olan gerçek kişinin vesayet altına alınması veya kendisine kayyım veya yasal danışman tayin edilmesi durumlarında ise davanın taraflarında herhangi bir değişiklik olmayacak, yalnızca fiil ehliyeti kısıtlanan kişi adına davayı yürüten kişi değişmiş olacaktır<sup>133</sup>. Kısıtlanan kişinin kanuni temsilcisinin, kısıtlanan davacı adına takip hakkını kullanması gerekecektir<sup>134</sup>. Yargı yeri tarafından davacıya kanuni temsilci atandığı öğrenildiğinde, İYUK'un 26'ncı maddesi uyarınca dosya işleminden kaldırılarak yargılama ertelenecektir; başvuru üzerine dosya işleme konulacak ve yargılamaya kaldığı yerden devam edilecektir.

<sup>129</sup> Akipek/Akıntürk/Karaman, **a.g.e.**, s. 253.

<sup>130</sup> Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001, s. 311.

<sup>131</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 220.

<sup>132</sup> "...1 - Duruşma aşamasında davalı ...'nin evlenmek suretiyle MK.nun 11/2. maddesi gereğince reşit olmasına karşın duruşmaya çağırılmayarak davanın velisi huzuru ile görülmesi... isabetsizdir." Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin 09.07.1984 tarihli ve 1984/8199 E., 1984/8150 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 9 Ekim 2016.

<sup>133</sup> Kalabalık, **a.g.e.**, s. 336.

<sup>134</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 660.

## 2. Sınırlı Dava Ehliyetine Sahip Olanlar

Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, kural olarak fiil ehliyetine ve dolayısıyla dava ehliyetine sahip değildir. Davada kanuni temsilcileri tarafından temsil edilirler. Öte yandan bu kişiler TMK’da belirtilen istisnai bazı hallerde dava ehliyetine sahiptirler, bu nedenle sınırlı dava ehliyetine sahip kişiler olarak nitelendirilirler<sup>135</sup>.

Sınırlı ehliyetlilerin dava ehliyetine sahip olduğu istisnai durumların ilki, şahsa sıkı suretle bağlı hakların kullanımıdır (TMK md. 16). Bu hakları sınırlı ehliyetliler kanuni temsilcilerinin olmadan kullanabildiklerinden bu haklarla ilgili davalarda, dava ehliyeti mevcuttur; bu sınırlar dahilinde davalarını bizzat takip edebilecekleri gibi vekil de tayin edebilirler<sup>136</sup>. Kişilik haklarına saldırı nedeniyle koruyucu nitelikte dava açma hakkı, teşhis ve tedavi amacı taşımayan tıbbi işlemlere rıza gösterme, ad değiştirme hakkı<sup>137</sup>, boşanma hakkı, velayet hakkı, ergin kişinin din seçme hakkı gibi haklar şahsa sıkı suretle bağlı haklardandır<sup>138</sup>.

Sınırlı ehliyetlilerin dava ehliyetine sahip olduğu istisnai durumlardan ikincisi TMK’nın 453’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vesayet altındaki kişiye vesayet makamı tarafından bir meslek veya sanatla uğraşması için izin verilmişse, o kişi bununla ilgili her türlü olağan işlemleri yapmaya yetkili olduğu gibi bu işlemlerden dolayı bütün mal varlığı ile sorumludur. Benzer şekilde bir düzenlemeye de velayet altındaki çocuklar için TMK’nın 359’uncu maddesinde yer verilmiştir. Mezkur madde uyarınca, anne ve babası tarafından bir meslek veya sanatla uğraşması amacıyla çocuğa kendi malından verilen kısmın veya kendi kazancının

<sup>135</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 220.

<sup>136</sup> Karslı, **a.g.e.**, s. 292.

<sup>137</sup> Ölü bir kimsenin “Muri” olarak nüfus kayıtlarında geçen adının, “Nuri” olarak değiştirilmesi talebiyle mirasçılarının açtığı davanın kabulüne karar verilmiştir. Bu karar, temyiz edilmeden kesinleşmiştir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından anılan hükmün temyiz edilerek bozulması talep edilmiştir. Yargıtay, ad değiştirmenin şahsa sıkı suretle bağlı haklardan olduğundan, ölü bir kimsenin adının bu suretle değiştirilmesinin mümkün olmadığına karar vermiş, hükmün bozulması gerektiği sonucuna varmıştır. (Yargıtay 8. Hukuk Dairesi’nin 19.04.2017 tarihli ve 2017/10641 E., 2017/5792 K. sayılı kanun yararına temyiz kararı, 19.12.2017 tarihli ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

<sup>138</sup> Ekrem Kurt, “Türk Hukukunda Kişiyeye Sıkı Sıkıya Başlı Haklar ve Hukuki Sonuçları”, **Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. M. İlhan Ulusan’a Armağan, C. II)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, C. 15, S. 2, Temmuz 2016, s. 131-142.

yönetimi ile bunlardan yararlanma hakkı çocuğa aittir. Gerek vesayet gerekse velayet altındaki kısıtlıların bu şekilde meslek ve sanatlarının gereği olarak yaptığı işlemlere ilişkin olarak alacak ve borçları için açılan davalarda dava ehliyetleri bulunmaktadır<sup>139</sup>.

Üçüncü ve son durum ise sınırlı ehliyetlilerin tasarrufu kendilerine bırakılmış olan serbest mal ve alacaklar için açılan davalardır. Bu davalarda da, sınırlı ehliyetliler dava ehliyetine sahiptirler.

Ayırt etme gücüne sahip küçük veya kısıtlı tarafından dava açılmışsa, bu davaya kanuni temsilcinin sonradan onay vermesi mümkün müdür? Bu alanda yapılan çalışmalarda; kanuni temsilcinin onay vermesi halinde davanın kanuni temsilci tarafından devam ettirileceği, onay vermemesi halinde ise davanın, dava ehliyetindeki eksiklik sebebiyle reddedileceği belirtilmektedir<sup>140</sup>. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, TMK'nın 407'nci maddesi uyarınca bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olan her erginin kısıtlanacağı hükmü gereğince kısıtlanan davacının, henüz vasi atanma süreci tamamlanmadan açtığı davanın ehliyet yönünden reddedilmesinin isabetli olmadığı ifade edilmiştir. Vasi atanma prosedürü tamamlanana kadar yargılamanın durdurularak sonucun beklenilmesi, vasi atandıktan sonra ise davanın açılmasına icazet vermesi halinde ise davaya kanuni temsilci tarafından devam edilmesi, icazet verilememesi halinde ise davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>141</sup>.

<sup>139</sup> Baki/Kuru/Arslan, **a.g.e.**, s. 221.

<sup>140</sup> Ebru Gündüz, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 48.

<sup>141</sup> Danıştay 12. Dairesi'nin 08.03.2013 tarihli ve 2013/4761 E., 2013/3571 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 134, s. 540-543.

“Öte yandan, davacının almış olduğu mahkumiyet kararının kesinleşmesi durumunda ise yapılması gereken; öncelikle 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. 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.” Danıştay 5. Dairesi'nin 02.05.2008 tarihli ve 2007/7383 E., 2008/2435 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 9 Ekim 2016.

Danıştay'ın başka bir kararında<sup>142</sup>, mümeyyiz olmayan reşidin taraf ehliyeti olmakla birlikte dava ehliyetinin bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle, mahcurun temsilcisinin aracılığı olmadan kendi başına dava açamayacağı belirtilmiştir. Akabinde kanuni temsilci olan vasinin, sulh hakiminin iznini almadıkça mahcur adına dava açamayacağı vurgulanmıştır. Sulh hakiminden alınması gereken husumet izninin dava dilekçesine eklenmemesi nedeniyle, bu eksikliğin tamamlattırılması için dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Başka bir olayda da vasiden icazet alınarak davanın görülmesi gerekirken bu eksiklik giderilmeden davanın esastan karara bağlanması hukuka aykırı görülmüştür<sup>143</sup>.

Sınırlı ehliyetliler başlığı altında değineceğimiz son husus ise, sınırlı ehliyetlinin davanın devamı sırasında ehliyetini kazanması halidir. Adına dava açılan kişinin dava ehliyetini kazandığı (örneğin bu kişinin on sekiz yaşını bitirdiği veya hacir altından kurtulduğu) saptandığında, o andan sonraki işlemlerin davayı açan kanuni temsilciye değil, adına dava açılan kişiye yönlendirmek zorunluluğu doğar<sup>144</sup>. Burada dikkat edilmesi gereken husus, davacının ehliyetini kazanmasının İYUK'un "taflarda değışme" başlıklı 26'ncı maddesi kapsamında olmadığıdır, zira mezkur maddede kişilerin dava sonuçlanmadan ölmeleri veya ehliyetlerini yitirmeleri halinde davacının davayı yürütebilme imkanı kalmadığından davayı takip hakkı kendisine geçenlerin başvurusuna kadar dosyanın işlemiden kaldırılması düzenlenmiştir; tam tersi olan yani adına dava açılan kişinin sonradan kendi başına davayı yürütebilmesi durumunda, bu kişinin başvurusunu beklemeden davanın gerçek davacıya yönelik yürütölmesi gerekmektedir<sup>145</sup>.

<sup>142</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 17.12.1992 tarihli ve 1990/3465 E., 1992/3915 K. sayılı kararı, **Kazancı İctihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 9 Ekim 2016; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 10. Dairesi'nin 20.04.2005 tarihli ve 2003/2567 E., 2005/1980 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 110, s. 288-290.

<sup>143</sup> Danıştay 11. Dairesi'nin 13.11.2006 tarihli ve 2004/3099 E., 2006/5159 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 115, s. 378-380.

<sup>144</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı – İctihatlı - Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983, s. 458.

<sup>145</sup> **A.e.**, s. 459.

### 3. Dava Ehliyetine Sahip Olmayanlar

Ayırt etme gücüne sahip olmayan kişiler tam ehliyetsizdir ve bu fiilleri hukuki sonuç doğurmaz (TMK md. 15). TMK'nın 13'üncü maddesinde, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, akıl zayıflığı veya bunlar benzer bir sebeple akla uygun bir şekilde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkesin bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahip olduğuna yer verilmiştir.

Tam ehliyetsizler yani ayırt etme gücüne sahip olmayan şahısların dava ehliyeti olmadığından, bunlarına adına davayı kanuni temsilcileri açar ve yürütür. Başka bir deyişle, tam ehliyetsizlerin tüm işlemlerinin bizzat kanuni temsilcileri aracılığıyla yapmaları zorunludur<sup>146</sup>. Kanuni temsilcileri olmaksızın bizzat dava açmaları mümkün değildir<sup>147</sup>. Onun dışında sınırlı ehliyetsizlerde olduğu gibi yasal temsilcinin işleme izin ya da icazet ile katılması mümkün değildir; başka bir deyişle tam ehliyetsiz kişinin bizzat yapmadığı bir işleme yasal temsilcinin rıza göstermesi o işlemi kesin hükümsüz olmaktan çıkarmaz<sup>148</sup>.

---

<sup>146</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 74.

<sup>147</sup> "...Olay tarihinde yürürlükte bulunan 743 sayılı Türk Medeni Kanununun 9. maddesinde, "Medeni hakları kullanmaya selahiyettar olan kimse iktisaba da iltizama da ehildir" hükmüne yer vermiş, aynı Yasanın 14. maddesinde, mümeyyiz olmayanlar ile küçükler ve mahcurların medeni hakları kullanmak selahiyetinden mahrum oldukları, 15. maddesinde mümeyyiz olmayan şahsın tasarrufunun hukuki bir hüküm ifade etmeyeceği belirtilmiş, 355. maddesinde, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebiyle işlerini görmekten aciz veya daimi muavenet ve tekayyüde muhtaç olan yahut başkasının emniyetini tehdit eden her reşit kişi için bir vasi nasbolunacağı, 390. maddesinde de hacir altına alınan kişilerin (mahcurların) vasileri aracılığıyla temsil olunacağı hükümleri yer almıştır... Bu durumda, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca kendisine vasi tayin edilerek hacir altına alınan davacının medeni hakları kullanma yetkisinden yoksun olduğu için taraf bulunduğu bu davada vasisi aracılığıyla temsil olunabileceğinden dava açma tarihi itibarıyla ehliyeti bulunmamaktadır." Danıştay 11. Dairesi'nin 26.10.2004 tarihli ve 2002/4552 E., 2004/4256 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 109, s. 330-332.

"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." Danıştay 7. Dairesi'nin 26.04.2006 tarihli ve 2004/483 E., 2006/1380 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 114, s. 88-90.

<sup>148</sup> Dural/Öğüz, **a.g.e.**, s. 75.

## **B. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti**

Tüzel kişilerin fiil ehliyetini kazanma şartları gerçek kişilerin fiil ehliyetinden farklılık arz etmektedir. Tüzel kişiler, yapıları gereği insanlara özgü birtakım niteliklere sahip olmadıklarından ve gerçek kişilerde olduğu gibi yaş, ayırt etme gücü kapsamında bir gelişme çağı da olmadığından, fiil ehliyetlerinin dereceleri söz konusu değildir<sup>149</sup>.

### **1. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti**

TMK'nın 49'uncu maddesinde, tüzel kişilerin fiil ehliyetini, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla kazanacağı hükmüne yer verildiğini daha önce belirtmiştik. Anılan Kanunun 50'nci maddesinde ise, tüzel kişilerin iradesinin organları vasıtasıyla açıklanacağı ve organların hukuki işlemleri ve diğer fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda kâr amacı güden özel hukuk kişileri ile kâr amacı gütmeyen özel hukuk kişilerinin dava ehliyeti ikili bir ayırımla ele alınacaktır.

#### **a. Kâr Amacı Güden Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti**

Tüzel kişiler, kurumlar vergisinin konusuna giren kazançları elde etmek, katma değer vergisinin konusuna giren mal ve hizmet teslimlerini gerçekleştirmek, damga vergisine konu olan sözleşmeleri imzalamak gibi nedenlerle vergi mükellefi olmaktadır<sup>150</sup>. Bu mükellefiyetlerin bir sonucu olarak da vergi idaresi ile söz konusu tüzel kişiler arasında yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda, ilk inceleme aşamasında değerlendirilecek hususlardan biri de ehliyettir.

Ticari şirketlerin dava açmaya yetkili organları ilgili kanunlarında özel düzenlemelerle ve ayrıntılarıyla belirlenmiştir. Sermaye şirketlerinden olan anonim şirkette, esas sözleşmeye konulacak bir hükümle düzenlenen iç yönergeye göre

---

<sup>149</sup> Ergün, **a.g.e.**, s. 182.

<sup>150</sup> İskender Ekici, "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Anonim ve Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 273, Haziran 2011, s. 229.

yönetim yetkisi devredilmediği sürece, TTK'nın 365'inci maddesi gereğince, anonim şirket yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa TTK'nın 370'inci maddesi kapsamında temsil yetkisi çift imzayla kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Ayrıca bu durumun doğal bir sonucu olarak imzaya yetkili yönetim kurulu üyelerinin de ehliyetli olmalarının şart olduğunu belirtebiliriz<sup>151</sup>.

Limited şirketin yönetimi ve temsil yetkisi ise TTK'nın 623'üncü maddesinde belirtildiği üzere şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Yönetim ve temsil yetkisi, en az bir ortağın şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması şartıyla müdür sıfatını haiz bir veya birden fazla ortağa, tüm ortaklara veya üçüncü kişilere verilebilir.

Şahıs şirketlerinden olan kollektif şirkette, TTK'nın 218'inci maddesi uyarınca şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilmediği sürece ortaklardan her biri ayrı ayrı şirkete

<sup>151</sup> "...6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 312'ci maddesinin birinci fıkrasında, anonim şirketlerin, esas mukavelesiyle tayin veya umumi heyetçe intihap edilmiş, en az üç kişiden ibaret bir idare meclisinin bulunacağı öngörülmüş; 317'nci maddesinde, anonim şirketin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı belirtilmiş; 319'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise, esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl uygulanacağının tespit olunacağı, idare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil selahiyeti verilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, davanın açıldığı tarihte yürürlükte olan 743 sayılı Medeni Kanununun 357'nci maddesinde, bir sene veya daha ziyade hürriyeti salih bir ceza ile mahkum olan her reşit için bir vasi nasbolunacağı öngörülmüştür.

Sözü edilen hükümler karşısında, dava dilekçesini imzalayan yönetim kurulu başkanının tek başına temsile yetkisi, yani dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı, hangi hukuki durumda cezaevinde bulunduğu, ve usule ilişkin diğer hususlar araştırılmadan; işin esası incelenerek verilen kararda isabet bulunmamaktadır..." Danıştay 7. Dairesi'nin 12.04.2006 tarihli ve 2001/4206 E., 2004/960 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 11 Ekim 2016.

"...Davacı şirket adına düzenlenen temyiz dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden; Adana 2. Ağır Ceza Mahkemesince bir yıldan fazla hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkum olan şirket kanuni temsilcisi ...'ın, medeni hakları kullanma ehliyetini kaybetmesi nedeniyle 818 sayılı Borçlar Kanununun 397'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca vekâlet ilişkisinin ve dolayısıyla temsil yetkisinin de kendiliğinden sona erdiği anlaşılmıştır. Mahkemece temyiz dilekçesinin ilk incelemesi sırasında verilen 24.3.2008 tarihli ara kararına cevaben ... tarafından gönderilen 11.4.2008 tarihli dilekçede şirketin başkaca bir temsilcisinin bulunmadığı ve Mersin E Tipi Kapalı Ceza İnfaz Kurumu Müdürlüğünün talebi üzerine Mersin Cumhuriyet Başsavcılığınca Adana 1. Sulh Hukuk Mahkemesine yapılan vasi atama başvurusunun henüz sonuçlanmadığı belirtilmiş ise de vasi adayı sıfatıyla temyiz dilekçesini imzalayan ...'ın vasilığı kesinleşse bile, şirketin değil, kanuni temsilcinin vasisi olacağından, şirketi temsilen temyiz dilekçesini imzalama yetkisi bulunmamaktadır..." Danıştay 3. Dairesi'nin 25.05.2011 tarihli ve 2008/2481 E., 2011/2208 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 11 Ekim 2016.

yönetme hakkını ve görevini haizdir. Şirketi temsile yetkili olan kişiler, şirketin işletme konusu kapsamındaki her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapabilir, şirket unvanını kullanabilir (TTK md. 233). Bu kapsamda şirketi temsile yetkili kişi, şirketi ilgilendiren davaları da açabilir.

Bir diğer şahıs şirketi olan komandit şirket ise komandite ortaklar tarafından temsil edilir ve açılacak davada ehliyeti olan kişi komandite ortaklardır (TTK md. 318). Maddenin devamında belirtildiği üzere komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla temsile yetkili değildirler.

Kooperatiflerin dava ehliyeti, özellikle vergi kanunlarının ilgili hükümleriyle tanınan muafiyetler<sup>152</sup> ve bu muafiyetlerin somut olayda şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda çıkabilecek ihtilaflar göze alındığında önem arz etmektedir. Kooperatiflerde temsile yetkili organ, Kooperatifler Kanunu'nun 55'inci maddesi uyarınca yönetim kuruludur.

Peki özel hukuk tüzel kişilerinin şubelerinin dava ehliyeti var mıdır? Bu soruya olumsuz cevap verilmektedir. Danıştay kararlarında da tüzel kişiliği haiz olmayan banka şubelerinin, kendi adlarına veya banka tüzel kişiliği adına dava açma ehliyetlerinin bulunmadığına hükmedilmektedir<sup>153</sup>.

Bu kapsamda son olarak değinmek istediğimiz husus, koruma tedbirlerinden biri olan şirkete kayyım atanması halidir. TMK'nın 426'ncı maddesinde yasal temsilcinin görevinin yerine getirilmesine bir engel varsa, 427'nci maddesinde tüzel kişinin gerekli organlarından yoksun kalması nedeniyle yönetimi başka türlü sağlanamamışsa tüzel kişiye kayyım atanabileceği belirtilmiştir. TTK'nın 235'inci maddesinde kollektif şirkete; 412'nci ve 441'inci maddelerinde ise anonim şirkete kayyım atanmasına dair hükümlere yer verilmiştir. İİK'nın iflas ertelemesine ilişkin mülga 179/a maddesinde de kayyım atanmasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktaydı.

---

<sup>152</sup> Örneğin KVK'nın 4'üncü maddesinin ilk fıkrasının (k) bendinde, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin ilk fıkrasının (p) bendinde kooperatiflere ilişkin muafiyet hükümlerine yer verilmiştir.

<sup>153</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 26.04.2006 tarihli ve 2004/483 E., 2006/1380 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 114, s. 88-90.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun<sup>154</sup> 133'üncü maddesinde, şirket yönetimi için kayyım atanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddede, şirketin faaliyetleri çerçevesinde suç işlendiği konusunda kuvvetli şüphenin varlığı halinde, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için şirkete kayyım atanabileceği belirtilmiştir. Elkoymanın özel bir türü olan şirket yönetimi için kayyım tayininin amacı, faaliyetleri çerçevesinde suç işlemekte olan şirketin malvarlığının kontrol altında tutmaktır<sup>155</sup>. Kayyım, onay makamı veya yönetim makamı olarak atanabilir<sup>156</sup>. Madde gerekçesinde belirtildiği üzere; kayyımın onay makamı olarak atanması durumunda, özel hukuk hükümleri uyarınca görevlendirilmiş şirket yönetim kurulu görevine devam etmekle birlikte şirket adına üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin geçerlilik kazanabilmesi, kayyımın onayına bağlıdır. Gerekçenin devamında, kayyımın yönetim makamı olarak atanması durumunda, şirket yönetim kurulunun veya müdürlerinin görevlerinin sona ereceği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere yönetim kayyımının atanmasıyla, şirketin fiil ehliyetinde bir değişiklik olmamakta; yalnızca temsil yetkisini kullanan kişi/kişiler değişmektedir.

## **b. Kâr Amacı Gütmeyen Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti**

### **(1) Derneklerin ve Vakıfların Dava Ehliyeti**

Kâr amacı gütmeyen özel hukuk kişilerinden derneklerde, TMK'nın 85'inci maddesi uyarınca yönetim kurulu, yürütme ve temsile yetkili organdır. Bu görevini kanuna ve derneğin tüzüğüne uygun bir şekilde yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla dava ehliyetini de yönetim kurulu haizdir. Yine aynı madde uyarınca temsil görevi, yönetim kurulu tarafından üyelere birine veya üçüncü bir kişiye verilebilir.

<sup>154</sup> İşbu Kanun, 17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>155</sup> Cumhuriyet Şahin, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 3. bs., İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 261.

<sup>156</sup> Uğur Ersoy, "Bir Koruma Tedbiri Türü Olarak Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini (CMK m.133), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, 2016, s. 3401.

Derneklerde organların önemi, derneğin sona ermesine etki etmesi bakımından özel önem arz eder. Derneğin zorunlu organları, genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kuruludur. Bunlar oluşturulmadığı durumlarda, TMK'nın 87'nci maddesi uyarınca dernek, kendiliğinden sona erer.

TMK'nın 109'uncu maddesine göre, vakfın zorunlu organı yönetim kuruludur. Vakıflar, zorunlu organı olan yönetim kuruluna sahip olmakla fiil ehliyetini<sup>157</sup> ve dolayısıyla dava ehliyetini kazanırlar.

Tüzel kişinin yönetim kurulunun toplanamaması, görevden çekilmesi gibi durumlarda tüzel kişi geçici olarak organsız kalabilir. İşte tüzel kişinin geçici olarak organsız kaldığı bu gibi haller, tüzel kişiliğin sona ermesi sonucunu doğurmaz; zira bu hallerde tüzel kişi hak ehliyetine sahipken, fiil ehliyetinden yoksun kalmıştır<sup>158</sup>. Anılan durumlarda tüzel kişinin nasıl temsil edileceği sorusu akla gelebilir. Bu soruya yanıtı, TMK'nın 427'nci maddesinde bulabiliriz. Mezkûr maddede, yönetimi kimseye ait olmayan mallar için gerekli önlemleri almaya vesayet makamının yetkili olacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise bir tüzel kişi gerekli organlardan yoksun kaldığında ve yönetimi başka yoldan sağlanamadığında, bu tüzel kişiye vesayet makamınca yönetim kayyımı atanacağına yer verilmiştir. Böylece, yeni organ atanıncaya veya seçilinceye kadar tüzel kişinin fiil ehliyetsizliği giderilmiş olacaktır<sup>159</sup>.

## (2) Sendikaların Dava Ehliyeti

Sendikalar, 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 26'ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen,

“Kuruluşlar, çalışma hayatından, mevzuattan, örf ve adetten doğan uyumsuzluklarda 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.”

<sup>157</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir, **a.g.e.**, s. 308.

<sup>158</sup> Ergün, **a.g.e.**, s. 184.

<sup>159</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir, **a.g.e.**, s. 213.

şeklindeki hüküm uyarınca dava ehliyetini kullanabileceklerdir.

Yukarıda yer verilen fıkrada sendikaların açabileceği iki dava türü düzenlenmiştir. Bunlardan ilki; sendikanın bir kuruluş olarak mevzuattan, örf ve adetten doğan uyuşmazlıklarda açabileceği davalar, ikincisi ise üyelerine ilişkin olarak tesis edilmiş bireysel işlemlere karşı açabileceği davalardır<sup>160</sup>. Bu kapsamda sendikalar, üyelerinin çalışma ilişkisinden ve sosyal güvenlik haklarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda dava açabilecek; fakat üyelerinin taşınmaz hukuku, aile hukuku gibi çalışma hayatıyla doğrudan ilgisi olmayan alanlarda dava açamayacaktır<sup>161</sup>.

Benzer doğrultuda bir düzenleme de 4688 Sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun 19/2-f bendinde,

“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.”

şeklinde yer almaktadır.

Anılan hüküm uyarınca kamu görevlileri sendika ve üst kuruluşlarının, üyeleri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, atama, disiplin cezası gibi bireysel işlemlere karşı dava açıp açamayacağı; sendikanın avukatının, ayrıca sendika üyesi tarafından verilen vekaletnameye ihtiyaç duymadan dava açmaya yetkili olup olmadığı, birel işlemde etkilenen üyenin ayrı vekaletname vermesinin gerekip gerekmediği soruları akla gelebilir. Bu kapsamda, sendikanın üyeleri adına dava açma yetkisinin çerçevesi ve sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay'ın daireleri arasında içtihat farklılıkları meydana gelmiş ve içtihatların birleştirilmesine hükmedilmiştir. Danıştay İçtihatları

---

<sup>160</sup> Bektaş Kar, “Sendikaların Dava Ehliyeti, Taraf Sıfatı ve Davayı Takip Yetkisi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (Prof. Dr. Fevzi Şahlanan'a Armağan, Cilt II)**, İstanbul, C. 74, 2016, s. 981.

<sup>161</sup> **A.e.**, s. 980.

Birleştirme Kurulu'nun 03.03.2006 tarihli ve 2005/1 E., 2006/1 K. sayılı kararında<sup>162</sup>, söz konusu hükmün ehliyet değil; temsil bağlamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanun koyucunun, bu düzenlemeyle sendikaya; sendika üyesi olan kamu görevlisi hakkında tesis edilen birel işlemler nedeniyle üyenin isteğine bağlı olarak uyuşmazlığın çözümünde taraf olarak kendisini temsil etme yetki ve sorumluluğunu verdiği belirtilmiştir. Akabinde,

“Gerek metindeki terimlere bağlı olarak maddenin yorumu, gerekse madde gerekçesi ile konuya ilişkin tarihsel süreç ve mevzuatımızda yapılan değişiklikler dikkate alındığında, kamu görevlileri sendika ve üst kuruluşlarının, sendika üyesi olan kamu görevlisinin isteği üzerine, statüsü ve bu statüsünden kaynaklanan hak, yükümlülük, görev ve sorumlulukları ile atama, nakil, disiplin ve personel hukukuna ilişkin diğer 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.”

ifadelerine yer verilerek kamu görevlileri sendikalarının üyeleri hakkında tesis edilen birel işlemlere karşı dava açabilme ve taraf olabilme ehliyeti olduğuna oyçokluğuyla<sup>163</sup> hükmedilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>164</sup> ise davacı sendika, bir üniversitenin tıp fakültesi hastanesinde görev yapan üyelerinin gelirlerine ait vergi kesintisinin yanlış hesaplandığı gerekçesiyle tahsil edilen tutarın iadesi talebiyle idareye başvuruda bulunmuştur. Sendikanın bu talebi zımnen reddedilmiştir. Bunun üzerine açılan davada, temyiz incelemesini gerçekleştiren Danıştay, sendika tarafından yapılan başvurunun üyelerin hak ve menfaatlerinin korunması amacını taşıdığı tespitinde bulunmuştur. Dolayısıyla bu başvurunun, 4688 Sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinin

<sup>162</sup> İşbu karar, 18.06.2006 tarihli ve 26202 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>163</sup> Karşı oyda, Avukatlık Kanunu uyarınca temsil ilişkisinin ilgilinin vereceği vekaletname ile kurulduğu hükmüne yer verilmiştir. Sendika üyesi olan kamu görevlisi ile avukat arasındaki temsil ilişkisinin 4688 Sayılı Kanun'un 19/f hükmü uyarınca kurulamayacağı ifade edilmiştir. Sendikanın avukatlarının yalnızca üyelerin ortak haklarını ve menfaatlerini ilgilendiren konularda, sendikanın yetkili organları tarafından verilmiş vekaletname ile sendika adına dava açabileceği belirtilmiştir. Sendika üyesi hakkında tesis edilmiş birel idari işlemlere ilişkin konularda ise sendika üyesi tarafından ayrıca vekaletname verilmesi gerektiği görüşüyle karara muhalif kalınmıştır.

<sup>164</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 09.05.2011 tarihli ve 2008/8045 E., 2011/3380 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 9 Ekim 2016.

(f) bendiyle belirlenen sendikanın faaliyet konusu içinde yer aldığı saptanmıştır. Bu gerekçelerle sendikanın dava ehliyeti bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Sendikaların dava açma haklarını kullanabilmeleri için ilgili kanunlarda yer verilen koşulları yerine getirmiş olmaları gerekmektedir. Danıştay 13. Dairesi'nin 2007 yılında verdiği bir karara<sup>165</sup> konu olayda; davayı açan sendika, 4688 Sayılı Kanun'a uygun şekilde genel kurul evraklarını ve tüzüğüne ait belgeleri ilgili yerlere teslim etmemiştir. Söz konusu eksiklik nedeniyle Danıştay, anılan Kanun'un geçici 6. maddesi uyarınca, sendikanın hak ve yetkilerini kullanamayacağını belirtmiştir. Sendikanın, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaması nedeniyle davanın ehliyet yönünden reddine hükmetmiştir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, objektif ehliyet şartlarını sağlayan her sendikanın, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava açabileceği sonucuna varılmamalıdır. Zira idari yargı sübjektif ehliyet şartı olan menfaat ihlali uyarınca da bir değerlendirme yapıldıktan sonra, dava açmaya ehil olup olmadıklarına karar verilecektir.

## 2. Kamu Hukuku Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

Bazı durumlarda, kamu kurum ve kuruluşları idari yargı mercilerinde birbirlerine karşı dava açabilirler<sup>166</sup>. Nitekim Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 2006 yılında verdiği bir kararda<sup>167</sup> bu husus,

“...İdari faaliyetlerinin hukuka uygunluk denetimini etkili biçimde yapabilmeye olanak veren iptal davalarının, idari işlemle kişisel menfaat ilgisi kurulabilen kişiler tarafından açılması mümkündür.

...İdari işlemlerin muhatabı vatandaşlar veya başka bir idare olabileceği gibi idarenin ajanları da olabilir...

Daire kararında da belirtildiği üzere; iptal davaları genellikle gerçek kişiler tarafından açılmakta ise de muhatabının bir başka kamu tüzel kişiliği olması

<sup>165</sup> Danıştay 13. Dairesi'nin 18.04.2007 tarihli ve 2997/1291 E., 2007/2292 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 116, s. 428-430.

<sup>166</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 476.

<sup>167</sup> Danıştay İDDK'nın 16.02.2006 tarihli ve 2005/3482 E., 2006/29 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 113, s. 540-543.

halinde kamu kurumlarının birbirlerinin işlemlerine karşı dava açma ehliyetlerinin bulunduğunun kabulü gerekmektedir...”

şeklinde ifade edilmiştir.

Dava açma ehliyeti, idare açısından yetki unsuru kapsamında değerlendirilir<sup>168</sup>. Kamu hukuku tüzel kişileri ehliyetlerini yetkili organları vasıtasıyla kullanırlar. Tüzel kişiliğin organları bir temsilci olmayıp, bunlar aracılığıyla belirli davranışları gerçekleştiren tüzelkişiliğin kendisidir<sup>169</sup>. Genel olarak kamu tüzel kişiliğinin dava açmaya yetkili organları ise, tüzel kişiye ait özel yasada gösterilmiş olan en üst nitelikteki yetkilisi veya yürütme organı olan yönetim kuruludur<sup>170</sup>.

Bir kamu tüzel kişisi, başka bir kamu tüzel kişinin işlemlerine karşı iptal davası açabilir. Fakat aynı kamu tüzel kişiliği içinde yer alan birimler, birbirine karşı dava açamazlar<sup>171</sup>. Bunun nedeni ise, Danıştay’ın kamu tüzel kişileri açısından ehliyet bakımından değerlendirme yaparken aralarındaki hiyerarşik bağdan doğan astlık-üstlük ilişkisini dikkate almasıdır<sup>172</sup>. Ast üstün işleme karşı iptal davası açamaz; çünkü bu davayı açmada menfaati olmadığı kabul edilir<sup>173</sup>. Üst, astın işlemine karşı iptal davası açamaz; zira böyle bir yola başvurmadan emri altındakinin kararını iptal edebilir<sup>174</sup>. Benzer şekilde, kamu kurumlarının birlikte oluşturdukları ya da kendi başvuru veya itirazları sonucu oluşan işlemlere karşı dava açma ehliyetlerinin bulunmadığı Danıştay kararlarında ifade edilmektedir<sup>175</sup>.

659 Sayılı KHK’nın 4’üncü maddesine göre hukuk birimleri, idarelerde davalara ve hukuk danışmanlığına ilişkin işlemleri yürütmekle görevli ve sorumludur. Aynı KHK’nın 7’nci maddesinde ise, müşterek kararnamelerle, Cumhurbaşkanı

<sup>168</sup> Gündüz, **a.g.e.**, s. 62.

<sup>169</sup> İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 123.

<sup>170</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 852; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 377.

<sup>171</sup> Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 17. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 832.

<sup>172</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 480.

<sup>173</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 203-204.

<sup>174</sup> Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku (Cilt II)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 259.

<sup>175</sup> Danıştay İDDK’nın 16.02.2006 tarihli ve 2005/3482 E., 2006/29 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 113, s. 540-543.

kararlarıyla veya genel düzenleyici işlemlerle ilgili olarak açılan davalara ilişkin özel takip ve temsil yetkileri düzenlenmiştir.

VUK'un 377'nci ve mükerrer 49'uncu maddelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava açabileceklere yer verilmiştir. Anılan maddelerde vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava açabilecek kurumlara yer verilerek, bu davalarda bireylerin yanı sıra idarenin de davacı olabileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un 377'nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, belediyelerin dava açma ehliyetine dair belirlemeler yapılmıştır. Buna göre, belediye adına dava açma yetkisi varidat müdürü tarafından kullanılır. Varidat müdürü olmayan yerlerde ise bu yetkiyi, hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kişi kullanır.

Köy muhtarlıkları da VUK'un mükerrer 49'uncu maddesi kapsamında dava açabilecekler arasındadır. 442 Sayılı Köy Kanunu'nun<sup>176</sup> muhtarın göreceği işleri belirleyen 37'nci maddesinin ilk fıkrasının yedinci bendi uyarınca muhtar, köy işlerine ilişkin olarak dava açmaya yetkili olduğu gibi, dilerse mahkemeye vekil de gönderebilir. Doktrinde, köy muhtarının vekil olarak göndereceği kişinin avukat olma zorunluluğunun bulunmadığı; zira bu yetkinin doğrudan 442 Sayılı Kanun'a dayandığı ifade edilmektedir<sup>177</sup>.

### **C. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Dava Ehliyeti**

Gerçek kişilerin veya tüzel kişilerin dışında kalanların "topluluk" olarak taraf ehliyetinin bulunmadığını, tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların taraf ehliyetleri başlıklı bölümde belirtmiştik. Taraf ehliyetleri bulunmayan bu toplulukların, dava ehliyeti de bulunmamaktadır. Davayı topluluğu oluşturan kişilerin birlikte açması

---

<sup>176</sup> İşbu Kanun, 07.04.1924 tarihli ve 68 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>177</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 226.

gerekmektedir<sup>178</sup>. Dolayısıyla miras ortaklığı, site yönetim kurulu, kat malikleri kurulu<sup>179</sup> gibi ortaklarda ortakların, kural olarak birlikte dava açmaları gerekmektedir.

İflas idaresi, iflas masası ile ilgili olan davaları, kanuni temsilci olarak takip eder<sup>180</sup>. Nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında<sup>181</sup>, iflas masasının açılmasıyla birlikte tüzel kişinin hak ve yetkilerinin, iflas idaresine geçtiği belirtilmiştir. Bu nedenle, şirketi temsil yetkisi kalmayan yöneticinin verdiği vekaletnameyle vekil tayin edilen avukatın dava açma ehliyeti bulunmadığı yönünde hüküm kurulmuştur.

Tüzel kişiliği bulunmayan odaların iptal davası açıp açamayacağı konusunda ise Danıştay Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay 8. Dairesi arasında içtihat farklılığı bulunmaktaydı. Bunun üzerine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na başvurulmuştur ve 08.03.1979 tarihli ve 1971/1 E., 1979/1 K. sayılı kararıyla<sup>182</sup> tüzel kişiliği bulunmayan odaların taraf ve dava ehliyeti bulunduğuna hükmedilmiştir. Bu kararda, tüzel kişiliği olmayan idari mercilerin davalı sıfatını kabul etmenin fakat davacı olamayacağını belirtmenin idari usul kurallarıyla uyuşmayacağı gerekçe olarak gösterilmiştir. Tüm aktif faaliyetlerine rağmen tüzel kişiliğe sıkı sıkıya bağlı kalınarak dar kalıplar içinde idareleri taraf ehliyetinden yoksun bırakmanın mümkün olmadığı vurgulanmıştır. Odaların hak ve yetkilerini kullanırken davaya dönüşecek uyuşmazlıklar çıkabileceği ve böyle hallerde yasal hakkın kullanılmasının görünümü olan dava ehliyetinden odaların yoksun bırakılamayacağı ifade edilmiştir.

Bu karar, İYUK'un 31'inci maddesinde HMK'ya ve dolayısıyla TMK'ya yapılan atıf karşısında pozitif hukuk kurallarıyla örtüşmediği gerekçesiyle eleştirilebilir; fakat anılan kararın idare hukuku esaslarına ve idari yargılama usulünün

---

<sup>178</sup> Yener, **a.g.e.**, s. 92.

<sup>179</sup> Bu kuralın miras ortaklığı açısından istisna bulunmaktadır. Acele hallerde miras ortaklığının menfaati gerektiriyorsa, bir mirasçı dava açabilir. Fakat daha sonra diğer mirasçıların icazet vermeleri aranır. Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 218.

<sup>180</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 1025

<sup>181</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 08.03.2004 tarihli ve 2004/351 E., 2004/631 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 9 Ekim 2016.

<sup>182</sup> İşbu karar, 06.02.1980 tarihli ve 16892 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

temel ilkelerine son derece uygun düştüğü belirtilmektedir<sup>183</sup>.

Vergi dairelerinin dava açma yetkisi, vergi dairesi müdürü tarafından kullanılır<sup>184</sup>. VUK'un 377'nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında ise dava açma yetkisinin sınırlarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler uyarınca, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen tutarı aşan davalarda, vergi mahkemeleri kararları aleyhine temyiz yoluna gidebilmeleri için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muvafakatini almaları gerekmektedir. Bu yetki, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirleyeceği tutarlar ile sınırlı kalmak koşuluyla, vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklara devredilebilir bir yetkidir.

Peki bu muvafakatin verilme zamanı bakımından bir kısıtlama söz konusu mudur? Başka bir deyişle, temyiz kanun yoluna başvuru süresinden sonra alınan muvafakat, temyiz isteminin incelenmesine engel teşkil eder mi? Bu soruya, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02.07.1985 tarihli ve 1985/4 E., 1985/5 K. sayılı kararında<sup>185</sup> cevap verilmiştir. Bu karara konu içtihat ayrılıkları, Danıştay 3. Dairesi'nin temyiz sürelerinden sonra alınan muvafakat nedeniyle davaların ehliyetten reddine ilişkin kararlarıyla; yine aynı Daire'nin söz konusu süreler sonrasında alınan muvafakatin temyiz isteminin Danıştay tarafından incelenmesine engel teşkil etmeyeceği yönündeki kararları arasında ortaya çıkmıştır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararında, idarenin kendisine tanınan bir yetkiyi kullanırken sebebiyet verdiği usule dair bir hatanın, makul bir süre içerisinde düzeltilmesinin hukuki bir yol olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Söz konusu ehliyet benzeri durumun ne objektif ehliyet, ne de sübjektif ehliyet ile ilgili olduğu belirtilmiştir. Muvafakatin vergi dairesinin taraf ve dava ehliyeti açısından değil; idari yetkinin kullanım süresi açısından ele alınması gerektiği vurgulanmıştır. Temyize başvuru için altmış günlük süre kısıtlaması yapılmasına rağmen, muvafakatin alınması

<sup>183</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 478-479.

<sup>184</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 347; Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. bs., Ankara, Sözkesen Matbaası, 2005, s. 760.

<sup>185</sup> İşbu karar, 26.02.1986 tarihli ve 19031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için herhangi bir süre kısıtlamasının söz konusu olmadığı tespiti yapılmıştır. Bu durumun, hak kaybına sebebiyet vermemesinin, hukuk düşüncesinin bir gereği olduğu ifade edilmiştir. Akabinde, temyize başvuru süresinden sonra alınan muvafakatin, temyiz isteminin incelenmesine engel teşkil etmeyeceği sonucuna oyçokluğuyla<sup>186</sup> varılmıştır.



<sup>186</sup> Kararda iki karşı oy bulunmaktadır. İlk karşı oy, Danıştay 9. Dairesi'nin bir hakimi tarafından kaleme alınmıştır. Karşı oy metnini kaleme alan hakim tarafından, aynı konumdaki davaların, konularının görevi kapsamında olması sebebiyle Danıştay 9. Dairesi'nin gündemine de geldiği belirtilmiştir. Çözüm olarak ise, Danıştay 3. Dairesi'nin izlediği yollardan tamamıyla farklı bir çözümün benimsendiği açıklaması yapılmıştır. Söz konusu çözümün, şu şekilde olduğu belirtilmiştir:

“...ilk anda davayı ne red ve ne de kabul etmiş, önce itiraz yoluna başvurmuş, olan ve niteliği itibariyle Danıştay’a temyiz istemi ile gelmiş, davalarda idareye başlangıçta 30 günlük bir süre vermiş (9. Daire Esas 1984/2098 sayılı dosyadaki ara kararında olduğu gibi), sonra bunu da yeterli bulmayarak itiraz yoluna başvuran vergi dairesi için temyize gelişi yeni bir durum olması ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 46 ncı maddesinde altmış gün içinde Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabileceği gösterildiğine göre muvafakat alma süresini kararın tebliğinden itibaren altmış güne çıkarmıştır. (9 uncu Daire Esas 1985/866 sayılı dosyadaki ara kararında olduğu gibi) Tanınan bu süreler içerisinde alınan muvafakatları yeterli görmüş, davanın esasını incelemiş, aksi durumda muvafakat hiç gönderilememiş veya tanınan süreden sonra alınmış muvafakatler olması hallerinde davayı ehliyetten reddetmiştir...”

Bu nedenle, tamamen farklı bir uygulama izleyen Danıştay 9. Dairesi kararlarının, içtihatları birleştirmeye konu edilmeden birleştirme isteminin esasına geçilmemesi gerektiği gerekçesiyle karara muhalif kalınmıştır.

İkinci karşı oyda ise, idare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıklardan birinin zamanaşımı olduğu, idari yargıda taraflar ileri sürme dahi zamanaşımın hakim tarafından davanın her aşamasında ve re’sen dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Özel hukuk kişileri kadar, idarenin de kanunlarda yer alan sürelerle uyma zorunluluğunun bulunduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, temyiz süresi sonrasında verilen muvafakatin, temyiz isteminin esastan incelenmesini sağlayamayacağı gerekçesiyle çoğunluk kararına katılmamıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA SÜBJEKTİF EHLİYET

#### I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN İPTAL DAVALARINDA SÜBJEKTİF EHLİYET

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere İYUK'ta objektif ehliyet-sübjektif ehliyet ayrımı bulunmamaktadır. Doktrindeki bu ayrım yargı kararlarında<sup>1</sup> benimsenmiştir. İptal davalarında sübjektif ehliyet menfaat ihlalidir. Bu bölümde menfaat ihlali tanımlanacaktır. Menfaat ihlali şartının işlevi, tarihsel süreçte geçirdiği değişiklikler ve nitelikler; vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar üzerinden örneklerle ele alınacaktır. Bu şart ve uygulaması, mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirilecek ve konuya dair Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarına yer verilecektir.

#### A. İptal Davalarında Sübjektif Ehliyetin Görünümü: Menfaat İhlali

Genel olarak, yargı yerlerinde dava açabilmek için bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir de bu genel kural, iptal davaları için aranmamaktadır<sup>2</sup>. İptal

---

<sup>1</sup> “Maddede sözü edilen "ehliyet" kavramının, iptal davası açılabilmesinin idari yargılama usulü bakımından özel bir koşulu olan “sübjektif ehliyet”i kapsadığı gibi, genel dava açma ehliyetini, diğer bir anlatımla “fiil ehliyeti” ya da “objektif ehliyet”i de kapsadığında duraksama bulunmamaktadır.”, Danıştay 13. Dairesi’nin 24.12.2014 tarihli ve 2014/956 E., 2014/4507 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 138, s. 156-164.

“2577 sayılı Kanunda, tarafların sübjektif ehliyetleri; (menfaat ilişkileri) konusunda düzenleme öngörülmüş; objektif ehliyetleri konusunda ise, 31’inci maddesinin 1’inci fıkrasında, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili düzenlemelerine göndermede bulunulmakla yetinilmiştir.”, Danıştay 3. Dairesi’nin 09.10.2013 tarihli ve 2013/2321 E., 2013/3933 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 21 Kasım 2016.

“İptal davasının sübjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak öngörülmüştür.”, Danıştay 9. Dairesi’nin 03.11.2010 tarihli ve 2008/6803 E., 2010/5846 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 21 Kasım 2016.

<sup>2</sup> A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 34. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s. 173.

davalarında, İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca sübjektif ehliyet şartı olarak menfaat ihlali aranır. Menfaatin tanımına mevzuatta yer verilmemiştir.

Menfaat sözcüğü, Arapça kökenli olup sözlükte “yarar, çıkar, kâr, fayda” olarak tanımlanmaktadır<sup>3</sup>. Hukuki açıdan menfaatin ise, “Ası, çıkar, yarar. Maddî sübjektif kıymeti ifade eder. Bir şeyin kullanma kabiliyeti derecesinin para ile ölçülmesine denir.” şeklinde tanımına yer verilmiştir<sup>4</sup>. Bu sözcük, ilk bakışta akla parasal, ekonomik anlamı getirse de idari yargılama hukukunda, maddi veya manevi nitelikte olabilecek bir bağlantıyı ifade etmektedir<sup>5</sup>. İptal davaları açısından menfaat ihlali, davacının iptalini istediği hukuki işlemle arasındaki makul ve ciddi ilişkiyi ifade eden sübjektif ehliyet şartıdır<sup>6</sup>.

Doktrinde menfaat kavramına ilişkin farklı tanımlara ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Genel ehliyet şartları dışında idari yargıda iptal davası açısından menfaat şartının arandığı vurgulanmış; bu şartın davanın esasını etkilemeyen, sadece davanın dinlenebilmesi için gerekli olan bir usul şartı olduğu değerlendirilmesinde bulunulmuştur<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> İsmail Parlatır vd., **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük (Cilt 2, K-Z)**, 9. bs., Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, 1998, s. 1532-1533.

<sup>4</sup> Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4. bs., Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975, s. 423. “yarar; çıkar; kâr.” Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 900; “**menfaat**: (alm. Interesse.- fr. interet.- ing. interest.- lay. utilitas.): **1-** Bir şeyin istimal kabiliyeti derecesinin para ile ölçülmesine “maddi kıymet” denir. Bu kıymet, objektif veya sübjektif olur. Bir şeyin zaman ve mekân itibarıyla herkes için haiz olduğu kıymet objektif ve muayyen bir kimse için ifade eylediği kıymet sübjektiftir. Bu sübjektif kıymete hukukta “menfaat” denir. Zarar ve ziyan mütalebesinde tazmine konu olan kıymet alâkalının menfaatidir. **2-** Sigorta hukukunda menfaat, muayyen tehlikelere karşı korunması arzu edilip de para ile ölçülebilecek bir münasabettir. (ing. insured interest) (TK. 934, 1319; bk. Sigorta değeri) **3-** Cemiyet nizamının muhafazası hukukun başlıca gayesi olduğundan bu hususta konulan hükümler kıstasına “amme menfaati” denir. Ve bu mefhum “hususî menfaat” veya “ferdî menfaat”i n zıttı olarak kullanılır. **4-** (Manfa’a) (Es. H) Aynın istimaliyle elde edilen fayda demektir ki, ayne ve deyne mukabildir: bir hanenin içinde oturmak, bir ata binmek gibi.” **Türk Hukuk Lûgati**, 4. bs., Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1998, s. 227; “**menfaat**: Maddî sübjektif kıymeti ifade eder. Bir şeyin para ile ölçülebilen kullanma değeri.” **Hukuk, İktisat ve Ticaret Lûgati**, Ankara, Aytemiz Kitabevi, 1963, s. 112.

<sup>5</sup> Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku (Cilt II)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 244.

<sup>6</sup> Celal Karavelioğlu, **İmar-İhale-İdarî Dava Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2004, s. 247.

<sup>7</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları (Cilt III)**, 3. bs., İstanbul, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1781.

Menfaatin; bir idari işlemin yargı yeri önüne götürülebilmesi için, idari işlem ve davacı arasında var olduğu anlaşılan ve yeterli sayıldığı kabul edilen salt bir ilişki olduğu doktrinde belirtilmiştir<sup>8</sup>. Bu görüşe, her ne kadar doktrin ve idari yargı kararlarında, menfaat ilişkisinin kişi ile idari işlem arasında aranacağı ifade edilmişse de idari işlemin, menfaat ilişkisini kuran değil, bozan etken olduğu gerekçesiyle katılmayan yazarlar bulunmaktadır<sup>9</sup>.

Doktrinde bazı yazarlar tarafından idari işlemin iptalini talep edebilmek için kişilerin bu işlemle aralarında maddi veya manevi, doğrudan veya dolaylı, uzak veya yakın bir ilişkinin varlığının yeterli olduğu vurgulanmış; bu ilişkinin ise Türkçe’ye “menfaat” olarak çevrildiği fakat “çıkar” anlamı taşımayan “ilgi” terimine tekabül ettiği ifade edilmiştir<sup>10</sup>.

Sübjektif ehliyet yerine ilgi bağı terimini kullanmayı tercih eden ve birel işlemlerde, hukuk kurallarıyla çerçevesi belirlenmiş yükümlendirici-yararlandırıcı statünün şartlarını taşımasına rağmen bunun idarece tanınmadığı veya bu statünün kendisine yanlış uygulandığı iddiasındaki kişinin iptal davası açmasında ilgi bağının bulunduğunu ifade eden yazarlar da vardır<sup>11</sup>.

Menfaat, bir davanın ne sebebi ne konusu ne de amacıdır<sup>12</sup>. Davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması, dava konusu idari işlemin hukuka uygunluğu veya aykırılığı noktasında hiçbir şey söylemez<sup>13</sup>. Dolayısıyla menfaatin ihlal edilmiş

<sup>8</sup> İl Han Özay, **Günüşğinde Yönetim II (Yargısal Korunma)**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 136.

<sup>9</sup> Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 242; Bu görüşteki bir diğer yazar olan Candan, görüşünü açıklamak için devlet memurunun re’sen emekliliğe sevk işlemini örnek olarak gösterir. Konusu, bir memuru emeklilik statüsüne geçirmek olan bu işlemle, atama işlemiyle kurulmuş memuriyet ilişkisinin bozulduğunu belirtir. Bu bağlamda, emekliye sevk işleminin ilişkiyi kuran değil, bozan etken olduğunu ifade eder. Menfaat ihlaline sebebiyet verenin bu değişiklik olduğunu belirtir. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. bs., PwC Business School, İstanbul, 2015, s. 112-113.

<sup>10</sup> Lütfi Duran, “Hukuka Aykırılıkları Koruma Girişimi”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 30.01.1994, s. 16.

<sup>11</sup> Onur Karahanoğulları, “İdari İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgi Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 3, 2007, s. 209, 210.

<sup>12</sup> Ragıp Sarıca, **İdarî Kaza (Cilt I, İdari Davalar)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Kenan Matbaası, 1949, s. 44; Onar, **a.g.e.**, s. 1780.

<sup>13</sup> Nuri Alan, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, S. 50-51, 1983, s. 32.

olması, idari işlemin mutlaka iptalini gerektirmez; işlemin iptali için kanunda yazılı sebeplerin bulunması aranır<sup>14</sup>.

Menfaat şartı, iptal davasında davacıyı ilgilendiren şartlar arasında sayılmaktadır<sup>15</sup>. Menfaatin, davanın iptidaen kabulü için davacıda tahakkuk etmesi gereken ve davanın dinlenmeye değer olduğunu ifade eden bir usul şartı olduğu ifade edilmiştir<sup>16</sup>. Menfaat ihlali şartı, adeta idari yargı teşkilatı içerisindeki mahkemelerin idari yargı alanının sınırlarını belirlemede kullandıkları bir araçtır<sup>17</sup>. İptal davası açılabilmesi için, davacının idari işlemle olan bağlantısını ve bu işlemin menfaatini nasıl ihlal ettiğini dava dilekçesinde delillerle ortaya koyması gerekmektedir<sup>18</sup>.

Yargı kararlarında da menfaat kavramı çeşitli yönleriyle değerlendirilmiştir. Danıştay VDDK'nın bir kararında<sup>19</sup>; menfaat ihlalinin, davacı ile iptali talep edilen işlem arasındaki hukuk düzeni tarafından korunan, güncel bir ilginin varlığını ifade eden ön koşul olduğu belirtilmiştir.

## **B. İdari Yargılama Usulü ile Medeni Yargılama Usulünde Menfaat Kavramının Ele Alınışındaki Farklılıklar**

Dava ehliyetinin varlığı için en temel şartlardan biri olan menfaat<sup>20</sup>, medeni usul hukukunda “hukuki yarar” olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>21</sup>. HMK'nın 114'üncü

<sup>14</sup> Ali Sıtkı Gökalp, “İptal Davaları”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 452.

<sup>15</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>16</sup> Lütfi Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, 1957, s. 86.

<sup>17</sup> Alan, **a.g.m.**, s. 31.

<sup>18</sup> Şenol Coşkun, “İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu (Danıştay ve AYİM Kararları Işığında)”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 46, 2010, s. 142.

<sup>19</sup> Danıştay VDDK'nın 22.01.2010 tarihli ve 2009/48 E., 2010/26 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 126, s. 94-95.

<sup>20</sup> Mustafa Reşit Belgesay, **Dava Teorisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 208, Numune Matbaası, 1943, s. 29.

<sup>21</sup> Emel Hanağası, **Davada Menfaat**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 4; Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 23. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 253.

maddesinin ilk fıkrasının (h) bendinde “Davacının davayı açmada hukuki yararının bulunması” dava şartları arasında sayılmıştır. Anılan Kanun’un 115’inci maddesinde ise dava şartlarının mahkemece re’sen gözetileceği ve yargılamanın her aşamasında tarafların dava şartı noksanlığını öne sürebileceklerine yer verilmiştir.

Doktrinde, menfaat şartının HUMK’un kabul ettiği genel bir kural olduğu, iptal davasında aranan menfaat şartının genel kuralın uygulanmasından ibaret olduğu; dolayısıyla iptal davasındaki menfaat ihlalinin ayrı bir özellik arz etmediği belirtilmiştir<sup>22</sup>. Buna karşılık, her ne kadar idari yargılama usulündeki menfaat kavramının medeni yargılama hukukundaki menfaat kavramıyla içerik olarak örtüşse de işlevsel açıdan idari yargılama usulünde bu kavramın davacı sıfatını belirlediğini ifade edenler de bulunmaktadır<sup>23</sup>.

Özel hukukta her menfaat korunmazken kamu hukukunda, iptal davalarıyla meşru, kişisel ve güncel her menfaatin korunması hukuk devleti ilkesi açısından gerekli olduğu belirtilmektedir<sup>24</sup>. Bu nedenle idari yargıda menfaat ihlalinin tek başına dava açmaya yeterliyken medeni usul hukukunda dava açmak için yeterli kabul edilmediği ifade edilmektedir<sup>25</sup>.

Son olarak belirtmek isteriz ki, medeni usul hukukunda hukuki yarar, ağırlıklı olarak dava konusuna ilişkin dava şartları arasında sayılmaktadır<sup>26</sup>. Buna karşılık idari yargılama usulünde menfaat, davacıya ilişkin şartlar arasında mütalaa edilmektedir<sup>27</sup>.

---

<sup>22</sup> Ragıp Sarıca, **İdarî Kaza (Cilt I, İdari Davalar)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Kenan Matbaası, 1949, s. 26, 34. dipnot.

<sup>23</sup> Hanağası, **a.g.e.**, s. 189.

<sup>24</sup> Ebru Gündüz, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 114.

<sup>25</sup> Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 9. bs., Sayram Yayınları, Konya, 2015, s. 158.

<sup>26</sup> Hakan Pekcanıtez vd., **Medeni Usûl Hukuku (Cilt II)**, 15. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 946; Kuru/Arslan/Yılmaz, **a.g.e.**, s. 253.

<sup>27</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1780-1781; Sarıca, **a.g.e.**, s. 25; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 173.; Kalabalık, **a.g.e.**, s. 157.

## C. Menfaat İhlali Şartının İşlevi ve Aranmasının Gerekliliği

Roma Hukukunda, herhangi bir Roma vatandaşının bizzat kendi menfaatini etkilemeyen, toplumun tamamını ilgilendiren bir menfaat için dava açması mümkündü<sup>28</sup>. İşte Roma davalar sisteminde *actio popularis* (halk davası) adı verilen dava türü, kamu menfaatini korumak amacıyla halktan herhangi birinin harekete geçerek açabildiği ve belirli bir miktar para mahkumiyeti ile sonuçlandırılan davayı ifade etmekteydi<sup>29</sup>. Bu dava türünde davacı, kendisine ait olan bir hakkı ileri sürmeksizin, objektif hukuku korumak maksadıyla dava açmaktaydı<sup>30</sup>.

Roma Hukukundaki *actio popularis* dava türü ülkemizdeki yargı sistemi içerisinde yer almamaktadır. Ülkemizde uygulanan sistemde, iptal davası açabilme imkanı ne yalnızca hakkı ihlal edilenlere, ne de herkese tanınmıştır; bu kapsamda bir kimsenin iptal davası açabilmesi için, iptalini istediği kararlar bir menfaat ilişkisinin bulunması şeklinde ortalama bir yol yeterli sayılmıştır<sup>31</sup>.

İptal davalarının açılabilmesi için menfaat ihlalinin yeterli sayılması idarenin hukuka uygunluk denetiminin sağlanmasına yöneliktir<sup>32</sup>. Bu şekilde hak ihlalinin değil, menfaat ihlalinin aranmasıyla; iptal davası geniş kapsamlı bir başvuru yolu haline getirilmiş ve hukuk devleti ile idarenin yargısal denetimi kavramlarını özdeşleştiren bir mekanizma yaratılmıştır<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Ziya Umur, **Roma Hukuku Ders Notları**, 3. bs., Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 248.

<sup>29</sup> Eşref Küçük, **Roma Hukuku Davalar Sisteminde Actio Popularis**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s. 57-58, 72; Bülent Tahiroğlu, Belgin Erdoğmuş, **Roma Hukuku Dersleri**, 5. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2009, s. 257; “**actiones populares**: Roma Populus’u namına her hangi bir vatandaş tarafından, kendi hesabına ikame edilebilen ve bir para mahkûmiyetini mucip olan davalar. Alınan para ya devlete, veya kısmen devlete kısmen davacıya geçerdi.” Ziya Umur, **Roma Hukuku Lügatı**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1975, s. 16.

<sup>30</sup> Nevhis Deren Yıldırım, “Kollektif Hukuki Himaye Medeni Usul Hukukunda Sonun Başlangıcı mı, Etkin Hukuki Himayenin Vazgeçilmez Unsuru mu?” (II), **Yargıtay Dergisi**, C. 23, S. 3, Temmuz 1997, s. 312.

<sup>31</sup> A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku (Cilt II, İdari Yargılama Hukuku)**, 8. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 325.

<sup>32</sup> Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, 2. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2010, s. 388.

<sup>33</sup> Özay, **a.g.e.**, s. 135.

İdarenin hukuka uygun davranmasını sağlamayı amaçlayan iptal davasında, yukarıda değindiğimiz Roma Hukukundaki anlayış benimsenerek tüm vatandaşlara dava açma hakkı verilmesi gerektiği düşünülebilir<sup>34</sup>. Fakat hukuka aykırı bir karardan hiçbir menfaati ihlal edilmemiş kimselerin, sırf idarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamak amacıyla işlemin iptalini istemeleri ne kadar takdirle karşılanırsa karşılansın fiiliyatta, idari yargı mercilerinin görecekleri davaları gereğinden çok çoğaltmış olur; bunun sonucu olarak da dava açmada şahsi menfaati olmayan kişilerin açacakları davalar yüzünden menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar sürüncemeye uğrar ve kamu menfaati zarar görür<sup>35</sup>. Ayrıca bu durum, uyuşmazlıkların makul sürede çözülmesini öngören Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde yer verilen adil yargılanma hakkına aykırılık sonucunu doğurur<sup>36</sup>.

İptal davasının açılabilmesinin menfaat şartına bağlanmasıyla davada ciddiyeti sağlamak ve ilgisiz kimselerin gereksiz başvurularıyla idari yargı mercilerinin vaktini almalarını engellemek amaçlanmıştır<sup>37</sup>. Her ne kadar idari yargıda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu, bu nedenle dava açıldıktan sonra mahkemenin zaten her türlü araştırmayı yapabileceği karşı argüman olarak öne sürülebilse de bu durum, davacının davaya sunacağı katkının değersizleşmesi anlamına gelmemektedir. Davacının kesin hükmün oluşmasındaki katkısı geri planda bırakılmamalıdır. Zira bir idari işlemde menfaati etkilenen kişi ile hiç etkilenmemiş kişinin konuya yaklaşımı ve iddiasını savunmadaki ciddiyeti oldukça farklıdır<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Alan, **a.g.m.**, s. 30; Onar, **a.g.e.**, s. 1781.

<sup>35</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 44; Belgesay da menfaat ihlalinin giderilmesi dışında bir amaç nedeniyle açılan davaların mahkemece incelenmeksizin reddedilebileceğini belirtir. Örnek olarak, akademik açıdan bir kanun hükmü hakkında mahkemenin konuya bakış açısını anlamak amacıyla açılmış davayı gösterir. Bu davanın mahkemece incelenemeyeceğini ifade eder. Belgesay, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>36</sup> Ali Ülkü Azrak, "İptal Davalarının Objektif Niteliği", **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı 2000 (C. I, Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku, İdare Hukuku)**, Ankara, Ankara Barosu Yayını, 2000, s. 333.

<sup>37</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1781; Candan, **a.g.e.**, s. 107; Danıştay 4. Dairesi'nin 09.11.2010 tarihli ve 2010/1496 E., 2010/5538 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016.

<sup>38</sup> Ali Ülkü Azrak, "İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler", **Onar Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1977, s. 152. Yazar, dava açma heveslilerinin, hak veya menfaatleri idari işlemle zedelenmemişse sadece amatör bir hukuki merakla dava

Böylece idari yargının bakacağı dava sayısının gereksiz yere çoğalmasına engel olunacak<sup>39</sup>; aynı zamanda idarenin ve işlemin istikrarı sağlanacaktır<sup>40</sup>. İdari yargının iş yükünü gereksiz yere artırmamak için davacıların gerçekçi ve ciddi başvurularda bulunmalarını sağlayacak ölçüde bir menfaat ilişkisi şartı aranması pratik bir zorunluluktur<sup>41</sup>.

## **D. Menfaat İhlali Şartının Türk İdari Yargılama Usulündeki Tarihi Gelişimi**

Menfaat ihlali şartının geçirdiği aşamaları incelemek, bu şartın varlık nedenini, önemini ve uygulama biçimini anlamak için gereklidir. Bu nedenle, çalışmamızın bu bölümde, Cumhuriyet'in ilk yıllarından bugüne kadar idari yargılama usulüne dair kuralları düzenleyen kanunlarda menfaat şartının düzenleniş biçimini ve son olarak İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı ile yapılması planlanan değişiklikleri irdelleyeceğiz<sup>42</sup>.

### **1. İdari Yargılama Usulü Kanunu Öncesi Dönem**

669 Sayılı Şurayı Devlet Kanunu'nun Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak inceleyeceği davaları belirleyen 19'uncu maddesinin ilk fıkrasının (d) bendi,

“idarî mukarrerat ve muamelât hakkında salâhiyet ve şekil ve esas ve maksad cihetlerinden biriyle kanuna yahud nizama muhalefetinden dolayı iptali için

---

açabileceğini ve bunun sonucu olarak ileri sürdükleri iddiaların hem gereken ciddiyeti taşımayacağını hem de gerçekçi olmayacağını ifade etmektedir.

<sup>39</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 44.

<sup>40</sup> Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 128.

<sup>41</sup> Lütfi Duran, “İdari İptal Davası Olağan ve Genel Bir Başvuru Yoludur.”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 19-20, 1997-1998, s. 190.

<sup>42</sup> Tarihi süreç açısından benzer bir bölümlendirme için bkz. Ahmet Bağrıaçık, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, 2016, s. 39-70.

alâkadarlar canibinden<sup>43</sup> ikame edilen idarî davalardan vekillerin, valilerin mukarrerat ve muamelâtı aleyhinde olanlar,”

şeklindeydi.

Ayrıca anılan Kanun’un Deavi Heyeti Aleniyesi’nde çözümlenecek olan davaları belirleyen 22’nci maddesinin ilk fıkrasının birinci bendinde,

“idarî makam ve heyetlerden sadır olan muamele ve kararlar hakkında salâhiyet ve şekil ve esas ve maksad cihetlerinden biriyle kanuna veyahut nizamla muhalefetten dolayı alâkadarlar tarafından ikame olunacak iptal davaları,”

hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere Cumhuriyet’in ilk yıllarında çıkarılan Danıştay Kanunu’nda dahi “alakadarlar” ifadesine yer verilmiştir. Bu şekilde iptal davası açma hakkı herkese değil; günümüzde de olduğu gibi yalnızca idari işlemle ilgili olan kişilere tanınmıştır. Diğer bir deyişle, bu Kanun’a göre idari yargıya mercilerinde dava açılabilmesi için objektif ehliyet şartının yanı sıra sübjektif ehliyet şartının da sağlanması gerekmektedir.

3546 Sayılı Devlet Şûrası Kanunu’nun 23’üncü maddesinin ilk fıkrasının (C) bendinde,

“İdarî fiil ve kararlar hakkında esas, maksad, salâhiyet ve şekil cihetlerinden biriyle kanunlara veya nizamnamelere aykırı olduklarından dolayı iptali için menfaatleri haleldar olanlar tarafından açılacak davalar;”

hükmü yer almıştır.

521 Sayılı Danıştay Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ilk fıkrasının (A) bendinde,

“idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile kanuna aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılacak dâvalar;”

---

<sup>43</sup> Çalışmamızın bu bölümündeki vurgulamalar tarafımızca yapılmıştır.

ifadesine yer verilerek iptal davalarının menfaati ihlal edilen kişiler tarafından açılacağına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz idari yargılama usulüne ilişkin kanunların ilgili maddelerinden anlaşılabacağı üzere, İYUK öncesi dönemde de iptal davası açabilmek için davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması şart koşulmuştur.

## **2. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Kabul Edildiği Dönem**

1982 yılında gerçekleştirilen köklü değişiklikler kapsamında, İYUK kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anılan Kanun’un 2’nci maddesi, “İdari Dava Türleri ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırı” başlığını taşımaktadır. Anılan maddenin ilk fıkrasının (a) bendi,

“İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,”

şeklinde düzenlenmiştir.

## **3. İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile Değişikliklerin Yapıldığı Dönem**

İYUK’ta yer alan menfaat ihlali şartını içeren 2’nci maddesinin ilk fıkrasının (a) bendi, 4001 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun<sup>44</sup> ile,

“a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihî ve kültürel değerlerin korunması, imâr uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,”

---

<sup>44</sup> İşbu Kanun, 10.06.1994 tarihinde kabul edilmiş, 18.06.1994 tarihli ve 21964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

olarak değiştirilmiştir.

Maddenin Adalet Komisyonu raporunda yer verilen gerekçesinde, İYUK'un 2'nci maddesinin uygulamada genel hukuk sistemine aykırı şekilde genişlediği, taraf ehliyeti konusundaki bu usulsüzlüğün idari yargı mercilerinin iş yükünü gereksiz şekilde artırdığı; taraf ehliyetinin HUMK ve Medeni Kanun kuralları çerçevesinde medeni haklardan istifade ehliyeti olarak belirlendiği; İYUK'ta dava ve taraf ehliyetinin yanlış değerlendirildiği; bu durumun özel hukukta ehliyetin uygulamasında da eşitsizlik yarattığı; menfaat ihlalinin geniş yorumlanarak dava ehliyetine sahip olmayan kişilerin idari yargıda iptal ve tam yargı davası açma taleplerinin kabul edildiği ve bu davaların hükme bağlandığı belirtilmiştir<sup>45</sup>.

Bu değişiklik henüz tasarı aşamasında dahi, sayıca az olmasına rağmen önemi büyük birtakım hukuka aykırı idari işlemin yargı denetiminden geçirilememesi nedeniyle oldukça sakıncalı oldu-bittiler sonucunu doğuracağı gerekçesiyle eleştirilmiştir<sup>46</sup>.

Tasarı kanunlaştığında bu değişiklikle meslek kuruluşları, dernekler, odalar, sendikalar gibi üyelerinin menfaatlerini korumak amacıyla olan kuruluşların dava haklarının ellerinden alındığı; bireysel yarardan ziyade idare teşkilatının işlemlerinin yargı denetiminden geçirilerek hukuka uygun davranmasını amaçlayan idari yargı denetiminin kapsamının daraltıldığı yönünde eleştirilerde bulunulmuştur<sup>47</sup>. Bu düzenlemenin, hak arama özgürlüğünü kısıtlamaya ve idarenin işlemleriyle eylemlerinin yargı denetimi dışında tutmaya yönelik olduğu belirtilmiştir<sup>48</sup>. Yapılan değişikliklerin, idari yargıya özgü bir dava türü olan iptal davasına oldukça olumsuz

<sup>45</sup> T.B.M.M. İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Tasarısı ve Çorum Milletvekili Cemal Şahin'in İdarî Yargılama Usulü Kanununun 2 nci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bir Ek Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu (1/637, 2/908), **T.B.M.M. Tutanak Dergisi**, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115.pdf>, 21 Kasım 2016.

<sup>46</sup> Duran, "Hukuka Aykırılıkları Koruma Girişimi", s. 1, 16.

<sup>47</sup> Bumin Doğrusöz, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 26, Mayıs – Haziran – Temmuz - Ağustos 1994, s. 17.

<sup>48</sup> Zuhale Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996, s. 79.

etkileri olduğu ve bu davayı hak ihlalinin arandığı klasik bir davaya dönüştürdüğü ifade edilmiştir<sup>49</sup>.

Maddenin değişiklik sonrasındaki haliyle hukuk devleti ilkesine açıkça aykırı olduğu; idari yargı mercilerinin önüne gelen uyuşmazlıklarda, ilk inceleme aşamasında ehliyet yönünden ret kararı vermek yerine Anayasa Mahkemesi'ne anılan değişikliğin iptali için başvurmaları gerektiği ifade edilmiştir<sup>50</sup>. Anayasa Mahkemesi'ne başvurulduğunda bu maddenin iptal edileceği öngörülmüş ve zarar görecekt kişilerin maddenin iptal edilmesine kadarki süreçte idare mahkemesine başvurup hak ihlallerinin bulunmadığı gerekçesiyle davaları reddedilecek kişiler olduğu vurgulanmıştır<sup>51</sup>. Sübjektif ehliyet şartının yargı yerlerince belirlenmesi gerektiği, yasama organıyla gerçekleştirilen bu müdahalenin modern demokrasilerin vazgeçilmez unsuru olan kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu eleştirisinde bulunulmuştur<sup>52</sup>.

İYUK'un 2'nci maddesindeki bu değişikliğin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Değişiklik, Anayasa Mahkemesi'nin 21.09.1995 tarihli ve 1995/27 E. ve 1995/47 K. sayılı kararıyla<sup>53</sup> oyçokluğuyla<sup>54</sup> iptal edilmiştir.

<sup>49</sup> Murat Sezginer, Gürsel Özkan, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Prof. Dr. Halil Cin'e Selçuk Üniversitesinde 10. Hizmet Yılı Armağanı (17.11.1984-17.11.1994)**, Konya, Selçuk Üniversitesi Basım Evi, 1995, s. 98.

<sup>50</sup> Yusuf Karakoç, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S. 168, Ağustos 1995, s. 139.

<sup>51</sup> Cem Ayaydın, "İptal Davasının Sübjektifleştirilmesi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No. 9, Ekim 1994, s. 8, 21. dipnot.

<sup>52</sup> Selami Demirkol, "Yasa Yapıcılar Yargı Yerlerinin Gerisinde -2577 Sayılı Yasanın 4001 Sayılı Yasa ile Değişik 2/1-a Maddesinin İptali Sonrası Çıkan Hukuksal Boşluğun Düşündürdükleri-, **İdare ve Hukuk İlimleri Dergisi**, Prof. Dr. İsmet Giridli'ye Armağan, Emek Matbaacılık, Y. 12, S. 1-3, 2000 (Derginin bu sayısı 1991 tarihini taşımaktadır. Fakat derginin III. ve IV. sayfalarında Prof. Dr. İl Han Özay'ın belirttiği üzere bu sayı, çeşitli sebeplerden ötürü 2000 yılında yayına hazır gelmiş ve o yıl yayımlanmıştır.), s. 181; Aynı yönde eleştiri tasarı, kanunlaştıktan sonra oturumu yöneten meclis başkan vekili tarafından da dile getirilmiştir. "Sayın milletvekilleri, şunu da belirtmek istiyorum: Dava açma hakkı temel bir haktır. Hâkimler, bu şahsı menfaat ilişkisini yorumlarken, daima olayın özelliğine göre karar verirler; yargılama hakkının kısıtlanması kanunla mümkün değildir; bunu da belirtmek istiyorum.", **T.B.M.M. Tutanak Dergisi**, Ankara, T.B.M.M. Basımevi, 1994, C. 62, Birleşim 115, s. 495. (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115.pdf> f, 21 Kasım 2016.

<sup>53</sup> İşbu karar, 10.04.1996 tarihli ve 22607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı iptal davasının ve bu davayı açmada aranan menfaat ihlalinin, hak arama özgürlüğü ile ilişkisini ortaya koyması bakımından oldukça önem arz etmektedir. Kararda,

“...İtiraz konusu yasa kuralıyla, idarî işlemlere karşı iptal davası açabilmek için, idare hukukunun genel esaslarına aykırı biçimde idarî işlemin davacının “kişisel hakkını ihlâl” etmiş olması koşulu getirilerek hak arama özgürlüğü kısıtlanmış ve birçok işleme karşı dava yolu kapatılmıştır...İdarî yargı denetimini sınırlayan itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. Bu nedenle, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır...”

... Anayasa'nın sözü edilen maddeleri ile ayırık tutulanlar dışındaki tüm idarî işlemlerin yargı denetimine bağlı olması Anayasa buyruğudur. Anayasa'da sayılan ayırık durumlar dışında idarenin eylem ve işlemlerinden kimilerinin yargı denetimine bağlı olmaması sonucunu doğuracak nitelikteki bir yasal düzenleme, Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasındaki buyruğa aykırı düşer. İtiraz konusu kuralla, idarî işlemlerin kimileri hakkında dâvacı olabilme “kişisel hak ihlâl” koşuluna bağlanarak Anayasa'nın 125. maddesine aykırılık oluşmuştur.

1602 sayılı Askerî Yüksek İdare Mahkemesi Yasası'nın 21. maddesine göre, iptal davası açabilmek için “menfaat ihlâl” yeterli iken, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 2. maddesinin (1-a) bendinde yapılan değişiklik sonucu, bu Yasa'nın uygulanması bakımından, “kişisel hak ihlâl”nin davacı olabilmenin koşulu olarak kabul edilmesi ile askerî ve sivil idarî yargı düzeni arasında açıklanabilmesi olanaksız farklılık yaratılmıştır.

İdarî işlemlere karşı dava açılabilmesi için “kişisel hakkın ihlâl edilmesi” koşulunun getirilmesiyle soyut, genel ve gayrî şahsî olan “düzenleyici tasarruflar”a karşı yargı yolu daraltılmıştır. Böylece, idarenin düzenleyici işlemlerine karşı uygulanmalarını beklemeden dava açılması güçleştirilmekle, Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırılık oluşturulmaktadır...”

gerekçelerine yer verilmiştir.

Doktrinde, iptal davaları kuramına ve gelenekselleşmiş temel kavram anlayışlarına aykırı, zorlama ve hatta bilgisizlik ürünü olduğu gerekçeleriyle 4001 Sayılı Kanun ile getirilen bu değişikliğin iptalinin yerinde olduğu belirtilmiştir<sup>55</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin anılan iptal kararında, kamu düzeni ve kamu yararını olumsuz olarak etkileyecek bu boşluğun giderilmesi amacıyla kararın Resmi

<sup>54</sup> Karşı oyda, menfaat ihlali şartının kişisel hak ihlali olarak değiştirilerek somutlaştırıldığı ve birel işlem tesis edildiğinde zaten bu işleme karşı dava açılacağından dava hakkının kısıtlanmadığı gerekçeleriyle incelenen düzenlenmenin Anayasa'ya aykırı olmadığı savunulmuştur.

<sup>55</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 239.

Gazete’de yayımlanmasından başlayarak üç ay sonra yürürlüğe gireceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme rağmen boşluk yasa koyucu tarafından uzun süre doldurulmamıştır. Boşluk döneminde, yasama organının devreye girmemesinin idari yargı mercilerini işsiz kılmadığı; zira yargı mercilerinin bu boşluğa rağmen iptal davasının niteliği gereği önlerine gelen uyuşmazlıkları karara bağladıkları ifade edilmiştir<sup>56</sup>. Bu dönemde, yargı mercilerinin iptal davası açabilmek için menfaat ihlali şartını aramayı sürdürme eğiliminde olduğu belirtilmiştir<sup>57</sup>. Boşluk dönemindeki kararlar incelendiğinde bu eğilim açıkça görülmektedir. Örneklemek gerekirse Danıştay 4. Dairesi’nin 1998 yılında verdiği bir kararda<sup>58</sup>,

“Her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2/1-a maddesinde, iptal davasının subjektif ehliyet koşulu ‘menfaat ihlali’ olarak yer almışken; bu koşul, 4001 sayılı Yasayla; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması ve imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiş; ancak 2577 sayılı Yasanın 4001 sayılı Yasayla değişik 2/1-a maddesi 21.9.1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş ise de, bu iptal kararı ‘kişisel hak ihlali’ şeklindeki tanıma yönelik olup iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan ‘menfaat ihlali’ şartını ortadan kaldırmamaktadır.”

ifadelerine yer verilerek kanun boşluğunun iptal davasının hukuki niteliği göz önüne alınarak doldurulduğu görülmektedir.

<sup>56</sup> Demirkol, **a.g.m.**, s. 182.

<sup>57</sup> Tufan Erhürman, “Çevre Davalarında ‘Menfaat İhlali’: Danıştay ve KKTC Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60, S. 3, 2011, s. 464-466. Yazar, yargı mercilerinin bu eğilimini eleştirmektedir. Yazara göre kanun koyucu tarafından doldurulmayan boşluğun uzun zamandır uygulanan içtihatlarla doldurması, Anayasa’nın 36’ncı maddesinde yer alan hak arama özgürlüğünün içtihatlarla sınırlandırılmasına sebebiyet vermektedir.

<sup>58</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 08.10.1998 tarihli ve 1998/4054 E., 1998/3514 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016.

“Anayasa Mahkemesinin 21.9.1995 günlü, E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararıyla, 6.1.1982 günlü, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 10.6.1994 günlü, 4001 sayılı Yasanın 1. maddesiyle değiştirilen 2. maddesinin 1. bendinin (a) alt bendinde yer alan ‘kişisel hakları ihlal edilenler’ ibaresi Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş; ayrıca, iptal nedeniyle kural yapısının bozulması, anlam yanlışlığı olasılığı ve duraksamalarla uygulama olanaksızlığına yol açabileceği gözetilerek (a) alt bendinin iptal edilen ibare dışında kalan bölümü de aynı kararla ve 2949 sayılı Kanunun 29/2. maddesi gereğince iptal edilmiş ve bu konuda henüz yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, İdare Hukukunun genel ilkelerine göre iptal davası açılabilmesi için, gerçek ya da tüzel kişiler ile dava konusu edilen işlem arasında makul ve ciddi bir ilişkinin, diğer bir deyişle menfaat bağının bulunması gerekmektedir.” Danıştay 9. Dairesi’nin 02.06.2000 tarihli ve 2000/430 E., 2000/1714 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016.

Başka bir yargı kararında<sup>59</sup> ise, Anayasa Mahkemesi kararıyla ‘kişisel hak ihlali’ tanımının iptal edildiği, iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan menfaat ihlali şartının ortadan kaldırılmadığı ifade edilerek menfaat ihlali şartının yargı mercilerince kanunda yer verilmese de gözetildiği belirtilmiştir.

Bu boşluk yaklaşık beş yıl sonra; 08.06.2000 tarihli ve 4577 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un<sup>60</sup> 5’inci maddesi ile doldurulmuştur. Bu düzenlemeyle; İYUK’un 2’nci maddesi hem iptal öncesi haline dönmüş, hem de incelemekte olduğumuz son halini<sup>61</sup> almıştır.

#### **4. İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı ile Yapılması Planlanan Değişiklikler**

İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı’nın<sup>62</sup> 7’nci maddesinde,

“2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine ‘menfaatleri’ ibaresinden sonra gelmek üzere ‘doğrudan’ ibaresi eklenmiş...”

<sup>59</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 08.10.1998 tarihli ve 1998/4054 E., 1998/3514 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 99, s. 210.

<sup>60</sup> İşbu Kanun, 15.06.2000 tarihli ve 24080 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>61</sup> “Madde 2 – 1. (Değişik: 10/6/1994 - 4001/1 md.) İdari dava türleri şunlardır:

a) (İptal: Ana.Mah.nin 21/9/1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 8/6/2000 - 4577/5 md.) 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,”

<sup>62</sup> Tasarının tam metni ve gerekçesi için bkz.

(Çevrimiçi) <http://www.kgm.adalet.gov.tr/DUYURULAR/İdari%20Yargı%20Kanun%20Tasarısı%20Taslağı%20ve%20Karşılaştırma%20Tablosu.pdf> 01.12.2017.

ifadesine yer verilmiştir.

Tasarı taslağının gerekçesinde, öncelikle menfaat ihlali şartı ve özelliklerine değinilmiştir. Akabinde menfaatin kişisel niteliğinin uygulamada çok geniş yorumlandığı ve bu durumun hakkın kötüye kullanılmasına sebebiyet verdiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda maddeye eklenen “doğrudan” ibaresi ile iptali istenen işlem ile davacı arasında makul ve ciddi bir ilişkinin yanı sıra, bir de kuvvetli bağın aranacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla iptal davası açacak kişinin bu davayı açmada menfaatinin olduğunu ve idari işlemin meydana getirdiği hukuki durumun tarafı veya doğrudan yararlananı olduğunu ortaya koymasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Tasarı taslağında öngörülen bu değişiklik ile menfaati ihlal edilen herkesin değil; menfaati doğrudan ihlal edilen kişilerin dava açmasının öngörüldüğü vurgulanmıştır. Bu sayede idari işlemde menfaati olumlu yönde etkilenen kişiler ile bu işlemin iptalinde menfaati bulunan kişiler arasında dengenin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Anılan tasarının kanunlaşması halinde, menfaat ihlaline kısıtlama getiren bu hükmün iptali talebiyle 1995 yılında olduğu gibi Anayasa Mahkemesi’ne başvurulacağı kanaatindeyiz. Zira bu maddeyle, idari yargıda dava açma hakkı, iptal davasının amacına ve idarenin hukukilik denetimini etkin şekilde sağlama amacına aykırı şekilde kısıtlanmış olacaktır. Doğrudan menfaat ile dolaylı menfaat ayrımı konusunda kesin ölçüler belirlemenin zorluğu karşısında, dava açma hakkından yoksun kalacak kişiler olabilecektir.

## **E. Menfaatin Nitelikleri**

Çalışmamızın başında menfaat kavramını tanımlarken kısaca değindiğimiz üzere ihlal edildiği ileri sürülen menfaat, maddi veya manevi nitelikte olabilir<sup>63</sup>. Ciddi ve makul olmak koşuluyla ihlal edildiği ileri sürülen manevi menfaat, dava açmak için yeterli olarak kabul edilmektedir<sup>64</sup>. Vergi uyumsuzluklarından doğan iptal davalarının çok büyük bir bölümü -bu davaların mahiyeti gereği- yalnızca maddi

---

<sup>63</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı – İctihath - Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983, s. 483; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 179; Candan, **a.g.e.**, s. 115; Belgesay, **a.g.e.**, s. 39.

<sup>64</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1780.

menfaat ihlali nedeniyle açılmaktadır. Fakat bazı istisnai hallerde<sup>65</sup> ise hem maddi, hem manevi menfaat nedeniyle dava açıldığı görülmektedir.

İhlal edildiği öne sürülen menfaat, önemli olabileceği gibi önemsiz olarak nitelendirilebilecek bir menfaat de olabilir; önemsiz bir menfaat ihlali nedeniyle de iptal davası açılabilir<sup>66</sup>. Örneğin bir usulsüzlük cezası ile cezalandırılan mükellef, vergi cezasının miktarı çok az da olsa bu işlemin iptali talebiyle dava açabilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, menfaatin önem derecesinin saptanması görecelidir; bu nedenle davacı tarafından ihlal edildiği iddia edilen menfaatin önemsiz olduğu gerekçe gösterilerek dava açma yolu kapatılmamalıdır<sup>67</sup>. Zira AİHM'in Jussila v. Finlandiya kararına<sup>68</sup> konu olayda; otomobil tamirhanesi işleten Jussila hakkında yaklaşık olarak 308.80 Euro'ya tekabül eden vergi cezası kesilmiştir. Başvurucu, yargılama sürecinde talebi olmasına rağmen duruşma yapılmadığını ve bu durumun adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurduğu gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. Mahkeme, mali rejimin bir parçası olan bu yaptırımın caydırıcı ve cezalandırıcı nitelikte olduğunu belirtmiştir (§ 37). Akabinde miktarı az da olsa başvurusunun AİHM'in 6'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanabileceğini belirtmiştir (§ 38).

<sup>65</sup> Bu konuda çalışmamızın "Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Hak İhlali Kavramının Ele Alınışı" bölümünde ayrıntılarıyla inceleyeceğimiz vergi mahremiyeti ihlal edilen mükelleflerin açacağı davayı örnek olarak gösterebiliriz.

<sup>66</sup> Sarica, **a.g.e.**, s. 31.

<sup>67</sup> E. Yasemin Özdek, "İptal Davasında Menfaat Koşulu", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 24, S. 1, Mart 1991, s. 103; "...Zira, menfaatin önem derecesinin saptanması kolay olmadığı gibi, göreceli bir nitelik de taşır. Davaya konu olan işlemin ihlal ettiği (iddia edilen) menfaatin, önemsiz olduğundan söz edilerek iptal davası açma yolunun kapatılmaması gerekmektedir. Bir kimsenin, hukuk dışı olduğunu iddia ettiği bir işleme tek başına muhalif olmakta da menfaati bulunabileceğinin kabul edilmesi gerekir..." Danıştay 8. Dairesi'nin 24.12.2013 tarihli ve 2013/11501 E., 2013/10758 K. sayılı kararı (karşı oy metni).

<sup>68</sup> Jussila v. Finlandiya, Başvuru No: 73053/01, KT. 23.11.2006. Belirtmek gerekir ki, her ne kadar söz konusu kararın bir bölümünde vergi para cezasının miktarı hakkında bir değerlendirme yapılmışsa da; kararın odak noktası vergi para cezalarının niteliği ve duruşmalı yargılama hakkı üzerinedir. Kararın odak noktası açısından da ayrıntılı incelemeler için bkz. Billur Yaltı, "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 225, Haziran 2007, s. 7-20; Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılamasında Duruşma", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S. 2, 2008, s. 15-48.

Bu kapsamda 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile İYUK'ta kanun yollarına başvuruya ilişkin olarak yapılan değişikliklere değinmek gerekmektedir. Anılan Kanun ile Bölge İdare Mahkemeleri, istinaf mahkemeleri olarak çalışmaya başlamıştır. Danıştay'ın iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Anılan Kanun'un 19'uncu maddesiyle İYUK'ta itiraza ilişkin hükümleri düzenleyen 45'inci maddesi değiştirilmiştir. Maddede, ilk derece mahkemesi kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf başvurusuna ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. İYUK'un 45'inci maddesinin ilk fıkrasının ikinci cümlesinde, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen davaların kesin olduğu ve bu davalara karşı istinafa başvurulamayacağı düzenlenmiştir.

6545 Sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile İYUK'un temyiz kanun yoluna dair hükümleri düzenleyen 46'ncı maddesi de değiştirilmiştir. Değişiklik ile İYUK'un 46'ncı maddesinde sayma suretiyle temyize konu olan Bölge İdare Mahkemesi kararları düzenlenmiştir. Bu maddenin (b) bendinde, konusu yüz bin Türk lirasını geçmeyen davalara karşı temyiz kanun yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir.

İYUK'un ek madde 1 hükmünde belirtildiği üzere, bu Kanun'da öngörülen parasal sınırlar, önceki yılda uygulanan parasal sınırların Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranında<sup>69</sup> artırılması suretiyle uygulanır. Dolayısıyla istinafa veya temyize başvurmadaki parasal sınır, bu hüküm uyarınca yıllar içinde değişiklik gösterecektir. Bu kapsamda maddede yer verilen parasal sınır, Bölge İdare Mahkemelerinin tüm ülkede göreve başladığı tarih olan 20.07.2016'dan 2017 yılının başına kadar geçerlidir. 2018 yılı için bu değerler beş bin ve yüz on yedi bin olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda yer verdiğimiz maddelerden görüleceği üzere 6545 Sayılı Kanun ile idari yargılama hukukunda kanun yollarına başvuru için parasal sınırlamalar getirilmiştir. Kanun koyucu tarafından adeta belirtilen müddeabihin altındaki davalar önemsiz addedilmiş ve bunlara karşı üst yargı mercilerine başvurma hakkı

<sup>69</sup> 11.11.2016 tarihli ve 29885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 474) ile 2016 yılına ilişkin olarak yeniden değerlendirme oranı %3,83; 11.11.2017 tarihli ve 30237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 484) ile 2017 yılına ilişkin olarak yeniden değerlendirme oranı %14,47 olarak belirlenmiştir.

verilmemiştir. Bu şekilde davalar arasında yapılan derecelendirme ve farklılık haklı olarak eleştirilmiştir; bir davanın öneminin tarafların o davaya atfettikleri değer olduğu, açılmasına gerek duyulduğuna göre açılan her davanın davacı açısından önemli olduğu vurgulanmıştır<sup>70</sup>.

Bu şekilde kanun yollarına başvuruda getirilen sınır, içtihat birliğinin oluşmasını güçleştirecek ve hak kayıplarına neden olacak niteliktedir. Şöyle ki; bir şirkette vergi incelemesi yapıldığını ve farklı dönemlerine ilişkin farklı tutarlarda vergi ziyai cezalı tarhiyat gerçekleştirildiğini düşünelim. Farklı dönemlere ilişkin olarak 4.000 TL, 90.000 TL ve 150.000 TL tutarında vergi ziyai cezalı tarhiyat gerçekleştirilmiş olsun. Şirket tarafından bu tarhiyatların iptali talebiyle davalar açılsın. 4.000 TL tutarındaki tarhiyatın iptali talepli davada, üst yargı mercilerine başvurulmadan ilk derece mahkemesinin verdiği karar kesinleşecektir. 90.000 TL tutarındaki tarhiyatın iptaliyle açılan davada ilk derece mahkemesinin kararına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilecek, fakat Danıştay’a temyiz başvurusunda bulunamayacaktır. 150.000 TL tutarındaki dava için ise ilk derece mahkemesi kararına karşı Bölge İdare Mahkemesi’ne istinaf kanun yoluna; Bölge İdare Mahkemesi kararına karşı ise Danıştay’a temyiz kanun yoluna başvurulabilecektir.

Yukarıda yer verdiğimiz örnekten görüleceği üzere aynı hukuki sebebe dayalı idari işlemlere karşı davalar açılmıştır. Bu davaların ilkinde ilişkin karar ilk derece mahkemesinde kesinleşecek; diğeri Bölge İdare Mahkemesi’nde ve dava konusu en yüksek tutarda olan davaya ilişkin karar ise Danıştay incelemesi sonucu kesinleşecektir. Aynı nitelikteki davalarda sadece dava konusunun miktarı nedeniyle kanun yollarına başvuruda bu derece farklılık söz konusu olacaktır. Müddeabihin daha az olduğu davalardaki kararlar kesinleşirken; daha fazla olan davalara ilişkin kararın üst yargı merci tarafından bozulması ihtimali bulunmaktadır. Bu durumda aynı hukuki sebebe dayalı idari işlem hakkında verilmiş kararlardan dava konusu miktar fazla olanın hukuka aykırı olduğuna Bölge İdare Mahkemesi’nde veya Danıştay’da karar verilirken; miktarı az olan dava, hukuka aykırı şekilde mükellef

<sup>70</sup> Turgut Candan, “İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler 1-2”, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/>, 3 Ocak 2017.

şirket adına kesinleşmiş olacaktır. İşte bu sebeplerle davanın tutarına göre yapılan ayırımın hak kayıplarına neden olabileceği kanaatindeyiz.

AİHM kararları uyarınca üst yargı mercilerine başvurunun açık tutulmaması adil yargılanma hakkına aykırı görülmemekteyse de<sup>71</sup> burada değinmek istediğimiz nokta karara karşı üst yargı merciine başvurunun açık tutulmaması değil; aynı nitelikteki idari işlemlere karşı açılacak davalarda üst yargı merciine başvurudaki farklılık ve bu farklılığın sakıncalarıdır.

Bu görüşe karşı argüman olarak bu hükümlerin genel olarak yargılamanın işleyişini hızlandırmak amacıyla getirildiği gerekçesi gösterilebilir. İYUK'un duruşmaya veya tek hakimle görülecek davalara ilişkin hükümlerinde de parasal sınırın olduğu ifade edilebilir. Ayrıca yargının iş yükünü azaltmak açısından parasal sınırlama getirilmesinin artık bir ölçüde zorunluluk olduğu; bu düzenlemelerin yalnızca İYUK'ta değil; HMK<sup>72</sup>, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun<sup>73</sup> gibi kanunlarda olduğu belirtilebilir. Fakat, yargının işleyişini hızlandırmak için hak kayıplarına neden olacak ve içtihat birliğini zedeleyecek bir çözüm getirilmesinin yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

Bu kapsamda ayrıca belirtmek isteriz ki; davada taraf sıfatıyla bulunan kişilerin kanun yollarına başvurma hakları mutlak nitelikte değildir; zira kanun yollarına başvurmada başvuracak tarafın hukuki yararının bulunması

<sup>71</sup> Aydın Gülan, “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Matbaası, 2016, s. 25; Züleyha Keskin, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 126, Eylül- Ekim 2016, s. 245.

<sup>72</sup> Örnek olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun “istinaf yoluna başvurulabilen kararlar” başlığını taşıyan 341'inci maddesinin ikinci fıkrasını gösterebiliriz. İlgili hüküm şu şekildedir:

“Miktar veya değeri binbeşyüz Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararlar kesindir.”

<sup>73</sup> İşbu Kanun, 28.11.2013 tarihli ve 28835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Parasal sınırlandırmalara örnek olarak, bu Kanun'un “başvuru” başlığını taşıyan 68'inci maddesinin ilk fıkrasını gösterebiliriz. İlgili hüküm şu şekildedir:

“Değeri iki bin Türk Lirasının altında bulunan uyuşmazlıklarda ilçe tüketici hakem heyetlerine, üç bin Türk Lirasının altında bulunan uyuşmazlıklarda il tüketici hakem heyetlerine, büyükşehir statüsünde bulunan illerde ise iki bin Türk Lirası ile üç bin Türk Lirası arasındaki uyuşmazlıklarda il tüketici hakem heyetlerine başvuru zorunludur. Bu değerlerin üzerindeki uyuşmazlıklar için tüketici hakem heyetlerine başvuru yapılamaz.”

şeklinde.

gerekmektedir<sup>74</sup>. Danıştay kararlarında da kanun yollarına başvuru için korunmaya değer hukuki menfaatin varlığı aranmaktadır<sup>75</sup>. Buna karşılık bazı durumlarda davanın kabulü halinde de, kanun yollarına başvurmada davacının hukuki yararı olduğu kabul edilmektedir. Bu hukuki yarar, gerekçe açısından Danıştay 2. Dairesi'nin bir kararında<sup>76</sup>, ilk derece mahkemesinin iptal kararının aleyhine sonuç doğurmasının mümkün olduğu durumlarda, davacının da temyiz talebinde bulunabileceği belirtilmiştir.

Mevzuatta yer almasa da doktrinde ve yargı kararlarında, ihlal edilen menfaatin meşru, kişisel ve güncel nitelikte olması gerektiği belirtilmektedir<sup>77</sup>. Çalışmamızın bu bölümünde, menfaatin bu niteliklerini sırasıyla inceleyeceğiz.

## 1. Menfaatin Meşru Olması

Doktrinde belirtildiği üzere bir menfaatin meşru sayılabilmesi için, hukuki bir duruma dayanması, böyle bir durumdan kaynaklanması gerekmektedir<sup>78</sup>. Anayasa, kanun, yönetmelik, tüzük, kararname, içtihat, sözleşme, örf ve adet gibi hukuk kaynaklarından ortaya çıkan menfaat, meşru menfaattir<sup>79</sup>. Yalnızca fiili bir durumdan

<sup>74</sup> Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s. 466.

<sup>75</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 28.01.2003 tarihli ve 2000/3608 E., 2003/539 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016; Danıştay 11. Dairesi'nin 23.02.2005 tarihli ve 2002/4939 E., 2005/798 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016.

<sup>76</sup> Danıştay 2. Dairesi'nin 08.07.2009 tarihli ve 2008/53 E., 2009/2932 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 21 Kasım 2016. Kararda atıf yapılan HUMK'nın 427'nci maddesi, HMK'nın 361'inci maddesinde aynen muhafaza edilmiştir.

<sup>77</sup> Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 17. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 832; Buna karşılık, bu alanda yapılan çalışmaların bazılarında menfaat ihlalinin bu özellikleriyle de tam olarak açıklamanın mümkün olmadığını ifade etmektedir. Menfaat ihlalinin kişisel veya güncellik niteliklerinin katı bir şekilde yorumlanması sonucunda iptal davasının amacına uygun olmayan sınırlandırmalara sebep olma ihtimali olduğunu vurgulamaktadır., Alan, **a.g.m.**, s. 31.

<sup>78</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1781; Sarıca, **a.g.e.**, s. 32; Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 248; Füzün İkinciogulları, "Dava Açma Ehliyeti", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (I)**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 21, Güneş Matbaası, 1976, s. 154.

<sup>79</sup> Ali Sıtkı Gökalp, "İptal Davaları", **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 452; Buna karşılık Kapani, yasallık ile meşruluğun birbirinden farklı kavramlar olduğu görüşündedir. Yazara göre, sosyo-politik açıdan yasallık, yalnızca hukuki veya şekli meşruluktur; meşruluğa karinedir. Bu nedenle katı pozitivist yaklaşımın belirttiklerinin aksine siyasal hayatta meşruluk ve yasallık birbirinden ayrılmaktadır. Münici Kapani, **Politika Bilimine Giriş**, 21. bs., Ankara, Bilgi Yayınevi, 2007, s. 88, 89.

kaynaklanan bir menfaat, meşru sayılmamakta ve dava açma hakkı vermemektedir<sup>80</sup>. Meşru olmayan bir menfaatin idari yargı mercilerince korunmasını beklemek, hukuku istismar etmek anlamına gelecektir<sup>81</sup>.

Yargı kararları incelendiğinde, menfaatin yalnızca kişiselliğini ya da güncelliğini ele alıp bu kapsamda değerlendirme yapan kararların oldukça fazla, menfaatin yalnızca meşruluğu noktasında değerlendirme yapılan kararların ise nispeten az olduğu görülmektedir. Bu konuya ilişkin Danıştay kararlarında<sup>82</sup>, meşru menfaatin “...kişi ile işlem arasında hukuken kabul edilebilir, dinlenilebilir veya korunmaya değer bir ilginin varlığı...” olduğu ifade edilmiştir.

Bu kapsamda vergi uyumsuzluklarından doğan davaların bir özelliğine değinmek gerekmektedir. VUK’un 9’uncu maddesinin ikinci fıkrasında “Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm, vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu<sup>83</sup> ve verginin yasallığı ilkesinin bir uzantısıdır<sup>84</sup>. Anılan madde uyarınca vergiyi doğuran olayın, vergi hukuku dışındaki hukuk dallarına göre yasaklanmış olması, suç sayılması veya geçersiz sayılması vergilendirmeyi etkilemeyecektir<sup>85</sup>. Başka bir deyişle, hukuka veya genel ahlaka aykırı olan faaliyetler vergiyi doğuran olay niteliğindeyse vergi borcu ve mükellefiyet doğacaktır<sup>86</sup>. Örneğin; uyuşturucu maddelerin alım-satımından doğan

<sup>80</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 35.

<sup>81</sup> Abdullah Selim Babaoğlu, “İptal Davalarında Subjektif Dava Ehliyetine Dair Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararının İncelenmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 89, S. 2, 2015, s. 429.

<sup>82</sup> Danıştay 15. Dairesi’nin 04.12.2015 tarihli ve 2005/1493 E., 2015/8453 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 30 Kasım 2016; Danıştay 10. Dairesi’nin 13.11.2002 tarihli ve 2002/1407 E., 2002/4320 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 30 Kasım 2016.

<sup>83</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 54.

<sup>84</sup> Gülsen Güneş, “Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayıncılık, 1996, s. 246.

<sup>85</sup> Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1977, s. 85.

<sup>86</sup> Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 88; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 93; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 97.

kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu<sup>87</sup> uyarınca ticari kazanç olarak vergilendirilecek<sup>88</sup>, ayrıca şartların gerçekleşmesi halinde katma değer vergisi yükümlülüğü de doğabilecektir<sup>89</sup>. Kumarhane işletilerek veya silah kaçakçılığı yapılarak elde edilen kazanç da gelir vergisinin kapsamına girecektir<sup>90</sup>. Yasaklara aykırı faaliyetlerde bulunan kişiler de bu yasaklamaları vergi yükünden kurtulmak amacıyla hukuksal bir dayanak olarak gösteremeyeceklerdir<sup>91</sup>.

Gerçekleştirilen tarhiyatın hukuki denetimi konusunda davacının menfaatinin meşruluğu, vergiyi doğuran olayın meşruluğundan ayrı bir olgudur ve bu nedenle ayrı değerlendirilmelidir<sup>92</sup>. Örneğin Danıştay VDDK'nın bir kararında<sup>93</sup>, vergi idaresinin bilgisi dışında faiz karşılığı borç para veren kişinin, beyan dışı gelirleri için re'sen tarhiyat gerçekleştirilmiş ve tekerrür nedeniyle vergi ziyai cezası yüzde elli oranında artırılarak kesilmiştir. Davacı, tekerrürü gerektirecek sebeplerin dava konusu olayda gerçekleşmediğini ileri sürmüştür. Açtığı bu dava vergi mahkemesi tarafından incelenmiş ve dava konusu işlemde tekerrür hükümlerinin uygulanmasının hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Görüldüğü üzere meşru olmayan bir vergiyi doğuran olay söz konusu olmasına rağmen, kişinin hakkında yükümlülük doğuran vergilendirme işleminin iptalinde meşru menfaati bulunduğu mahkemece kabul edilmiş ve dava esastan incelenmiştir.

<sup>87</sup> İşbu Kanun, 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>88</sup> Çağan, **a.g.m.**, s. 90.

<sup>89</sup> Güneş, **a.g.m.**, s. 250, 57. dipnot.

<sup>90</sup> Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Makaleler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 238.

<sup>91</sup> Güneş, **a.g.m.**, s. 248.

<sup>92</sup> Mükellefler, tarh edilen vergilere karşı VUK'un 377'nci maddesi kapsamında dava açabileceklerdir. Görüldüğü üzere, İYUK'un 2'nci maddesindeki menfaat ihlali perspektifinden bakıldığında da bu sonuç değişmemektedir. Aynı durum AATUHK'nun ihtiyati hacze karşı, haklarında ihtiyati haciz uygulananların dava açabileceğini belirten 15'inci maddesi ve kendisine ödeme emri gönderilenlerin, ödeme emrinin iptali talebiyle dava açabileceğini belirten 58'inci maddesi açısından da geçerlidir. Bazı yazarlara göre bu düzenlemeler menfaat ilişkisinin kanun tarafından tayini niteliğindedir. Candan, **a.g.e.**, s. 123; Yasin Çetin, "**Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 80.

<sup>93</sup> Danıştay VDDK'nın 29.05.2013 tarihli ve 2011/467 E., 2013/202 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 30 Kasım 2016.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, gelirler itibariyle yukarıda yer verdiğimiz esaslara tabi olmakla birlikte; giderler açısından ayrı bir değerlendirme yapılmaktadır. Temel prensip, kural dışı gelirin doğmasına imkan yaratan giderleri de, gider hesabında nazara almaktır. Fakat giderin bizatihi kendisi suçsa, gider olarak gösterilemez. Örnekleme gerekirse, bir kişi hukuka aykırı şekilde Hint keneviri yetiştirmekte ve satışını gerçekleştirmektedir. Faaliyetleri kapsamında birçok işçi de çalıştırmaktadır. İşçilerine yaptığı ödemeler gider olarak kabul edilmekte; fakat tohumları almak için yaptığı harcamalar gider olarak kabul edilmemektedir. Kişi, tohumlara yönelik harcamaları da gider olarak gösterilmeyi istemektedir. Başka bir örnek daha verelim. Bir kişinin rüşvet verdiğini ve meblağı yüksek de olan rüşveti gider olarak göstermek istediğini varsayalım. Bu kişilerin açacakları davalarda, menfaatinin meşruluğundan, diğer bir deyişle hukuken himaye edilir olmasından söz edilemez. Ekonomik yaklaşım ilkesinin önemi, konumuz açısından burada kendini göstermektedir.

Bu bölümde son olarak belirtmek isteriz ki, menfaatin meşruluğu, kişiselliği ve güncelliğinden önce incelenmektedir<sup>94</sup>. Eğer menfaat meşruluk niteliğini haiz değilse, diğer özellikleri incelenmeksizin davanın ehliyet yönünden reddine hükmedilmesi gerekmektedir.

## 2. Menfaatin Kişisel Olması

İptal davasının açılabilmesi için ihlal edilen menfaatin kişisel (şahsi) nitelikte olması gerekmektedir. Konuya ilişkin yapılan çalışmalarda belirtildiği üzere bir davada ilk inceleme yapılırken menfaatin kişisellik niteliği, meşruluğundan sonra ikinci sırada incelenmektedir<sup>95</sup>. Kişisel menfaat, idari işlemin doğrudan doğruya o kişi hakkında tesis edilmiş olması anlamına gelmemektedir<sup>96</sup>. İdari işlem bir başkası için tesis edilmiş olsa bile, bu işlem davacıyı etkiliyor; bu işlem ile davacı arasında maddi veya manevi bir ilişki doğuyorsa, menfaatin kişisellik niteliği gerçekleşmiş

<sup>94</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 128; Ayşe Aslı Yücesoy, **İdari Yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Subjektif Ehliyet Koşulu)**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 132.

<sup>95</sup> Celal Işıklar, “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 1, S. 6, Temmuz 2011, s. 98.

<sup>96</sup> Murat Yaman, **İdari Yargı Dava Rehberi**, 4. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 119; Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 486; İkinçioğulları, **a.g.m.**, s. 153.

olur<sup>97</sup>. Başka bir deyişle; menfaatin kişiselliği, idari işlemin doğrudan doğruya ve dolayısıyla davacıya olumsuz yönde<sup>98</sup> tesir etmesine bağlıdır<sup>99</sup>. Davacının iptalini istediği işlemle arasında muayyen bir yakınlık bulunması gerekli<sup>100</sup> ve yeterlidir.

Doktrinde yukarıda yer verdiğimiz şekilde bir tanım ve anlayış benimsenmiş olmakla birlikte, bu tanımlı meselenin bağlamından kopuk değerlendirmemek gerekir. Örneğin, borçlusu adına salınan bir verginin aslında hiç tarh edilmemesi gerektiğini düşünen bir alacaklı, kendi alacağının tehlikeye düşeceğinden bahisle dava açamaz. Bir diğer anlatımla, yargı önünde böyle bir tartışma başlatamaz.

İdari işlemin doğrudan bir kişi hakkında tesis edilmesi ve o kişi tarafından dava açılması halinde menfaatin kişiselliği konusunda görüş ayrılığına rastlanmamaktadır. Görüş ayrılığı, o işlemin kendisi adına tesis edilmese de meşru ve güncel menfaati etkilenen kişilerin dava açıp açamayacakları hususundadır<sup>101</sup>. Bu kapsamda, kişisel menfaatin çerçevesini belirlemek noktasında kesin sınırlar koymak oldukça güçtür; dolayısıyla açılan her davada menfaatin kişiselliği, yargı merciince değerlendirilecektir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 2002 yılında verdiği bir karara<sup>102</sup> konu olayda; davalı idarece itfaiye ve vidanjör çalıştırma ücretinin tahsili amacıyla oteli işletenler adına düzenlenen ödeme emri, binanın maliklerine tebliğ edilmiştir. Binanın malikleri ise bu ödeme emrinin iptali talebiyle dava açmıştır. Söz konusu kararda, dava konusu işlemin muhatabının otelin işleticisi olduğu, zaten söz konusu ödeme emrinde de borcun muhatabı olarak otel işleticisinin belirtildiği ifade edilmiştir. Bu nedenle,

<sup>97</sup> Alan, **a.g.m.**, s. 32.

<sup>98</sup> Sait Güran, “İdarî Yargılama Usulü Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Tahsin Bekir’e Armağan**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 226.

<sup>99</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1782; Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 248.

<sup>100</sup> Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, Teksir, 1972-1973, s. 227.

<sup>101</sup> Akman Akyürek, “Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisellik Unsuru”, **Danıştay Dergisi**, S. 81, 1991, s. 31, 34. Yazar, menfaatin kişiselliği kapsamında değerlendirmesini, davacı hakkında dolaysız ve dolaylı yapılan işlemler başlıkları altında gerçekleştirmiştir.

<sup>102</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 05.11.2002 tarihli ve 2000/1774 E., 2002/4385 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 21 Kasım 2016; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 13. Dairesi'nin 11.02.2016 tarihli ve 2013/1151 E., 2016/281 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 10 Nisan 2017.

idarece tesis edilen işlemin muhatabı olmayan ve işlemle arasında menfaat bağı bulunmayan bina malikleri tarafından açılan davanın reddinin yerinde olduğu belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>103</sup> yer alan olayda, davacının kamyonu üzerinde, eski malikin borcu sebebiyle haciz işlemi uygulanmıştır. Davacının satın aldığı kamyonu ilişkin olarak noterlikçe kati satış senedi düzenlenmiş, bu suretle satış sözleşmesi gerçekleşmiş ve kamyonun teslimiyle mülkiyeti alıcıya geçmiştir. Fakat davacı adına, kamyonun trafik şube müdürlüğü siciline kayıt ve tescili gerçekleştirilmemiştir. Danıştay 4. Dairesi, henüz tescil edilmese de kamyonun davacının mülkiyetinde bulunduğu ihtilafsız olduğunu vurgulamıştır. Bu nedenle, kendi mülkiyetinde yer alan bir araca uygulanan haciz işlemine karşı, tasarruf hakkının kısıtlanması sebebiyle davacının doğrudan dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Menfaat kümeleri<sup>104</sup> olarak adlandırılan dernek, vakıf, sendika ve meslek kuruluşlarının tüzel kişiliklerini ilgilendiren işlemlere karşı açtıkları davalarda menfaat ilişkisi olduğu kabul edilmektedir<sup>105</sup>. Menfaat kümelerinin üyeleri için açtıkları davalarda Danıştay, menfaat kümesinin tüzüğündeki amaçları dikkate almaktadır. Tüzükte yer alan konularda açılan davaların esastan incelemesini gerçekleştirmektedir<sup>106</sup>. Bunun yanı sıra Barolar ve Türkiye Barolar Birliği'nin açtıkları davalarda, menfaat ihlali şartının nispeten daha geniş şekilde ele alınmaktadır<sup>107</sup>.

---

<sup>103</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 27.11.1998 tarihli ve 1998/1854 E., 1998/4648 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 100, s. 198-199.

<sup>104</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 187.

<sup>105</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s. 211.

<sup>106</sup> Ozan Muzaffer Köstü, "Sendikalar, Dernekler, Vakıflar ve Siyasi Partilerin İptal Davası Açma Ehliyeti", **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 8, S. 81, Mayıs 2013, s. 44; Danıştay İDDGK'nın 26.05.2000 tarihli ve 1999/390 E., 2000/761 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 104, s. 52-54.

<sup>107</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s. 209; "...Barolar, yargılama faaliyetinde bulunan avukatların bağlı olduğu meslek kuruluşu sıfatı ile, mesleki çalışmalarının yanında hukukun üstünlüğünü korumak ve savunmakla da yükümlü olduklarından, İzmir Barosu Başkanlığının, yargı kararının uygulanmadığını öne sürerek dava konusu işlemlerin iptali istemiyle açacağı davada menfaat ilgisinin olduğunun kabulü gerektiğinden, davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin Daire kararında hukuki isabet

Genel düzenleyici işlemler, sürekli, nesnel, kişilik dışı, genel durumları belirleyen ve buna dair hükümlere içeren idari işlemlerdir<sup>108</sup>. Tüzükler, yönetmelikler, kararnameler, kararlar, tebliğler, sirkülerler, genelgeler vergi hukukunda genel düzenleyici işlemler arasında yer almaktadırlar<sup>109</sup>. Genel düzenleyici işlemlere karşı dava açma ehliyetini kimlerin haiz olduğunu belirlemek, idarenin yargısal yollarla denetiminin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Zira bu işlemler, mahiyeti gereği doğrudan bir kişi hakkında tesis edilmezler<sup>110</sup>. Dolayısıyla bu hususta dava ehliyetinin belirlenmesinde yapılacak yorum, bu işlemin yargı tarafından denetlenmesi bakımından önemlidir<sup>111</sup>. Bu bakımdan menfaat sşjelerine göre Danıştay'ın menfaate ilişkin yaklaşımını ortaya koymak gerekmektedir.

Danıştay VDDK'nın bir kararında<sup>112</sup>, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na<sup>113</sup> ekli listede yer alan gaz halinde doğal gaz için belirlenen maktu ÖTV tutarının artırılmasına ilişkin Bakanlar Kurulu'nun 2004/7674 sayılı Kararına Ek Kararının 15. maddesinin iptali talebiyle Elektrik Üreticileri Derneğı tarafından dava açılmıştır. Bu Danıştay kararı, hem bir derneğın sşbjektif ehliyeti, hem iktisadi rekabet nedeniyle menfaat ihlali, hem de Bakanlar Kurulu kararının iptali talebiyle davanın açılması gibi birçok yönden ehliyetin çeşitli alt başlıklarına dair değerlendirmeyi içinde barındırmaktadır. Kararda, davacı derneğın tüzüğü incelenmiş ve tüzükte rekabeti zedeleyen uygulamalar sebebiyle üyelerinin çıkarlarını korumak amacıyla dava açabilmesi yönünde hüküm bulunduğu belirtilmiştir. Dernek üyelerinin faaliyet gösterdiği elektrik sektöründe maliyetlerinin

---

görölmemiştir...”, Danıştay İDDK'nın 25.12.2013 tarihli ve 2011/2123 E., 2013/4686 K. sayılı kararı, **Kazancı İctihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 1 Aralık 2016.

<sup>108</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 377.

<sup>109</sup> Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 28.

<sup>110</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 483.

<sup>111</sup> Deniz Daştan, “Danıştay Kararları Işığında İptal Davalarında ‘Menfaat’ Kavramı”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 78, S. 2, 2004, s. 656.

<sup>112</sup> Danıştay VDDK'nın 22.01.2010 tarihli ve 2009/48 E., 2010/26 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 126, s. 95.

<sup>113</sup> İşbu Kanun, 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

arttığı; doğal gazı dayalı elektrik üretmeyen firmalar lehine elektrik piyasasındaki rekabetin zedelendiği ve bu nedenle menfaatinin ihlal edildiği iddiası yerinde görülmüştür. Derneğin iktisadi rekabet sebebiyle Bakanlar Kurulu Kararına Ek Karara dava açma ehliyetinin bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda belirtmek gerekir ki, Danıştay önceleri, iktisadi rekabete dayalı menfaat ihlalinin dava açmak için yeterli görmezken daha sonra bu yöndeki eğilimini değiştirmiştir<sup>114</sup>. Günümüzde, doktrindeki görüş doğrultusunda meşru temele dayanması şartıyla iktisadi rekabet sebebiyle menfaatleri etkilenen kişilere iptal davası açma hakkı verdiği yönündeki içtihadı istikrar kazanmıştır<sup>115</sup>.

Peki sadece vergi yükümlüsü olmak, idarenin vergilerle tesis edilen işlemlerinin iptali talebiyle dava açmak için yeterli midir? Diğer bir deyişle bir kişinin vergi ödüyor olması idari kararlara karşı dava açmaya başlı başına yetecek kişisel menfaati sağlamakta mıdır<sup>116</sup>? Bu soruya doktrinde genelde olumsuz cevap verilmektedir<sup>117</sup>. Bununla birlikte belediye masraflarının artmasına neden olacak yolsuz kararlara karşı belde sakinlerinin dava açabileceği; çünkü bu kişilerin belde masraflarına vergi ödeyerek iştirak ettiği, dolayısıyla mükellef sıfatıyla her bir belde sakininin yapılan harcamanın yolsuz olduğunu ileri sürmede menfaatinin olduğunu belirten görüş de bulunmaktadır<sup>118</sup>.

Danıştay sadece vergi yükümlüsü sıfatıyla açılan davaları reddetmektedir. Örneğin Danıştay'ın bir kararında<sup>119</sup>, davacı tarafından vergi ödeniyor olmasının her konuda kendisine sınırsız dava açma hakkı vermediği gerekçesiyle, davacı ile iptalini

---

<sup>114</sup> Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 249.

<sup>115</sup> Cemil Kaya, “İptal Davalarında (Kişisel) Menfaat İhlalinin Genişlemesi: İktisadi Rekabet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S. 2, 2008, s. 273-284.

<sup>116</sup> Belirtmek gerekir ki, kişinin kendisi hakkında tarh edilen vergilere, kesilen cezalara karşı dava açmada kişisel menfaatinin bulunduğu kuşkusuzdur (İYUK md. 2, VUK md. 377). Burada değinmek istediğimiz husus, kişinin sadece vergi mükellefi sıfatıyla, idarenin bu vergiler ile finanse ettiği işlemlere ilişkin dava ehliyeti olup olmadığıdır.

<sup>117</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 184; Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 7. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 419; Kalabalık, **a.g.e.**, 160.

<sup>118</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 40.

<sup>119</sup> Danıştay 10. Dairesi'nin 14.10.1998 tarihli ve 1998/5840 E., 1998/4858 K. sayılı kararı, Yakup Bal, Yahya Şahin, Mustafa Karabulut, **Danıştay 10. Daire Kararları**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 620.

talep ettiği genelge arasında menfaat ilişki bulunmadığı belirtilmiştir. Doktrinde, Danıştay'ın bu tutumunun aksine Conseil d'Etat'ın mahalli idarelerin işlemlerine karşı o bölgenin vergi yükümlülükleri tarafından açılan davalarda kişisel menfaatin olduğunu kabul ettiği belirtilmektedir<sup>120</sup>.

Yalnızca milletvekilliği<sup>121</sup> veya vatandaşlık sıfatı da kişisel menfaat için yeterli görülmemekte, ayrıca davacının hukukunun etkilenmesi aranmaktadır<sup>122</sup>. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>123</sup>, 4369 Sayılı Kanun'a İlişkin 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'in "Diğer Kanunların Uygulanması" başlığını taşıyan 7'nci maddesinin iptali talebiyle dava açılmıştır. Davacı bu düzenleme ile vatandaş olarak devlete güveninin sarsıldığını ve hukuk devletine olan inancının azaldığını ileri sürerek menfaatinin ihlal edildiğini belirtmiştir. Fakat yargı merciince davacının hukukunun etkilenmediği ve zarara uğramadığı belirtilerek davanın ehliyet yönünden reddine hükmedilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda genel düzenleyici işlemler, özellikle genel tebliğlerin iptali noktasında önem arz etmektedir. Zira uygulamada, sık sık vergi kanunlarının uygulanma yöntemlerinin ayrıntılarını belirtmek amacıyla genel tebliğler çıkarılması yoluna gidilmektedir. Bu tebliğlerin iptali hususunda kimin sübjektif ehliyetine sahip olduğunun incelenmesi gerekmektedir. Konuya dair Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>124</sup>, 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin iştirak kazançları istisnası (5.1.), iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri (5.6.2.2.2.) ve avans kâr payı dağıtımı (15.6.6.) bölümlerindeki düzenlemelerin iptali talebiyle yeminli mali müşavir tarafından dava açılmıştır. Her ne kadar davalı idarece ehliyet itirazında bulunulmuşsa da, davacı yeminli mali

<sup>120</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 184; Çağlayan, **a.g.e.**, s. 419.

<sup>121</sup> Danıştay 14. Dairesi'nin 2013/6677 E., 2015/990 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 139, s. 501.

<sup>122</sup> Buna karşılık Roma Hukukunda actio popularis adı verilen dava türüyle, herhangi bir Roma vatandaşının sadece bu sıfatına binaen dava açabildiğini çalışmamızın "Menfaat Koşulunun İşlevi ve Aranmasının Gerekliliği" başlıklı bölümünde açıklamıştık.

<sup>123</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 08.10.1998 tarihli ve 1998/4054 E., 1998/3514 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 99, s. 210.

<sup>124</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 30.04.2008 tarihli ve 2007/2323 E., 2008/1612 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 119, s. 179.

müşavir olduğundan hukukunu etkileyen düzenlemelerin tebliğde yer aldığı gerekçesiyle davalının bu itirazı mahkemece yerinde görülmemiştir.

### 3. Menfaatin Güncel Olması

Güncel menfaat, davanın açıldığı tarihte veya karara bağlandığı sırada mevcut olan menfaattir<sup>125</sup>. Kural olarak davanın açıldığı tarihte doğmamış veya ileride doğacak bir menfaat sebebiyle dava açılmayacağı kabul edilmektedir<sup>126</sup>.

Davanın açıldığı tarihten daha sonra gerçekleşeceği umulan veya düşünülen menfaatin, dava açmaya yeterli olmadığı ifade edilmektedir. Örneğin Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararına<sup>127</sup> konu olayda, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin 2.1.3'üncü maddesinin iptali talep edilmiştir. Bu maddede, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin iade taleplerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kararda, davacı şirket tarafından henüz bir vergi iadesi talebinde bulunulmadan ve bu talebi reddedilmeden ileride vuku bulması muhtemel bir menfaat ihlali nedeniyle dava açılmayacağı sonucuna varılmıştır. Danıştay 7. Dairesi'nin başka bir kararında ise, iptali talep edilen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Genelgesinin davacıya henüz uygulanmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, davacının ileri doğacak bir menfaat nedeniyle iptal davası açma hakkının bulunmadığı ifade edilmiştir<sup>128</sup>.

Doktrinde, davacı ortaya çıkması kesin veya yakın gelecekte ortaya çıkabilecek bir menfaatin ihlali tehlikesiyle karşı karşıyaysa menfaati aktüel olarak nitelendirilmesi gerektiğini belirtenler bulunmaktadır<sup>129</sup>. Biz de bu görüşe

<sup>125</sup> İsmet Giritli, Pertev Bilgen, **İdari Kaza (Teşkilât, Yargılama Usulleri, İdari Davalar)**, Teksir, İstanbul, 1966, s. 55; Sarıca, **a.g.e.**, s. 42; Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 247-248; Selami Demirkol, Zuhâl Bereket Baş, **(Teori ve Pratikte) İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, 2. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2001., **a.g.e.**, s. 70.

<sup>126</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1782; Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 255; Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 191; Özyörük, **a.g.e.**, s. 228.

<sup>127</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 03.04.2002 tarihli ve 2001/5012 E., 2002/1381 K. sayılı kararı, Candan, **a.g.e.**, s. 120-121, 202. dipnot; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 21.09.1972 tarihli ve 1971/400 E., 1972/3022 K. sayılı kararı, Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001, s. 89.

<sup>128</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 21.09.1972 tarihli ve 1971/4088 E., 1972/3022 K. sayılı kararı, **Danıştay Yedinci Daire Kararları: Birinci Kitap (1965-1976)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1977, s. 566.

<sup>129</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 490; İkinciogulları, **a.g.m.**, s. 155; Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 892.

katılmaktayız. Yakın gelecekte gerçekleşmesini kesin olarak nitelendirebileceğimiz bir menfaat ihlali söz konusuysa davacı, hukuki himayeden yararlandırılmalıdır.

AİHM'in uygulamasında kullandığı "potansiyel mağdur/gelecekteki mağdur" kavramının bu görüşümüzü desteklediği düşüncesindeyiz<sup>130</sup>. Sözleşme'ye aykırılıktan henüz etkilenilmemişse fakat gelecekte etkilenilmesi kesin ise gelecekteki mağduriyetten söz edilir<sup>131</sup>. Konuya dair AİHM'in *Burden v. Birleşik Krallık* kararında<sup>132</sup>, başvuruçular yaşlı ve ömürleri boyunca beraber yaşayan iki kız kardeşler. Ebeveynlerinden miras kalan arazi üzerindeki evde otuz bir yıldır beraber yaşamaktadırlar. Her iki kardeş de vasiyetnamelerinde mirasçı olarak birbirlerini göstermişlerdir. Bu kardeşler, içlerinden birinin ölmesi halinde ödenecek miras vergisinin, evli veya medeni partnerlik yapmış kişilerin birinin ölmesi durumunda ödenecek vergiden çok daha fazla olduğunu belirtmişlerdir. Bu düzenlemenin ayrımcılık yasağına (AİHS md. 14) ve mülkiyet hakkına (AİHS Ek 1 No'lu Protokol md. 1) aykırı olduğunu iddiasında bulunmuşlardır.

Daire, başvuruçuların ilerlemiş yaşı ve diğerinin ölümüyle veraset vergisi mükellefi olma ihtimalinin yüksek olduğu göz önüne alındığında mağdur sıfatını taşıdığı sonucuna ulaşmıştır (§ 29). Birleşik Krallık tarafından mağdur sıfatı için doğrudan etkilenmenin arandığı ve söz konusu olayda gerçekleşmiş herhangi bir ihlalin söz konusu olmadığı savunulmuş; vergilendirme sistemine soyut olarak karşı çıkmanın mahkemece değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir (§ 30-31). Buna karşılık başvuruçular, sağ kalacak kardeşin, meblağı yüksek olan verginin ödenmesi için evi satmak zorunda kalmasından "aşırı derece korku duyduklarını" ifade etmişlerdir. Bu durumun, ölmeden önce evleri üzerinde tasarrufta bulunma hususunda tercihlerini belirlediğini iddia etmişlerdir. Sözleşme'nin korumasından

<sup>130</sup> Her ne kadar mağdur kavramı iç hukuktan özerk bir yapıya sahip olsa ve menfaat ihlaliyle birebir örtüşmese de, güncel menfaat ihlalinin yorumunda AİHM'in kararlarındaki mağduriyete ilişkin bakış açısından yararlanılabileceği kanaatindeyiz. Mağdur kavramı ve menfaat ihlaliyle ilişkisi için bkz. Suat Şimşek, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde Dava Açma Ehliyeti Açısından 'Mağdur Olma' Şartı", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 6, S. 64, 2011, s. 66.

<sup>131</sup> Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 51.

<sup>132</sup> *Burden v. Birleşik Krallık*, Büyük Daire, Başvuru No. 13378/05, 29.04.2008.

yararlanmak için içlerinden birinin ölmesini beklemek zorunda olmadıklarını belirtmişlerdir (§ 32).

Büyük Daire ise başvuranların yaşı, vasiyetleri ve evlerinin üzerindeki payları göz önüne alındığında yakın gelecekte veraset vergisinin mükellefi olacakları belirtmiş; bu nedenle başvuruçuların yasal düzenlemeden doğrudan etkilendiklerini ve ayrımcı muamelenin mağduru oldukları iddia edebilecekleri sonucuna varmıştır (§ 35). Görüldüğü üzere Mahkemece yakın bir gelecekte gerçekleşmesi muhakkak olan ihlal için dava açılabilirliğini hükmedilmiştir. Etkili bir hukuki denetimin yapılmasını sağlaması açısından bu kararın yerinde olduğu kanaatindeyiz.

#### **F. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Menfaat İhlali Şartının ve Uygulamasının Mahkemeye Erişim Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi**

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında hukuk devleti, işlem ve eylemlerine hukuka uygun bir şekilde tesis eden, Anayasa'nın üstünlüğünü benimseyen, insan hak ve özgürlüklerine saygılı, idarenin yargı denetimine açık olduğu devlet olarak tanımlanmıştır<sup>133</sup>. Bu kapsamda, Anayasa'nın 125'inci maddesinde, idarenin her türlü işlemlerinin ve eylemlerinin yargı denetimine açık olduğu belirtilerek hukuk devletinin ve hukuki idarenin sağlanması amaçlanmıştır.

Hukuk devletinde hazineye aktarılmaması gereken bir paranın hazineye aktarılması, hazineye aktarılması gereken paranın aktarılmamasından daha büyük bir mahsur teşkil etmektedir<sup>134</sup>. Hazineye aktarılmaması gereken bir paranın hazineye aktarılmasının önüne geçmenin veya aktarılan paranın iadesini sağlamanın en etkili yollarından birisi ise, kişinin mahkemeye başvurarak dava açma hakkını kullanmasıdır. Bu çerçevede hak arama ve hürriyeti, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin ilk fıkrasında, "Herkes, meşru vasıta ve yollarından

<sup>133</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 02.05.2013 tarihli ve 2013/44 E., 2013/59 K. sayılı kararı. İşbu karar, 10.12.2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>134</sup> İrfan Barlass, "Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları Açısından Verilmesi Mutat Hediye Durumu ile Yakın Akraba Arasındaki İvazlı Tasarrufları Bağışlama Kabul Eden Hükümün Eleştirisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 339, Aralık 2016, s. 88.

faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya dayalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmüne yer verilmiştir.

AİHS’nin 6’ncı maddesinde ise adil yargılanma hakkına ilişkin temel ilke ve kurallara yer verilmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında,

“Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir...”

hükümlerine yer verilmiştir.

AİHS’in 6’ncı maddesi kapsamında mahkemeye erişim hakkı (“right to a court”, “right to access to court”) açıkça düzenlenmemişse de, bu hakkın zımnen sözleşmenin koruması kapsamında olduğu kabul edilmektedir<sup>135</sup>. Mahkeme bu kabulünü, AİHS’in metni ve içeriğiyle, konusu ve amacı, hukukun genel ilkeleri ve üstünlüğüyle temellendirmiştir<sup>136</sup>. AİHM’in Golder v. Birleşik Krallık kararı<sup>137</sup>, dava yoksa genel yargılama sürecinin, adil, açık ve hızlı olmasının bir önemi olmadığı ifade edilmiştir (§ 35). Akabinde AİHS’in 6’ncı maddesinin ilk fıkrasındaki güvencenin mahkemeye erişimi de kapsadığı gerekçesiyle, adil yargılanma hakkı çerçevesinde başvurunun esastan incelenmesine karar verilmiştir.

Değerlendirilmesi gereken bir diğer husus ise, mahkemeye erişim hakkının vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar özelinde uygulama alanı bulup bulmadığıdır. AİHS’in 6’ncı maddesinin ilk fıkrasında, medeni hak ve yükümlülükler ile cezai alandaki uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkının koruma

<sup>135</sup> Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2002, s. 106; Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, 2006, Beta Yayıncılık, s. 114; Bihter Aydın, “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 4, S. 15, Ekim 2013, s. 277.

<sup>136</sup> A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 277.

<sup>137</sup> Golder v. Birleşik Krallık, Başvuru No. 4451/70, 21.02.1975.

alanı altında olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda AİHM uygulamasında cezasız vergi tarhiyatlari, “inceleme kabiliyeti” bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmektedir<sup>138</sup>.

Önemle belirtmek isteriz ki; Anayasa Mahkemesi’nin bireysel başvuruda, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda yaptığı incelemenin çerçevesi daha geniştir. Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. başvurusunda<sup>139</sup>, başvuru tarafından emlak vergisi tahakkuku ve dayanağı niteliğindeki takdir komisyonu kararına karşı dava açılmıştır. Bu dava ehliyet yönünden reddedilmiştir. Başvurucu, açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesinin mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi,

“31. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi aslı yönünden başvuru konusu yapılan uyuşmazlıkların vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısı konumunda bulunan taraf devlet arasında kamusal niteliği ağır basan bir uyuşmazlık olmasının ve vergilendirmenin taraf devletlerin kamusal yetkisinin sert çekirdeği içinde yer aldığı kabul edilmesi gerekçeleriyle cezai nitelik taşımayan vergisel uyuşmazlıkların, 6. maddenin güvence kapsamı dışında kalacağı belirtilmekte ise de (Ferrazzini/İtalya [BD], B. No: 44759/98, 12/6/2001 §29), **Anayasa Mahkemesi içtihadı, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunduğundan salt vergisel uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanabileceği yönündedir**<sup>140</sup> (E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596 8/5/2014, §§24-28).”

gerekçeleriyle başvuruyu kabul edilebilir bulmuş ve esas yönünden incelemeye geçmiştir. Başvurunun esasının incelenmesi sonucu, adil yargılanma hakkının temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

<sup>138</sup> Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 75, S. 2, 2017, s. 541. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kabul edilebilirlik incelemesine ilişkin kapsamlı değerlendirmeler için bkz. Gülay Arslan Öncü, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 20, Ocak 2015, s. 139-190; Selami Demirkol, “Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce Kabul Edilebilir Bulunması”, **İdare ve Hukuk İlimleri Dergisi**, C. 15, S. 1, 2012, s. 33-70.

<sup>139</sup> Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. başvurusu, Başvuru No. 2013/7698, 18.02.2016.

<sup>140</sup> Bu bölümdeki vurgulamalar tarafımızca yapılmıştır.

Mahkemeye erişim hakkına ve bu hakkın sınırlandırılmasına ilişkin olarak AİHM'in Ashingdane v. Birleşik Krallık kararında<sup>141</sup> önemli değerlendirmelere yer verilmiştir. Buna göre, iç hukukta mahkemeye erişim hakkına getirilen her sınırlama, bu hakkın ihlali sonucunu doğurmaz. Devletlerin hakkının özüne dokunmadığı, meşru bir amaç güttüğü ve ulaşılmak istenen amaç ile araç arasında makul bir orantılılığı gözeterek koyduğu sınırlamalar, kabul edilebilir sınırlamalardır (§ 57). Bu çerçevede mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılması kriterleri çerçevesinde inceleme yapıldığında, menfaat ihlali şartının İYUK'ta yer alması, mahkemeye erişim hakkının ihlali olarak nitelendirilemeyecektir<sup>142</sup>. Zira çalışmamızın menfaat koşulunun işlevi ve aranmasının gerekliliğine ilişkin bölümde ayrıntılarıyla açıkladığımız üzere; bu koşul, gereksiz başvurularla gereksiz yere yargı mercilerin vaktinin alınmasının engellenmesi, uyuşmazlıkların makul sürede çözülmesi, davaların sürüncemede kalmaması amaçlarıyla getirilmiştir. Bu amaçların meşru amaç olduğu açıktır. İptal davaları için hak ihlali yerine<sup>143</sup>, daha geniş koruma alanı sağlayan menfaat ihlali şartının öngörülmesiyle orantılılık ve hakkın özüne dokunmama koşulu da sağlanmıştır.

Yargı mercilerinin menfaat konusundaki yaklaşımı, diğer bir deyişle menfaatin dar veya geniş yorumlanması iptal davalarının uygulama alanını doğrudan etkilemektedir<sup>144</sup>. İptal davalarından beklenen, idarenin hukuk kurallarına riayet ederek hareket etmelerini sağlamaktır<sup>145</sup>. Menfaat şartının karşısında idari işlemlerin yargı denetimi dışında kalma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, bu şartın, idari işlemlerin iptal davasıyla denetimini engellemeyecek şekilde ele alınması ve yorumlanması gerekmektedir<sup>146</sup>. Bu nedenle, dava açmak için İYUK'un 2'nci maddesi kapsamında menfaat ihlali şartının aranması değil; bu şartın uygulaması

---

<sup>141</sup> Ashingdane v. Birleşik Krallık, Başvuru No. 8225/78, 28.05.1985.

<sup>142</sup> Nurcan Yılmaz Özel, **Adil Yargılanma Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 217.

<sup>143</sup> **A.e.**

<sup>144</sup> Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 326.

<sup>145</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 483.

<sup>146</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 128.

konusunda yargı mercilerinin dar yorumu mahkemeye erişim hakkının ihlali sonucunu doğurabilecektir.

## **II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN TAM YARGI DAVALARINDA SÜBJEKTİF EHLİYET**

Tam yargı davalarında sübjektif ehliyet, hak ihlalidir. Bu bölümde hak ihlali kavramı tanımlanacak, menfaat ihlalinin farkı ortaya konulacak, idari yargılama usulündeki tarihi gelişiminin incelenecek ve örnekler üzerinden hak ihlali ele alınacaktır.

### **A. Tam Yargı Davalarında Sübjektif Ehliyetin Görünümü: Hak İhlali**

İYUK'un 2'nci maddesinde idari davalar tanımlanırken, “İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları” olduğu belirtilmiş ve bu şekilde tam yargı davasında sübjektif ehliyetin hak ihlali olduğu belirtilmiştir.

Genel olarak yargı yerlerinde dava açabilmek için hak ihlalinin arandığını; fakat iptal davalarında, genel kuraldan farklı olarak menfaat ihlalinin arandığını daha önce belirtmiştik<sup>147</sup>. İşte tam yargı davalarında da bu genel kural geçerli olmaktadır<sup>148</sup>. Tam yargı davalarında ihlal edilen hak, adli yargı düzeni içerisindeki mahkemelerde görülen davalardaki hak ihlali gibidir; dolayısıyla adli yargıda olduğu gibi idari yargıya düzeni içerisindeki mahkemelerde, bir hakkın ihlal edildiğinin kanıtlarıyla ortaya konulması gerekmektedir<sup>149</sup>. Bu durum, tam yargı davaları bakımından dava ehliyetinin sübjektif unsurunu oluşturur<sup>150</sup>. Davacı, tazminini talep

<sup>147</sup> Bu hususa çalışmamızın üçüncü bölümünde, “İptal Davalarında Sübjektif Ehliyetin Görünümü: Menfaat İhlali Kavramı” ile “Menfaat Koşulunun İşlevi ve Aranmasının Gerekliliği” başlığı altında değinilmiştir.

<sup>148</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 284.

<sup>149</sup> Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 374.

<sup>150</sup> Yüksel Esin, **Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları (Birinci Kitap, Usul)**, 2. bs., Ankara, Güven Matbaası, 1976, s. 281; Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 903.

ettiği zararın, sahibi olduğu bir haktan doğduğunu ispatlamadıkça davaya ehil sayılmaz<sup>151</sup>.

İptal davalarının objektif amacına karşılık, tam yargı davaları sübjektif hukuki durumda meydana gelen ihlali gidermek gibi özel ve kişisel bir amaç taşımaktadır<sup>152</sup>. Bir hakkın ihlal edilmiş olması, tam yargı davasının şartı ve mevcudiyet sebebidir; zira tam yargı davasının amacı, ihlal edilen hakların tazmini ve telafisidir<sup>153</sup>. Söz konusu hak ihlali, idarenin sorumluluğunu gerektiren bir hakkın ihlalidir<sup>154</sup>.

İhlal edilmiş hak, maddi zarardan kaynaklanabileceği gibi manevi nitelikte bir zarardan da kaynaklanabilir. Malvarlığında meydana gelen azalma, yoksun kalınan kâr, kişinin çalışma gücünün azalması, organlarından birini kaybetmesi, ölmesi gibi haller bir hak ihlali niteliğindedir<sup>155</sup>.

Tam yargı davasına ilişkin Danıştay'ın bir kararında<sup>156</sup>, bu davaların ilgililerin kişisel hukuki durumlarında meydana gelen hak ihlallerinin giderilmesini amaçlayan tazminat davaları olduğu belirtilmiştir. Tam yargı davalarının, kamu hizmeti ve bu hizmetin gereklerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlayan etkin bir denetim ve yaptırım aracı olduğu ifade edilmiştir.

Uyuşmazlık Mahkemesi'nin bir kararında<sup>157</sup> ise, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğunu hüküm altına alan Anayasa'nın 125'inci maddesine atıfta bulunulmuştur. Bu kapsamda, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemleriyle meydana gelen hak ihlallerini tam olarak

---

<sup>151</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 494.

<sup>152</sup> **A.e.**, s. 73; Recep Başpınar, "Tam Yargı Davaları", **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 486.

<sup>153</sup> Onar, **a.g.e.**, s. 1798 İkincioğulları, **a.g.m.**, s. 155.

<sup>154</sup> R. Cengiz Derdiman, **İdarî Yargının Genel Esasları**, 3. bs., Ankara, Alfa Aktüel Yayınları, 2014, s. 114.

<sup>155</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s. 548.

<sup>156</sup> Danıştay 15. Dairesi'nin 22.04.2016 tarihli ve 2013/4226 E., 2016/2798 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 15 Şubat 2017.

<sup>157</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 07.02.2005 tarihli ve 2004/96 E., 2005/1 K. sayılı kararı. İşbu karar, 09.01.2006 tarihli ve 26048 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gidermek, hakları ihlal edilen kişilerin uğradığı gerçek zararları tazmin etmekle yükümlü olduğu vurgulanmıştır.

## B. Hak İhlalinin Menfaat İhlalinden Ayırt Edilmesi

İptal davalarının amacı işlemin hukuka aykırılığının tespit edilerek iptaliyken, tam yargı davalarının amacı idarenin faaliyetleri sonucu meydana gelen zararın tazminidir; bu amaç farklılığı sebebiyle iptal davalarında sübjektif ehliyet olarak menfaat ihlali yeterli görülmüş, tam yargı davalarında ise hakkın ihlali şartı aranmıştır<sup>158</sup>.

Hukuk Sözlüğü'nde hak, "Hukuken korunan menfaat." olarak tanımlanmaktadır<sup>159</sup>. Doktrinde ise hakkın, hukuken korunmasını istemek yetkisine sahip olunan çıkarlar olduğu tanımına yer verilmiştir<sup>160</sup>. Bu tanımlardan, menfaat ihlalinin, hak ihlalinden daha geniş bir anlamı ifade ettiği sonucuna varabiliriz<sup>161</sup>.

Doktrinde hak ile menfaat arasındaki farkın, hukuken korunmanın biçiminde ortaya çıktığı ifade edilmektedir; buna göre hak, hukuk tarafından doğrudan korunmakta, menfaat ise kamu yararına uygunluğun sağlanması amacıyla dolaylı olarak korunmaktadır<sup>162</sup>. Ayrıca hakkın dava ile korunduğu, fakat her menfaatin hukuken himaye edilmediği ifade edilmektedir<sup>163</sup>.

Konuya ilişkin bir yargı kararında<sup>164</sup>, tam yargı davalarının aksine iptal davaları açısından; hak ihlalinin aranmadığı ve menfaat ihlalinin yeterli olduğuna

<sup>158</sup> Mustafa Koçak, " 'Hukuk Devleti' Kavramı Açısından İdari İptal Davalarında 'Menfaat İhlali' ve 'Hak İhlali Koşulu' ", **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. 10, S. 1-3, 1996, s. 121; "İdari Dava ve Uyuşmazlıklar, s. 6-15. Konunun hukuk felsefesi ve sosyoloji açısından irdelenişi için bkz. Yonca F. Yücel, "Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 91, 2010, s. 335-357.

<sup>159</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s. 250.

<sup>160</sup> Selahattin Sulhi Tekinay, **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s. 129; Gökalp, **a.g.m.**, s. 452.

<sup>161</sup> Mehmet Altundiş, "İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 69, 2007, s. 353-354.

<sup>162</sup> Tan, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>163</sup> Sarıca, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>164</sup> Danıştay 10. Dairesi'nin 13.05.2010 tarihli ve 2007/5275 E., 2010/4373 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 125, s. 352.

değinilmiştir. Dolayısıyla idari işlemlerden menfaati olumsuz yönden etkilenen kişilerin dava açabileceği belirtilmiştir. Doktrinde bu özelliğin iptal davası ile tam yargı davasını ayıran en önemli özellik olduğu ifade edilmiştir<sup>165</sup>.

Başka bir kararda ise<sup>166</sup>, menfaat ihlalinin hak ihlali kavramından daha geniş kapsamlı olduğu vurgulanmıştır. Bu kapsamda menfaat ihlalinin, ilgilinin maddi veya manevi zararı bulunmasa da dava açmasına imkan verdiği belirtilerek hak ile menfaat ihlali arasındaki farklılığa dikkat çekilmiştir.

### **C. Hak İhlali Kavramının Türk İdari Yargılama Usulündeki Tarihi Gelişimi**

669 Sayılı Şurayı Devlet Kanunu’nun 19’uncu maddesinin ilk fıkrasının (a) bendi, “Rüyeti mahakimi adliyenin vazifesi haricinde bulunan mesail hakkında idari muamelât ve mukarrerattan dolayı hukuku muhtel olanlar tarafından<sup>167</sup> ikame olunan dâvalar” şeklindedir. Günümüzün tam yargı davası, bu bentte özel terim verilmeden tanımlanmıştır<sup>168</sup>. Sübjektif ehliyet olarak dava açacak kişinin hukukunun muhtel olması aranmıştır.

3546 Sayılı Devlet Şurası Kanunu’nun 23’üncü maddesinin ilk fıkrasının (A) bendinde “Rüyeti adlî mahkemelerin vazifesi dışında bulunan meseleler hakkındaki idarî fiil ve kararlardan dolayı hukuku muhtel olanlar tarafından açılacak davalar” hükmüne yer verilerek sübjektif ehliyet belirlenmiştir.

521 Sayılı Danıştay Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ilk fıkrasının (b) bendinde ise “İdari eylem ve işlemlerden dolayı hakları muhtel olanlar tarafından açılacak tam yargı dâvaları” ifadelerine yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle ilk defa tam yargı davası terim olarak kanunlardaki yerini almış; sübjektif ehliyet şartı olarak hakların muhtel olması aranmıştır.

<sup>165</sup> Giritli/Bilgen, **a.g.e.**, s. 66.

<sup>166</sup> Danıştay 15. Dairesi’nin 04.12.2015 tarihli ve 2015/1493 E., 2015/8453 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 8 Aralık 2016.

<sup>167</sup> Çalışmamızın bu bölümündeki vurgulamalar tarafımızca yapılmıştır.

<sup>168</sup> Onur Karahanoğulları, **Türkiye’de İdari Yargı Tarihi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 312.

İYUK'un kabul edildiği 1982 yılında, 2'nci maddesinin ilk fıkrasının (b) bendinde, "İdari eylem ve işlemlerden dolayı hakları muhtel olanlar tarafından açılacak tam yargı davaları" ifadelerine yer verilmek suretiyle 521 Sayılı Kanun'daki hüküm aynen muhafaza edilmiştir.

İYUK'un tam yargı davalarında aranan sübjektif ehliyeteye yer verildiği 2'nci maddesinin ilk fıkrasının (b) bendi, 4001 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile, "İdarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları" olarak değiştirilmiş ve günümüzdeki halini almıştır. Görüldüğü üzere bu değişiklik, "kişisel" ve "doğrudan" ifadeleri madde hükmüne eklenmiştir. Doktrinde bu değişikliğin isabetli olmadığı belirtilmiş; hak ihlali halinde doğrudan ve dolayısıyla ihlal arasında bir fark gözetmenin içinden çıkılması güç sorunlar yaratacağı ifade edilmiştir<sup>169</sup>.

#### **D. Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Hak İhlali Kavramının Ele Alınışı**

Çalışmamızın ilk bölümünde ayrıntılarıyla belirttiğimiz üzere vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kural olarak iptal davası; istisnai hallerde ise tam yargı davası niteliğinde olduğu görüşündeyiz. İstisnai olması nedeniyle; çalışmamızın bu bölümünde, uygulamada daha sık görülen vergi uyuşmazlıklarından doğabilecek tam yargı davalarını ele alacağız.

#### **1. Mahkeme Kararının Uygulanmaması Nedeniyle Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet**

Anayasa'nın 138'inci maddesinin son fıkrasında, idarenin mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bu kararların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği hükmüne yer verilmiştir. İYUK'un 28'inci maddesinin ilk fıkrasında ise idarenin, idari yargı teşkilatı içerisindeki mahkemelerin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre gecikmeden işlem

---

<sup>169</sup> Zabunoğlu, a.g.e., s. 363.

tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu ifade edilmiştir. Fıkranın devamında, bu sürenin hiçbir suretle kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçemeyeceği kuralına yer verilmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında ise, kararları uygulamayan idare aleyhine maddi veya manevi tazminat davası açılabilceğı belirtilmiştir.

İYUK'un 28'inci maddesinin ilk fıkrasının emredici hükümleri uyarınca, yalnızca esasa ilişkin kararlar değil; yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar da idare tarafından gecikmeksizin uygulanmalıdır. İYUK'un "yürütmenin durdurulması" başlığını taşıyan 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının ilk cümlesinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasıyla, tarh edilen vergi, resim, harç gibi mali yükümlüklerin dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerinin duracağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, kural olarak tarhiyat işlemine karşı dava açıldığında yürütmenin durdurulması talebine gerek kalmaksızın tahsil işlemleri duracaktır. İşte vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların bu özelliğı nedeniyle vergi mahkemelerinin verdiği kararların uygulanmaması sorununa daha sık rastlanılmaktadır<sup>170</sup>.

Konuya ilişkin önem arz eden yasal düzenlemelere yer verdikten sonra belirtmek isteriz ki, mahkemenin kararlarının yerine getirilmemesi, geç yerine getirilmesi, eksik veya yanlış yerine getirilmesi, biçimsel olarak yerine getirilmesi idarenin ağır hizmet kusurunu oluşturmaktadır; ağır hizmet kusuru, idarenin hukuki sorumluluğına neden olmaktadır<sup>171</sup>. İdarenin, maddi veya manevi nitelikte hakları ihlal edilen kişinin zararlarını tazmin etmesi gerekmektedir<sup>172</sup>. Nitekim Danıştay kararlarında da, idarenin kararın infazını geciktirmesi halinde mükellefin zararını karşılaması gerektiğı ifade edilmektedir<sup>173</sup>. Mahkeme kararlarının uygulanmaması nedeniyle açılacak davalarda sübjektif ehliyet sahibi, hakkı ihlal edilen kişidir.

---

<sup>170</sup> Evren Altay, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004, s. 86.

<sup>171</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1123.

<sup>172</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s. 684.

<sup>173</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 28.05.1998 tarihli ve 1997/3067 E., 1998/2270 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016; aynı yönde kararlar

## 2. Haciz Sürecinde İdarenin Eylemlerinin Zarara Yol Açtığı Durumlarda Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet

AATUHK’da kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için cebren tahsiline yönelik düzenlemelerden biri de, anılan Kanun’un 62’nci maddesinde yer verilen haciz müessesidir. Bu çerçevede; haciz sırasında, haczin uygulanmasının doğal sonucu haricinde borçlunun malları üzerinde bir zarar meydana gelmişse; bu zarar da tam yargı davasıyla telafi edilir<sup>174</sup>.

Bu kapsamda değinmemiz gereken bir düzenleme ise, AATUHK’nun 84’üncü maddesinde yer almaktadır. Bu maddenin ilk fıkrasına göre, haczedilen menkul mallar, haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içerisinde satışa çıkarılır. Her ne kadar bu düzenlemenin ihlaline Kanun’da sonuç bağlanmasa da<sup>175</sup> borçlunun menkul malın satışa çıkarılmamasından kaynaklı talepleri söz konusu olabilir<sup>176</sup>. Üç aylık süre geçtikten sonra gerçekleştirilen satışlarda, hacze konu olan malın artırım sonucu ulaştığı satış bedelinin borçtan ve takip giderinden fazla olması durumunda, amme borçlusu kendisine iadesi gereken paranın geciktirildiği gerekçesiyle hak iddia edebilir<sup>177</sup>. Bu durumda idareye izafe edilebilecek bir kusur sonucu hak ihlali meydana gelmişse, tam yargı davası açılarak zararın tazmininin talep edilebileceği kanaatindeyiz.

Anılan maddenin ikinci fıkrasına göre ise, bozulma, çürüme gibi sebeplerle muhafazası mümkün olmayan veya bekletildiği takdirde değer düşüklüğüne uğrayabilecek malların paraya çevrilmesine ilişkin işlemlere derhal başlanabilir. Bu

---

için bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin 11.10.1999 tarihli ve 1997/5072 E., 1999/3272 K. sayılı kararı, , **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016; Danıştay 9. Dairesi’nin 06.06.2007 tarihli ve 2006/2209 E., 2007/2217 K. sayılı kararı, , **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016.

<sup>174</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 227.

<sup>175</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 695.

<sup>176</sup> İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 146. Yazara göre satışa çıkma süresine ilişkin normun ihlaline mutlaka bir hukuki sonuç bağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda, öncelikle üç aylık sürenin aşıldığı tarihten malın satışa çıkarıldığı tarihe kadar gecikme zammı işletilmemelidir.

<sup>177</sup> **A.e.**

kapsamda haczedilen malların gerektiği gibi uygun şartlarda muhafaza edilmemesi halinde bir zarar meydana gelmişse; bu zararın giderilmesi amacıyla açılacak dava, tam yargı davası niteliğindedir<sup>178</sup>. Benzer şekilde malın derhal paraya çevrilmemesi sonucu malın değeri önemli ölçüde düşmüş ve bu suretle hak ihlaline neden olunmuşsa, idarenin meydana getirdiği zararının tazmininin tam yargı yoluyla giderilmesi talep edilebilir.

### 3. Mükelleften Tahsil Edilen Verginin Faiziyle İadesi Talebiyle Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet

Bireyin idare karşısında etkin bir hukuki güvenceye sahip olması, idarenin sebep olduğu hak ihlalini gidererek bozulan sosyo-ekonomik dengenin tekrar kurmasıyla mümkündür<sup>179</sup>. Mükellefin zararının ise yalnızca tahsil edilen meblağın iade edilmesiyle, ekonomik hayatın gereklerine uygun şekilde tam olarak tazmin ve telafi edildiğini söylemek güçtür<sup>180</sup>. Davalı idare, davayı kaybettiği takdirde, haksız yere uhdesinde kalan meblağı faizsiz olarak geri ödeyebilmektedir; bunun sonucunda mükellef, enflasyonist ortamda zarar uğramaktadır<sup>181</sup>. Faiz, zararın bir ögesidir ve mükellefin zararının tüm ögelerini kapsayacak şekilde giderilmesi gerekmektedir<sup>182</sup>.

<sup>178</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 226.

<sup>179</sup> Mehmet Ünlüçay, “İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu”, **Danıştay Dergisi**, S. 94, 1998, s. 3.

<sup>180</sup> Sait Güran, “Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması”, **İdare Hukuku Alanında Sorumluluk (Sorumluluk Hukuku Alanında Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, Ankara 12-13 Mayıs 1979)**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980, s. 167.

<sup>181</sup> Hakan Üzeltürk, “Vergi Mükelleflerinin Zararlarının Tazmini”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, S. 2, Şubat 2005, s. 385; “İdareyi, eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutan Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrası, yargı yeri kararı uyarınca iadesi gereken bir miktar paranın, idarenin tasarrufunda kalan sürede ilgilisi tarafından tasarruf edilememesinden doğan zararın giderilmesini de kapsamaktadır. İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresiyle davacı arasındaki ilişki, iadenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüşmüştür. Dolayısıyla bu ilişkinin borçlusu tarafından alacaklısına, paranın tasarrufundan yoksun kalınan süre için; 1'inci maddesinde Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde hangi oranda faiz ödeneceğini düzenleyen, 3095 s. Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre faiz ödenmesi gerektiğinden, ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.” Danıştay VDDK'nın 22.04.2011 tarihli ve 2008/828 E., 2011/167 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016.

<sup>182</sup> Tuncay Armağan, **İdarenin Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997, s. 310. Yaltı, mülkiyet hakkına bu şekilde müdahale edildiği durumlarda yargıç tarafından zararın telafi edilmesi gerektiğini, “...Çünkü vergi yargıçlarının vergi davalarında hak ihlali ekseninde bir okuma zeminine geçişinin ve İHAS çerçevesinde yargısal çözüm üretebilmesinin

Hem mükellefi haklı bulmak hem de tahsil edilen meblağı uzun süre sonra faizsiz iade etmek, günümüz ekonomik şartlarında mükellefin haksız çıkmasıyla eşdeğerdir<sup>183</sup>. İşte böyle durumlarda faiz talebiyle davalar açılmaktadır. Bu davaların, tam yargı davası niteliğinde olduğu ifade edilmektedir<sup>184</sup>. Zira burada da idarenin hatalı bir şekilde yaptığı tarhiyat işlemi sonucu gerçekleşen hizmet kusuru ve verginin tahsilatıyla gerçekleşen zarar söz konusudur<sup>185</sup>. İşte bu davalarda da subjektif ehliyet, hak ihlalidir.

Danıştay 4. Dairesi'nin güncel olarak nitelendirilebilecek bir kanun yararına temyiz kararında<sup>186</sup>, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına<sup>187</sup> atıf yapılarak “enflasyona maruz kalan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranında yitirmesine de neden olacağından, (...) mülkiyet hakkı ihlal edilen bu kişiye haksız kullanım karşılığında faiz ödenmesi gerekmektedir.” ifadelerine yer verilmiştir. Danıştay kararında, faiz ödenmesi için açık bir yasa hükmünün aranmasının gerekmediği; aksi bir kabulün tam yargı davasının varlığıyla bağdaşmayacağı vurgulanmıştır. Mülkiyet hakkı bu şekilde ihlal edilen subjektif ehliyet sahibi mükellefe, haksız tahakkuk ettirilen verginin faiziyle iade edilmesine hükmedilmiştir.

---

hukuksal temeli ve gereği Türk hukuk düzeninde mevcuttur.” ifadelerine yer vererek belirtmektedir. Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 192.

<sup>183</sup> Üzeltürk, **a.g.m.**, s. 389.

<sup>184</sup> Selami Demirkol, “Haksız Olarak Ödendiği Tespitle İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(Sının)/Cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi – Anayasa Yargısının Vergi Yargı(Sına)/Cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü – İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, s. 63-68.

<sup>185</sup> Erdem Ateşagaoglu, “Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 65, S. 1, 2007, s. 367.

<sup>186</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 25.04.2016 tarihli ve 2012/5692 E., 2016/1792 K. sayılı kanun yararına temyiz kararı. İşbu karar, 16.03.2017 tarihli ve 30009 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>187</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 10.2.2011 tarihli ve 2008/58 E., 2011/37 K. sayılı kararı. İşbu karar 14.5.2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Ayrıca söz konusu Danıştay kararında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararına<sup>188</sup> değinilmiştir. AİHM'in bu kararına konu olayda, şirketten haksız tahsil edilen vergi, beş yıl beş ay sonra şirkete faizsiz olarak iade edilmiştir. Başvurucu, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. AİHM, beş yıl beş ay gibi uzunca bir süre sonra gecikme faizsiz yapılan iadenin, genel yarar ile kişisel yarar arasındaki dengeyi bozduğunu belirtmiştir. Uygulamanın, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye Ek Protokol olan 1 No'lu Protokol'ün "mülkiyetin korunması" başlığını taşıyan 1'inci maddesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır. İdare tarafından neden olunan zararların tazmini gerektiğine hükmetmiştir. Görüldüğü üzere AİHM'e göre, uzunca bir süre sonra yapılan faizsiz iade, mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşımaktadır.

Benzer şekilde, hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen haciz sonucu, mükellef uzun süre mamelekinin bir kısmından yoksun kalabilir. Yoksun kalma sonucu meydana gelen zararların idarece tazmini, tam yargı davasıyla sağlanır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında<sup>189</sup>,

"... davacının banka hesabında bulunan paranın davalı idare tarafından haczedilerek tahsil edilmesi sonucunda, sekiz yıl boyunca parasını kullanmaktan mahrum kaldığı dolayısıyla, davacının bir zararının olduğu görülmektedir. ... davalı idare tarafından yapılan haciz işleminin hukuka aykırı olduğu hukuken ortaya çıkmıştır. Söz konusu zarar ile davalı idarenin eylemi arasında illiyet bağının olduğu, başka bir deyişle hukuka aykırı olduğu mahkeme kararı ile sabit olan haciz işlemi nedeniyle davacının parası üzerinde sekiz sene tasarruf edemediği açıkça anlaşılmaktadır."

ifadelerine yer verilmiştir. Bu suretle, maddi ve manevi tazminat konusundaki istemin şartları ve miktarı değerlendirilerek yeniden karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

<sup>188</sup> Eko-Elda Avee v. Yunanistan, Başvuru No. 10162/02, 09.03.2006.

<sup>189</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 05.03.2015 tarihli ve 2012/2447 E., 2015/684 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016.

#### 4. Özel Esaslara Alınan Mükellefler Tarafından Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet

İhlal edilen hak, maddi olabileceği gibi manevi nitelikte de olabilir. İdarenin sorumluluğu ilkesinin bir sonucu olarak manevi nitelikteki hak ihlallerinin de giderilmesi gerekmektedir<sup>190</sup>. Bu kapsamda, haksız yere özel esaslara alınan mükellefler, ihlal edilen manevi haklarının tazmini talebiyle dava açabilirler.

Danıştay 3. Dairesi'nin 2014 yılında verdiği bir kararına<sup>191</sup> konu olayda; Katma Değer Vergisi İç Genelgesi kapsamında özel esaslara alınan mükellefin, bu işlemin iptaline ilişkin açtığı dava kabul edilmiştir. Fakat, idare yargı kararını yaklaşık on beş ay sonra uygulamıştır. Bu nedenle mükellef, maddi ve manevi tazminat istemli dava açmıştır. Dava dilekçesinde mükellef, kararın uygulanmaması nedeniyle cirosunun önceki yıllara oranla düştüğünü belirtmiştir. Özel esaslara alınmadan önceki ve sonraki cirolarına ilişkin belgeleri mahkemeye sunmuştur. İlk derece mahkemesi; cirodaki değişimlerin başka nedenlerden de kaynaklanabileceği, dolayısıyla söz konusu değişimlerin özel esaslara alınma nedeniyle olduğunun ispatlanmadığı gerekçeleriyle davanın reddine hükmetmiştir. Danıştay ise mahkeme kararını geç uygulayan idarenin ağır hizmet kusurunun söz konusu olduğunu ve bu nedenle mükellefin bir dava daha açmak zorunda kaldığını ifade etmiştir. Bu sebeplerle manevi tazminata ilişkin temyiz isteminin kabulüne hükmetmiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nin bu konudaki başka bir kararında<sup>192</sup> ise, yine manevi tazminata hükmedilmesi uygun görülmüştür. Bu davada, davacı şirketin kod listelerinden yürütmenin durdurulması kararına rağmen çıkarılmadığı ve bu nedenle aylık satışlarının %50 azaldığı ifade edilmiştir. 100.000 TL maddi ve 100.000 TL manevi tazminat talebiyle dava açılmıştır. Yargılama neticesinde şirketin maddi

<sup>190</sup> K. Eren Gönen, “İdari Yargıda Manevi Tazminat Meselesi”, **Danıştay Dergisi**, S. 108, 2004, s. 36.

<sup>191</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 29.01.2014 tarihli ve 2013/5121 E., 2014/283 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 138, s. 534-536.

<sup>192</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 26.05.2010 tarihli ve 2007/4267 E., 2010/1716 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 10 Aralık 2016.

tazminat talebi reddedilmiştir. Kod listesine alınmasının akabinde şirketin ticari itibarının zedelenmesi ve yöneticilerinin elem ve üzüntü duyması nedeniyle manevi tazminat talebi haklı görülmüş ve manevi tazminat miktarı 5.000 TL olarak takdir edilmiştir.

## **5. Vergi Mahremiyeti İhlal Edilen Mükellefler Tarafından Açılacak Davalarda Sübjektif Ehliyet**

Vergi mahremiyeti, vergi idaresi veya vergilendirmeye yönelik işlemlerle ilgilenme yetkisi bulunanların öğrendikleri bilgilerin, başka kişilerin eline geçmemesi ve sızdırılmaması açısından mükellefler bakımından yaşamsal önem taşımaktadır<sup>193</sup>. Vergilendirme faaliyetleri sırasında öğrenilen bilgilerin amacı dışında kullanılması ise mükellef açısından maddi ve manevi zarar doğurabilmektedir<sup>194</sup>. VUK'un "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesinin ilk fıkrasında,

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. (...) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler."

hükmüne yer verilmiştir. Maddenin devamında ise bu kişilerin görevlerinden ayrılmaları halinde dahi, söz konusu yasağın devam edeceği belirtilmiştir.

<sup>193</sup> Ahmet Erol, Nuray Özışık, "Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 125, Mayıs 2014, s. 36.

<sup>194</sup> Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 2, 2013, s. 15.

Bu yasağa aykırılığın yaptırımını, VUK'un 362'inci maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal edenler, TCK'nın 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. TCK'nın 239'uncu maddesinde ise, ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçuna yer verilmiştir. Bu maddede; sıfatı, görevi, mesleği veya sanatı gereği vakıf olunan bilgi ve belgeleri yetkisiz kişilere açıklayan veya ifşa edenlerin, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahremiyeti ihlal edilen mükellefler, maddi olduğu kadar manevi zararlarının da telafisini talep edebilirler<sup>195</sup>. Bu durumda açılacak dava, tam yargı davası niteliğindedir. Danıştay 4. Dairesi'nin 2016 tarihli bir kararında,<sup>196</sup> bu durumun örneğini görmek mümkündür. Söz konusu karara konu olayda, bir televizyon hizmetleri anonim şirketi vergi incelemesi geçirmiştir. Bu süre zarfında, vergi incelemesini yürüten gelir kontrolörü, Türkiye'deki bankalara gönderilen yazı ile davacının hesap hareketlerini istemiştir. Davacı, bu şekilde gelir kontrolörünün gazetecileri susturmak amacıyla vergi inceleme yetkisinin sınırlarının aştığını iddia etmiştir. Bu nedenle uğradığını iddia ettiği manevi zararın faiziyle iadesini istemiştir. Fakat davacının bu iddiası, idarenin sorumluluğunu gerektiren bir kusurun bulunmadığı gerekçesiyle yerinde görülmemiştir. İlk derece mahkemesi tarafından söz konusu olayda, elde edilen bilgilerin gizli tutulmadığı veya üçüncü kişilerin yararına kullanıldığı yolunda idarenin sorumluluğunu gerektiren bir mahremiyet ihlalinin bulunmadığı tespiti yapılmıştır. İlk derece mahkemesinin kararı, Danıştay tarafından onanmıştır. Her ne kadar örneklediğimiz olayda, dava reddedilmiş olsa da; vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin, zararını ve bu zarar ile fiil arasındaki illiyet bağının olduğunun ispat edilmesi halinde, VUK ve İYUK uyarınca manevi zarara hükmedileceği muhakkaktır.

<sup>195</sup> Ramazan Armağan, "Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı – İptal Davası Tartışması", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 2, S. 1, 2015, s. 142.

<sup>196</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.2016 tarihli ve 2013/5916 E., 2016/684 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Aralık 2016.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARDA FARKLI BOYUTLARIYLA EHLİYET

#### I. OBJEKTİF EHLİYET BAKIMINDAN

##### A. Tasfiye Edilmiş Şirketin Geçmiş Dönem Borçlarına İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Objektif Ehliyet

Tasfiye, şirket mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilip şirket borçlarının ödenmesi, artan miktar söz konusu olursa bu miktarın tasfiye bakiyesi dağıtımı hükümlerince dağıtılması ve şirket kaydının ticaret sicilinden terkin edilmesi için yapılması gereken işlemlerin tamamını ifade eder<sup>1</sup>.

Tasfiye sürecine giren bir şirket; tüzel kişiliğini ve ehliyetini, TMK'nın 52'nci ve TTK'nın 269'uncu maddesi uyarınca tasfiye sürecinin sonuna kadar bu amaçla sınırlı olarak korur. Ticaret unvanını ise "tasfiye halinde" ibaresi eklenmiş olarak kullanmaya devam eder. Tasfiye süreci, tüzel kişiliğin ticaret unvanının sicilden terkinine son bulur.

Tasfiye halinde, davalarda tüzel kişiliği tasfiye memurları temsil eder<sup>2</sup>. Bu nedenle tebligatlar da tasfiye memuruna yapılmalıdır<sup>3</sup>. Nitekim Danıştay kararlarında

<sup>1</sup> Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Şirketler Hukuku**, 5. bs., Bursa, Dora Yayınları, 2017, s. 574.

<sup>2</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 515.

<sup>3</sup> Tasfiye halindeki şirket adına yapılan tarhiyatın tasfiye memuruna tebliğ edilmeyerek şirket ortağına tebliğ edilmesinin kamu alacağının kesinleşmemesi sonucunu doğurduğu ve bu nedenle ödeme emri ile istenemeyeceğine ilişkin olarak Bkz. Danıştay 11. Dairesi'nin 03.10.1995 tarihli ve 1995/1107 E., 1995/2249 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 91, s. 1197-1198.

"...7.10.1989 tarihinde tasfiyeye girmesi nedeniyle şirketi temsile yetkisi bulunmayan ve tasfiyeden önceki dönemde şirket kurucu ortağı olan davacı ...'ya tebliğ edildiği, adı geçen kişinin de kendi adına açtığı dava sonucu söz konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinde yer alan cezalı tarhiyatın kaldırılması isteminde bulunduğu anlaşılmıştır.

Yukarıda sözü edilen kanun hükümleri ve olayın meydana geliş biçimi göz önüne alındığında, ... İlaç Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına düzenlenen uyumsuzluk konusu vergi ve ceza ihbarnameleri davacıya tebliğ edilmiş ise de, şirket adına düzenlenen ihbarnamenin davacıya tebliğ

da, tasfiye halinde bulunan şirkette dava açma yetkisinin tasfiye memurlarında olmasından dolayı şirket ortaklarının dahi şirket adına dava açamayacağı belirtilmiştir<sup>4</sup>.

Vergi uyumsuzluklarından doğan davalarda; münfesiş şirketin, önceki dönem borçlarına ilişkin yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda, ehliyet konusunda farklı görüşleri yansıtan kararlar verilmektedir. Tasfiye edilmiş olmaları nedeniyle hukuk dünyasından silinmiş olan şirketlerin, tasfiye döneminden önceki dönemlerine ilişkin tarhiyatlara karşı açılacak davalarda taraf olup olmayacakları, bu görüş farklılıklarının odak noktasını oluşturmaktadır<sup>5</sup>.

Bu konudaki ilk görüşe göre; tasfiye edilmiş şirketin ticaret sicilinden silindiği tarihten sonra haklara sahip olması da borçlu kılınması da mümkün değildir. Bu nedenle, münfesiş şirket adına tarh gerçekleştirilmesi ve cezai işlem tesis edilmesi hukuka aykırıdır. Dava konusu işlemin “iptaline” karar verilmelidir<sup>6</sup>.

---

edilmiş olması, davacı yönünden hüküm ifade etmemektedir. Zira adına düzenlenmeyen vergi ve ceza ihbarnamelerinde yer alan vergi ve cezaların terkinde, davacının menfaatinden söz edilemez.

Bu itibarla, adına düzenlenmeyen ve yasal olarak kendisine tebliğ edilmemesi gereken ihbarnamelere karşı davacının dava açma hakkı bulunmamaktadır...” Danıştay 11. Dairesi’nin 20.11.1995 tarihli ve 1995/1156 E., 1995/3190 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 91, s. 1212-1217.

<sup>4</sup> Danıştay 7. Daire’nin 06.03.2002 tarihli ve 2000/6511 E., 2002/949 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 19 Kasım 2017.

<sup>5</sup> Oytun Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 19, Ekim 2014, s. 369. Yazar, uygulamada, Danıştay 7. Dairesi ile 4. Dairesi’nin farklı yönde içtihat geliştirdiğini belirtmiştir. Biz, bu tespiti Danıştay 9. Dairesi’nin, 4. Dairesi ile aynı yönde kararlar verdiğini ekleyebiliriz.

<sup>6</sup> “...Bu durumda, münfesiş şirket adına re’sen tarh edilen katma değer vergisiyle kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin ihbarnamelerin iptaline karar verilmesi gerekirken açılan davayı ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.” Danıştay 9. Dairesi’nin 26.05.2016 tarihli ve 2016/746 E., 2016/5256 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 19 Kasım 2017.

“...Davada, tasfiye dönemi tamamlandıktan sonra tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenip tasfiye memuruna tebliğ edilen ödeme emirlerinin hem tasfiye memurunun, hem de dava dilekçesinde imzası bulunan varisin kişisel menfaatini etkilemesi kaçınılmaz olduğundan, yazılı gerekçeyle davanın ehliyet yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır.

Kaldı ki, Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen Şirketin tüzel kişiliği de ticaret sicilinden silindiği 24.10.2000 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak,

Diğer görüşe göre ise; tasfiye dönemi dahil önceki dönemler için şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen her türlü belge hukuken geçersizdir. Söz konusu belgeler hiçbir hukuki sonuç doğurmaz. Bu nedenle; şirketin kanuni temsilcisi veya tasfiye memuru tarafından açılan davaların iptaline değil, “ehliyet yönünden reddine” hükmedilmesi gerekmektedir<sup>7</sup>.

---

münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı da açıktır.

Bu durumda, işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” Danıştay 4. Dairesi’nin 07.04.2005 tarihli ve 2004/639 E., 2005/578 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 110, s. 166.

“...İstemin Özeti: ... adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliğinin de ticaret sicilinden silindiği 8.7.2004 tarihinde sona ermiş bulunduğu, bu tarihten sonra haklara sahip olması ve borçlu kılınması mümkün olmayan münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceğinden şirket adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı, ... gerekçesiyle kabul eden Antalya Vergi Mahkemesinin ... kararının; düzenlenen raporlar doğrultusunda yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...”

Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 28.01.2009 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” Danıştay 9. Dairesi’nin 28.01.2009 tarihli ve 2007/4845 E., 2009/228 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 121, s. 324-325.

“...Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına ihbarname düzenlenen şirket tüzel kişiliği de ticaret sicilinden silindiği 07.02.2007 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri ile ihbarname düzenlenmesi mümkün olmadığından dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu ihbarnamelerin iptaline karar verilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” Danıştay 9. Dairesi’nin 03.11.2010 tarihli ve 2008/6803 E., 2010/5846 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Kasım 2017.

<sup>7</sup> “...Bu hukuki durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından şirketi temsilen tasfiye memuru tarafından açılan davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddi gerekirken, davaya konu ödeme emrinin iptali yolundaki mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 7. Dairesi’nin 06.06.2002 tarihli ve 2000/6636 E., 2002/2278 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Kasım 2017.

“...Bu hukuki durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından, şirketi temsilen şirket ortağı tarafından açılan davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen temyize konu mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 7. Dairesi’nin 02.10.2002 tarihli ve 2000/4275 E., 2002/3072 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Kasım 2017.

“...Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına tarh ve ceza kesme işlemi tesis edilen şirketin tüzel kişiliği de, yukarıda belirtildiği üzere, ticaret sicilinden silindiği 1.11.1996 tarihinde sona ermiş

Bu kapsamda belirtmek gerekir ki, Danıştay VDDK'nın yakın tarihli olarak nitelendirilebilecek kararlarında<sup>8</sup>, tüzel kişiliği sona eren şirketin taraf ehliyetinin

bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen Şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukukî olarak değil, bu hukukî durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından, şirketi temsilen tasfiye memuru tarafından açılan davanın ehliyetlilik nedeniyle reddi gerekirken, davaya konu ceza kesme işleminin kısmen iptali, kısmen de davanın reddi yolundaki mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 7. Dairesi'nin 11.04.2002 tarihli ve 2000/9134 E., 2002/1508 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Kasım 2017.

“...Yargılama Hukuku kurallarına göre; dava ehliyetinin varlığı, öncelikle dava açanın taraf olma; yani, hak ehliyetinin bulunmasına bağlıdır. Şirketler için söz konusu ehliyet, tüzel kişiliğin kazanıldığı tarihten kaybedildiği tarihe kadar mevcut olan bir niteliktir. Başka anlatımla; bir şirketin hak sahibi olması veya borçlu kılınabilmesi, ancak tüzel kişilik kazandığı tarihle bu kişiliğinin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklı bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre de, şirketlerin tüzel kişiliği, fesihleri sonucu ticaret sicilinden silinmesiyle sona erer...” Danıştay 7. Dairesi'nin 14.06.2005 tarihli ve 2005/1018 E., 2005/1227 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 111, s. 223-224.

“...Bu hukukî durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliğini sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulacağından, münfesihi tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmek olanaklı değildir. Dolayısıyla, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk âlemindeki varlığı sona eren ( münfesihi ) şirketin, temyiz dahil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti de bulunmamaktadır...” Danıştay 7. Dairesi'nin 20.01.2003 tarihli ve 2000/7111 E., 2003/23 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 20 Kasım 2017.

“...Davacı şirketin tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmekle sona ermiş bulunmaktadır. Tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin herhangi bir hukuksal sonuç doğurmayacağı açık olmakla birlikte, tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten sonra şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili olanaklı olmadığından, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçelerle verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi'nin 06.03.2017 tarihli ve 2013/370 E., 2017/1465 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 146, s. 376-377.

<sup>8</sup> Danıştay VDDK'nın 26.4.2017 tarihli ve 2017/163 E., 2017/257 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 15 Nisan 2018.

“...İstemin Özeti: İstanbul 1. Vergi Mahkemesi ... tasfiyesi sonuçlanmakla tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulacağından, gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsedilemeyeceği, hukuk âlemindeki varlığı sona eren şirketin davada taraf olma ehliyeti de bulunmadığı, diğer taraftan; dava konusu vergi borcunun, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin son fıkrasıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesine, 5904 sayılı Kanunla eklenen ve 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren (9) işaretli bentteki düzenlemeye göre takip edilebileceği gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir. Davacıların temyiz istemlerini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi...bu nedenle, tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuş; vergi idaresinin karar düzeltme istemini reddetmiştir. Bozma kararına uymayan İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, .. ilk kararında ısrar etmiştir. Davacılar tarafından; tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddedilmesinde isabet görülmediği ileri sürülerek ısrar kararının bozulması istenmiştir...”

Karar: Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin, ... sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek

sona ereceği belirtilmektedir. Bu gerekçeyle, dava konusu işlemin iptaline değil; ehliyet yönünden reddine hükmolunması hukuka uygun bulunmaktadır.

Peki ehliyetten yönünden ret ile iptal kararının davacı açısından doğurduğu farklı sonuçlar nelerdir? Her ne kadar ehliyet yönünden ret kararlarının gerekçesinde, tasfiye edilerek tüzel kişiliği son bulmuş şirket adına işlem tesis edilemeyeceğine yer verilse de<sup>9</sup>; davalı idare, bu durumu kendi lehine yorumlayarak kanuni temsilci veya tasfiye memuru hakkında takibat başlatabilmektedir<sup>10</sup>. Zira kararın sadece sonucu okunduğunda tarhiyat onanmış sanılmaktadır; ancak kararların gerekçesi okunduğunda davanın ehliyet yönünden reddedildiği görülmektedir<sup>11</sup>.

---

durumda görülmemiştir. Bu nedenlerle, temyiz istemlerinin reddine, 20.01.2016 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.” Danıştay VDDK’nın 20.01.2016 tarihli ve 2015/1038 E., 2016/9 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 20 Kasım 2017.

“...İstemin Özeti:... İstanbul 4. Vergi Mahkemesi...tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklarından yaralanma ve bu hakları kullanabilme ehliyeti son bulacağından yargı mercileri nezdinde temsil edilmesi ve yargılamaya taraf olmasının da mümkün olmadığı gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir...Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi,... 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. Bozma kararına uymayan İstanbul 4.Vergi Mahkemesi, ... sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir...

Karar: Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin .. sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.” Danıştay VDDK’nın 26.03.2014 tarihli ve 2013/377 E., 2014/200 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 137, s. 483-487.

“...Olayda ihbarnamenin yükümlü şirket adına düzenlendiği, bu ihbarnameye karşı şirket adına, tasfiye döneminden önce şirketin yönetim kurulu üyesi daha sonra da tasfiye memuru olan şahıs tarafından dava açıldığı anlaşılmaktadır. Bu tarihte hukuken şirketin varlığından söz edilemeyeceği gibi ihbarnamenin tasfiye memuru hakkında hüküm ifade etmesi, salınan vergi ve cezadan sorumlu tutulması mümkün olmadığından davanın ehliyet yönünden reddi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir...” Danıştay VDDGK’nın 12.03.1999 tarihli ve 1998/159 E., 1999/154 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 101, s. 207.

<sup>9</sup> “...Tasfiyesi sonuçlanmış olmakla tüzel kişiliği sona ermiş ve hukuk aleminden silinmiş olan davacı şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukuken olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak münfesiş şirket adına hukuki işlem tesis edilemez ve tesis edilen işlemler de hukuki sonuç doğurmaz...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 olması hukuken olanaklı değildir.” İstanbul 4. Vergi Mahkemesi’nin 25.06.2012 tarihli ve 2012/265 E., 2012/1788 K. sayılı kararı. (Yayımlanmamıştır.)

<sup>10</sup> Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, 1. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 376.

<sup>11</sup> Yusuf İleri, “Ticaret Sicilinde Silinse de Vergiden Kurtuluş Yok!”, **Vergi Dünyası**, S. 342, Şubat 2010, s. 165.

Doktrinde, Danıştay'ın tüzel kişilik son bulmuş olsa dahi tüzel kişilik adına tesis edilen işlemin ehliyet yönünden reddedilmesine ilişkin kararları, bu kararların iptal davalarının objektiflik özelliğiyle bağdaşmadığı, konu unsuru açısından sakat olan işlemin idari yargı mercilerince denetiminin tabi tutmanın başka bir yolu olmadığı, aksi halde yargı kısıntısı yaratılmış olacağı gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>12</sup>.

Kanaatimizce, Danıştay'ın ehliyet bakımından verdiği ret kararları yerindedir. Zira ilk inceleme konularından olan ehliyet, İYUK'un 14'üncü maddesi uyarınca dosyanın esasına girilmeden önce inceleneceği hususlar arasındadır. Ticaret sicilinden silinme sonucu tüzel kişiliği sona eren bir şirketin, taraf ehliyetinin dahi olmadığı açıktır. Ayrıca ehliyet yönünden davanın reddine ilişkin Danıştay kararların hüküm fıkralarında, tüzel kişiliği sona eren şirket hakkında tesis edilen işlemlerin hiçbir hukuki sonuç doğurmayacağı ifade edilmektedir. Nasıl vergi idaresine karşı değersiz alacak örneğinde olduğu gibi, özel hukuk davasının yetkisizlik yahut görevsizlik yönünden reddi nedeniyle mükellef kendi lehine sonuç alamazsa<sup>13</sup>; aynı şekilde vergi idaresi de vergi alacağını bu şekilde takibe imkan sağlayacak şekilde yargı kararını yorumlayamaz.

Bu başlık altında VUK'un kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen 10'uncu maddesine değinmek gerekmektedir. Zira mezkûr maddenin beşinci fıkrasında<sup>14</sup>, şirket tasfiye edilmiş olsa da kamu alacağının güvence altına alınması

---

<sup>12</sup> Canyaş, **a.g.m.**, s. 370-371.

<sup>13</sup> “Elbette bir yargı kararına dayanılarak alacağın Değersiz Alacak olarak yazılması yargı kararının vergisel boyutuyla vergi idaresi tarafından irdelenemeyeceği anlamına gelmez. Daha açık bir söyleyişle, mükellefler ticari ilişki içersinde oldukları kişiler aleyhine kaybedecekleri kesin göstermelik davalar açabilirler. Tarafların karşılıklı edimlerini yerine getirmek suretiyle sonlandırdıkları bir ticari alışveriş sonrası mal gönderip bedelini tamamen tahsil etmiş ama bunu ticari defterlerine kaydetmemiş satıcının mal bedelini bir kez daha alıcıdan talep etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. ...

... Bir diğer örnek de mahkemelerin verdiği yetkisizlik ve görevsizlik kararları üzerinden oluşturulabilir. Buna göre sözleşmeyle yabancı mahkemelerin yetkili kılındığı yabancılık unsuru taşıyan bir uyuşmazlıkta davanın yetkisizlik sebebiyle reddine ilişkin verilen bir karar sonrası alacağın Değersiz Alacak olarak kaydı söz konusu olmayacaktır.”

İrfan Barlass, **Türk Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 32-33.

<sup>14</sup> Bu hüküm, 27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK’a eklenmiştir. Öncesinde söz konusu hüküm, KVK’nın 17’nci maddesinin 9’uncu fıkrasında aynen yer almaktaydı.

sağlamaya yönelik hükümlere yer verilmiştir. Bu fıkra uyarınca, tasfiye edilmiş ve tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaları, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerinden; tasfiye dönemi içinse tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Fıkra da ayrıca limited şirket ortakları ve tasfiye memurları için sorumluluğu sınırlayıcı hüküm getirilmiştir. Buna göre, limited şirket ortaklarının tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı; tasfiye memurlarının ise sorumluluğunun tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, doktrin ve yargı kararları aracılığıyla açıklamaya çalıştığımız üzere tasfiye edilerek ticaret sicilinden terkin edilen şirket adına hiçbir şekilde idari işlem tesis edilmeyecektir, tesis edildiği takdirde bu işlemin hukuksal açıdan geçerliliği bulunmamaktadır. Vergi idaresi tarafından bu şekilde bir işlem tesis edildiğinde ve işlemin iptali talebiyle açıldığında; ehliyet yönünden ret kararı veya iptal kararı verilmektedir. Bize göre, ehliyet yönünden ret kararları yerindedir. Tasfiye veya tasfiye öncesi şirketin her tür vergi borçlarına ilişkin olarak ise; dönemine göre, kanuni temsilcisi veya tasfiye memuru sorumlu tutulacaktır.

---

Artık konusuz kalan bir tartışma olmakla birlikte, bu değişiklik öncesinde doğrudan ticaret sicilinden silinmiş tüzel kişiliğe yönelmek isteyen vergi idaresinin, söz konusu tüzel kişiliğin mahkemeye başvurarak ihyasını temin etmesi gerektiğini düşünüyoruz. Buna karşı, anılan değişiklik öncesinde KVK'nın 17'nci maddesinin böyle bir ihya prosedürüne girilmeksizin dahi kanuni temsilcilere tüm vergiler açısından yönelme imkanı tanıdığı yönünde hemen aşağıda alıntılacağımız kararlar da bulunmaktadır.

“...her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar” ibaresine yer vermesinin bu madde hükmünün, tüm vergi ve cezalara uygulanmasını amaçladığı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin KVK'ya eklenmiş olması nedeniyle sadece kurumlar vergisine ilişkin olarak uygulanması gerektiği şeklinde bir yorumun, söz konusu düzenlemenin tasfiyesi tamamlanan kurumların vergilendirilmesi hususunda kurumlar vergisi dışında kalan diğer tüm vergiler için uygulanabilirliğini ortadan kaldıracığı; bu durumun ise kanun koyucunun iradesiyle örtüşmeyeceği ifade edilmiştir. Danıştay 9. Dairesi'nin 26.12.2013 tarihli ve 2013/11310 E., 2013/12989 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 135, s. 396-400.

## **B. Dava Devam Ederken Taraflardan Birinin Ölmesi Durumunda Mirasçıların Objektif Ehliyeti**

Her ne kadar gerçek kişinin ölümüyle kişiliği ve taraf ehliyeti son bulsa da bu durum, görülmekte olan davaların tümü itibarıyla aynı sonucu doğurarak davaları “konusuz” bırakmaz ve bu davaların mahkemece yürütülmesinden vazgeçilmesine neden olmaz<sup>15</sup>. İYUK’un 26’ncı maddesinin ilk fıkrasında; tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olması durumunda davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar, gerçek kişi tarafın ölümü durumunda ise idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılacağına yer verilmiştir. Maddenin devamında, dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemişse yürütmenin durdurulması kararı varsa bu kararın kendiliğinden hükümsüz kalacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçelerin iptal edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz madde hükmü doğrultusunda ölüm durumunda mirasçıların taraf ehliyeti, konusu mirasçıları ilgilendiren davalar ile ilgilendirmeyen davalar arasında ikili ayırım yaparak incelenecektir.

### **1. Dava Konusunun Mirasçıları İlgilendirmesi Halinde Ehliyet**

Öncelikle belirtmek isteriz ki, TMK’nın 599’uncu maddesine göre mirasçılar, mirasbırakanın ölümü üzerine mirası bir bütün olarak kazanırlar. Mirasçılar mirasbırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar. Mirasçılar, külli halefiyet prensibi gereğince bir bütün olarak mirası kazanırlar<sup>16</sup>. Mirasçıların sorumlulukları da, TMK’nın 641’inci madde uyarınca müteselsildir.

---

<sup>15</sup> Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 1062.

<sup>16</sup> Rona Serozan, Baki İlkey Engin, **Miras Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 102.

İYUK'un 26'ncı maddesinden anlaşılabileceği üzere ölüm sonucunda davanın konusuz kalıp kalmaması, davanın sonucunun kimi etkileyeceğine ve davanın türüne göre değişmektedir<sup>17</sup>. Miras bırakanın para ile ölçülebilir tüm malvarlığı hakları ve bağlılıkları, ister aynı ister salt nispi güçte olsunlar, sağlıkta el değiştirmeye elverişli oldukları gibi ölümden sonra da mirasçıları ilgilendirir ve intikale elverişlidir<sup>18</sup>. Mirasbırakanın ölümü ile bu şekilde bütün malları, hakları, alacakları ve borçları, mirası reddetmeyen mirasçılara geçtiği gibi, hayatta iken sahip olduğu tüm talep ve hakları da mirasçılara intikal eder<sup>19</sup>.

VUK'un "mirasçıların sorumluluğu" başlıklı 12'nci maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara<sup>20</sup> geçeceği; mirasçıların her birinin ise mirasbırakanın vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı belirtilmiştir. Aynı doğrultuda bir hüküm AATUHK'nun 7'nci maddesinde yer almaktadır. Bu madde uyarınca borçlunun ölümü durumunda, ölümünden önce başlamış işlemlere devam edilecektir ve mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümleri uygulanacaktır. Bu bağlamda konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olan tarh, tahakkuk, ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı açılan davaların, davacının veya kanun yoluna başvuranın ölümü akabinde takip hakkının ölenin mirasçılara geçeceğini belirtebiliriz<sup>21</sup>. Mirası reddeden mirasçıların ise sorumluluğu bulunmamaktadır<sup>22</sup>.

<sup>17</sup> Karavelioğlu/Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1062.

<sup>18</sup> Rona Serozan, "Mirasçıya Geçen ve Geçmeyen Haklar, Mirasçının Aslından Kazandığı Haklar ve Miras Bırakanın Ölüm Sonrasına Uzanan Hakları", **Prof. Dr. Nihal Uluocak'a Armağan**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, 1999, s. 311.

<sup>19</sup> Zahit İmre, Hasan Erman, **Miras Hukuku**, İstanbul, Der Yayınevi, 2010, s. 325.

<sup>20</sup> "Eğer mirasçı kanun (yasa) gereği mirasa çağrılmaktaysa, yasal mirasçılıktan; mirasbırakanın iradesi ile mirasa çağrılmaktaysa (mirasbırakan tarafından atanmaktaysa), atanmış mirasçılıktan söz edilir." Mustafa Dural, Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku (Cilt IV, Miras Hukuku)**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012, s. 5.

<sup>21</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. bs., PwC Business School, İstanbul, 2015, s. 657.

"...Sözü edilen yasal düzenlemeyle, Yasa Koyucu, murisin ölümüyle birlikte, terekeye dahil hakların ve borçların mirasçılara bütün olarak intikal etmesi esasını, yani, "külli halefiyet ilkesi"ni kabul etmiştir. Bu ilkenin sonucu olarak, mirasçılar, sadece terekedeki mal ve hakları kazanmazlar; aynı zamanda, murise ait borçları da üstlenmiş olurlar. Dolayısıyla, muris tarafından

TMK’da müteselsil sorumluluk öngörölmüşken VUK’un 12’nci maddesinde belirtildiğı üzere miras bırakanın vergi borçları nedeniyle mirasçıların hazineye karşı sorumluluğı mirasçılık hisseleri oranında kısmi sorumluktur<sup>23</sup>. Görüldüğü üzere VUK, bu konuda müteselsil sorumluluğı öngören genel esaslardan ayrılmıştır<sup>24</sup>. Bu nedenle vergi idaresince, ölen mükellefin mirası reddetmeyen mirasçılar adına miras hisseleri oranında yeniden tarh işlemi yapıp göndermesi gerekir, aksi durum tarh

---

gerçekleştirilen ve malvarlığını azaltıcı nitelikteki her türlü tasarruf, varise intikal eden tereke miktarını etkileyeceğinden; murisçe, bu türden muamelelere ilişkin olarak, kanuni haklarının korunması amacıyla hangi türden idari başvuru yapılabilecek ve yasal yollara müracaat edilebilecek ise, varisçe de aynı yollara başvurulabileceğı ve bunda menfaatinin bulunduğu tartışmasızdır.

Bu bakımdan; muris tarafından satılan araca ait motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin terkin ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle, davacı tarafından vergi dairesine yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin, davacının kişisel, güncel ve meşru menfaatini etkileyeceğı açık olduğundan, Mahkemece, dava hakkında, 2577 sayılı Kanunun 14. maddesinde belirtilen diğer ilk inceleme hususlarına uygunluğu yönünden yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre hüküm kurulması gerekirken, söz konusu işlemin iptali istemiyle açılan davanın ehliyet yönünden reddi yolunda verilen kararda isabet görölmemiştir...” Danıştay 7. Dairesi’nin 04.11.2009 tarihli ve 2007/6570 E., 2009/4589 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 123, s. 290-292.

“...Gerçek usulde mükellefiyet tesisine ilişkin işleme karşı muris tarafından açılan bu dava sonunda, mirasçılar adına tarhiyat da yapılabileceğine göre, davanın yalnız öleni ilgilendirdiğinin kabulüne olanak bulunmadığından davayı takip edeceklerini dilekçeyle Mahkemeye bildiren mirasçıların bu davayı takip etmekte menfaat ilişkisinin bulunduğu açıktır.

Bu durumda, davayı takip hakkı kendilerine geçen mirasçılarının başvurusu üzerine Mahkeme tarafından, uyumazlığın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, dilekçenin iptaline karar verilmesinde hukuka uygunluk görölmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi’nin 10.04.2007 tarihli ve 2006/1587 E., 2007/1052 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 15 Ocak 2018.

<sup>22</sup> “...Davacı, vergi borcundan sorumlu tutulduğu eşinin terekesi borca batık olduğundan, mirası reddettiğini usulüne uygun şekilde mahkemeye tespit ettirmiş ve mirasçı sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı, bu mahkeme kararı ile birlikte vergi dairesine başvurmuş, gerekli düzeltme yapılmayınca ödeme emrinin iptali dileğiyle vergi mahkemesine dava açmıştır.

Kanunda öngörölen usul ve esaslara uygun biçimde mirası reddeden davacının, Vergi Usul Kanununun 12.maddesi hükmü uyarınca, murise ait vergi borcundan sorumlu tutulması mümkün değildir. Sorumlu tutulamayacağı bir vergi borcundan dolayı, ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiş olması, davacıyı vergi borçlusu durumuna getirmeyeceğinden, süresinde dava açılmaması bu ödeme emrine hüküm ifade eden, muteber bir belge niteliğı kazandıramaz.” Danıştay 11. Dairesi’nin 24.03.1995 tarihli ve 1995/854 E., 1995/861 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 15 Ocak 2018.

<sup>23</sup> İmre/Erman, **a.g.e.**, s. 439.

<sup>24</sup> Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1958, s. 47; “İdare mirasçılarının paylı mülkiyetteki sorumluluğunun ödeme aşamasında olduğu tarhiyat aşamasında bu ayırımın önemli olmadığı yönündeki yaklaşımlar Danıştay nezdinde itibar görmemiştir.”, Memduh Aslan, “Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı)**, C. 17, S. 3-4, 2011, s. 130.

işlemini kusurlandırıcı niteliktedir<sup>25</sup>. Bu durumda mirasçı iki şekilde hareket edebilir; isterse mirasbırakanın ölümüyle işlemi kaldırılan davaya ait dosyayı ihya ederek sonuçlandırır, isterse de mirasbırakan tarafından açılan davaya ait dosyayı işlemi kaldırılmış vaziyette bırakır ve bizzat adına tebliğ edilen ihbarnameye konu olan tarh işlemine karşı yetkili vergi mahkemesinde otuz gün içerisinde dava açabilir<sup>26</sup>.

Belirtmek istediğimiz bir diğer husus ise, İYUK'un 26'ncı maddesinde yer alan "idarenin takibi yenilemesi" ifadesinin, idarenin kanun yollarına başvurduğu durumlarda davacının ölmesinin taraf ehliyetine ve davanın takibine etkisini düzenliyor olmasıdır<sup>27</sup>. Danıştay kararlarında da idari yargıda, hasım mevkiinde sürekli idarenin bulunduğu, yani davacı sıfatına sahip olan tarafın, idare edilenler olduğunun görüldüğü ve bu durum göz önüne alındığında, İYUK'un 26'ncı maddesindeki ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olması durumunun, dava aşamasıyla ilgili olduğu ve bu aşamada davacı konumunda olan kişilerin davayı yenileme haklarının olduğunun, ikinci halin ise, idarenin de şahıslar aleyhine takipte bulunabileceği yargılama aşaması olan kanun yolu başvurularına ilişkin olduğunun kabulü gerektiği ifade edilmiştir. Aksi bir yorumun davalı idarenin davayı yenilememesi durumunda davanın karara bağlanmasını imkansız hale getireceği ve bu durumun kabulünün mümkün olmayacağı belirtilmiştir<sup>28</sup>. Bu durumda idare, ölenin mirasçıları varsa mirası ret süresinden sonra davanın takibini yenileyebilir; zira mirasçının mirası reddi durumunda taraf olma niteliği ortadan kalkacaktır<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> "Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından, vergi idaresince ilgili kurumlar nezdinde araştırma yapılarak varislerin hisse oranlarının tespitinden sonra mirasçıların her birine hisselerine göre ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir.... Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi tarh işlemi kusurlandırıcı nitelikte bulunduğundan mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka aykırılık görülmemiştir." Danıştay VDDGK'nın 30.01.2004 tarihli ve 2003/255 E., 2004/11 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 7 Şubat 2018.

<sup>26</sup> Candan, **a.g.e.**, s. 658; İmre/Erman, **a.g.e.**, s. 439.

<sup>27</sup> Canyaş, **a.g.m.**, s. 365.

<sup>28</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 02.12.2010 tarihli ve 2010/2948 E., 2010/6385 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Şubat 2018.

<sup>29</sup> Gözübüyük/Tan, **a.g.e.**, s. 791.

Mirasçıları ilgilendiren davalarda uygulamada, dava dosyanın ömür boyu açık olmasını engellemek amacıyla, mahkemenin ölüm olayından haberdar olmasıyla dosyaya karar numarası verilir ve dosya kapatılarak işlemden kaldırılır, takibin yenilenmesiyle yeniden esas numarası verilerek yargılamaya devam edilir; dosya kapatılmadan önce takip hakkı kendisine geçen başvurmışsa yargılamaya devam edilir<sup>30</sup>. Başvurunun özel bir şekli yoktur, dava takip hakkı kendine geçen kişilerin işlemden kaldırma kararını veren idari yargı merciine sunacakları dilekçe ile bu yöndeki iradelerini belirtmeleri yeterlidir<sup>31</sup>. Burada dikkat edilmesi gereken husus mahkemece dilekçenin iptaline değil, dosyanın işlemden kaldırılmasına karar vermesi gerektiğidir; aksi bir karar hukuka aykırılık teşkil eder<sup>32</sup>.

## 2. Dava Konusunun Mirasçıları İlgilendirmemesi Halinde Ehliyet

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, yalnızca vergi cezalarına karşı açılan davalar mirasçılara talep hakkı vermez<sup>33</sup>. Nitekim VUK'un 372'nci maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükmüne yer verilmiştir. Danıştay kararları da bu yöndedir<sup>34</sup>. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesinin doğal

<sup>30</sup> Cemil Kaya, "İdari Yargılama Usulünde Davanın Taraflarında Değişme", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 1-2, 2004, s. 148.

<sup>31</sup> Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 593.

<sup>32</sup> "...Olayda, Yükümlünün oğlu tarafından, uyuşmazlık konusu olan harcın aslının 21.4.1987 gününde ödendiğinin ve yükümlünün de 26.5.1987 gününde öldüğünün bildirilmesi üzerine yukarıda sözü edilen 26.maddenin 1.bendi gereğince dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilmesi gerekirken, aynı maddenin 2.bendi gereğince dava dilekçesinin iptaline karar verilmesinde isabet görülmemiştir..." Danıştay 9. Dairesi'nin 20.09.2008 tarihli ve 1988/28 E., 1988/2781 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Şubat 2018.

<sup>33</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 657-659.

<sup>34</sup> "...Vergi cezası ise; 213 sayılı kanunun 372. maddesi uyarınca ölüm halinde düşeceğinden vergi cezasının kaldırılmasında isabetsizlik yoktur..." Danıştay 9. Dairesi'nin 23.12.1982 tarihli ve 1981/4532 E., 1982/5486 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Şubat 2018.

"...Uyuşmazlığa yol açan işlemin niteliği ile dayandığı nedenler ve 2577 sayılı Yasanın 12. maddesi karşısında davacıların miras bırakanlarının ( mirislerinin ) açmış olduğu iptal davasının, ortaya koyacağı hukuki sonuçlar nedeniyle, yalnızca öleni ilgilendirdiğinden söz edilemeyeceği açıktır. İptal davasına konu edilen idari işlem hakkında verilecek kararın, mirasçıların yukarıda sözü edilen 12. madde uyarınca açabilecekleri tam yargı davasını esastan etkileyecek bir hukuksal değere sahip olduğu, dolayısıyla davacıların bu davayı takip etmekte maddi açıdan da yakın

sonucudur; dolayısıyla ölüm halinde sadece vergi cezalarına karşı açılan davalara ait dilekçeler, davaya bakan mahkemece iptal edilir<sup>35</sup>. Yeter ki, vergi cezası davacıdan daha önce tahsil edilmemiş olsun; aksi bir durumda dava sonunda verilecek karar, terekeyi ve mirasçılarının hukukunu etkileyecek nitelikte olduğundan mirasçılarının davayı takip hakkı bulunmaktadır<sup>36</sup>.

Gecikme zammı ve gecikme faizinin temelinde bir tür vergi cezası olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre gecikme zammı ve faizi kamu alacağını vadesinde ödememenin mali müeyyidesidir<sup>37</sup>. Gecikme zammı ve faizinin ülkemiz uygulamasında paranın zaman değerinden ziyade caydırıcı fonksiyonları olması nedeniyle cezai nitelikleri ağır basar<sup>38</sup>. Her ne kadar bu görüşe katılmasak da vergi alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanunlarda vergi cezaları ile gecikme zammının ve gecikme faizinin de yeniden yapılandırma kapsamına girecek

---

menfaat ilişkilerinin bulunduğu kuşkusuzdur. Her ne kadar sözü edilen madde hükmüne göre doğrudan doğruya tam yargı davası açılması olanak dahilinde ise de, ölen kişi sağlığında aynı madde uyarınca önce iptal davası açmış ve bu davanın karara bağlanması üzerine tam yargı davası açabilme hakkını saklı tutmuş olduğuna göre varislerinin davayı kaldığı noktadan takip haklarının bulunduğunu kabul etmek zorunludur.

Belirtilen hukuksal nedenlerden dolayı, davayı takip hakkı kendilerine geçenlerin 17.1.1989 günlü başvuruları üzerine Mahkemece uyuşmazlığın esası hakkında bir karar verilmesi gerekirken 2577 sayılı Yasanın 26/2. maddesi dayanak alınmak suretiyle dilekçenin iptaline karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir...” Danıştay 5. Dairesi’nin 21.05.1992 tarihli ve 1990/4497 E., 1992/1517 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 10 Şubat 2018.

“...Dosyanın incelenmesinden, Danıştay Onbirinci Dairesince verilen bozma kararının tebliğe çıkarılması sırasında davacının öldüğünün saptanması sonucu dava dosyasının işlemde kaldırıldığı, varislerin yenileme dilekçesi üzerine tesis edilen kararlar, vergi aslının aynen onandığı, kaçakçılık cezasının ise kusura çevrildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, ölüm halinde vergi cezası düşeceğine göre kaçakçılık cezasının kusura çevrilmesi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” Danıştay 11. Dairesi’nin 15.04.1998 tarihli ve 1997/2344 E., 1998/1308 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 10 Şubat 2018.

“Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, muris adına verilen cezanın mirasçılardan tahsil edilemeyeceği, bu nedenle dava konusu işlemle davacı arasında kişisel ve güncel bir menfaat bağının bulunmadığı anlaşılmaktadır.” Danıştay 14. Dairesi’nin 28.04.2016 tarihli ve 2014/2166 E., 2016/3600 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 10 Şubat 2018.

<sup>35</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 168.

<sup>36</sup> Yenice/Esin, **a.g.e.**, s. 571-572.

<sup>37</sup> Yunus Şengöz, “Gecikme Faizi Ceza Mahiyetinde Bir Kamu Alacağı Mıdır ve Gecikme Zammına Tabi Midir”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 59, Kasım 1997, s. 80.

<sup>38</sup> Şaban Küçük, “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005, S. 145, s. 61.

alacaklar arasında tutulması ve bunların yerine Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) aylık değişim oranlarının kullanılması<sup>39</sup> bu görüşün bir dayanağı olarak düşünülebilir. Bizim görüşümüze göre, gecikme faizi cezai nitelik taşımamaktadır; zira VUK'un cezalara ilişkin kısmında düzenlenmemiştir ve vergi ziyai suçu işleyenlere verilen cezaya ilave olarak gecikme faizi alınmaktadır<sup>40</sup>. Aynı şekilde görüşümüze göre gecikme zammı da teknik anlamda bir ceza değildir ve bu nedenle ölüm halinde dahi tahakkuk etmiş borçlara uygulanmaya devam edeceği gibi mevcutların düşmesini de sağlamaz<sup>41</sup>. AATUHK'nun 1'nci maddesi incelendiğinde devlete, il özel idarelerine, belediyelere ait vergi, resim, harç gibi asli ve gecikme zammı ve faiz gibi fer'i kamu alacaklarından söz edilmesi, yasa koyucunun gecikme zammına asıl borca bağlı olan fer'i bir borç niteliği tanıdığı sonucuna varılır<sup>42</sup>.

AATUHK'nun sistematığına bakıldığında da gecikme zammı cezaların düzenlendiği üçüncü kısımda değil, ödeme zamanı, yeri ve şekli, ödemenin tecil ve terkinin gibi konuların ele alındığı birinci kısımda düzenlenmiştir; bu nedenle sistematik bir yorumla da gecikme zammına ceza demek mümkün değildir<sup>43</sup>. Yargı kararları da bu yöndedir<sup>44</sup>. Dolayısıyla bizim katıldığımız görüşümüze göre ceza

<sup>39</sup> 18.05. 2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 2'nci maddesinde, 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (a) bendinde, 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (a) bendinde Yİ-ÜFE oranlarının, hesaplamada esas alınacağına yer verilmiştir.

<sup>40</sup> Elif Sonsuzoglu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013, s. 105.

<sup>41</sup> İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 32; "...gecikme zammı ve gecikme faizi ceza kapsamına girmediğinden mirasçılar hesaplanacak gecikme zammı ve faizden miras hisseleri oranında sorumlu tutulacaklardır..." Ayşe Gınalı, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 103, Ocak-Şubat 2011, s. 235.

<sup>42</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 129.

<sup>43</sup> M. Erkan Üyümez, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, İstanbul, Ekim 2009, S. 253, s. 111.

<sup>44</sup> "Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır." Anayasa Mahkemesi'nin 27.09. 1988 tarihli ve 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararı. Bu karar, 26.12.1988 tarihli ve 20031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

niteliğinde olmamalarından dolayı dava konusunun gecikme zammı ve gecikme faizine ilişkin olması durumunda, mirasbırakanın ölümü halinde, söz konusu davalara ilişkin olarak mirasçılarının ehliyeti olduğunu belirtebiliriz.

## II. SÜBJEKTİF EHLİYET BAKIMINDAN

### A. Vergi Kesenlerin Sübjektif Ehliyeti

Vergi kesenler, VUK'un 11'nci maddesinde "vergi kesenlerin sorumluluğu" başlığında hukuki statüleri ortaya konulmuş kişiler olmakla birlikte, vergi sorumluluğu üst başlığı altında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla vergi kesenlerin sorumluluklarının hukuki niteliğini kavramak açısından, öncelikle vergi sorumluluğu müessesesinin incelenmesi gerekmektedir.

#### 1. Vergi Sorumluluğunun Tanımı, Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi ve Özellikleri

Vergilendirme ile gerçek veya tüzel kişiler ile devlet arasındaki karşılıklı alacak-borç ilişkisi doğmaktadır<sup>45</sup>. Vergilendirme ilişkisinde bir tarafta vergi alacaklısı (aktif vergi süjesi), diğer tarafta ise vergi borçlusu (pasif vergi süjesi) bulunmaktadır<sup>46</sup>. Vergi alacaklısı, genel anlamda devlet veya özel anlamda kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarıdır<sup>47</sup>. Bu yetki, ülkede kişiler ve mallar üzerinde iradesini kullanmaya yetkili olan kamu organına aittir<sup>48</sup>.

---

"Gecikme faizi, yükümlülerin vergi ziyana yol açan fiillerine dayandırılmadığından, bir vergi cezası olarak nitelendirilemez." Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 03.07.1989 tarihli ve 1988/5 E., 1989/3 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Şubat 2018.

<sup>45</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 202.

<sup>46</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 32.

<sup>47</sup> A.e., s. 33; "**vergi alacaklısı**: Vergi koyma ve alma, vergilendirme hak ve salâhiyetinde olan makam. Devlet.", Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4. bs., Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975, s. 700.

<sup>48</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlar No: 337, Sevinç Matbaası, 1974, s. 48.

Vergi borçlusu ise belirli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir<sup>49</sup>. Vergi borçlusunun bu maddi görevinin yanı sıra; işe başlama, işle ilgili değişiklikler yapma ve işten ayrılma gibi durumlarda bildirimde bulunma, belge ve kayıt düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz etme gibi şekli görevleri de vardır<sup>50</sup>. Burada belirtmek gerekir ki, maddi ve şekli ödev ayrımı, kaynağını kanundan değil; doktrinden almaktadır<sup>51</sup>. Vergi borçluluğu, genellikle sadece maddi edimde bulunma gerekliliği olarak anlaşılır<sup>52</sup>. Vergi mükellefiyeti ise hem maddi hem de şekli görevleri içine alan daha geniş bir kavramdır<sup>53</sup>. Mükellef, vergiye ait asli unsurlardandır<sup>54</sup>. VUK'un 8'inci maddesinin ilk fıkrasındaki tanıma göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi mükellefinin iki belirleyici kriteri bulunmaktadır. Bunlar; kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda olması ve vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olmasıdır<sup>55</sup>. Kimlerin vergi mükellefi olduğu ise her vergi kanununa göre vergi borcunu ödemekle yükümlü kişileri belirten özel maddelerinden çıkarmak mümkündür<sup>56</sup>.

Vergi sorumlusu ise VUK'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişidir. Diğer bir deyişle, vergi sorumlusu, başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi

<sup>49</sup> Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No. 522, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s. 41; "vergi borçlusu (mükellef, yükümlü): Kıymet naklini yapan (vergi ödeyen) kimse. Vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden, vergi borcunu ödemeğe hukuken mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler (VUK 8.)", Özcan, **a.g.e.**, s. 700.

<sup>50</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 12. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, s. 14; Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. bs., Ankara, 2005, s. 24.

<sup>51</sup> Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, s. 52.

<sup>52</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 72.

<sup>53</sup> Öncel, **a.g.m.**, s. 39; Selahattin Tuncer, Salih Şanver, "Vergi Mükellefiyeti - Vergi Borcu - Vergi Mes'uliyeti", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 5, S. 11, 15 Şubat 1959, 526-527.

<sup>54</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2010, s. 44.

<sup>55</sup> Öncel, **a.g.m.**, s. 40.

<sup>56</sup> Tuncer/Şanver, **a.g.e.**, s. 528.

ve/veya şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişidir<sup>57</sup>. Görüldüğü üzere vergi hukukunda sorumluluk kavramı kendisi mükellef olmadığı halde, mükellefle ilişkisi nedeniyle birtakım ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır<sup>58</sup>.

Geniş anlamda sorumluluk, bir vergi borcunun hem maddi hem de şekli görevlerini yerine getirme zorunluluğudur ve bu anlamda, kural olarak her vergi mükellefi kendi vergi borcunun ödenmesinden geniş anlamda sorumludur<sup>59</sup>. Vergi hukukunda sorumluluk kavramı başkasının borcu için kovuşturulmayı, görevlendirilmeyi ifade eden dar anlamda kullanılmaktadır<sup>60</sup>. VUK'un 8'nci maddesindeki sorumluluk da dar ve teknik anlamdaki sorumluluktur<sup>61</sup>. Bu sorumluluk, başkasının borcunu ödeme ödevini kapsayan daha dar bir anlam içermektedir<sup>62</sup>.

Vergi sorumluluğu kurumunun başlıca amacı; idarenin vergi alacağını güvence altına almak, vergileri kolaylıkla ve daha az masrafla toplanmasını sağlamaktır<sup>63</sup>. Vergi idaresi, bu amaçlarla çok sayıda mükellef yerine onlarla belli ilişki içindeki daha az sayıdaki kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini sağlamakta

<sup>57</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 75; “vergi sorumlusu: vergi borçlusu (mükellef) olmamakla beraber, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimse (VUK. 8). Bir fabrikada çalışan işçilere ödenen ücretlerin vergisini kesip, maliyeye, yatıran yatırmak mecburiyetinde olan fabrikatör gibi.”, Özcan, **a.g.e.**, s. 701; “Dolayısıyla ‘vergi sorumlusu’ ücret ve ücret sayılan ödemeleri yapan ve tevkif ettikleri vergilerin Mali İdareye ödemekle yükümlü tutulan kişi, Kurum ve kuruluşlardır.”, Cevdet Okan Bahar, **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 48.

<sup>58</sup> Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 54, S. 3, 2005, s. 55.

<sup>59</sup> Öncel, **a.g.m.**, s. 41. Bu noktada, örneğin ücret gelirlerine veya gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin vergilerin bu kuraldan ayrı tutulabilecek halleri vardır. Şöyle ki; mükellef tek bir işverenden ücret geliri elde ediyorsa yahut birden fazla işverenden ücret geliri elde ediyorsa ve bunların toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yer verilen tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmıyorsa; benzer şekilde gayrimenkul iş yeriye ve kişinin başka vergiye konu geliri yoksa mükellef, vergi borcunun ödenmesinden GVK uyarınca bizzat sorumlu değildir.

<sup>60</sup> **A.e.**, s. 46.

<sup>61</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 74.

<sup>62</sup> **A.e.**, s. 81.

<sup>63</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 215; Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 63, İstiklâl Matbaacılık ve Gazetecilik Kollektif Ortaklığı, 1953, s. 108; Meşhure Kolçak, **Türk Vergi Sistemi**, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Yayınları No. 785, Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s. 11.

veya işin niteliği sebebiyle mükellefin vergi borcunu bizzat ödemesinin mümkün olmadığı hallerde onun yerine geçen kişilere vergiyle ilgili çeşitli ödevler yüklemektedir<sup>64</sup>.

Gerek vergi mükellefiyeti gerekse vergi sorumluluğu, kural olarak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle gerçekleşmektedir<sup>65</sup>. Her ne kadar bu olay, sorumluluğun başlamasına yol açsa da vergi sorumlusuyla doğrudan bir ilişkisi yoktur<sup>66</sup>. Fakat vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayın tamamen dışında olan biri de değildir; vergiyi doğuran olayın merkezine yakın bir yerde bulunur. Genellikle sorumlu, vergi doğuran özel hukuk ilişkisinin bir tarafıdır. Örneğin bankalar, gerçekleştirdiği mevduat kesintilerinde, vergiyi doğuran olayın dışında değildirler. Vergi sorumlusu, verginin asıl borçlusu olmaması nedeniyle vergi borçlusunun adına ve onun malvarlığından kesinti yaparak verginin hazineye intikalini sağlamaktadır<sup>67</sup>. Aralarındaki bu farka rağmen mevzuattaki bazı hükümlerin mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki farkı dikkate almaksızın kaleme alındığını görmekteyiz<sup>68</sup>.

Bir kişinin vergi mükellefi olarak kabul edilmesi için mükellefiyetinin “verginin yasallığı ilkesi” gereğince yasayla belirlenmesi gerekmektedir<sup>69</sup>. Kanundan kaynaklanmayan bir vergi yükümlülüğü, herhangi bir idari işlemle veya mahkeme kararıyla yaratılamaz<sup>70</sup>. Aynı durum vergi sorumluları için de geçerlidir. Bu nedenle VUK’un 8’inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi mükellefiyetine veya vergi

<sup>64</sup> Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 98; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976, s. 17.

<sup>65</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayımevi, 2004, s. 32.

<sup>66</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 75.

<sup>67</sup> Uluatam/Methibay, **a.g.e.**, s. 97.

<sup>68</sup> Bu hususa örnek olarak, Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının b bendinin son cümlesini gösterebiliriz. İlgili hüküm,

“Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

şeklindedir. Bu hüküm, yukarıda bahsettiğimiz şekliyle ve mükellef ile vergi kesen arasındaki ayrım da duraksamaya yol açtığı için eleştirilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. İrfan Barlass, “Verginin Belirginliği ve Eşitliği İlkeleri Karşısında Serbest Bölgeler Kanunun Geçici 3. Maddesinin İkinci Fıkrasının B Bendinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Mali Pusula**, S. 55, Temmuz 2009, s. 40.

<sup>69</sup> Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 140.

<sup>70</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 79; Karakoç, **a.g.e.**, s. 204.

sorumluluğuna ilişkin vergi kanunlarıyla kabul edilenler dışındaki sözleşmeler, vergi dairelerini bağlamaz. Diğer yandan söz konusu özel hukuk sözleşmeleri elbette ki hukuki sonuçlarını doğurur. Fakat bu hukuki sonuçların yansımaları, vergi idaresine sirayet etmez. Nitekim bu nedenle, VUK'un 10'uncu maddesinde, asıl vergi mükellefi yerine vergi ödeyen kanuni temsilcinin bu mükellefe rücu edebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla VUK'un 8'inci maddesinde özel hukuk sözleşmelerine ilişkin ayrıma vurgu yapılmaması, bu prensibi olumsuz yönde etkilemez.

VUK'un 8'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, “Bu kanunun mütaakip maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabiri vergi sorumlularına da şamildir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle; vergi yükümlüsü deyiminin hem dar anlamda vergi yükümlüsünü hem de vergi sorumlusunu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılması öngörülmüştür<sup>71</sup>. Fakat vergi hukukunda, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarıyla açıklanamayan bazı kişilerin durumları söz konusudur<sup>72</sup>. Bu nedenle doktrinde, daha kapsayıcı bir üst kavram olarak “vergi ödevlisi” deyiminin kullanılmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir<sup>73</sup>. Vergi ödevlisi; verginin borçlusu, sorumlusu, vergi mahremiyeti kapsamında mükellefe ilişkin olarak öğrendikleri sırları ifşa etmesinin yasak olduğu memurlar, hısımlarının davalarına bakamayan hakimler gibi vergi hukuku ilişkisinde hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eden geniş bir kavramdır<sup>74</sup>.

VUK'ta vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara ilişkin birtakım düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelere Kanun'un “vergi davaları” başlıklı beşinci kitabında yer verilmiştir. Bu kitapta yer alan VUK'un 377'nci maddesi “dava açmaya yetkili olanlar” başlığı taşımaktadır. Anılan maddenin ilk fıkrasında, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen

<sup>71</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 82; Karakoç, **a.g.e.**, s. 217.

<sup>72</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 94.

<sup>73</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 71.

<sup>74</sup> Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 197, Şubat 2005, s. 136; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 94.

vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Bir idari usul kanunu olmasına rağmen VUK'ta bu şekilde yargılama usulüne ilişkin bir hükmün bulunmasının nedenini, anlamını ve sonuçlarını değerlendirmek gerekmektedir. Bu değerlendirmeyi yapabilmek için öncelikli olarak yapılması gereken ise söz konusu hükmün geçmişten günümüze geçirdiği aşamaları incelemektir.

## **2. Tarihi Süreçte Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci Maddesinin Geçirdiği Değişikliklerin İncelenmesi**

1982 yılında idari yargıda yapılan kapsamlı değişiklikler öncesinde; VUK'a tabi olan vergi kanunlarından doğan uyuşmazlıklar, Vergi İtiraz Komisyonları ve Vergiler Temyiz Komisyonu tarafından incelenip karara bağlanmaktaydı. Bu komisyonlar, bağımsız mahkeme niteliği taşımamalarına rağmen yargı görevini gerçekleştirmektedirler<sup>75</sup>. Vergi itiraz komisyonlarının kararlarına karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna, her iki komisyonun da kesin kararlarına karşı Danıştay'a başvurulmaktaydı.

İtiraz veya temyiz için komisyonlara yapılacak başvuruların usul ve esaslarına VUK'ta yer verilmişti. İnceleme konumuz olan VUK'un 377'nci maddesinin başlığı ise "itiraza yetkili olanlar" şeklindeydi. Maddenin ilk fıkrasında ise "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler." hükmü yer almaktaydı<sup>76</sup>. Bu madde, Kanun'un "vergi ihtilafları" başlıklı beşinci kitabında yer almaktaydı.

1982 yılında idari yargıda yapılan kapsamlı değişikliklerle; vergi uyuşmazlıklarının çözümü önemli değişikliklere uğramıştır. 20.01.1982'de, 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri

---

<sup>75</sup> Nami Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 28, S. 1-4, s. 200; Yıldızhan Yayla, **Türkiye'de Yargı Örgütü**, İstanbul, Teksir, 1980, s. 13.

<sup>76</sup> Bu hüküm, mülga 5432 Sayılı VUK'un 354'üncü maddesinde aynı şekilde yer almaktaydı.

ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Kanunu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 2576 Sayılı Kanun’un 15’inci maddesi uyarınca vergi itiraz komisyonları ve Vergiler Temyiz Komisyonunun görev ve yetkileri, idare ve vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla yürürlükten kaldırılmıştır ve bu tarih itibarıyla vergi uyuşmazlıkları bağımsız mahkemelerde çözümlenmeye başlamıştır.

Peki mezkur değişikliklerin incelediğimiz hükme etkisi ne şekilde olmuştur? VUK’ta, 2686 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>77</sup> ile birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun’un 51’nci maddesi<sup>78</sup> konumuz açısından önem taşımaktadır. Anılan madde hükmüyle VUK’un beşinci kitabının “vergi ihtilâfları” olan başlığı “vergi davaları” olarak değiştirilmiştir. VUK’un 379-412’de yer alan hükümleri kaldırılmıştır. Ayrıca VUK’un 377’nci maddesinin “itiraza yetkili olanlar” başlığı ise “vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar” şeklinde değiştirilmiştir. Maddenin gerekçesinde, bu değişikliklerle idari yargılama usulünü düzenleyen kanunlar ile VUK arasında terim birliğinin sağlanacağı belirtilmiştir<sup>79</sup>.

<sup>77</sup> İşbu kanun 23.06.1982 tarihinde kabul edilmiş olup 29.06.1982 tarihli ve 17739 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>78</sup> Anılan hüküm şu şekildedir:

“MADDE 51 - Aynı Kanunun 377 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

«Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar :

Madde 377 - Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

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

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

Vergi daireleri Maliye Bakanlığının, (İl özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştayda temyiz davası açamazlar.»”

<sup>79</sup> Maddenin gerekçesi şu şekildedir:

“Madde 51 - Bu madde ile 377 nci maddenin başlığı ve madde metnindeki deyimler, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine uygun hale getirilmiştir.

Ayrıca, İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile yürürlükten kaldırılan Vergi Usul Kanununun 406 ncı maddesinde yer alan; vergi dairelerinin Maliye Bakanlığının, il özel idareleriyle belediyelerin valilerin muvafakatini almadan Temyiz Komisyonunun kesin kararları aleyhine Danıştayda temyiz davası açamayacağına ilişkin hükmüne, «Temyiz Komisyonu» deyimini yerine «vergi mahkemeleri» deyimini konulmak suretiyle 377 nci maddenin son fıkrasında yer verilmiştir.”

Bu değişikliklerin yanı sıra 2576 Sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulu deyimlerinin vergi mahkemesi, vergi ihtilafı deyiminin vergi davası, itiraz deyiminin vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz değişikliklerden görüleceği üzere, VUK'ta vergi uyuşmazlıklarının çözümüne dair birçok hüküm kaldırılmasına rağmen itiraza başvurmaya yetkili olanlar değiştirilerek muhafaza edilmiştir.

### **3. Vergi Kesenlerin Sübjektif Ehliyetinin Bulunup Bulunmadığına İlişkin Görüşler**

Vergi kesenlerin bu sıfatlarıyla açacakları davada ehliyetinin bulunup bulunmadığı hususunda görüş ayrılıkları mevcuttur. Fakat bazılarına aşağıda değineceğimiz yargı kararları incelendiğinde, özellikle güncel tarihli kararlarda vergi kesenlere dava açma hakkının tanınması eğiliminin ağırlık kazandığı görülmektedir.

Bu görüş farklılıkları, özellikle Anayasa Mahkemesi'nin ücret gelirlerine uygulanan verginin artışını iptal eden 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 E., 2009/144 K. sayılı kararı<sup>80</sup> sonrasında gündeme gelmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararıyla “ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulmasının ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesinin, ‘adalet’ ilkesini de zedeleyeceği” gerekçesiyle, GVK'nın 103'üncü maddesindeki tarifenin 4'üncü sırasında yer alan “.....fazlası % 35 oranında....” ifadesinin ücret gelirleri açısından iptal edilmesine hükmedilmiştir. Bu karar sonrasında, ücret iadeleri talebiyle vergi mükellefleri ve vergi kesenler tarafından davalar açılmıştır. Bu davaların açılmasıyla, doktrinde ve uygulamada zaten var olan bir görüş ayrılığı tekrar gündeme gelmiştir. Vergi kesintisi yapanların dava ehliyeti bulunup bulunmadığı konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür.

---

<sup>80</sup> İşbu karar, 08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Karara ilişkin ayrıntılı bir inceleme için bkz. Ümit Süleyman Üstün, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 2, Y. 2010, s. 593-606.

Bu konuda farklı görüşleri incelemeyen önce belirtmek isteriz ki, vergi kesenlerin üzerine düşen görevleri yerine getirmemesi nedeniyle vergi cezalarının muhatabı olması halinde açacağı davalar bu tartışmanın kapsamı dışındadır, zira kendisi hakkında işlem tesis edildiğinden VUK'un 377'nci maddesinin açık hükmü gereği dava açabilecektir<sup>81</sup>. Tartışmanın odak noktasını, vergi kesintisi yapan sorumluların bu sıfatıyla ödediği vergilere karşı dava açıp açamayacağı oluşturmaktadır<sup>82</sup>.

Vergi kesenlerin açacakları davada ehliyeti bulunmadığını belirtenler, vergi kesenlerinin sorumluluğunun kapsamına dair VUK'un 11'inci maddesini<sup>83</sup> görüşlerine dayanak olarak gösterirler. Bu görüşte olanlara göre, anılan maddeyle vergi kesenlerin ödevlerinin çerçevesi dava hakkını dışlayacak şekilde çizilmiştir<sup>84</sup>. Buna göre, kesinti yapmakla ödevli olan sorumluların kesintileri yapıp vergi dairesine beyanname vermeleri ve kesintileri yatırmalarından sonra görev ve sorumlulukları sona ermektedir<sup>85</sup>.

<sup>81</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 283; Bayram Güzel, "Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 73, Temmuz-Ağustos 1994, s. 53.

<sup>82</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 197. VUK'un oluşturduğu hukuk düzeninde; vergi sorumlusu, vergi muhatabı, ceza sorumlusu gibi kavramların içeriği net olmayan kavramlar olduğu, bu nedenle davada taraf olma yeteneği ile ilgili problemlerin ortaya çıktığı belirtilmektedir. Bu kavram kargaşasının giderilmesi için vergi ödevlisi üst başlığı altında vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğinin netleştirilmesi, bu kişilere yasanın yüklediği ödevler çerçevesinde yargılama yolunun İYUK'taki menfaat kavramı ile paralelleştirilerek açılması gerektiği ifade edilmektedir. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, s. 585.

<sup>83</sup> İlgili hüküm şu şekildedir:

"Vergi kesenlerin sorumluluğu:

Madde 11 – Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar..."

<sup>84</sup> Bumin Doğrusöz, "Vergi Kesenlerin Dava Hakkı", **Referans Gazetesi**, 01.03.2010, s. 4.

<sup>85</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s. 282-283. Bununla birlikte belirtmek isteriz ki, VUK'un 11'nci maddesinin üçüncü fıkrasında,

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."

hükmü yer almaktadır. VUK'un 11'nci maddesine 1985 yılında eklenen bu fıkra, vergi kesenlerin sorumluluğunu daha çok vurgulamaktadır. Kaneti, değerlendirmesini bu hükmün VUK'a eklenmesinden önce belirtmiştir.

Bu görüşü savunanlara göre yalnızca VUK'un 8'inci maddesindeki hüküm nedeniyle vergi sorumlularına dava açma hakkı tanınmaz. Zira bu görüştekilere göre İYUK yapısı içinde vergi uyumsuzluklarından doğan davalar, tam yargı davası niteliğindedir ve dolayısıyla dava açacak kişinin hakkının ihlal edilmesi aranır<sup>86</sup>. Sadece lafzi yorum yapılarak vergi kesintisi yapanların hakkının ihlal edilip edilmediğine bakılmaksızın dava hakkının tanınması doğru değildir. Zira vergi sorumlusunun malvarlığında herhangi bir azalma gündeme gelmemiş ve doğrudan zarar görmemiştir<sup>87</sup>. Sorumluluk kapsamında hatalı ya da fazla kesinti sonucu hakkı muhtel olan kişi, vergi sorumlusu değil, vergi mükellefidir; bu nedenle subjektif ehliyet sahibi kişi de kendisinden kesinti yapılan mükelleftir<sup>88</sup>.

Vergi kesenlerin subjektif ehliyeti bulunmadığı görüşünde olanlara göre, vergi kesenlere dava hakkının tanınması halinde aynı tahakkuk işlemine karşı hem işverenin hem çalışanın dava açma yolunu açabilecektir; bu durum ise hukuksal karışıklık yaratacaktır<sup>89</sup>. Bu gerekçelerle, vergi kesenlerin dava açmasının haksızlığa yol açacağını ve pratik sonucunun olmayacağını ifade ederler. Ayrıca iade konusunda da netlik olmadığını belirtirler.

Bu görüşte olanlara göre ayrıca, kaynakta kesinti sebebiyle açılacak davalarda dava açma süresi, hak sahiplerinin davayı açacağı kabulüne göre düzenlenmiş ve bu çerçevede dava açma süresinin, İYUK'un 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasında istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı günden itibaren başlatılacağına yer verilmiştir<sup>90</sup>.

Danıştay'ın bir kısım kararlarını incelediğimizde de vergi kesenlerin ehliyetinin bulunmadığı yönünde karar verdiğini görmekteyiz. Danıştay'ın 2000

---

<sup>86</sup> Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 4.

<sup>87</sup> Ali Çakmakçı, **Konu ve Sektör Bazlı Vergi Sorunları**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2016, s. 390.

<sup>88</sup> Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 87; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. bs., Bursa, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, 2011, s. 345.

<sup>89</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 25.12.1984 tarihli ve 1984/4075 E., 1984/3527 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 5 Haziran 2017; Onur Uçar, "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 295, Nisan 2013, s. 220.

<sup>90</sup> Doğrusöz, **a.g.m.**, s. 4.

yılında verdiği bir kararına<sup>91</sup> konu olayda; davacı özel eğitim kurumu, bünyesinde çalışan öğretmenlere ödediği eğitim öğretim tazminatından kesintilerini yaptığı gelir vergisini ihtirazi kayıtla beyan etmiş ve tahakkuk eden vergileri ödemiştir. Akabinde sosyal yardım kapsamında yapılan bu ödemelerin gelir vergisinden istisna tutulması gerektiği gerekçesiyle dava açmıştır. İlk derece mahkemesince sübjektif ehliyet yokluğundan davanın reddine karar verilmiştir. Davacı şirket tarafından ilk derece mahkemesinin kararı temyiz edilmiştir. Danıştay, VUK'un 11'inci maddesi uyarınca vergi kesenlerin, kesintileri yaparak vergi dairesine yatırmakla ödevinin son bulduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla söz konusu davayı, yalnızca menfaati ihlal edilen öğretmenlerin açabileceği vurgulanmıştır. Aksi bir durumda ödenmiş verginin iadesi konusunda sorunların ortaya çıkabileceği; başka bir deyişle mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi kesintisi yapanların uhdesinde kalma ihtimalinin bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca davacı kurumun vergi kesintisi yapmaması nedeniyle hakkında bir tarhiyat gerçekleştirildiğinde bunu dava konusu edebileceği ifade edilmiştir. Bu gerekçelerle, vergi kesenlerin bu davada ehliyeti bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Aynı doğrultudaki bir başka karara<sup>92</sup> konu olayda ise kuyumculuk işiyle uğraşan davacı; GVK'nın 94'üncü maddesinin on üçüncü fıkrası uyarınca gerçekleştirdiği gelir vergisinin stopajını, idareye beyan ederek ödemiştir. İlk derece mahkemesi tarafından dava açma hakkının tevkifat yapan davacıda değil; fazla kesinti yapılması sebebiyle mal varlığından azalma meydana gelen kişilere ait olduğu belirtilmiştir. Kanunen sadece vergiyi kesip yatırmakla yükümlü olan davacının, yatırdığı vergileri geri isteme hakkının bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Bu karar, Danıştay tarafından aynı gerekçelerle onanmıştır.

Vergi kesenlerin ehliyetinin bulunduğunu belirtenlere göre ise, VUK'un 377'nci maddesinde mükelleflerin dava açmaya yetkili olduğu belirtilmiş ve VUK'un 8'inci maddesinde mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da şamil olduğu

<sup>91</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.04.2000 tarihli ve 1999/4832 E. ve 2000/1330 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Haziran 2017.

<sup>92</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 13.02.1998 tarihli ve 1996/3705 E., 1998/411 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 97, s. 192-194.

hükümüne yer verilmiştir. Bu görüşte olanlara göre, anılan hükümler çerçevesinde bir değerlendirme yapıldığında vergi kesenlerin kestikleri vergilere karşı açtıkları davalarda, ehliyetlerinin bulunduğu sonucuna ulaşılır<sup>93</sup>. Başka bir deyişle, VUK'un 377'nci maddesindeki mükellef tabirinin içinde vergi sorumlusunun da bulunduğunu belirtirler<sup>94</sup>.

Bu görüşteki yazarlara göre, vergi kesenlerin doğrudan dava açmasını engelleyen herhangi bir hüküm mevzuatta bulunmamaktadır. Aksine vergi kesenler, vergilendirme işlemleri nedeniyle İYUK md. 2/1-a uyarınca menfaatleri ihlal edilenlerdendir, bu nedenle özellikle iptal davası niteliğindeki uyuşmazlıklarından doğan davaları doğrudan açabilirler<sup>95</sup>.

Vergi kesenlerin ehliyeti olduğunu belirten bazı yazarlara göre, VUK'un 8'inci ve 377'nci maddeleri uyarınca vergi sorumlusu dava açabileceğinden ayrıca İYUK kapsamında sorumlunun menfaatinin ihlali aranmamalıdır; aksi bir durum özel hüküm bulunan yerde genel hükmün uygulanmaması ilkesine aykırılık teşkil eder<sup>96</sup>. Bu görüşe göre böyle bir inceleme yapılsa dahi vergi kesintisi yapan sorumlunun bu davayı açmada menfaati olduğundan sonuç değişmez; zira mükellef, vergiyi yanlış kesmiş olması nedeniyle vergi sorumlusuna karşı özel hukuktaki kusur sorumluluğundan hareketle dava açarak zararının tazminini talep edebileceğinden her durumda sorumlunun menfaatinin olduğu sonucuna varılacaktır<sup>97</sup>.

---

<sup>93</sup> Sarılı, **a.g.e.**, s. 45-46; "VUK m. 8/3'te 'Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.' hükmü dikkate alınarak mükelleflere tanınan yetkilerim sorumlular için de geçerli olduğu söylenebilir./Danıştay'ın bu konuda çelişik içtihatları olmasına karşın, son yıllardaki kararlarında dava açma dahil vergi sorumlusunun asıl mükellefin tüm yetkilerini kullanabileceğine hükmedilmektedir." Nurettin Bilici, Begüm Dilemre Öden, **Vergi Hukuku Uygulamaları**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013, s. 28.

<sup>94</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1982, s. 33; Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1958, s. 779.

<sup>95</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 240; Levent Yaralı, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (Prof. Dr. Ersin Çamoğlu'na Armağan)**, C. 71, S. 2, 2013, s. 549.

<sup>96</sup> Akkaya, **a.g.m.**, s. 196.

<sup>97</sup> **A.e.**, s. 198.

Vergi kesenlerin sübjektif ehliyeti olduğunu belirtenlere göre vergilerin çabuk ve en az maliyetle tahsil edilmesi amacıyla getirilen vergi sorumluluğu müessesesinin vergi yargısında da çabukluk ve usul ekonomisi ilkesini gerçekleştirmek üzere kullanılması uygun olacaktır; zira ücret kazancı elde eden çok sayıda mükellefin yerine bir tek vergi sorumlusunun dava açması, çabukluk ve usul ekonomisi ilkesine uygun düşmektedir<sup>98</sup>.

Danıştay'ın görece yakın tarihli kararlarında, vergi kesenlerin sübjektif ehliyetinin bulunduğu kabul edilmektedir. Danıştay VDDK'nın 2011 yılında verdiği bir kararında<sup>99</sup>, GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapan davacı şirket, ödediği gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasını ve iadesini talep etmiştir. İlk derece mahkemesi tarafından ehliyet yokluğundan davanın reddine karar verilmiştir. Her ne kadar Danıştay 3. Dairesi tarafından ehliyet ret kararı bozulsada, ilk derece mahkemesi kararında ısrar etmiştir. Bunun üzerine dosya, Danıştay VDDK tarafından incelenmiştir. VDDK kararında, İYUK'un 31'inci maddesinin 2'inci 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 verildiğinden, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava ehliyetinin VUK'un 377'nci maddesine göre belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. VUK'un 377'nci maddesinde ise dava açmaya yetkili olanların mükelleflerle sınırlı tutulmadığı, aynı Kanun'un 8'inci maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğunun belirtilmesinden anlaşılmaktadır. Sonuç olarak vergi sorumlularının da aynı mükellefler gibi vergilere ve cezalara karşı, verginin tarh edilmesi, cezanın

<sup>98</sup> Başar Soydan, "Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme", **Yaklaşım Dergisi**, S. 229, Ocak 2012, s. 306; 1982 yılında idari yargıda yapılan kapsamlı değişiklikler öncesi dönemde kaleme alınan bir makalede, vergi sorumlularına itiraz hakkı tanınması gerektiği belirtilmiştir. Böylece yargının iş yükünün hafifleyeceği ifade etmiştir. Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S. 32-33, 1979, s. 150.

<sup>99</sup> Danıştay VDDK'nın 12.10.2011 tarihli ve 2011/390 E., 2011/583 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 129, s. 450-453; aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 05.05.2011 tarihli ve 2011/2162 E., 2011/3224 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 1 Temmuz 2017; Danıştay 4. Dairesi'nin 29.03.2011 tarihli ve 2010/5271 E., 2011/1276 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 1 Temmuz 2017; Danıştay 3. Dairesi'nin 09.05.2000 tarihli ve 1999/5 E., 2000/1800 K. sayılı kararı **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 1 Temmuz 2017.

kesilmesi; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine gerekli ödemelerin yapılmış olması, ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla verilmiş olan beyannamenin tahakkuk etmesi şartlarıyla dava açmalarının mümkün olduğu belirtilmiştir. Diğer bir deyişle vergi sorumlularının tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergilere karşı açtıkları davalarda, ehliyetinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 2005 tarihli bir kararına<sup>100</sup> konu olayda ise; davacı şirket, hissedarlarından biri olan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kâr payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. Akabinde söz konusu kâr payının tevkifata tabi tutulmaması gerekçesiyle dava açmıştır. İlk derece mahkemesi kararında, davacı şirketin yalnızca vergiyi kesip ödemekle sorumlu olduğu; dava açma hakkının bu vergilendirme işlemine karşı ancak mal varlığından azalma olan Tasarruf Mevzuatı Sigorta Fonu'na ait olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle dava ehliyet yönünden reddedilmiştir. Akabinde davacı şirket, kararı temyiz etmiştir. Danıştay ise VUK md. 8'e atıfta bulunarak mükellef teriminin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtmiştir. Bu nedenle ihtirazi kayıt koymak şartıyla vergi kesenlerin, kestikleri vergilere karşı dava açabileceğine oy çokluğuyla karar vermiştir. Karardaki karşı oyda,

“Kararda da belirtildiği gibi vergi sorumluları, istihkak sahibine yaptığı ödemelerden vergi kesmemek veya kestiği vergiyi beyan etmemekten sorumludur.

Davacı, ne vergi kesmeyen ve ne de kestiği vergiyi beyan etmeyen bir sorumlu konumundadır. İhtirazi kayıtla, istihkak sahibi adına talepte bulunmak durumundadır.”

denmek suretiyle vergi kesenlerin yalnızca kendileri hakkında yapılacak tarhiyatlara karşı dava ehliyetinin bulunduğu belirtilmiştir.

<sup>100</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 15.09.2005 tarihli ve 2004/239 E., 2005/1905 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 111, s. 145-146; Danıştay 3. Dairesi'nin 17.10.2011 tarihli ve 2011/6015 E., 2011/4347 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 1 Temmuz 2017; Danıştay 3. Dairesi'nin 17.10.2011 tarihli ve 2010/7115 E., 2011/5962 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 129, s. 454-456.

1982 yılında idari yargıda yapılan kapsamlı değişikliklerden önceki dönemde de, vergi kesenlerin itiraza yetkili olduğuna ilişkin kararlara rastlamaktayız. Örneğin Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu'nun 1965 tarihli bir kararında<sup>101</sup>, tevkif yoluyla alınan vergilerde vergiyi kesmekle sorumlu olan kişinin de itiraza yetkili olduğu belirtilmiştir.

Benzer şekilde 1961 tarihli VUK'un yürürlüğe girmesinden önceki yargı kararları incelediğinde vergi kesenlere itiraz hakkı tanındığını görmekteyiz. Danıştay 4. Dairesi'nin 1954 tarihli bir kararında, 5432 Sayılı VUK'un 8'inci maddesindeki hüküm nedeniyle anılan Kanunun 354'üncü ve 355'inci maddeleri uyarınca itiraz ehliyetlerinin bulunduğu hükmedilmiştir<sup>102</sup>.

#### 4. Değerlendirmemiz

Doktrindeki farkı görüşlere ve yargı kararlarına yer verdikten sonra belirtmek isteriz ki, kanımızca vergi mükelleflerinin yanı sıra vergi kesenlerin de açacakları davada ehliyeti bulunmaktadır. Bu sonuca öncelikle, VUK'un 8'inci maddesindeki bu Kanun'un müteakip maddelerinde yer alan vergi mükellefleri tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu hükmü ve bu nedenle VUK'un 377'nci maddesi uyarınca vergi sorumlularının dava açabileceği yorumuyla ulaşıyoruz.

Meseleye menfaat ihlali perspektifinden yaklaşılsa da görüşümüz değişmeyecektir. Zira yukarıda bazılarını alıntıladığımız görüş ve yargı kararlarının aksine, vergi kesenin de yersiz ödenen vergilerden kaynaklı menfaat ihlali söz konusudur. Mükellef, kusur sorumluluğundan hareketle yersiz ödenen vergi

<sup>101</sup> Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu'nun 13.10.1965 tarihli ve 1965/267 sayılı kararı, Kemal Berkem vd., **Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı)**, Ankara, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, 1966, s. 623.

<sup>102</sup> "Mükellefin muhtasar beyannameyi, ihtirazı kaydı muhtevi bir dilekçeye ilişik olarak vergi dairesine 18/11/1952 gün, 57407 sayı ile verdiği anlaşıldığına ve 5432 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle sevk edilen hüküm gereğince vergi sorumlularının da zikri geçen kanunun 354 ve 355 inci maddeleri muvacehesinde itiraz ehliyetleri mevcut olduğuna binaen yazılı olduğu şeklinde karar verilmesi kanuna aykırı görüldüğünden davanın bu yönden kabulüyle ihtilâfın esası incelenmek ve varılacak neticeye göre karar verilmek üzere komisyon kararının bozulmasına 26/1/1954 tarihinde karar verildi." Devlet Şûrası 4. Dairesi'nin 26.01.1954 tarihli ve 1953/3957 E., 1954/136 K. sayılı kararı, Ayhan Hankuş, Özhan Eroğuz, **İçtihatlı ve Notlu Vergi Usul Kanunu ve İlgili Diğer Mevzuat**, Ankara, Doğu Limited Şirketi Matbaası, 1958, s. 317-318; Turgay, a.g.e., s. 37, 781.

dolayısıyla hak edişinden kısıntıya gidilmesini pekala adli yargıda dava açıp, kendisine yapılan eksik ödemenin tazminini sağlayabilir<sup>103</sup>. Bunun sonucunda malvarlığını azalmış vergi kesintisi yapan, menfaati zedelenmiş süje konumuna gelecektir. Bu kapsamda da İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca dava açabilecektir. Bu yapı içerisinde, bizim anlayışımızda menfaati, lüzumundan fazla dar bir perspektifte yorumlamamak gerekir. Aksinde ısrar edilmesi halinde, yargı sistemine aynı olaya ilişkin iki ayrı dava yüklenmiş olacaktır.

Eğer, vergi kesintisi yapanlara dava açma hakkı tanımazsak bunun uygulamada yaratacağı bir diğer ciddi sorun da şöyle olacaktır: Şayet, vergi mükellefi, dava açma noktasındaki seçimlik hakkını adli yargıda vergi kesintisi yapana yönelik olarak kullanırsa ve bu dava, vergi kesenin aleyhine sonuçlanırsa, bu durumda vergi kesintisi yapan ilk etapta asıl mükellefe ödeme yapmak durumunda kalacaktır. Akabinde vergi idaresine yersiz ödeme yaptığı verginin iadesiyle husumet yöneltecektir. Adli yargı mercilerinde görülen dava neticesinde, borçlandığı tutarın yüksek olduğu hallerde bu işleyiş, işletmesinin finansmanını sürdüremeyecek bir duruma sokabilecektir. Vergi idaresine karşı açtığı dava neticesinde uyuşmazlık lehine sonuçlansa dahi, özellikle büyük montanlı uyuşmazlıklarda tahsil edeceği tutar, işletmesini eski haline dönüştürmesine müsaade etmeyecektir. Nihayet, hiçbir yargıya yansımış uyuşmazlığın sonucu hakkında önceden emin olabilmek mümkün değildir. Kaldı ki, mevzuatımızda adli mahkemeler tarafından verilen kararların idari yargıyı bağlayacağına yönelik bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla adli yargı mercileri önünde davası aleyhe sonuçlanmış vergi kesenin, vergi mahkemeleri nezdinde açacağı davanın da aleyhine sonuçlanması pekala mümkündür.

Menfaat sorunsalını, ticari hayattan kopuk bir mantık içinde ele almamak gerekir. Zira işverenin, işçisinin fazla veya yersiz vergi ödemesinin önüne geçmek istemesi, özünde kendi ticaretinin bir gereğidir. Örneklemek gerekirse; işveren 1800 TL net maaş ve 500 TL vergi kesintisi ile toplamda 2300 TL brüt maaş ödemesi yapmaktadır. Vergi kesintisi miktarı azaldığında örneğin 200 TL olduğunda; işverenin ödediği 2300 TL brüt maaş miktarı değişmeden işçisine 2100 TL net maaş

---

<sup>103</sup> Akkaya, **a.g.m.**, s. 196.

ödeyebilecektir. Diğer bir deyişle, işverenin maliyeti hiçbir şekilde değişmeden ücretler üzerindeki vergi miktarının azaltılmasıyla işçinin eline geçen ücret artacaktır. İşçilerin, iş tercihinde dikkate aldığı kriterlerden biri de net maaş miktarı olduğundan; bu şekilde vergi kesintisi azalınca o işkolu ve işveren, işçi nazarında daha tercih edilebilir olacaktır. İşçinin eline geçen ücretteki artış ise iş barışının sağlanmasına hizmet edecektir. Bu durumun olumlu sonuçları, işverene ve iş ortamına yansiyacaktır. Bu konuda, işçiye ödenen primleri de örnek olarak gösterebiliriz. Primin verilmesindeki amaç, işçinin veriminin artırılmak istenilmesidir. Benzer şekilde işçinin ücretinde yapılacak kesintinin azalması ile giydirilmiş ücrette meydana gelecek artış; işçinin verimini ve işkolunun tercih edilebilirliğini artırarak iş barışının sağlanmasına olumlu yönde etki edecektir.

Vergi sorumlularının dava açması durumunda hukuksal karışıklık meydana geleceği yorumuna da katılmamaktayız. Vergi sorumlusu tarafından açılan davada, gerektiğinde dava ihbar olunarak mükellefin davaya katılımı sağlanabilecektir<sup>104</sup>. Hatta sağlanmaması hak ihlaline sebebiyet verebilir. Zira sonuçları öncelikle mükellef nezdinde doğacak bir uyuşmazlıkta, mükellefin yokluğunda davanın yürütülmesi hak ihlaline sebebiyet verebilir. Kaldı ki uygulamada, böyle bir davanın çözümüne hukuki katkı sağlayacak argüman ve belgelerin mükellef tarafından da huzura getirilmesi olasıdır. Özü itibarıyla hukuki sonuçları kendi nezdinde doğacak mükellefin, davayı daha özenli bir biçimde takip edeceğini düşünmek de gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. İhbar edilmesi yukarıda atıfta bulunduğumuz kararda<sup>105</sup> yer verilen,

“... vergi sorumlusu ödenen vergiyi asıl mükelleften kesip vergi dairesine yatırmaktadır. Mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi sorumlusu uhdesinde kalması söz konusu olacaktır.”

şeklindeki mahsuru da giderecektir.

---

<sup>104</sup> Akkaya, **a.g.m.**, s. 207; Yarah, **a.g.m.**, s. 550.

<sup>105</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.04.2000 tarihli ve 1999/4832 E. ve 2000/1330 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 7 Haziran 2017.

Ayrıca eğer mükellef tarafından da dava açılmışsa İYUK'un 38'inci maddesi uyarınca aynı maddi veya hukuki sebepten doğan davaların bağlantı sebebiyle birleştirilmesi yoluna gidilerek bu karışıklık çözülebilir. Maddi sebep, ilgili dönem muhtasar beyannamesi; hukuki sebep ise fazla veya yersiz olarak stopaj ödenmesidir.

Bu bölümün başında da yer verdiğimiz üzere vergi sorumluluğu müessesesi, vergi sorumlusunun vergi idaresiyle irtibatının vergi mükellefine kıyasla kolay sağlanması, vergilerin tahsilinin bu yolla daha pratik olması sebebiyle getirilmiştir. Vergi sorumluluğu müessesinden doğan ihtilafların yargı aşamasına taşınmasında, bu müessesenin amacı doğrultusunda yorum yapılmalıdır. Zira vergi sorumlusunun dava ehliyeti olduğu kabul edilirse vergi sorumluluğu müessesinin bu getirilerinden yargı aşamasında da istifade edilecektir.

Vergi kesen, stopaja dair tüm olgu ve olayları kendi kayıtlarından en kapsamlı bir şekilde takip edebilme imkanına sahiptir. Bu itibarla, vergi kesen tarafından dava açıldığı bazı hallerde hakkın daha iyi bir şekilde himaye edilmesi mümkün olabilecektir. Asıl mükelleflerin, “Üretim sürecine bedensel gücüyle katılarak maaş veya ücret karşılığı çalışan kişi.”<sup>106</sup> olarak tanımlanan mavi yakalı olması durumunda, bu saptamanın işlevselliği ön plana çıkacaktır.

Diğer taraftan, buraya kadarki açıklamalarımızla şüphesiz vergi mükelleflerinin dava açma hakları olmadığı sonucuna ulaşmıyoruz. VUK'un 377'nci ve İYUK'un 2'nci maddeleri doğrultusunda ve “Çokun içinde az da vardır.” mantığı çerçevesinde, verilecek hükmün sonuçları özünde kendisini etkileyecek mükellefin dava açma hakkı olduğu pek tabidir.

---

<sup>106</sup> Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi), [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&kelime=mavi%20yakalı&guid=TDK.GTS.533d7e183c4985.62119351](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=mavi%20yakalı&guid=TDK.GTS.533d7e183c4985.62119351), 2 Eylül 2018.

## B. Vergi Taşıyıcısının Sübjektif Ehliyeti

### 1. Vergi Taşıyıcı Kavramı ve Vergi Taşıyıcısının Sübjektif Ehliyetinin Bulunup Bulunmadığına İlişkin Görüşler

Vergi yüklenicisi ya da vergi taşıyıcısı kavramı, hukuki olmaktan çok ekonomik nitelikte bir kavramdır<sup>107</sup>. Bu önermenin en temel dayanağını, VUK'un 8'inci maddesinde vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tanımlanırken vergi taşıyıcısının tanımlanmamasında aramak gerekir. Kanuni mükellef, kendi adına ve hesabına ödemiş olduğu vergiyi ekonomik hayatın koşullarına, arz ve talebe dayalı olarak fiyat mekanizması yoluyla başkalarına inikas<sup>108</sup> ettirmeye çalışır<sup>109</sup>. Bu şekilde vergi yükünün devrini öngören ekonomik yansıma mücadelesinin sonunda, vergi yükünü gerçekten üzerine almaya mecbur olan kişiye vergi taşıyıcısı veya vergi yüklenicisi denilir<sup>110</sup>. Bazı maliyeciler, iktisadi ölçüleri kullanarak kendisine yansıtılan vergiyi, yansıma yoluyla başkalarına devredemeyerek bu yükü nihai şekilde yüklenen kişileri, asli veya nihai mükellef olarak da adlandırmaktadır<sup>111</sup>.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>112</sup> 8'inci maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların mükellef olduğu hükmüne yer verilmiştir. Verginin kanuni mükellefi olan bu kişiler, vergiyi teslim ettikleri malın veya ifa ettikleri hizmetin fiyatına ekleyerek vergi yükünün nihai taşıyıcısı olan tüketicilere aktarırlar<sup>113</sup>. Mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri müşterilerine yansıtmaları kanuni mükellefi değiştirmez<sup>114</sup>. Herhangi bir gerekçeyle satıcı, vergiyi yansıtmasa

<sup>107</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, s. 66.

<sup>108</sup> “verginin inikası: Vergiyi ödeyen mükellefin, ödediği vergiyi başkasına devretmesi, mesela sattığı malın fiyatına eklemesi, üzerine vergi yüklenen ikinci şahsın da üçüncüye ve böylece verginin bir çok kimselere devredilebilmesidir.” Özcan, **a.g.e.**, s. 701.

<sup>109</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 37.

<sup>110</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009, s. 132.

<sup>111</sup> **A.e.**, s. 132.

<sup>112</sup> İşbu Kanun, 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>113</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 406.

<sup>114</sup> Öncel, **a.g.m.**, s. 46.

da ödemenin yapılması yine zorunludur<sup>115</sup>. Zira vergi idaresi yükümlünün vergiyi yansıtip yansıtmadığı hususuyla ilgilenmez<sup>116</sup>.

Vergi taşıyıcısını, vergi sorumlusuyla da karıştırmamak gerekir. Zira kural olarak mal veya hizmet tesliminde katma değer vergisi kesintisi olarak adlandırılan bir kesinti yoktur; mükellef kestiği vergiyi değil, aksine kendisine terettüp eden vergiyi ödemektedir<sup>117</sup>. Burada, mükellefiyetten kaynaklanan ödevleri yerine getirmesine rağmen vergi borcu yükünü taşımayan aracı mükellef söz konusudur<sup>118</sup>. Katma değer vergisinde hizmeti sunan kanuni mükellef, hizmetten yararlanandan vergiyi tahsil eder; vergi sorumlusu ise bu sıfatıyla kanuni mükellefe yaptığı ödemeden vergiyi keser<sup>119</sup>.

Bu noktada akla gelebilecek soru şudur: Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmamalarına rağmen, vergi taşıyıcılarının açacakları davada ehliyeti var mıdır<sup>120</sup>? Bu soruya farklı cevaplar verilmektedir. Örnekleme gerekirse, Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararına<sup>121</sup> konu olayda, araç satışından kaynaklanan özel tüketim vergisini, verginin mükellefi olan şirket, verginin tamamını alıcı olan şirketten tahsil etmiş ve ihtirazı kayıt koymadan ödemiştir. Kararda, alıcı davacının verginin iadesini istemekte menfaati olmadığına hükmedilmiştir.

---

<sup>115</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007, s. 111.

<sup>116</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 77.

<sup>117</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 104.

<sup>118</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s. 233; “‘Aracı yükümlü’, kendi adına ödediği vergiyi yansıma mekanizması yoluyla başkalarına aktarmaya çalışan kişidir.” Ateş Oktar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, S. 25 (Özel Sayı), Nisan- Haziran 1997, s. 66; “KDV’nin kanuni mükellefi olan satıcılar, mükellef sıfatıyla ödemek zorunda oldukları vergiyi, mal ve hizmetin satış fiyatına ekleyerek tüketicilere devrettiklerinden bu verginin ‘aracı mükellefi’ durumundadırlar.” Pehlivan, **a.g.e.**, s. 321.

<sup>119</sup> Oktar, **a.g.m.**, s. 79-80.

<sup>120</sup> Çalışmamızın ilk bölümünde ayrıntılarıyla yer verdiğimiz üzere, bu sorunların temel nedeni, ehliyetle ilişkin hükümlerin farklı kanunlarda birbirleriyle örtüşmeyen şekilde düzenlenmesidir.

<sup>121</sup> Danıştay 7. Dairesi’nin 09.10.2007 tarihli ve 2005/1509 E., 2007/4088 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 13 Ağustos 2017.

Danıştay VDDGK'nın<sup>122</sup> bir kararında ise banka ve sigorta muameleleri vergisinin yansıtılabilir bir vergi olduğu belirtilmiştir. Bankaların ve sigorta şirketlerinin işlemin muhatabı olan kişilere bu vergiyi yansıtılmalarının ve vergi yükünün bunların üzerinde kalmasının, söz konusu kişilerin, vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kabulünü gerektirmeyeceği vurgulanmıştır. Vergi yükü üzerinde kalanların, bankaların kendilerinden tahsil etmiş olduğu parayı adli yargı mercilerinde açacağı alacak davasına konu edebileceği belirtilmiştir. Bu nedenlerle davanın reddine hükmedilmiştir.

Danıştay'ın aksi yönde hüküm kurduğu kararlara da rastlamak mümkündür. Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararında<sup>123</sup>, KDVK'nın 8'inci maddesinde bu verginin mükellefinin, mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunanlar olduğu belirtilmişse de verginin yansıtılması nedeniyle vergi yükü üzerinde kalan davacının mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle menfaatinin ihlal edildiği belirtilmiştir. Bu nedenle davacının dava açma ehliyetinin bulunduğu sonucuna varılarak dava esastan incelenmiştir.

Danıştay VDDK'nın 2005 yılında vermiş olduğu bir kararda<sup>124</sup> da, KDV'nin yansıtılmalı bir vergi olması nedeniyle ihale yoluyla yapılan satış sonucu vergi yükü üzerinde kalan kişinin dava açabileceğine hükmedilmiştir. Karardaki karşı oy oldukça dikkat çekicidir. Karşı oyda, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu terimlerinin vergiye nihai olarak katlananları kapsayan bir anlamının mevcut olmadığı vurgulanmıştır. Dava konusu olayda vergi mükellefi olan Milli Emlak Müdürlüğü ile bu vergiye nihai olarak katlanan davacı arasındaki ilişkinin bir kamu hukuku ilişkisi

<sup>122</sup> Danıştay VDDGK'nın 06.02.1997 tarihli ve 1996/356 E., 1997/121 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 13 Ağustos 2017.

<sup>123</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 22.09.2011 tarihli ve 2011/3445 E., 2011/5067 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 13 Ağustos 2017; "...Katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle vergi yükü, ihale yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacının üzerinde kalmış olduğundan, ihale bedeli üzerinden ödemek zorunda kaldığı vergiye karşı açtığı davanın vergi mahkemesince incelenmesinde, ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir..." Danıştay VDDGK'nın 22.04.2005 tarihli ve 2005/14 E., 2005/82 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 13 Ağustos 2017.

<sup>124</sup> Danıştay VDDK'nın 22.04.2005 tarihli ve 2005/14 E., 2005/82 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 13 Ağustos 2017.

olmadığı, taşınmaz satışı nedeniyle kurulan bir özel hukuk ilişkisi olduğu belirtilmiştir. Eşit koşullarda kurulan bu ilişkide, Milli Emlak Müdürlüğü'nün davacıdan almaması gereken KDV'yi tahsil etmesinin aralarındaki sözleşmenin ihlali olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle adli yargı mercilerinin görev alanına giren bu uyuşmazlığın idari yargı mercilerince çözümlenmesinin görev kurallarıyla oluşan kamu düzeninin ihlali ve adli yargı düzenine müdahale olduğu belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 2013 yılında verdiği bir kararda<sup>125</sup> ise incelenen davanın, 2577 Sayılı Kanun uyarınca iptal davası olduğu belirtilmiştir. KDVK'nın 8'inci maddesi uyarınca mükellefin mal teslimi veya hizmet ifasında bu işi yapanlar olduğuna değinilmiştir. Fakat kararın devamında, katma değer vergisinin yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle asıl vergi yükünün, bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmayan davacı üzerinde kaldığı belirtilmiştir. Bu nedenle verginin davacıdan tahsiliyle davacının menfaatinin etkilendiği vurgulanmıştır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin değil; vergiyi fiilen ödeyerek verginin getirdiği mali yüke katlanan davacının vergiyle ilgisi olduğunu kabul etmek gerektiği belirtilmiştir. Vergiye nihai olarak katlananların dava açamayacağı şeklindeki bir düşüncenin mükellefiyet kavramıyla bağdaşmayacağı, İYUK'un 2'inci maddesindeki menfaat ihlali halinde dava açılmasına imkan tanıyan düzenlemeye aykırı olacağı ifade edilmiştir. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olup olmadığına bakılmaksızın kendisinden tahsil edilen katma değer vergisine karşı dava açabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle ilk derece mahkemesinin davayı ehliyet yönünden reddetmesine ilişkin kararının bozulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Görüldüğü üzere kararda, açılan davanın iptal davası olduğu saptaması açık ve net bir şekilde yapılmıştır. Davanın iptal davası olması nedeniyle hak ihlali değil; menfaat ihlali şartı aranmıştır. Vergi mahkemelerinde dava açma hakkı yalnızca VUK'un 377'nci maddesinde belirtilenlere değil; ayrıca İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca menfaati ihlal edilenlere de tanınmıştır.

---

<sup>125</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.05.2013 tarihli ve 2012/2515 E., 2013/3293 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 13 Ağustos 2016.

## 2. Değerlendirmemiz

Bu konudaki görüşlerimize yer vermeden önce belirtmek isteriz ki; vergi taşıyıcısının, vergi yükümlüsü yahut sorumlusu olmadığı yönündeki yaklaşımı biz de paylaşıyoruz. Dolayısıyla burada, çözümlenmesine ihtiyaç duyulan husus, dava açma hakkı noktasında önceliği, VUK'un 377'nci maddesine mi, yoksa İYUK'un 2'nci maddesine mi vermekten ibarettir. Bu normları çatışan değil; birbirlerini tamamlayan normlar olarak değerlendirmek gerekmektedir. Aksi bir kabul, bazı normları çok dar bir alana hapsedmek, diğerlerini ise bütünüyle uygulama alanından yoksun bırakmak sonucunu doğuracaktır. Zira, ilk nazarda önceki kanun-sonraki kanun veya genel kanun-özel kanun ayrımlarından yola çıkıp normları yorumlamak kolay olsa da, kolay olduğu ölçüde hukukçuyu doğruya ulaştırmayabilir.

Bir an için normlar arasında çatışma olduğunu kabul etsek bile; İYUK'un uygulanması gerektiği yönündeki değerlendirmemizde bir farklılık olmayacaktır. Şöyle ki, doktrinde bu alanda yapılan çalışmalarda iki farklı görüş öne sürülmektedir. Bir görüşe göre önceki özel norm VUK'un 377'nci maddesinin ilk fıkrası, sonraki genel norm olan İYUK'un 2/1-a hükmüne göre öncelik olarak uygulanmalıdır<sup>126</sup>.

Diğer taraftan, bize de yatkın gelen diğer görüşe göre bu kurallar mantıki bir kesinlik ifade etmezler<sup>127</sup>. Sonraki genel normun önceki normu yürürlükten kaldırıp kaldırmayacağı gibi sorunlar mekanik sorunlar değildir; değerlendirmeye ilişkin sorunlardır<sup>128</sup>. Olayda daha adil sonuca ulaştıran norma öncelik kazandırılmalıdır<sup>129</sup>. Zira bu tür soruların cevaplandırılması, adalet açısından bir değerlendirmeyi

<sup>126</sup> Oytun Canyaş, "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, 2014, s. 215; Akkaya da özel kanunun olduğu yerde genel kanunun uygulanmayacağını belirtmektedir. Bu bağlamda, VUK'ta yer alan yargılama usulü kuralının, İYUK'taki yargılama usulü kuralından önce uygulanması gerektiği sonucuna varmaktadır. Akkaya, **a.g.m.**, s. 193; A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1998, s. 67.

<sup>127</sup> Orhan Münir Çağıl, **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 338, Fakülteler Matbaası, 1971, s. 249.

<sup>128</sup> "...Örneğin, sonraki genel norm, acaba önceki genel normu yürürlükten kaldırır mı? Bu ve buna benzer soruların cevaplandırılması, doğru bir yorumu ve bununla da adalet açısından değerlendirmeyi gerektirir; sorun mekanik değil, değerlendirmeye ilişkin bir sorundur." Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s. 169.

<sup>129</sup> Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017, s. 128.

gerektirmektedir<sup>130</sup>. Somut olayın özellikleri, tarafların menfaatleri, yürürlükteki hukuk kuralları dikkate alınarak yorum yapılmalıdır<sup>131</sup>. İfadesini bulan bu değerlendirmeler çatışma olduğu kabul edilse bile, İYUK'un 2'nci maddesinin uygulanması gerektiğine işaret eder.

Bu açıklamalarımız nazarında, vergi taşıyıcısına VUK'un 377'nci maddesinde kendisine atıfta bulunulmadığından bahisle dava açma hakkı tanımamak, vergi taşıyıcısını vergi mükellefine karşı adli yargıda dava açma mecburiyetinde bırakacaktır. Buna göre işleyiş, taşıyıcının mükelleften vergi alacağını tahsil etmesi, akabinde mükellefin de vergi idaresinden yersiz ödenen verginin iadesini talep etmesi şeklinde olacaktır. Bu işleyiş, bir önceki bölümde ifade ettiğimiz üzere özü itibarıyla aynı uyuşmazlık için sisteme iki davayı çözme külfeti yükleyecektir. Bu külfeti, bir an için göz ardı etsek ve her iki davada da aynı paralelde sonuca ulaşılacağını kabul etsek dahi, işleyişin pratikteki mahsuru giderilmiş olmayacaktır. Zira, yine bir önceki bölümde belirttiğimiz üzere, adli yargıda dava aleyhine sonuçlanmış mükellef, vergi davasında beklediği sonucu alıncaya dek adli yargıda kaybettiği davanın menfî mali sonuçlarına katlanır vaziyette kalacaktır. Bu düşüncelerimizi bir örnek yardımıyla somutlaştırmak gerekirse; müşterisine 100 adet tır satan ve bu satış nedeniyle KDV açısından mükellef konumuna gelmiş satıcı aleyhine, KDV'nin fazla tahsil edildiğinden bahisle adli yargı mercileri önünde dava açıldığını düşünelim. Bu dava, davacı lehine sonuçlanırsa; satıcının yani mükellefin, yapmak zorunda kalacağı ödemeyi bu kerre vergi idaresine karşı bir uyuşmazlık başlatarak vergi mahkemesinin vereceği karar sonrası geri tahsil edecek olması, ticari hayatının göreceği zede bağlamında etkin bir giderim sağlamayacaktır. Zira vergi idaresine karşı açacağı dava yıllarla ifade edilebilecek sürede sonuçlanacak ve bu uzun dönemde ilk kaybettiği davanın finansman yüküne katlanmak zorunda kalacaktır.

Belirtmek gerekir ki, bizim iştirak etme imkanı bulamadığımız menfî görüşün yol açacağı olumsuzluklar, bundan da ibaret değildir. Bu bölümde yer verdiğimiz

---

<sup>130</sup> A.e., s. 169.

<sup>131</sup> Yasemin Işıktaç, Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, 5. bs., Filiz Kitabevi, 2016, s. 261.

yargı kararlarının bir kısmında vergi taşıyıcısının idari yargıda değil; adli yargıda dava açarak hakkını araması gerektiği belirtilmiştir. Fakat katma değer vergisinin kanuni mükellefi olan gerçek kişi ölmüşse veya aciz halindeyse; tüzel kişi tasfiye edilmişse başka bir deyişle kanuni mükellef, cismani veya hükmi varlığını kaybetmişse vergi taşıyıcısı hakkını nasıl arayacaktır? Hukuka aykırı tesis edilmiş bir idari işleme karşı bu işlemi tesis eden ve sürekliliği esas olan idareye<sup>132</sup> karşı dava açma hakkı varken; idareye göre daha zayıf durumda olan kişiye karşı dava açmaya neden mecbur bırakılmaktadır? Kanımızca bu görüşün zayıf yanlarından biri budur. Amaçsal yorumun, hukuk alanında gücünü aldığı temel nokta, hayatın gerçekleriyle uyumlu olmasıdır. Yukarıda verdiğimiz örneğe geri döndüğümüzde, sadece bir vergi taşıyıcısına karşı değil; birçok vergi taşıyıcısına yersiz KDV yükleyen satıcının, söz konusu bu diğer vergi taşıyıcılarının açacağı davaların mali külfetin altında olması muhtemeldir. Bu da satıcının, zaten borçlarını ödeyemez, en azından ödemekte zorluk çeker bir hale geldiğini düşünmeyi gerektirir. Öyleyse, vergi taşıyıcısını, ödeme güçlüğü altında bulunan mükellefe yönlendirmek yerine – ki yersiz tahsil edilen KDV onun da uhdesinde değildir.- KDV’leri, yersiz yere tahsil etmiş devlete yönlendirmek daha yerinde olacaktır. Bu açıkladığımız pratik gerçekler, tarafların menfaati üzerindeki etkilerin değerlendirilmesine ve amaçsal yoruma ağırlık verme ihtiyacı, bizi bu sonuçlara ulaştırmaktadır.

Ayrıca belirtmek isteriz ki, alanında uzmanlaşmış vergi mahkemeleri yerine, vergi taşıyıcısını adli yargı mercilerinde hakkını aramak zorunda bırakmak; esasen kamu hukukuna ilişkin bir uyuşmazlığın özel hukuk mahkemelerinde çözülmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>133</sup>. Ortada hukuka aykırı bir şekilde gerçekleştirildiği iddia olunan bir vergilendirme işlemi söz konusudur. Anayasa’nın 125’inci maddesi uyarınca hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak bu işlemin yargı mercilerinde denetlenmesi ve eğer hukuka aykırı ise hukuk düzeninden kaldırılması gerekmektedir. Vergi taşıyıcıları, verginin kanuni mükellefi olmamalarına rağmen vergiyi asıl yüklenen kişilerdir. Hatta bu sebeple doktrinde vergi teorisine göre katma

<sup>132</sup> M. Gözde Atasayan, **Kamu Hizmetlerinin Süreklilik ve Düzenlilik İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 67.

<sup>133</sup> Süleyman Önel, **“Vergi Davalarında Dava Ehliyeti”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012, s. 183.

değer vergisinde iki tür mükellef olduğu, birinin kanuni mükellef diğ erinin ise vergi yükünü taşıyan iktisadi mükellef olduğu belirtilmiştir<sup>134</sup>. Bu kişiler yansıma mekanizmasından en fazla ve nihai olarak etkilenenlerdir. Dava açmada, İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca menfaatleri vardır. Aksi kabul, bu şekilde menfaatleri ihlal edilen kişilerin mahkemeye erişim hakkının da kısıtlanması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca vergi uyumsuzluklarından doğan davaların ağırlıklı olarak iptal davası niteliğinde olduğu görüşü, bu davalarda sadece hakları ihlal edilenlerin değil; menfaatleri de ihlal edilenlerin dava açmasına olanak sağlamaktadır.

### **C. İstihkaklarından Damga Vergisi Kesintisi Yapılanların Sübjektif Ehliyeti**

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun<sup>135</sup> 3'üncü maddesinin ilk fıkrası uyarınca, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise resmi daireler ile kişiler arası işlemlere ait kağıtların damga vergisini, sözleşme tarafı kişilerin ödeyeceğine yer verilmiştir.

İhale kararı, en uygun veya ekonomik olarak en avantajlı teklifi veren istekliye ihalenin verilmesine ilişkin tek taraflı bir işlemdir<sup>136</sup>. Söz konusu karar, ihale komisyonunca alınmaktadır<sup>137</sup>. Bu kararda yalnızca ihale komisyonunun imzası bulunmaktadır. Dolayısıyla bu karardan doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır<sup>138</sup>.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde istihkaktan kesinti suretiyle verginin ödenmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu suretle ihale kararlarından doğan damga vergisinin mükellefi olan ihale komisyonu, ihale uhdesinde kalan yüklenicinin istihkakından bu damga vergisini kesip vergi idaresine ödeme yaparsa bu durumda yüklenicinin vergi mahkemelerinde dava açma ehliyeti var mıdır? Bu

<sup>134</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 235.

<sup>135</sup> İşbu Kanun, 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>136</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku (Cilt II)**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2009, s. 130.

<sup>137</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2013, s. 213.

<sup>138</sup> Nuri Değer, **Damga Vergisi ve Uygulaması**, 4. bs., İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 710.

konuda yargı kararları arasındaki görüş ayrılıkları Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından sonuca bağlanmıştır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02.07.2012 tarihli ve 2009/1 E. ve 2012/2 K. sayılı kararının<sup>139</sup> alınmasına sebep olan kararlardaki olaylarda, ihale kararı üzerine işin üstlenilmesinin akabinde ihale makamı tarafından yüklenicisi olan şirketlerden damga vergisi kesilerek ödenmiştir. Davacı şirketler ise ihale kararlarının damga vergisinden istisna olduğu gerekçesiyle istihkaklardan kesilen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilmiş olan tutarın iadesi talebiyle dava açmışlardır. İşte bu şirketlerin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olup olmamalarına bakılmaksızın istihkaklarından yapılan kesintilere karşı dava açma ehliyeti bulunup bulunmadığı konusu görüş farklılıklarına neden olmuştur. Danıştay 7. Dairesi ve Danıştay VDDK aynı konuda, birbirlerinden farklı kararlar verilmiştir. Bunun üzerine davacı şirket tarafından içtihatların birleştirilmesi talebinde bulunulmuştur.

Danıştay 7. Dairesi'nin kararına konu olayda, ihale makamı tarafından davacı (yüklenici) şirkete telefon şebekesi altyapısı ihale edilmiştir. İşin üstlenilmesinden sonra ihale makamı, davacı şirketin istihkakından kesinti yaparak, kendisi adına ihtirazi kayıt koymaksızın damga vergisini ödemiştir. Davacı şirket ise ihale kararının damga vergisinden istisna olduğu iddiasıyla dava açmıştır. Danıştay 7. Dairesi'nin kararında, Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve VUK'un 377'nci maddesinde vergi mahkemesinde dava açmaya yetki olanların belirtildiği hususuna yer verilmiştir. Bu nedenle damga vergisinin mükellefinin, ihale makamı olduğu belirtilmiştir. Aralarındaki özel hukuk ilişkisiyle damga vergisinin mükellefinin değiştirilemeyeceği ifade edilmiştir. Olayın bu haliyle, ihale makamının kendi vergi borcuyla müteselsil sorumlu olduğu vergi borcunu, davacı şirketten aldığını parayla ödemesinden ibaret olduğu belirtilmiştir. Söz konusu tutar, kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmişse bu durumda adli yargı teşkilatı içerisindeki mahkemelerde sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca dava konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

---

<sup>139</sup> İşbu karar, 26.02.2013 tarihli ve 28571 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu gerekçelerle yüklenici şirketin vergi mahkemesinde dava açma hakkının bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Davanın esasına girilmeden incelenmeksizin reddedilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.

Danıştay VDDK kararına konu olayda ise ihale ile alınan dekapaj işinin sözleşme hükümleri doğrultusunda artırılması<sup>140</sup> söz konusudur. İlave dekapaj işine ihale makamının olurunun sonrasında ihale makamı tarafından davacı şirketin istihkakından kesinti yapılarak damga vergisi ödenmiştir. Davacı şirket ise damga vergisi doğmadığı iddiasıyla, bu verginin iadesi talepli dava açmıştır. İlk derece mahkemesi tarafından verilen davanın kabulü kararı temyiz aşamasında bozulmuştur. İlk derece mahkemesince davacıdan haksız olarak tahsil edilip idareye yatırılan bir bedelin bu konuda uzman vergi mahkemelerinde görülebileceği ve davalı idare üzerinde kalan bir para mevcut olmadığından sebepsiz zenginleşmeden söz edilemeyeceği<sup>141</sup> gerekçesiyle davanın kabulü kararında ısrar edilmesi üzerine dosya, VDDK önüne gelmiştir. VDDK tarafından söz konusu olaydaki esas problemin, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve eğer vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse verginin mükellefinin kim olduğu noktasında cereyan ettiği belirtilmiştir. Bu belirlemelerin ise 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'nci maddesi uyarınca ancak vergi alanında ihtisaslaşmış vergi mahkemelerinde yapılabileceği vurgulanmıştır. Bu gerekçelerle davanın incelenmeksizin reddi gerektiği yönündeki kararların bozulmasına hükmedilmiştir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında, uyumsuzlukların esasını istihkaklarında kesinti yapılan yüklenici şirketlerin, vergi mahkemelerinde dava açma ehliyeti bulunup bulunmadığı konusundaki görüş ayrılığından kaynaklandığı

<sup>140</sup> Bu karar da ihale kararı hükmündedir.

<sup>141</sup> Konuya dair yapılan çalışmalarda, sebepsiz zenginleşme hükümlerinin bu tür uyumsuzluklarda uygulanmasını öngören kararlar haklı olarak eleştirilmiştir. Sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca zamanaşımı süresinin (TBK'nın 82'nci maddesi uyarınca hak sahibinin geri isteme hakkını öğrendiği tarihten itibaren 2 yıl, her halde zenginleşmenin gerçekleştiği tarihten itibaren 10 yıl), vergi mahkemelerindeki zamanaşımı süresinden (vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün, vergi hatası bulunması halinde ise 5 yıl) fazla olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla hukuka aykırılığı adli yargı mercilerince kesinleşmiş olan verginin kanuni mükellef tarafından vergi taşıyıcısına iade edebileceği; fakat mükellefin vergi idaresinden bu tutarı talep edemeyeceği belirtilmiştir. Bu durumun hak kaybına neden olacağı ifade edilmiştir. Önel, **a.g.e.**, s. 184-185.

belirtilmiştir. İhale makamı tarafından yapılan kesintinin vergilendirmeye ilişkin idari işlem olduğu vurgulanmıştır. Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca bu idari işleme karşı idari yargı teşkilatı içerisindeki mahkemelerde dava açabileceği belirtilmiştir. Uyuşmazlıklarda Damga Vergisi Kanunu'na uygun bir vergilendirme olup olmadığının incelenmesi sebebiyle, 2576 Sayılı Kanun uyarınca vergi mahkemelerinin görevli olduğu ifade edilmiştir. İçtihatların birleştirilmesine konu olan olaylarda, ihale kararlarına ilişkin damga vergilerinin, ihaleyi kazanan yüklenici şirketlerin istihkaklarından kesilerek vergi dairesine yatırıldığı; bu şekilde şirketlerin istihkaklarının damga vergisi kadar azaldığı ifade edilmiştir. Bu tahsilat işlemleriyle istihkaklarının eksildiği iddiasıyla şirketlerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatının iptali veya tutarların iadesi talebiyle İYUK'un 2'nci maddesine göre vergi mahkemelerinde dava açmalarının mümkün olduğu sonucuna varılmıştır. İçtihadın VDDK kararı doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla<sup>142</sup> karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, incelemesini esas olarak vergi mükellefi ya da sorumlusu olmamasına rağmen vergilendirme işlemiyle menfaati ihlal edilenlerin sübjektif ehliyetinin olup olmadığı hususunda gerçekleştirmiştir. Adeta kanuni mükellef-iktisadi mükellef ayrımı yapılarak iktisadi mükelleflerin de dava açabileceğine hükmedilmiştir. Başka bir deyişle, VUK'un 377'nci maddesi kapsamında olmamalarına rağmen İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca menfaati veya hakları ihlal edilenlerin vergi mahkemelerinde dava açabileceği sonucuna varılmıştır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları bağlayıcı olup vergi hukukunun asli kaynakları arasında sayılmaktadır. Bu nedenle şunu söyleyebiliriz ki; bu karar sonrasında VUK'un 377'nci maddesinde sayılmamasına rağmen menfaati ihlal edilenlerin dava açabileceği yönünde kararlar vermeye başlanacaktır. Hatta anılan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararından sonra, bu yönde karar

---

<sup>142</sup> Kararda iki karşı oy bulunmaktadır. Karşı oyların ilki usul bakımından içtihadı birleştirme kararı verilmeyeceği yönündedir. İkinci karşı oyda ise uyuşmazlığın çözümünün adli yargının görev alanına girdiği gerekçesiyle karara muhalif kalınmıştır.

verilmesi gereklidir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin 2016 yılında vermiş olduğu bir kararda<sup>143</sup>,

“...Taraf ilişkisinin kurulması için gerekli olan kişisel, meşru ve güncel bir menfaat alakasının varlığı, davanın niteliğine ve özelliğine göre idari yargı yerlerince belirlenmekte, davacının idari işlemle ciddi ve makul, maddi ve manevi bir ilişkisinin bulunduğu anlaşılması, dava açma ehliyeti için yeterli sayılmaktadır.

Öte yandan, menfaat ihlali koşulunun değerlendirilmesinde, hukuk devleti ilkesi temeline dayanan idari yargı işlevinin göz ardı edilmemesi gerekir. Amaç, idari faaliyetlerin hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesi, hukukun üstünlüğünün sağlanması olduğuna göre menfaat kavramının dar değil, geniş yorumlanması gerekir.

Ayrıca **213 s. 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 s. Kanun'un 2 nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır.**<sup>144</sup>

ifadelerine yer verilerek, açıkça VUK'un 377'nci maddesinde yer verilmese de İYUK'un 2'nci maddesi kapsamında menfaatleri ihlal edilenlerin dava açabilecekleri sonucuna varılmıştır. Davanın ehliyet nedeniyle reddi kararı bozularak, davanın esası incelenerek bir karar verilmesine hükmedilmiştir. Danıştay'ın bu doğrultudaki kararlarının, yerinde olduğu kanaatindeyiz<sup>145</sup>.

## **D. Gümrük Vergisine İlişkin Davalarda Sübjektif Ehliyet**

VUK'un 2'nci maddesinde gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin VUK'a tabi olmadığına yer verilmiştir. Dolayısıyla gümrük idarelerince alınan

<sup>143</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 12.05.2016 tarihli ve 2014/3697 E., 2016/4121 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 144, s. 348-350.

<sup>144</sup> Bu bölümdeki vurgulamalar tarafımızca yapılmıştır.

<sup>145</sup> VUK'un 377'nci maddesi ile İYUK'un 2'nci maddesi arasındaki ilişkiye ve bu konudaki görüşlerimizin gerekçelerine, çalışmamızın bu bölümünde, “Vergi Taşiyıcısının Sübjektif Ehliyeti” başlığı altında yer verdik. Tekrara düşmemek amacıyla bu bölümde yalnızca diğer bölüme atıfla yetiniyoruz.

vergilere dair uyuşmazlıklardan doğan davalarda Gümrük Kanunu kapsamında usul yönünden inceleme yapılacaktır; dava ehliyeti hususu İYUK kapsamında ele alınacaktır. VUK kapsamında herhangi bir değerlendirme yapılmayacaktır. Tahsil aşamasında ise AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun "itiraz" başlığını taşıyan 242'nci maddesinin ilk fıkrası, "Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir." şeklindedir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise "İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükümlerle zorunlu idari itiraz yolu öngörülmüştür<sup>146</sup>. Bu şekilde, uyuşmazlıkların yargı aşamasına başvurulmadan önce idari aşamada çözülmesi sağlanmak istenmiştir. Gümrük Yönetmeliği'nin 745'inci maddesinin üçüncü fıkrasında<sup>147</sup> da bu yol tüketilmeden idari yargı teşkilatı içerisinde yer alan mahkemelerde dava açılmayacağı ifade edilmiştir.

Gerek konuya ilişkin olarak yapılan çalışmalarda<sup>148</sup> gerekse yargı kararlarında<sup>149</sup>, Gümrük Kanunu'nda öngörülen zorunlu itiraz yolunun dava şartı niteliğinde olduğu ve dolayısıyla bu yol tüketilmeden dava açılmayacağı belirtilmiştir. Aksi takdirde idari merci tecavüzü söz konusu olacak ve bu sebeple

<sup>146</sup> Her ne kadar maddenin lafzından idari itiraz başvurusunun ihtiyari olduğu sonucuna ulaşılabilirse de uygulamada bu başvuru zorunlu olarak kabul edilmektedir. Bu hususun eleştirisi için bkz. K. Burak Öztürk, **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015, s. 117.

<sup>147</sup> İlgili fıkra şu şekildedir:

"İdari itiraz yolları tüketilmeden yargıya başvurulamayacağı gibi, alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz."

<sup>148</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 332; Kaptan Kılıç, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması (Açıklamalı-İçtihatlı)**, Ankara, 2009, s. 221.

<sup>149</sup> "Söz edilen hukuki duruma göre, vergi tahakkuklarına ve para cezası kararlarına karşı yapılan itiraz başvuruları, yargı yerlerine müracaat edilmeden önce ilgililerce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yollarıdır." Danıştay 7. Dairesi'nin 26.01.2016 tarihli ve 2015/1717 E, 2016/927 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 10 Mart 2018.

"Söz konusu itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu idari başvuru yoludur. Bu başvuru için öngörülen ve kamu düzeniyle ilgili olan süreye uyulmamış olması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindendir." Danıştay 7. Dairesi'nin 06.10.2005 tarihli ve 2004/3623 E., 2005/2342 K. sayılı kararı, Ercan, **a.g.e.**, s. 315.

İYUK m. 15/1-e bendi uyarınca dilekçenin görevli idari merciine tevdiine hükmedilecektir.

Peki adına vergilendirme işlemi tesis edilen kişi ile itiraz yoluna başvurup hakkında bir karar tesis edilen kişinin farklı olması durumunda sübjektif ehliyeti kim haiz olacaktır? Bu konuda, Danıştay 7. Dairesi'nin 2009 yılında verdiği bir karara<sup>150</sup> konu olan olayda; davacı şirket adına tescilli beyannameyle yatırım teşvik belgesi kapsamında ithalat işlemleri gerçekleştirilirken, idarece teşvik koşullarının ihlal edildiği saptamasında bulunulmuştur. Bunun üzerine ithalat esnasında alınmayan KDV'nin tahsili amacıyla şirketin gümrük işlerinin takibini gerçekleştiren gümrük müşavirliği adına işlem tesis edilmiştir. Gümrük müşavirliği adına tesis edilen işleme karşı, davacı şirket tarafından itiraz başvurusunda bulunulmuştur. İdarece bu itiraz başvurusu reddedilmiştir. Bunun üzerine davacı şirket tarafından vergi mahkemelerinde dava açılmıştır. İlk derece mahkemesi tarafından dava, ehliyet yönünden reddedilmiştir. Temyiz incelemesini gerçekleştiren Danıştay 7. Dairesi'nin kararında,

“Bu yasal düzenlemeler karşısında; ithalde alınan vergiler ile ilgili idari uyuşmazlıklarda, davaya konu edilebilecek idari işlemin, ek tahakkuk değil, bu tahakkuka karşı süresi içerisinde yapılan itiraza gümrük başmüdürlüğünce verilen olumsuz cevap olduğu açık bulunmaktadır.”

gerekçelerine yer verilerek ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına hükmedilmiştir. Kararın çeşitli yerlerinde menfaat ihlali vurgusunda bulunulmuş, söz konusu işlemle menfaati ihlal edilen kişinin davacı şirket olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle sübjektif ehliyeti gümrük müşavirliğinin değil; davacı şirketin haiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Danıştay'ın bu yönde hüküm tesis ettiği kararları çoğaltmak mümkündür. Yine benzer nitelikte bir uyuşmazlıkta<sup>151</sup>,

<sup>150</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 02.11.2009 tarihli ve 2007/3271 E., 2009/4533 K. sayılı kararı. (Yayımlanmamıştır.)

<sup>151</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 14.12.2006 tarihli ve 2004/3584 E., 2006/4020 K. sayılı kararı. (Yayımlanmamıştır.)

“Bu yasal düzenlemeler karşısında; gümrük vergisi ile ilgili idari uyuşmazlıklarda, idari işlemin, ek tahakkuk değil, bu tahakkuka karşı süresi içerisinde yapılan itiraza gümrük başmüdürlüğünce verilen olumsuz cevap olduğu açık bulunmaktadır.”

denilerek dava konusu edilecek işlemin itiraz sonucu verilecek karar olduğu; davayı açacak kişinin ise itiraz yoluna başvurup hakkında karar tesis edilen kişi olduğu vurgulanmıştır.

Başka bir kararda<sup>152</sup> ise,

“... serbest dolaşıma giriş beyannamesi davacı Şirket adına tescilli olsa da, davaya konu edilebilecek nitelikteki, vergi tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlem, diğer bir tüzel kişi olan ... adına tesis edilmiş bulunduğu; davacı Şirket adına tesis edilen herhangi bir işlem bulunmaması ve başkası adına tesis edilen idari işleme dayanılarak davacı adına takibat yapılmasının hukuken olanaklı olmaması nedeniyle, Mahkemece, ehliyet yönünden reddi gereken davada, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda isabet bulunmamaktadır.”

ifadelerine yer verilmek suretiyle gümrük idaresince hakkında işlem tesis edilse de dava açma hakkının itiraz yoluna başvuran kişiye ait olduğu belirtilmiştir.

Bu şekilde idareye başvurunun dava açmadan önce zorunlu tutulması, mahkemeye erişim hakkı kapsamında ele alınıp değerlendirilebilir (AİHM md. 6/1, Anayasa md. 6 ve 125). Zorunlu itirazın mahkemeye erişim hakkının önünde bir engel olarak görülmesinin nedeni, mahkemenin uyuşmazlığın esası hususunda değerlendirme yapmasını ve hüküm kurmasını engelleyen bir ilk inceleme koşulu olmasındandır<sup>153</sup>. AİHM’in Ashingdane vs. Birleşik Krallık kararına göre, meşru bir amaç güdülmesi, hakkın özüne dokunulmaması ve sınırlama ile bu sınırlamadan elde edilmek istenen amaç arasında makul bir orantının bulunması şartlarıyla mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılabilir<sup>154</sup>. Yukarıda yer verdiğimiz kararlardan anlaşılabileceği üzere; itirazı reddedilen kişi dava açabilecekken hakkında ilk idari işlem

<sup>152</sup> Danıştay 7. Dairesi’nin 26.12.2011 tarihli ve 2010/7698 E., 2011/9785 K. sayılı kararı. (Yayımlanmamıştır.)

<sup>153</sup> Öztürk, **a.g.e.**, s. 87.

<sup>154</sup> Anılan AİHM kararına ilişkin ayrıntılı açıklamalar, çalışmamızın “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Sübjektif Ehliyet” başlıklı bölümünde, “Menfaat İhlali Şartının ve Uygulamasının Mahkemeye Erişim Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi” başlığı altındadır.

tesis edilen kişinin açacağı dava, ehliyet sebebiyle reddedilecektir. Ashingdane kriterlerini, gümrük uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyet kapsamında ele aldığımızda; yasal sınırlama ve sınırlanmanın amacı arasında orantının eleştirilebilecek şekilde ilgili maddenin uygulandığı sonucuna varılacaktır. Zira zorunlu idari itirazın amacı, idarenin iç denetimiyle uyuşmazlıkların yargı aşamasına gelmeden çözülmesini sağlamaktır. Bu prosedür bir kere işletildikten ve ret kararı alındıktan sonra; başka bir deyişle işlemin hukuka uygun olduğu noktasında idarece tekrar işlem tesis edildikten sonra; bu işlemin iptalinde menfaati olanın dava açmaya ehliyeti olduğu kabul edilmelidir. Hakkında gümrük vergisi, cezası veya idari karar tesis edilen kişinin de menfaatinin ihlal edildiği kuşkusuzdur. Dolayısıyla bu kişilere de dava açma hakkı tanınması gerektiği kanaatindeyiz.

### **III. KARMA DURUMLAR**

#### **A. Adi Ortaklığa İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Ehliyet**

##### **1. Genel Olarak Adi Ortaklığın Davada Ehliyeti**

Türk hukukunda gerek doktrin gerekse uygulamada adi ortaklığın taraf ehliyetine sahip olmadığı kabul edilmektedir<sup>155</sup>. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından adi ortaklıkla ilgili bir uyuşmazlıkta, davacı veya davalı olarak gösterilecekler adi ortaklığın kendisi değil, ortaklardır<sup>156</sup>. Başka bir deyişle gerek yargılama gerekse takip hukuku bakımından adi ortaklık, aktif ve pasif husumet ehliyetine sahip değildir<sup>157</sup>. Ortaklar, ortaklık malvarlığına ilişkin bütün alacakları kural olarak birlikte ileri sürmelidirler; taraf ehliyeti tüm ortaklara ait olduğundan

<sup>155</sup> Nami Barlas, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1998, s. 63.

<sup>156</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s. 521.

<sup>157</sup> Barlas, **a.g.e.**, s. 63; Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 12. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010, s. 43.

ortaklar arasında mecburi dava arkadaşlığı bulunmaktadır<sup>158</sup>. Bu nedenle hüküm de adi ortaklık adına değil, ortaklar hakkında verilir<sup>159</sup>.

Ortaklardan birinin veya birkaçının dava açması durumunda ise mahkemece derhal ret kararı verilemeyeceği belirtilmektedir<sup>160</sup>. Mahkemece diğer ortakların davaya katılması veya muvafakat etmelerini sağlamak amacıyla davacıya süre verilmesi gerektiği; diğer ortaklar davaya katılırlarsa veya muvafakat ederlerse davaya devam edileceği; aksi bir durumda ise esasa girmeden davanın reddedilmesi gerektiği savunulmaktadır<sup>161</sup>.

Eğer davayı açan ortak yönetici (idareci) ortaksa TBK'nın 637'nci maddesinin üçüncü fıkrası<sup>162</sup> uyarınca adi ortaklığı ve bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etmeye yetkisi vardır. Bu kapsamda yönetici ortağın yalnız başına dava açıp açamayacağı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekir. Doktrindeki bir görüşe göre yönetici ortak özel yetkiye sahip olmasa bile mahkemece davaya devam edilebilir; zira bu yetki TBK'nın vekalet hükümlerine göre değil, adi ortaklık ilişkisinin niteliğine daha uygun olan TTK'daki kolektif şirketin yönetici ortağının yetkilerini göre belirlenir<sup>163</sup>. TBK'nın 504'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında<sup>164</sup> vekilin özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamayacağına yer verilmiştir. TTK'nın 223'üncü maddesinde<sup>165</sup> ise kolektif şirketi yönetenlerin olağan işler kapsamında

<sup>158</sup> Oruç Hami Şener, **Adi Ortaklık**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2008, s. 155.

<sup>159</sup> Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü (Cilt I)**, 6. bs., İstanbul, Demir Demir Yayıncılık, 2001, s. 969.

<sup>160</sup> Şener, **a.g.e.**, s. 160; Ahmet Selim Sarıkaya, "Adi Ortaklık ve İdareci Ortak", **Yaklaşım Dergisi**, S. 204, Aralık 2009, s. 272.

<sup>161</sup> Kuru, **a.g.e.**, s. 970-971; Yılmaz, **a.g.e.**, s. 524.

<sup>162</sup> İlgili fıkra şu şekildedir:

"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."

<sup>163</sup> Şener, **a.g.e.**, s. 161.

<sup>164</sup> İlgili fıkra şu şekildedir:

"Vekil, özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamaz, sulh olamaz, hakeme başvuramaz, iflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep edemez, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, bağışlama yapamaz, kefil olamaz, taşınmazı devredemez ve bir hak ile sınırlandıramaz."

<sup>165</sup> İlgili madde şu şekildedir:

sulh, feragat ve kabule ile tahkime yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu görüşte olanlara göre bu maddede dava açmanın idarecinin normal yetkisi kapsamında olduğu belirtilmemiştir; fakat sulh veya tahkime benzer olarak dava açma da normal yetki kapsamında olmalıdır<sup>166</sup>.

Diğer görüşe göre ise, yönetici ortağın temsil yetkisi normal bir temsil yetkisidir, dava açma olağanüstü işlerden olduğundan ve özel yetki gerektirdiğinden kendisine yönetim görevi verilen ortak sadece bu sebeple dava açamaz<sup>167</sup>. Fakat dava açmak için özel yetki verildiğinde kendi adına asaleten ve diğer ortakların temsilcisi olarak dava açabilir<sup>168</sup>.

## **2. Adi Ortaklığa İlişkin Olarak Gerçekleştirilen Tarhiyatlardan Doğan Davalarda Ehliyeteye İlişkin Görüşler ve Değerlendirmemiz**

Kural olarak<sup>169</sup> adi ortaklığın gelir vergisi açısından vergi mükellefiyeti söz konusu değildir; bu nedenle ortaklık adına gelir vergisi veya kurumlar vergisi tarhiyatı yapılamaz<sup>170</sup>. Nitekim ortaklık adına yapılan gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatına karşı açılan davaların, ortaklık adına tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle kabulüne hükmedilmektedir<sup>171</sup>. Adi ortaklıkta, kurumlar veya gelir vergisi açısından

---

“Şirketin yönetimi kapsamındaki hususlar, şirketin amacını ve konusunu elde etmek için yapılması gereken olağan işlem ve işlemlerle sınırlıdır. Şirketi yönetenler, şirket menfaatine uygun gördükleri işlemlerde, olağan işlem ve işlemlerle sınırlı olmak şartıyla, sulh, feragat ve kabul ile tahkime de yetkilidirler. Şu kadar ki, bağışta bulunmak, kefil olmak, üçüncü kişi lehine garanti vermek, ticari mümessil tayin etmek ve şirket konusuna girmiyorsa taşınmazları satmak, satın almak, teminat göstermek, şirketin özüne ilişkin üretim araçlarını elden çıkarmak, rehnetmek veya ticari işletme rehni kurmak gibi olağan iş ve işlemler dışında kalan hususlarda ortakların oybirliği şarttır.”

<sup>166</sup> A.e., s. 161.

<sup>167</sup> Barlas, a.g.e., s.64; Kuru, a.g.e., s. 967.

<sup>168</sup> Ahmet Selim Sarıkaya, “Adi Ortaklıklarla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 171, Mart 2007, s. 248.

<sup>169</sup> Çalışmamızın bu bölümde değineceğimiz adi ortaklık niteliğindeki iş ortaklarının KVK karşısındaki durumu, bu kuralın istisnasıdır.

<sup>170</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 407.

<sup>171</sup> Eslem Ayaz, “Adi Ortaklıklarda Dava Açma Ehliyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 217, Ocak 2011, s. 303; “Türk vergi sisteminde ortakların paylarına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayıldığından her ortak dönem sonunda ortaklık faaliyetinden payına düşen kar/zararı kendi hesabına dahil ederek beyan etmek zorundadır. Bu nedenle, adi ortaklık adına gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi yasal olarak mümkün değildir.” Danıştay 4. Dairesi’nin 17.04.2012

ortakların vergi mükellefiyeti vardır; dolayısıyla yapılacak tarhiyat her ortak için hisseleri oranında ayrı bir ihbarnameyle düzenlenmesi gerekmektedir<sup>172</sup>. Uygulamada adi ortaklıkların ortaklık payının tespiti meselesi, vergi idaresince adi ortaklık için oluşturulan KDV kayıtları sırasında temin edilen ortaklık sözleşmesi ile hayata geçirilmektedir.

Diğer yandan, adi ortaklıklara ilişkin düzenlemeleri de içeren KDVK'nın "Tarhiyatın muhatabı" başlıklı 44'üncü maddesinde bu prensipten ayrılmaktadır. Söz konusu maddede,

"Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.

Şu kadar ki:

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri,

...

tarhiyata muhatap tutulurlar."

hükmü yer almaktadır.

Danıştay kararları incelendiğinde bu hükmün yorumlanmasında birtakım görüş farklılıklarının bulunduğu görülmektedir. Görüş farklılıkları,

- Tarhiyatın adi ortaklığın ortaklarından birisi adına mı, yoksa adi ortaklık adına mı yapılacağı,
- Tarhiyatın iptali talebiyle ortaklardan hepsinin birlikte mi dava açması gerektiği, yoksa ortaklardan birinin/birkaçının tek başına dava açıp açamayacağı

---

tarihli ve 2009/9376 E., 2012/1436 K. sayılı kararı, **Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı**, (Çevrimiçi) <http://www.corpus.com.tr>, 18 Ağustos 2017.

<sup>172</sup> A.e, s. 302-303.

hususlarına ilişkindir.

Vergi idaresinin uygulamada vergisel ödevlerin daha rahat izlenebilmesine teminen adi ortaklıklar için KDV açısından ayrı bir kayıt sistemi oluşturduğu görülmektedir. Hukuki açıdan sorunlu alan ise, bu kayıt sisteminin bağlamından kopartılarak adi ortaklıkların mükellef addedilmesi oluşturmaktadır. Bu tür bir idari tasarrufla, KDVK'nın 44'üncü maddesinin açık düzenlemesinin aşılması elbette söz konusu olamaz. Kanaatimizce oldukça açık olan bu hüküm uyarınca, tarhiyat ortaklardan biri adına gerçekleştirilmelidir. Bu alandaki bazı çalışmalarda<sup>173</sup> ve yargı kararlarında<sup>174</sup> da, KDVK'nın 44'üncü maddesi uyarınca tarhiyatın ortaklardan biri adına yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Kaldı ki, VUK'un "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesi hükmüne göre, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.". Oysa adi ortaklık ne gerçek, ne de tüzel bir kişidir. Tam bu noktada, karşı bir argüman olarak KVK'nın "Vergilendirme dönemi ve tarhiyat" kenar başlıklı 16'ncı maddesinin, "... iş ortaklarında ise verginin ödenmesinde müteselsil sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur." şeklinde dördüncü fıkrası hükmü hatırlatılarak, tüzel kişiliği bulunmayan yapılar için tarhiyatın o yapının ortaklarına yapılabileceği öne sürülebilir. Diğer taraftan, böyle bir sav da görüşümüzde bir değişikliğe yol açmayacaktır. Zira KVK'nın 1'inci maddesinin ve onu pekiştiren "İş ortaklıkları: ... Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez." ifadesini içeren 2'nci maddesiyle iş ortaklıkları vergi mükellefidir. Gerçek ve tüzel kişiler dışında bir başka hukuki yapının mükellef olarak addedilmesinin, ancak açık bir hükmün varlığı halinde mümkündür.

---

<sup>173</sup> Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 1540; Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s. 1506-1507.

<sup>174</sup> "Uyuşmazlıkta 3065 sayılı Yasa gereği müteselsil sorumlu olan ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerekirken adi ortaklık adına ihbarname düzenlenmesi anılan Kanunun 44'üncü maddesine uygun düşmediğinden, davayı esasını incelemek suretiyle sonuçlandıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." Danıştay 3. Dairesi'nin 15.11.2016 tarihli ve 2016/6679 E., 2016/5579 K. sayılı kararı. (Yayınlanmamıştır.)

Verginin yasallığı ilkesi gereğince, kimlerin vergi ödevi altında bulunduğunun saptanması zorunludur<sup>175</sup>. Buna göre vergi mükellefi ve vergi sorumlusu ilgili kanunlarda belirtilmelidir. Nasıl özel hukuk sözleşmesi ile bunların değiştirilmesi vergi idaresine karşı bir hüküm ifade etmeyecekse<sup>176</sup>, aynı şekilde vergi idaresi tarafından değiştirilmesi de bir hüküm ifade etmeyecektir.

Diğer taraftan belirtmemiz gerekir ki; bu saptamamız, bazı yargı kararlarında ve konuya ilişkin bazı çalışmalarda benimsenmemektedir. Bir diğer anlatımla, bazı yargı kararları<sup>177</sup> ve yine bazı çalışmalarda<sup>178</sup> KDV tarhiyatının ortaklık adına yapılması hukuka uygun olarak değerlendirilmektedir.

Bizim iştirak etmediğimiz KDV tarhiyatının adi ortaklık adına yapılmasının hukuka uygun olarak değerlendirildiği söz konusu kararlarda, davayı kim/kimlerin açabileceğine dair görüş farklılıkları bulunmaktadır. Kanaatimizce bu görüş farklılıklarının temel nedeni, çalışmamızın ilk bölümünde yer verdiğimiz üzere, İYUK'ta HMK'ya yapılan atfın kamu hukukuyla, özellikle de iptal davalarının

---

<sup>175</sup> Güneş, **a.g.e.**, s. 168.

<sup>176</sup> Gerek verginin yasallığı ilkesinin, gerekse VUK'un 8'inci maddesinin bir sonucu olarak mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin özel hukuk sözleşmelerinin vergi dairelerini bağlamamasının; devletin alacağını, bireyin ise vereceğini belirgin ve güvenli kıldığı ifade edilmektedir. Gülsen Güneş, "Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından bağlayıcılığı", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 67, S. 1-2-3, 1993, s. 607.

<sup>177</sup> "...Söz konusu madde hükümlerinin birlikte incelenmesinden açıkça anlaşılacağı üzere katma değer vergisi uygulaması bakımından işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda mal teslimi ve hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, katma değer vergisi mükellefi adi ortaklık olacak...."Danıştay 9. Dairesi'nin 14.04.2009 tarihli ve 2007/5234 E., 2009/1707 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 18 Ekim 2016; aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 30.01.1996 tarihli ve 1995/2286 E., 1996/267 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 18 Ekim 2016; Danıştay 9. Dairesi'nin 05.11.1997 tarihli ve 1996/6261 E., 1992/3372 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 18 Ekim 2016.

<sup>178</sup> Adi ortaklık adına tarhiyatın gerçekleştirilemeyeceği görüşü, adi ortaklık adına yapılmış tüm cezalı tarhiyatların ve düzenlenmiş bulunan tüm tahakkuk fişlerinin hukuka aykırı olduğu sonucunu doğurmaya müsait olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Akın Gencer Şentürk, "Adi Ortaklıklarda Vergi ve Dava Ehliyeti (Kavramlar Üzerinden Yöntemsel Bir Deneme)-II", **Yaklaşım Dergisi**, S. 232, Nisan 2012, s. 302.

Bu alandaki bir diğer çalışmada, adi ortaklık adına tarhiyat yapılabilmesi ve bu tarhiyata karşı "adi ortaklığın" dava açabilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayaz, **a.g.m.**, s. 303. HMK ve TMK'ya aykırı bir şekilde ve kanunda açık bir düzenleme olmadığı hallerde, tüzel kişiliği olmayan bir yapının ehliyetli kabul edilmesi kanaatimizce mümkün değildir.

niteliğiyle tam olarak örtüşmemesidir<sup>179</sup>. Bu konuda görüş farklılıkları ise bir veya birkaç ortağın dava açmak için yeterli sayılıp sayılmayacağı hususundadır<sup>180</sup>. Bir görüşe göre, adi ortaklığın tüm ortakların birlikte dava açması gerekmektedir<sup>181</sup>. Diğer görüşe göre ise, adi ortaklık adına yapılan tarhiyatla sorumlulukları doğduğu için herhangi bir ortak dahi, tek başına dava açabilecektir<sup>182</sup>. Bu içtihat farklılıkları karşısında, mükelleflerin hak kaybına uğramaması açısından ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukatın imzaladığı dilekçe ile veya tüm ortaklar tarafından davanın açılması gerektiği önerilmektedir<sup>183</sup>.

Tarhiyatın ortaklık adına değil; ortaklardan biri adına yapılması gerektiği görüşünde olduğumuzu yukarıda ayrıntılarıyla belirtmiştik. Bu bağlamda, adına tarhiyat yapılan ortağın VUK'un 377'nci maddesi kapsamında dava açabileceğinden şüphe etmeye gerek yoktur. Diğer yandan, adına bu şekliyle tarhiyat yapılmamış

<sup>179</sup> Bu konudaki eleştirilerimize ve önerilerimize çalışmamızın ilk bölümünde, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki Düzenlemeler" başlığa altında ayrıntılarıyla yer verilmiştir.

<sup>180</sup> Şentürk, **a.g.m.**, s. 301.

<sup>181</sup> "...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 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..." Danıştay 3. Dairesi'nin 17.10.2012 tarihli ve 2012/2798 E., 2012/3332 K. sayılı kararı. Bu karar kanun yararına bozma kararı olup 03.01.2013 tarihli ve 28517 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır; aynı yönde karar için bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 07.02.2013 tarihli ve 2011/9474 E., 2013/456 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 18 Ekim 2016.

<sup>182</sup> "...Danıştay Dördüncü Dairesinin 12.5.2011 günlü ve E:2009/2320, K:2011/3661 sayılı kararıyla, diğer ortak adına dava açma ve takibine ilişkin yetki belgesi istenerek ya da diğer ortağın davaya muvafakatı sağlanarak karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur.

Ancak, başka bir davada, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21.03.2012 tarihli ve 2010/266 E., 2012/100 K. sayılı kararıyla, iş ortaklıkları ve adi ortaklıklarda '...ortaklardan herhangi biri tarafından açılan davanın esasının incelenebileceğine' karar verildiğinden, davacı adi ortaklığın ortağı tarafından açılan davanın esasının incelenerek verilen karardan hukuka aykırılık bulunmamaktadır." Danıştay 4. Dairesi'nin 23.12.2013 tarihli ve 2010/7001 E., 2013/10308 K. sayılı kararı (Yayımlanmamıştır.).

Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 13.09.1994 tarihli ve 1994/2584 E., 1994/3441 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 18 Ekim 2016; Danıştay 4. Dairesi'nin 14.09.1992 tarihli ve 1990/1786 E., 1992/3647 K. sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 18 Ekim 2016; Danıştay 11. Dairesi'nin 10.10.1995 tarihli ve 1995/1567 E., 1995/2454 K. sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 91, s. 1193-1195.

<sup>183</sup> Erdal Sönmez, "İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu II", **Yaklaşım Dergisi**, S. 244, Nisan 2013, s. 296.

ortaklar, söz konusu tarhiyatın kesinleşmesine bağlı olarak ödeme emriyle takip edilebilecektir. Bu nedenle, VUK'un 377'nci maddesi kapsamına girmemesine rağmen adına tarhiyat yapılmamış diğer ortaklar da, İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca menfaatleri ihlal edildiğinden tarhiyata karşı dava açabilmelidirler. Zira davanın reddi durumunda doğrudan ödeme emriyle takip edileceklerdir.

Bizim anlayışımızda, doğrudan adına tarhiyat yapılmamış bir ortağa, diğer bir ortağa yapılan tarhiyatın kesinleştiğinden bahisle ödeme emri gönderilmemesi gerekir. Zira, ödeme emri gönderilmesinin en başta gelen şartı, öncesinde ödeme emri gönderilen kişiye yönelik borçlandırıcı bir işlem tesis edilmesidir<sup>184</sup>. Aksi yönde

---

<sup>184</sup> İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, İstanbul, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 8.

Bu prensibi yansıtmayan kendilerine doğrudan tarhiyat yapılmayan kanuni temsilciler için ödeme emri gönderilmesi, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin açık hükmü dolayısıyla mümkün olmaktadır. Kaldı ki, bu uygulamaya imkan tanıyan söz konusu norm dahi, konuya ilişkin eserlerde eleştiri konusu yapılmaktadır. Şöyle ki:

“Bu itibarla da tüzel kişilerin yasal temsilcileri hukuksal olarak, daha önce görev yaptıkları tüzel kişilikle ilgili vergisel işlemlere karşı açılmış davalara müdahil olarak katılabilecekler ise bunların anılan davada yalnızca tüzel kişilikle ilgili işlem açısından asıl davacının yanında savunma yapabilecekler, bu davada kendilerinden kaynaklanan sorumsuzluk sebeplerini tartışamayacaklar ve yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamayacaklardır.

Hal böyle olduğundan;

- (i) çalıştıkları dönem borçlarından dolayı şirket hakkında gerçekleştirilen cezalı tarhiyatlara karşı menfaat ihlali koşulunun gerçekleşmemesi gerekçesi ile dava açma yolları tıkalı olan,
- (ii) Kanonik Çağ hukuk anlayışının ürünü olan objektif sorumluluklarının söz konusu olduğundan bahisle haklarında tarhiyat yapılmasına dahi gerek görülmezsizin, doğrudan Şirket ile ilgili tarhiyat nedeni ile kendilerine ödeme emri gönderilen,
- (iii) bu nedenle işlem ve uyumsuzluk boyutunda aykırılıkların esasını tartışma olanağından yoksun bırakılan,

temsilcilerin durumlarının, Türk Hukuku'nda ciddi bir şekilde gözden geçirilmesi bir zorunluluktur.”

Mahmut Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda **Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 230-231.

“Kanıımızca, yeni bir tarhiyat yapılmaksızın ödeme emriyle kendisinden anonim ve limited ortaklığın tahsil olunmamış vergi borçları istenen kanuni temsilci ciddi bir haksızlıkla karşı karşıyadır. Bu haksızlığın kaynağını anonim ve limited limited ortaklıklar adına yapılmış olan tarhiyatın hukuka aykırı olduğunu ileri sürme şansından yoksun olması oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle eski kanuni temsilci, kendi adına yapılan bağımsız bir tarhiyat olmadığı için ortaklık adına yapılmış tarhiyatı kabul etme zorunluluğundadır. Yargı kararları da ortaklık adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesinden sonra tahsil edilmeyen vergi alacağı için kanuni temsilciye yönelik yeni bir tarhiyat yapılmaksızın ödeme emri gönderilmesini hukuka uygun bulmaktadır. Oysa kanuni temsilcinin sorumluluğunun dönemsellik bakımından incelendiği bölümde de değindiğimiz üzere, bizim görüşümüze göre görevden ayrılan kanuni temsilcinin, ortaklığa yönelik yapılan tarhiyatta, ortaklığın dolayısıyla kendi menfaatlerini savunma hakkı olmayacağından, kendisine yönelik olan ödeme emrinin konusu borcun kendisine itiraz edemeyeceği bir nitelikte olması

bir yaklaşım, ödeme emri gönderilmesi sonrasında AATUHK'nun tahsil sürecine ilişkin katı mekanizmalarının işlemeye başlayacağı düşünüldüğünde, mülkiyet hakkına yönelik ölçüsüz müdahale teşkil edecektir.

## **B. Arsa ve Arazilere Ait Bedel ve Değerlerin Tespitine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılan Davalarda Ehliyet**

Takdir komisyonlarınca emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, bu komisyonun görevine ilişkin genel işlemler kapsamındadır<sup>185</sup>. Bu tespit, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin, VUK'a yaptığı atıf nedeniyle VUK'un mükerrer 49'uncu maddesi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Söz konusu mükerrer 49'uncu maddeye göre, bina metre normal inşaat bedelleri ve arsalarla arazilere ait asgari ölçüde birim değerleri, takdir komisyonları tarafından belirlenecektir.

Anılan madde uyarınca; takdir komisyonları kararları, ilgili ticaret ve ziraat odalarına, mahalle ve köy muhtarlıklarına ve belediyelere imza karşılığında verilmektedir. Ayrıca söz konusu maddenin (b) bendinin üçüncü fıkrasında, "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." hükmü yer almaktaydı. Bu hüküm ile, emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaya hakkı olanlar belirlenmiş ve hatta sınırlandırılmıştı.

---

hukuka uygun değildir. Başka bir deyişle artık görevde olmayan kanuni temsilci, ortaklık adına olan tarhiyatın kesinleşmesi sürecinde büyük ölçüde yeni kanuni temsilcinin ihmalkar yahut kötü niyetli hareketlerine karşı savunmasız durumdadır. Bunların da ötesinde aşağıda ödeme emrine yönelik itiraz sebeplerinden bir çoğunu örneğin borcun tecil edildiğini, terkin edildiğini ve daha birçoğunu artık ortaklığın bünyesinde görev ifa etmediğinden bilmesine imkan yoktur. Kanımızca bahsettiğimiz bu mahsur sebebiyle ortaklığın tahakkuk etmiş fakat tahsil edilememiş vergi borçlarının kanuni temsilcilerden aranabilmesi için söz konusu bu kanuni temsilcilere yönelik ayrı bir tarhiyat yapılması gereklidir."

Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, s. 154-155.

<sup>185</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 102.

Söz konusu hüküm, idari nitelikte bir tasarrufa karşı yargı yolunun kapatılmış olması ve yargı yoluna başvurma hakkının kişilerden alınıp bu kişilerle ilgisi olup olmadığı dahi tartışmalı olan kurum ve kuruluşlara verilmesinin anayasal buyruklarla çelişen bir olgu olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>186</sup>. Bu durumun, idari işlemlerin yargısal denetime tabi olması ve hak arama hürriyetiyle ilgili hükümler açısından Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ve vergiye gönüllü katılımı olumsuz etkilediği ifade edilmektedir<sup>187</sup>. Anılan düzenlemeye, bireylere de dava açma hakkı tanıyacak şekilde hüküm eklenmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>188</sup>.

Bu nedenlerle vergi hukukunda diğer hukuk dallarına nispeten sıklıkla başvurulmasa da etkili çözümler alınabilen<sup>189</sup>, somut norm denetimi (itiraz yolu) için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Başvuruda, bu hükmün Anayasa'nın 2'inci, 36'ncı ve 125'inci maddelerine aykırı olduğu iddiasında bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarihli ve 2011/38 E., 2012/89 K. sayılı kararıyla<sup>190</sup> mezkur hüküm iptal edilmiştir. İptal gerekçesinde; kanun koyucu tarafından takdir komisyonunca belirlenen değerlere karşı olaydan doğrudan etkilenebilecek vergi mükelleflerine dava açma hakkının verilmemesinin ve idari tasarruf olan takdir komisyonu kararlarına karşı yargı yolunun kapatılmasının, Anayasal güvence altındaki hukuk devleti ilkesine (Anayasa md. 2) ve hak arama hürriyetine (Anayasa md. 36) aykırı nitelikte olduğu tespitinde bulunulmuştur.

İptal kararında, Anayasa'nın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılık görüldüğünden, 125'inci madde kapsamında inceleme yapılmadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle; ek gerekçeyle bir üye, dava açabilecekler arasında verginin muhatabı olan mükellefler yönünden idarenin bu işlemine yargı denetiminin kapatıldığı,

<sup>186</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 315.

<sup>187</sup> Akın Gencer Şentürk, "Emlak Vergisine Esas Değerlerin Tespitine Karşı Bireysel Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama)ması", **Yaklaşım Dergisi**, S. 209, Mayıs 2010, s. 273; Canatay Hacıköylü, Fethi Heper, "Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 7.

<sup>188</sup> Güneş/Şirin, **a.g.m.**, s. 139.

<sup>189</sup> Yaşar Ayyıldız, Kadir Ayyıldırım, "Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Anayasa Mahkemesinin Son Dönem Kararlarının Sayısal Analizi", **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 3, S. 2, 2015, s. 43.

<sup>190</sup> İşbu karar 13.10.2012 tarihli ve 28440 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dolayısıyla incelenen hükmün Anayasa'nın 36'ncı maddesinin yanı sıra 125'inci maddesine de aykırılık taşıdığı tespitinde bulunmuştur. Kararda, Anayasa'nın 125'inci maddesi kapsamında inceleme yapılmamasının bir eksiklik olduğunu belirtmiştir. Söz konusu karar, oyçokluğuyla alınmıştır. Karardaki karşı oy yazısında; mükelleflerin, komisyonların kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp tebliğ edilmesinden sonra komisyon kararıyla birlikte dava açılabilmesine engel bulunmadığı; aksine kamu yararı için mezkur maddede yer verilen kuruluşlara dava açma hakkının tanındığı ifade edilmiştir<sup>191</sup>. İnceleme konusu maddenin, hak arama özgürlüğünü engelleyen ve yargı yolunu kapatan bir yönünün bulunmadığı gerekçesiyle karara muhalif kalınmıştır.

Peki iptal kararı akabinde hâlâ maddede sayılan kurum, kuruluşlar, belediye ve mahalle muhtarlıklarının<sup>192</sup> dava açmaya hakkı var mıdır? Bu soruya olumlu cevap vermek gerekir. Zira bu kuruluşların menfaatini ilgilendirdiği düşüncesiyle arsa ve arazi bedellerinin tebliğ edileceğine ilişkin hüküm iptal edilmemiştir; dolayısıyla bu kuruluşlar, genel dava açma süresi içinde dava açabileceklerdir<sup>193</sup>. Mükellefler ise; dilerlerse genel düzenleyici nitelikte olan takdir komisyonu kararlarını tek başına dava konusu yapabilecekleri gibi, dilerlerse uygulama işlemiyle

<sup>191</sup> Karşı oy yazısında; aynı düzenlemenin iptali talebiyle daha önceki yıllarda açılmış bir iptal davasına da atıfta bulunulmuştur. Bu davada, Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.1987 tarihli ve 1986/5 E., 1987/7 K. sayılı kararıyla (İşbu karar, 12.11.1987 tarihli ve 19632 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki görüş şu şekilde temellendirilmiştir:

“Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı söz konusu değilse de, asgarî ölçüdeki beyanın, ihtirazı kayıtlı verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Söz konusu madde ile, takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması, milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarh edilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarını da kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın ikinci bendinin Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü yoktur.”

<sup>192</sup> Bu kurum ve kuruluşlar arasında mahallelerin objektif ehliyetinin farklılık arz ettiğine, konuya ilişkin mevzuatta mahallelere tüzel kişilik tanınmamasına rağmen bu madde kapsamında dava açabileceklerine ilişkin ayrıntılı bilgilere çalışmamızın ikinci bölümünde “Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Taraf Ehliyeti” altında yer verilmiştir.

<sup>193</sup> Özgecan Gök, “Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)”, **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 192.

birlikte İYUK'un 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında da iptalini talep edebileceklerdir<sup>194</sup>.



---

<sup>194</sup> Bilal Can, Zübeyr Bülbül, “Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 888; Turgut Candan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü”, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, 15 Ocak 2018; Nuray Aşçı Akıncı, “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 343, Nisan 2017, s. 41.

## SONUÇ

Çalışmamızın ilk bölümünde konuya ilişkin temel kavramlardan olan ehliyet ile vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar ele alınmıştır. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, idari yargı sistemi içerisinde çözümlenmektedir. İdari yargılama usulü açısından ehliyet, taraf ve dava ehliyetini içeren objektif ehliyet ile menfaat ve hak ihlali içeren sübjektif ehliyeti ifade etmektedir. Objektif ehliyet-sübjektif ehliyet ayrımı kanunlarda yer almamaktadır. Böyle bir tasnife yönelmiş olunmasının gerekçesinin, ehliyetle dair kuralların bu şekilde daha kolay aktarılabileceği düşüncesi olduğu kanaatindeyiz. İdari yargılama usulü kapsamında ehliyetin bir diğer özelliği ise, davacı tarafın ehliyetini ifade etmek için kullanılmasıdır; davalı tarafın ehliyeti husumet kapsamında incelenir. Ehliyet, ilk inceleme konuları arasındadır. Öte yandan davanın her aşamasında tartışılabilir. Ehliyetsiz kişinin açtığı dava, esasına girilmeden reddedilir.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği konusunda doktrinde ve yargı kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır. Bu davaların hukuki niteliğini belirlemenin pratik açıdan da önemi vardır. Zira dava türüne göre sübjektif ehliyet belirlenecektir. İptal davasıysa menfaat ihlali, tam yargı davasıysa hak ihlali aranacaktır. Kanaatimizce, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar, kural olarak iptal davası niteliğindedir. Zira söz konusu uyuşmazlığın temelinde, idari işlemin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi söz konusudur. Bu davalar, istisnai olarak tam yargı davası niteliğine bürünür. İdarenin hukuka aykırı bir işlem veya eylemin bir zarara sebebiyet verdiği ve zarar ile idarenin faaliyeti arasında nedensellik bağı bulunduğu durumlarda açılacak dava, tam yargı davası niteliğindedir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde objektif ehliyet ele alınmıştır. Bu kapsamda taraf ehliyeti, hak ehliyetinin usul hukukundaki görünümü; dava ehliyeti ise fiil ehliyetinin usul hukukundaki görünümüdür. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, özel hukuk kişilerinin yanı sıra istisnai de olsa özel düzenlemelerle kamu tüzel kişilerinin davacı olduğu durumları görmek mümkündür. Örneğin VUK'un mükerrer 49'uncu maddesi uyarınca, mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler arsa ve arazilere ait bedel ve değerlerin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına

dava açabilecekler arasındadır. Anılan maddeyle, kamu tüzel kişilerinin yanı sıra, tüzel kişiliği bulunmayan mahalle muhtarlıklarının, bu davalarla sınırlı olarak taraf ve dava ehliyetinin olduğu kabul edilmiştir.

Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 4) ile taraf ve dava ehliyetine sahip olan vergi dairesi başkanlıkları ve müdürlükleri, VUK'un 377'nci maddesi kapsamında takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabileceklerdir. Anılan madde uyarınca vergi dairesi başkanlıkları ve müdürlükleri, Gelir İdaresi Başkanlıkları tarafından belirlenen miktarı aşan davalarda temyiz kanun yoluna başvurmak için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muvafakatini almaları gerekmektedir. Bu muvafakatin, temyiz yoluna başvurmadan sonra alınması halinde bazı yargı kararlarında temyiz istemi esastan incelenirken, bazı kararlarda ehliyet yönünden temyiz isteminin reddine karar verilmekteydi. Bu içtihat ayrılıkları, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun kararıyla son bulmuştur. Bu karara göre muvafakat, temyiz yoluna başvurulduktan sonra da alınsa temyiz istemi esastan incelenecektir.

Üçüncü bölümde subjektif ehliyet ele alınmıştır. İptal davaları açısından subjektif ehliyet, menfaat ihlalinin ifade etmektedir. Menfaat ihlalinin meşru, kişisel ve güncel olması gerekmektedir. Menfaatin güncelliği kapsamında, henüz gerçekleşmese de gerçekleşmesi kesin olan ihlallere karşı dava açabileceği görüşündeyiz. AİHM'in potansiyel mağdur kavramının, bu görüşümüzü desteklediği kanaatindeyiz.

Yargı mercilerinin menfaati yorumlama biçimi, adil yargılama hakkının unsurları arasında olan mahkemeye erişim hakkını doğrudan etkilemektedir. AİHM'e göre, yalnızca medeni hak ve yükümlülükler ile cezai alandaki uyuşmazlıklar adil yargılanma hakkının koruma alanında olsa da; Anayasa Mahkemesi, bu sınırlamayla bağlı kalmaksızın incelemelerini gerçekleştirmektedir. Zira Anayasa Mahkemesi, ehliyet yönünden reddedilen vergi uyuşmazlığından doğan davaları, mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirmektedir. AİHM'e göre, hakkın özüne dokunulmaması, meşru amaç güdülmesi ve orantılık ilkesine uygun olması şartıyla

bu hak sınırlandırılabilir. Dolayısıyla, İYUK'ta menfaat ihlali şartının yer alması ve davalarda bu şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesi, bu hakkın ihlali sonucunu doğurmaz. Bu şartın dar yorumu, mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilecek niteliktedir.

Mahkeme kararlarının uygulanmaması, mükellefin haksız yere özel esaslar listesine alınması, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi gibi hallerde mükellef zarara uğramışsa veya tahsil edilen verginin faizi talep edilmişse açılacak dava, tam yargı davasıdır. Bu davalarda aranacak sübjektif ehliyet, hak ihlalidir.

Çalışmamızın son bölümünde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyetin farklı boyutlarına yer verilmiştir. Bu kapsamdaki görüş farklılıkları, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda ehliyetin farklı kanunlarda düzenlenmesinden ve bu düzenlemelerin farklı yorumlanmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle İYUK'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK'ta yargılamaya ilişkin bazı hükümlerin muhafaza edilmesi bu farklı yorumların nedenlerinden biridir. Diğer bir nedeni ise, İYUK'taki HMK'ya yapılan atıftan dolayı kamu hukuku niteliğiyle örtüşmeyen bir yargılama usulü kanununun vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanıyor olmasıdır. Farklı görüşler, farklı uygulamalara; farklı uygulamalar ise mahkemeye erişim hakkı kapsamında sorunlara sebebiyet vermektedir. Bu durumun sakıncalarını gidermek için söz konusu hükümlere kapsamlı olarak yalnızca İYUK'ta yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Vergi kesenlerin bu sıfatıyla ödedikleri vergiler için dava açıp açamayacağı hususunda, doktrinde ve yargı kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır. Kanaatimizce, vergi kesenlerin bu davalarda ehliyeti bulunmaktadır. Zira VUK'un 8'inci maddesinde, Kanun'un müteakip maddelerinde geçen "mükellef" teriminin, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda, VUK'un 377'nci maddesinde mükelleflerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara dava açabileceğini belirten hükmü uyarınca, vergi kesenler dava açabilecektir.

Menfaat ihlali perspektifinden meseleye yaklaşılsa da görüşümüz değişmeyecektir. Zira vergi kesenlerin yersiz ödenen vergilerden kaynaklı menfaat

ihlali söz konusudur. Mükellef, kusur sorumluluğu çerçevesinde adli yargı mercilerinde dava açabilir. Bu suretle, eksik ödenen tutarın iadesini sağlayabilir. Bu durumda vergi kesen, menfaati ihlal edilmiş süje konumunda olacaktır. Ayrıca, menfaat sorunsalını ticari hayattan kopuk bir anlayışla ele almamak gerekir. Zira işverenin işçisinin fazla veya yersiz vergi ödemesinin önüne geçmek istemesi, esasında kendi ticaretinin bir gereğidir. Özellikle iş sözleşmesindeki ücret, brüt ücret olarak belirlenmişse bu durum ücrette artış sağlayacaktır. Ücretteki artış ise o işkolunun ve işverenin tercih edilmesinde önemli bir kriter olacaktır.

Aksi görüşün kabulü halinde meydana gelebilecek bir diğer sorun ise şudur: Mükellef adli yargı mercilerinde vergi kesintisi yapana karşı dava açar ve bu dava lehine sonuçlanırsa; vergi kesintisi yapan ilk aşamada mükellefe ödeme yapmak durumunda kalacaktır. Akabinde vergi idaresine husumet yönelterek dava açacaktır. Adli yargı mercilerinde görülen dava sonucu ödediği tutarın yüksek olduğu hallerde bu işleyiş nedeniyle, işletmesinin finansmanı sürdüremeyecek durumda kalabilecektir. Vergi idaresine karşı açılan davada kabul kararı verilse dahi, özellikle büyük montanlı uyuşmazlıklarda tahsil edeceği tutar, işletmesini eski hale dönüştürmesine müsaade etmeyecektir. Ayrıca, adli yargı mercilerinde davası aleyhe sonuçlanmış vergi kesenin, idari yargı mercilerinde açacağı davanın da aleyhine sonuçlanması pekala mümkündür.

VUK'un 377'nci maddesinde vergi mahkemelerinde dava açabilecek olan kişiler, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler olarak belirlenmiştir. İYUK'un 2'nci maddesinde ise iptal davası açabilecek kişilerin, menfaati ihlal edilenler olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda, VUK'un 377'nci maddesinde yer almayan, fakat idari işlemle menfaati ihlal edilenlerin dava açıp açamayacağı konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır. Vergi taşıyıcıları da bu kapsamda incelenmektedir. Kanaatimizce, bu normları çatışan normlar olarak değil; birbirlerini tamamlayan normlar olarak nitelendirmek gerekir. Zira aksi yönde bir kabul, bazı normları çok dar bir alana hapsedmek, diğerlerine ise bütünüyle uygulama alanından yoksun bırakmak sonucunu doğuracaktır. İdari yargı mercileri de, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02.07.2012 tarihli ve 2009/1 E. ve 2012/2 K. sayılı kararı

sonrasında, VUK'un 377'nci maddesinde yer almasa da menfaati ihlal edilen kişilerin dava açma hakkı olduğunu kabul etmektedirler.

Bir an için normlar çatışması olduğunu kabul etsek dahi, söz konusu duruma ilişkin olarak İYUK'un uygulanması gerektiğine ilişkin değerlendirmemizde bir değişiklik meydana gelmeyecektir. Zira normlar çatışması bağlamında bu sorunu ele aldığımızda, doktrinde iki farklı görüş olduğu görülmektedir. İlk görüşe göre önceki özel norm olan VUK'un 377'nci maddesi, sonraki genel norm olan İYUK'un 2/1-a bendine göre öncelikle uygulanmalıdır. Diğer taraftan bize daha yatkın gelen diğer görüşe göre, bu kurallar mantıki bir kesinlik göstermezler. Zira önceki özel normun sonraki genel normu yürürlükten kaldırıp kaldırmayacağı gibi sorunlar mekanik değil, değerlendirmeye ilişkin sorunlardır. Bu görüşe göre, somut olayın özellikleri, tarafların menfaatleri dikkate alınarak adaletle yönelik bir değerlendirme yapılarak sonuca ulaşılmalıdır. Dolayısıyla bu görüşe göre, normlar çatışması olduğu kabul edilse dahi İYUK'un 2'nci maddesi uygulanmalıdır.

Vergi taşıyıcısına VUK'un 377'nci maddesinde yer almadığından bahisle dava açma hakkı tanımamak, bu kişileri adli yargı mercilerinde dava açma zorunluluğunda bırakacaktır. Buna göre işleyiş, vergi taşıyıcısının mükelleften vergi alacağını tahsil etmesi, akabinde ise mükellefin vergi idaresinden yersiz ödenen verginin iadesini talep etmesi şeklinde gerçekleşecektir. Bu durum ise yukarıda yer verdiğimiz vergi kesenlerin durumunda olduğu gibi, sisteme iki uyuşmazlığı çözme külfeti yükleyecektir. Ayrıca adli yargı mercilerinde görülen dava aleyhine sonuçlanmış mükellef, vergi mahkemelerinde beklediği sonucu alıncaya dek; adli yargıda kaybettiği davanın mali külfetini katlanmak zorunda kalacaktır. Vergi mahkemelerinde görülen dava lehine sonuçlansa dahi, ticari hayatının göreceği zede bağlamında etkin bir giderim sağlanması söz konusu olmayacaktır.

Bu görüşün bir diğer sakıncası; vergi taşıyıcısını, hukuka aykırı işlemi gerçekleştiren ve sürekliliği esas olan idare göre daha zayıf durumda olan mükellefe karşı dava açmak zorunda bırakmasıdır. Mükellef cismani/hükmi varlığını kaybetmişse veya ödeme gücü içinse, vergi taşıyıcının zararının etkin bir şekilde giderilmesi mümkün olmayacaktır.

Dördüncü bölümde değerlendirdiğimiz bir diğer konu, adi ortaklara ilişkin olarak gerçekleştirilen tarhiyatlarda ehliyettir. KDVK'nın 44'üncü maddesinde, adi ortaklıklarda tarhiyatın müteselsil sorumluluk çerçevesinde ortaklardan biri adına yapılacağı hükmü yer almaktadır. Anılan hükmün yorumlanmasına ve uygulanmasına ilişkin olarak görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bu konudaki görüş farklılıkları, ilk olarak tarhiyatın ortaklık adına mı yoksa ortaklardan herhangi biri adına mı yapılacağına ilişkindir. İkinci olarak ise, tarhiyata karşı ortakların birlikte mi dava açması gerektiği, yoksa herhangi birinin/birkaçının dava açıp açamayacağı noktasındadır. Vergisel ödevlerin daha rahat izlenebilmesi amacıyla adi ortaklıklar için KDV açısından ayrı bir kayıt sistemi oluşturulmuştur. Hukuki açıdan sorunlu alan ise bu kayıt sisteminin, bağlamından kopartılması ve bu suretle adi ortaklıkların mükellef addedilmesidir. Kanaatimizce, KDVK'nın 44'üncü maddesinin açık düzenlemesi kapsamında, tarhiyat ortaklardan biri adına gerçekleştirilmelidir. Davayı kimin açacağı hususuna gelince; adına tarhiyat gerçekleştirilen ortağın, VUK'un 377'nci ve İYUK'un 2'nci maddesi kapsamında dava açabileceğinden şüphe yoktur. Öte yandan, VUK'un 377'nci maddesi kapsamına girmeseler de diğer ortakların İYUK'un 2'nci maddesi uyarınca menfaatleri ihlal edilmiştir, bu sebeple dava açabilmelidirler. Zira davanın reddi durumunda doğrudan ödeme emriyle takip edileceklerdir. Bize göre, doğrudan adına tarhiyat yapılmamış ortağa ödeme emri gönderilmemesi gerekir. Ödeme emri gönderilmesinin en başta gelen şartı, öncesinde ödeme emri gönderilen kişiye yönelik borçlandırıcı bir işlem tesis edilmesidir. Aksi bir yaklaşım, AATUHK'nun katı mekanizmalarının işlemeye başlayacağı düşünüldüğünde mülkiyet hakkına ölçsüz müdahale teşkil edecektir.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan: “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 62, 2006, s. 262-297.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 12. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2015.
- Akıncı, Nuray Aşçı: “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 343, Nisan 2017, s. 29-42.
- Akipek, Jale G.,  
Turgut Akıntürk,  
Derya Ateş Karaman: **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 12. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2012.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. 46, S. 1-4, 1997, s. 185-208.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Akyılmaz, Bahtiyar  
Murat Sezginer,  
Cemil Kaya: **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Akyürek, Akman: “Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisel Unsuru”, **Danıştay Dergisi**, S. 81, 1991, s. 29-45.
- Akyüz, Uzdem: “Temyiz Davaları ve Diğer İdari Davalardan Farklılıkları ile Sonuçları”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler (III)**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 1986, s. 7-98.

- Alan, Nuri: “İdari Yargının Dünü, Bugünü, Sorunlar ve Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 10, S. 2, 1998, s. 517-560.
- Alan, Nuri: “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, S. 50-51, 1983, s. 22-50.
- Alangoya, Yavuz,  
M. Kamil Yıldırım,  
Nevhis Deren Yıldırım: **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 4. bs., İstanbul, Alkım Yayınevi, 2004.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **Danıştay Dergisi**, S. 32-33, 1979, s. 135-154.
- Altay, Evren: **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004.
- Altay, Evren: “Yargı Kararlarının Uygulanması”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 111-136.
- Altundiş, Mehmet: “İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 69, 2007, s. 339-376.
- Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.
- Armağan, Tuncay: **İdarenin Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997.
- Armağan, Ramazan: “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı – İptal Davası Tartışması”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 2, S. 1, 2015, s. 127-145.
- Arslan, Çetin: “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 2, 2013, s. 15-30.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, 7. bs., Bursa, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, 2011.
- Arslan, Oğuzhan,  
Hüseyin Karakoç: **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.

- Aslan, Memduh: “Mirasçılardan Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı)**, C. 17, S. 3-4, 2011, s. 127-144.
- Atasayan, M. Gözde: **Kamu Hizmetlerinin Süreklilik ve Düzenlilik İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012,
- Atay, Ethem: “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararının Uygulanması”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Ankara, Danıştay Matbaası, 2008, s. 13-96.
- Ateşagaoglu, Erdem: “Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 65, S. 1, 2007, s. 353-374.
- Avcı, Mustafa: “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun İdarî Yargıda Uygulanması”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, C. 7, S. 87-88, 2011, s. 75-105.
- Ayaydın, Cem: “İptal Davasının Sübjektifleştirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No. 9, Ekim 1994, s. 5-8.
- Ayaz, Eslem: “Adi Ortaklıklarda Dava Açma Ehliyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 217, Ocak 2011, s. 301-303.
- Aydın, Bihter: “Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 4, S. 15, Ekim 2013, s. 271-296.
- Ayyıldız, Yaşar, Kadir Ayyıldırım: “Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Kapsamında Anayasa Mahkemesinin Son Dönem Kararlarının Sayısal Analizi”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 3, S. 2, 2015, s. 41-71.
- Azrak, Ali Ülkü: “İptal Davalarının Objektif Niteliği”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı 2000 (C. I, Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku, İdare Hukuku)**, Ankara, Ankara Barosu Yayını, 2000, s. 331-336.

- Azrak, Ali Ülkü: “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1977, s. 145-155.
- Babaoğlu, Abdullah Selim: “İptal Davalarında Subjektif Dava Ehliyetine Dair Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararının İncelenmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 89, S. 2, 2015, s. 423-433.
- Bağrıaçık, Ahmet: “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, 2016, s. 39-70.
- Bahar, Cevdet Okan: **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Bal, Yakup, Mustafa Karabulut, Yahya Şahin: **Danıştay 10. Dairesi Kararları**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.
- Barlas, Nami: **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1998.
- Barlass, İrfan: **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Barlass, İrfan: **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Barlass, İrfan: “Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davaları Açısından Verilmesi Mutat Hediye Durumu ile Yakın Akraba Arasındaki İvazlı Tasarrufları Bağışlama Kabul Eden Hükmün Eleştirisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 339, Aralık 2016, s. 82-89.
- Barlass, İrfan: **Türk Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Barlass, İrfan: “Verginin Belirginliği ve Eşitliği İlkeleri Karşısında Serbest Bölgeler Kanunun Geçici 3. Maddesinin İkinci Fıkrasının B Bendinin Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Mali Pusula**, S. 55, Temmuz 2009, s. 40-42.

- Başpınar, Recep: “Tam Yargı Davaları”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 482-511.
- Börü, Levent: “Medeni Usul Hukukunda Taraf Kavramı”, **Medenî Usûl ve İcra İflâs Hukuku Dergisi**, C. 8, S. 2, 2012/1, s. 43-59.
- Belgesay, Mustafa Reşit: **Dava Teorisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 208, Numune Matbaası, 1943.
- Bereket, Zuhâl: **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996.
- Berk, Kahraman: **İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında İlk İnceleme**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2008.
- Berkem, Kemâl,  
Avni Ertan,  
Vasfi İlter,  
Ömer Fikri Akdağ,  
Nihat Erer,  
Selami Dinçer: **Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı)**, Ankara, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, 1966.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 36. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2015.
- Bilici, Nurettin,  
Begüm Dilemre Öden: **Vergi Hukuku Uygulamaları**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013.
- Bilgili, Fatih,  
Ertan Demirkapı: **Şirketler Hukuku Dersleri**, 5. bs., Bursa, Dora Yayınları, 2017.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976.
- Can, Bilal,  
Zübeyr Bülbül: “Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 4, S. 14, Temmuz 2013, s. 871-895.
- Canbazoğlu, Kerem,  
A. Eren Altay: “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”, **Zabunoğlu Armağanı**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2011, s. 177-220.

- Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. bs., İstanbul, PwC Business School, 2015.
- Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Candan, Turgut: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, S. 54-55, Y. 14, 1984, s. 31-40.
- Canyaş, Oytun: “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, 2014, s. 189-218.
- Canyaş, Oytun: “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 5, S. 19, Ekim 2014, s. 355-414.
- Coşkun, Şenol: “İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu (Danıştay ve AYİM Kararları Işığında)”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 46, Haziran 2010, s. 139-158.
- Çağan, Nami: “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent N. Esen’e Armağan**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1977, s. 83-110.
- Çağan, Nami: “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 28, S. 1-4, s. 183-204.
- Çağıl, Orhan Münir: **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 338, Fakülteler Matbaası, 1971.
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargılama Hukuku**, 7. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Çakmakçı, Ali: **Konu ve Sektör Bazlı Vergi Sorunları**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2016.
- Çomaklı, Şafak E.,  
Kürşad E. Yıldırım: “Ceninin Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti”, **Hukuk**

- ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 1, 2013, s. 31-40.
- Daştan, Deniz: “Danıştay Kararları Işığında İptal Davalarında ‘Menfaat’ Kavramı”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 78, S. 2, 2004, s. 640-666.
- Değer, Nuri: **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014.
- Demirkol, Selami: “Haksız Olarak Ödendiği Tespitte İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(Sının)/Cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi – Anayasa Yargısının Vergi Yargı(Sına)/Cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü – İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, s. 45-84.
- Demirkol, Selami: “Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce Kabul Edilebilir Bulunması”, **İdare ve Hukuk İlimleri Dergisi**, C. 15, S. 1, 2012, s. 33-70.
- Demirkol, Selami: “Yasa Yapıcılar Yargı Yerlerinin Gerisinde -2577 Sayılı Yasanın 4001 Sayılı Yasa ile Değişik 2/1-a Maddesinin İptali Sonrası Çıkan Hukuksal Boşluğun Düşündürdükleri-, **İdare ve Hukuk İlimleri Dergisi**, Prof. Dr. İsmet Giritli’ye Armağan, Emek Matbaacılık, Y. 12, S. 1-3, 2000, s. 177-182.
- Demirkol, Selami, Zuhale Bereket Baş: **(Teori ve Pratikte) İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, 2. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2001.
- Derdiman, R. Cengiz: **İdarî Yargının Genel Esasları**, 3. bs., Ankara, Alfa Aktüel Yayınları, 2014.
- Deren Yıldırım, Nevhis: “Kollektif Hukuki Himaye Medeni Usul Hukukunda Sonun Başlangıcı mı, Etkin Hukuki Himayenin Vazgeçilmez Unsuru mu?” (II), **Yargıtay Dergisi**, C. 23, S. 3, Temmuz 1997, s. 308-328.
- Devellioğlu, Ferit: **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat (Eski ve Yeni Harflerle)**, 14. bs., Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 1997.
- Doğrusöz, Bumin: “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan

- Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 26, Mayıs – Haziran – Temmuz - Ağustos 1994, s. 17-20.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Kesenlerin Dava Hakkı”, **Referans Gazetesi**, 01.03.2010, s. 4.
- Doğrusöz, M. Ezhan: “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na Yapılan Atıf Düzenlemesi”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, S. 20, Ağustos 2006, s. 1925-1937.
- Dural, Mustafa, Tufan Ögüz: **Türk Özel Hukuku (Cilt II, Kişiler Hukuku)**, 9. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2009.
- Dural, Mustafa, Turgut Öz: **Türk Özel Hukuku (Cilt IV, Miras Hukuku)**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2012.
- Duran, Lütfi: “Hukuka Aykırılıkları Koruma Girişimi”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 30.01.1994, s. 2, 16.
- Duran, Lütfi: **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, 1982.
- Duran, Lütfi: **İdare Hukuku Meseleleri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, 1957.
- Duran, Lütfi: “İdari İptal Davası Olağan ve Genel Bir Başvuru Yoludur.”, **İnsan Hakları Yıllığı**, C. 19-20, 1997-1998, s. 187-195.
- Duran, Lütfi: “İdari İşlemden Sorumluluk İptal Davası - Tam Yargı Davası”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, İstanbul, C. 33, S. 3-4, 1967, s. 3-26.
- Duran, Lütfi: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, S. 1, Mart 1988, s. 63-77.
- Duran, Lütfi: “İdari Yargı Adlileşti...”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 3, S. 1-3, 1982, s. 53-83.
- Dursun, Hasan: “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 78, 2008, s. 227-286.

- Ekici, İskender: “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Anonim ve Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 273, Haziran 2011, s. 222-236.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 3. bs., Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlar No: 337, Sevinç Matbaası, 1974.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 63, İstiklâl Matbaacılık ve Gazetecilik Kollektif Ortaklığı, 1953.
- Ergün, Ömer: **Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinin Ehliyet Durumu**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Erhürman, Tufan: “Çevre Davalarında ‘Menfaat İhlali’: Danıştay ve KKTC Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 60, S. 3, 2011, s. 447-484.
- Erkut, Celal: “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyum, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, 133. Yıl)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 2003, s. 87-103.
- Erkut, Celal: **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1990.
- Eroğlu, Yaşar: “Danıştay Kanunuyla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa Atıf Yapılmayan Hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Danıştay’da Uygulanışı”, **Danıştay Dergisi**, S. 8, 1973, s. 24-32.
- Erol, Ahmet,  
Nuray Özışık: “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 125, Mayıs 2014, s. 35-48.
- Ersoy, Uğur: “Bir Koruma Tedbiri Türü Olarak Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini (CMK m.133)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, 2016, s. 3393-3431.

- Esin, Yüksel: **Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları (Birinci Kitap, Usul)**, 2. bs., Ankara, Güven Matbaası, 1976.
- Gerçek, Adnan: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 54, S. 3, 2005, s. 157-193.
- Gınalı, Ayşe: "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 103, Ocak-Şubat 2011, s. 231-238.
- Giritli, İsmet, Pertev Bilgen: **İdari Kaza (Teşkilât, Yargılama Usulleri, İdari Davalar)**, Teksir, İstanbul, 1966.
- Gök, Özgecan: "Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)", **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 165-214.
- Gökalp, Ali Sıtkı: "İptal Davaları", **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 440-480.
- Gönen, K. Eren: "İdari Yargıda Manevi Tazminat Meselesi", **Danıştay Dergisi**, S. 108, 2004, s. 23-37.
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku (Cilt II)**, 2. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2009.
- Gözler, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2009.
- Gözler, Kemal, Gürsel Kaplan: **İdare Hukuku Dersleri**, 17. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1998.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 34. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.
- Gözübüyük, A. Şeref, Feyyaz Gölcüklü: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

Gözübüyük, A. Şeref,  
Güven Dinçer:

**İdari Yargılama Usulü**, 2. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.

Gözübüyük, A. Şeref,  
Turgut Tan:

**İdare Hukuku (Cilt II, İdari Yargılama Hukuku)**, 8. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.

Gülan, Aydın:

“Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Matbaası, 2016, s. 19-27.

Gümüşkaya, Gamze:

**Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2010.

Gümüşkaya, Gamze:

“Türk Vergi Yargılamasında Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S. 2, 2008, s. 15-48.

Günday, Metin:

“Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyum, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, 133. Yıl)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 2003, s. 79-86.

Günday, Metin:

**İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2013.

Gündüz, Ebru:

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

Güneş, Gülsen:

“Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayıncılık, 1996, s. 240-252.

Güneş, Gülsen:

**Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.

Güneş, Gülsen:

“Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Otuzsekizinci Seri Yıl 1996/1997 (Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayın N0. 4099, Emek Matbaacılık, 1998, s. 256-286.

- Güneş, Gülsen: “Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından bağlayıcılığı”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 67, S. 1-2-3, 1993, s. 594-609.
- Güneş, Gülsen,  
Z. Ertunç Şirin: “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 197, Şubat 2005, s. 135-145.
- Güran, Sait: “İdarî Yargılama Usulü Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Tahsin Bekir’e Armağan**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 199-248.
- Güran, Sait: “Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması”, **İdare Hukuku Alanında Sorumluluk (Sorumluluk Hukuku Alanında Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, Ankara 12-13 Mayıs 1979)**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980, s. 151-170.
- Güzel, Bayram: “Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 73, Temmuz-Ağustos 1994, s. 52-57.
- Hacıköylü Canatay,  
Fethi Heper: “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 1-14.
- Hanağası, Emel: **Davada Menfaat**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.
- Hankuş, Ayhan,  
Özhan Eroğuz: **İçtihatlı ve Notlu Vergi Usul Kanunu ve İlgili Diğer Mevzuat**, Ankara, Doğuş Limited Şirketi Matbaası, 1958.
- Hatemi, Hüseyin,  
Burcu Kalkan Oğuztürk: **Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler)**, 2. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014.
- İşıklar, Celal: “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usûlü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, s. 69-140.
- İşıklar, Celal: “Türk İdari Yargısında İlk İnceleme Kurumunun Yasal Seyri, Yeri, Gereği ve Yararı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 7, S. 67, Mart 2002, s. 46-58.

- Işıklar, Celal: “659 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Sonrası İdari Yargıda Husumete İlişkin Esâslar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 3, S. 10, Temmuz 2012, s. 381-420.
- İkinciogulları, Füzûzan: “İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I**”, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 21, Güneş Matbaası, 1976, s. 135-160.
- İleri, Yusuf: “Ticaret Sicilinde Silinse de Vergiden Kurtuluş Yok!”, **Vergi Dünyası**, S. 342, Şubat 2010, s. 164-167.
- İmre, Zahit,  
Hasan Erman: **Miras Hukuku**, İstanbul, Der Yayınevi, 2010.
- İnceoğlu, Sibel: **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2002.
- İsbir, Begüm: “İdari Yargıda İptal Davasının Tarihsel Gelişimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 952-966.
- Kalabalık, Halil: **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 9. bs., Sayram Yayınları, Konya, 2015.
- Kale, Serdar: **Medeni Yargılamada Taraf Ehliyeti**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Makaleler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 229-246.
- Kapani, Münci: **Politika Bilimine Giriş**, 21. bs., Ankara, Bilgi Yayınevi, 2007.
- Kaplan, Gürsel: “Danıştay Kararları ile İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S. 1-2, 2011, s. 349-390.
- Kaplan, Gürsel: **İdari Yargılama Hukuku**, 3. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2018.

- Kar, Bektaş: “Sendikaların Dava Ehliyeti, Taraf Sıfatı ve Davayı Takip Yetkisi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (Prof. Dr. Fevzi Şahlanan’a Armağan, Cilt II)**, İstanbul, C. 74, 2016, s. 977-992.
- Karahanoğulları, Onur: “İdari İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgi Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 3, 2007, s. 201-232.
- Karahanoğulları, Onur: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 199-214.
- Karahanoğulları, Onur: **Türkiye’de İdari Yargı Tarihi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.
- Karakoç, Hüseyin: “Vergi Yargılamasında Davacı Sıfatı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 131, Kasım 2014, s. 151-157.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Karakoç, Yusuf: “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 168, Ağustos 1995, s. 136-155.
- Karavelioğlu, Celal: **İmar-İhale-İdarî Dava Ansiklopedik Sözlük**, Ankara, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2004.
- Karavelioğlu, Celal,  
Erdem Cemil  
Karavelioğlu: **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Karslı, Abdurrahim: **Medeni Muhakeme Hukuku**, 4. bs., İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014.
- Kaşıkcı, Mahmut: “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütününü Hukukla Okumak)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 75, S. 2, 2017, s. 533-554.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.

- Kaya, Cemil: “İdari Yargılama Usulünde Davanın Taraflarında Değişme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 1-2, 2004, s. 143-166.
- Kaya, Cemil: “İptal Davalarında (Kişisel) Menfaat İhlalinin Genişlemesi: İktisadi Rekabet”, **İÜHFM**, C. LXVI, S. 2, 2008, s. 273-284.
- Kaya, Cemil: “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 1-2, 2004, s. 253-284.
- Keskin, Dilşat: “Küçük Yaşta Evlenmenin Müeyyidesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Y. 2011, S. 4, s. 65-83.
- Keskin, Züleyha: “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 126, Eylül- Ekim 2016, s. 235-262.
- Kılıç, Kaptan: **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları-Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması (Açıklamalı-İçtihatlı)**, Ankara, 2009.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kızılot, Şükrü: **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 5. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Kızılot, Şükrü,  
Zuhal Kızılot: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Kocahanoğlu,  
Osman Selim: **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1982.
- Koçak, Mustafa: “ ‘Hukuk Devleti’ Kavramı Açısından İdari İptal Davalarında ‘Menfaat İhlali’ ve ‘Hak İhlali Koşulu’ ”, **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. 10, S. 1-3, 1996, s. 117-148.
- Kolçak, Meşhure: **Türk Vergi Sistemi**, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Yayınları No. 785, Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994.
- Köstü, Ozan Muzaffer: “Sendikalar, Dernekler, Vakıflar ve Siyasi Partilerin İptal

- Davası Açma Ehliyeti”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 8, S. 81, Mayıs 2013, s. 36-44.
- Kumrulu, Ahmet: “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (Üçüncü Kitap: Çeşitli İdare Hukuku Konuları)**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1992, s. 969-974.
- Kumrulu, Ahmet: **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev - Yapı - İlkeler - Nitelik**, Ankara, Teksir, 1989.
- Kurt, Ekrem: “Türk Hukukunda Kişiyi Sıkı Sıkıya Başlı Haklar ve Hukuki Sonuçları”, **Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. M. İlhan Ulsan’a Armağan, C. II)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, C. 15, S. 2, Temmuz 2016, s. 121-187.
- Kuru, Baki: **Hukuk Muhakemeleri Usulü (Cilt I)**, 6. bs., İstanbul, Demir Demir Yayıncılık, 2001.
- Kuru, Baki,  
Ramazan Arslan,  
Ejder Yılmaz: **Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı**, 23. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- Küçük, Eşref: **Roma Hukuku Davalar Sisteminde Actio Popularis**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.
- Küçük, Şaban: “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005, S. 145, s. 57-61.
- Muşul, Timuçin: **Medeni Usul Hukuku**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.
- Mutluer, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Nohutçu, Ahmet: **Anayasa Hukuku**, 16. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2018.
- Nohutçu, Ahmet: **İdari Yargı**, 11. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2018.
- Oğurlu, Yücel: “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. II, S. 1, s.120-133.

Oğuzman, M. Kemal,  
Özer Seliçi,  
Saibe Oktay Özdemir:

**Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 14. bs.,  
İstanbul, Filiz Kitabevi, 2014.

Oktar, Ateş:

“Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu  
ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay  
Dergisi**, S. 25 (Özel Sayı), Nisan- Haziran 1997, s. 63-  
105.

Onar, Sıddık Sami:

**İdare Hukukunun Umumî Esasları (Cilt III)**, 3. bs.,  
İstanbul, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Öncel, Mualla:

“Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl  
Sur’un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal  
Bilgiler Fakültesi Yayınları No. 522, Ankara, Ankara  
Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın-Yayın  
Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s. 39-55.

Öncel, Mualla,  
Ahmet Kumrulu,  
Nami Çağan:

**Vergi Hukuku**, 24. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.

Öncü, Gülay Arslan:

“Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları  
Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları  
Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye  
Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 20, Ocak 2015, s.  
139-190.

Önen, Ergun:

**Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası,  
1979.

Özay, İl Han:

**Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.

Özay, İl Han:

**Günışığında Yönetim II (Yargısal Korunma)**, İstanbul,  
Filiz Kitabevi, 2004.

Özay, İl Han:

“Kendine Özgü Bir Hukuk Devleti”, **I. İdare Hukuku  
Kongresi (Birinci Kitap: İdari Yargı)**, Danıştay  
Matbaası, Ankara, 1992, s. 115-137.

Özbalcı, Yılmaz:

**Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001.

Özbalcı, Yılmaz:

**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara,  
Oluş Yayıncılık, 2007.

- Özbudun, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Özcan, Hüseyin: **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4. bs., Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975.
- Özdek, E. Yasemin: “İptal Davasında Menfaat Koşulu”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 24, S. 1, Mart 1991, s. 99-115.
- Özdeş, Orhan: Danıştay’ın Tarihçesi”, **Yüzyıl Boyunca Danıştay**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986, s. 41-223.
- Özgüldür, Serdar “İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları”, Ed. İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 809-890.
- Özsunay, Ergun: **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler (Tüzel Kişilerin Genel Teorisi/Dernekler/Vakıflar)**, 4. bs., İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 549, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Kollektif Şirketi, 1978.
- Öztan, Bilge: **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, 31. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.
- Öztürk, K. Burak: **Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015.
- Özyörük, Mukbil: **İdare Hukuku Dersleri**, Teksir, Ankara, 1972-1973.
- Parlatır, İsmail,  
Nevzat Gözaydın,  
Hamza Zülfikar,  
Belgin Tezcan Aksu,  
Seyfullah Türkmen,  
Yaşar Yılmaz: **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük (Cilt I, A-J)**, 9. bs., Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları No 549, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, 1998.
- Parlatır, İsmail,  
Nevzat Gözaydın,  
Hamza Zülfikar,  
Belgin Tezcan Aksu,  
Seyfullah Türkmen,  
Yaşar Yılmaz: **Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük (Cilt II, K-Z)**, 9. bs., Ankara, Türk Dil Kurumu Yayınları No. 549, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, 1998.

- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2010.
- Pekcanitez, Hakan,  
Muhammet Özekes,  
Mina Akkan,  
Hülya Taş Korkmaz: **Medeni Usûl Hukuku (Cilt I)**, 15. bs., İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 2017.
- Pekcanitez, Hakan,  
Muhammet Özekes,  
Mina Akkan,  
Hülya Taş Korkmaz: **Medeni Usûl Hukuku (Cilt II)**, 15. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Pekcanitez, Hakan,  
Oğuz Atalay,  
Özekes, Muhammet: **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 3. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2015.
- Poroy, Reha,  
Ünal Tekinalp,  
Ersin Çamoğlu: **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 12. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010.
- Postacıoğlu, İlhan E.,  
Sümer Altay: **Medenî Usûl Hukuku Dersleri**, 7. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015.
- Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku Şerhi (Cilt I)**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Rüzgaresen, Cumhur: “Gaip Borçlunun İflâsı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 4, 2012, s. 1369-1406.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014.
- Sarıca, Ragıp: “Hizmet Kusuru ve Karakterleri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 4, 1949, s. 858-895.
- Sarıca, Ragıp: **İdarî Kaza (Cilt I, İdari Davalar)**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Kenan Matbaası, 1949.

- Sarıkaya, Ahmet Selim: “Adi Ortaklıklarla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 171, Mart 2007, s. 247-249.
- Sarıkaya, Ahmet Selim: “Adi Ortaklık ve İdareci Ortak”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 204, Aralık 2009, s. 269-273.
- Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004.
- Serozan, Rona: **Medeni Hukuk (Genel Bölüm-Kişiler Hukuku)**, 5. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014.
- Serozan, Rona: “Mirasçıya Geçen ve Geçmeyen Haklar, Mirasçının Aslından Kazandığı Haklar ve Miras Bırakanın Ölüm Sonrasına Uzanan Hakları”, **Prof. Dr. Nihal Uluocak’a Armağan**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, 1999, s. 311.
- Serozan, Rona, Baki İlkey Engin: **Miras Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Sevtap Metin, Yasemin Işıktaç: **Hukuk Metodolojisi**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2016, s. 261.
- Sezginer, Murat, Gürsel Özkan: “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Prof. Dr. Halil Cin’e Selçuk Üniversitesinde 10. Hizmet Yılı Armağanı (17.11.1984-17.11.1994)**, Konya, Selçuk Üniversitesi Basımevi, 1995, s. 93-128.
- Soner, Lütfü Fikri: “Küçüğün Reşit Kılınması ve Anayasaya Uygunluk Sorunu”, **Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi**, S. 8, 1975 s. 19-24.
- Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013.
- Soydan, Başar: “Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 229, Ocak 2012, s. 300-307.
- Sönmez, Erdal: “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları

- ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu II”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 244, Nisan 2013, s. 289-296.
- Sönmez, Erdal,  
Garip Ayaz: **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2009.
- Sözer, Ali Nazım: **Hukukta Yöntembilim**, 6. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017.
- Şahin, Cumhuri: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 3. bs., İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Şener, Oruç Hami: **Adi Ortaklık**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2008.
- Şener, Oruç Hami: **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı**, 3. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Şengöz, Yunus: “Gecikme Faizi Ceza Mahiyetinde Bir Kamu Alacağı Mıdır ve Gecikme Zammına Tabi Midir”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 59, Kasım 1997, s. 77-83.
- Şentürk, Akın Gencer: “Adi Ortaklıklarda Vergi ve Dava Ehliyeti (Kavramlar Üzerinden Yöntemsel Bir Deneme)-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 233, Mayıs 2012, s. 300-306.
- Şentürk, Akın Gencer: “Emlak Vergisine Esas Değerlerin Tespitine Karşı Bireysel Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama)ması”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 209, Mayıs 2010, s. 266-273.
- Şenyüz, Doğan,  
Mehmet Yüce,  
Adnan Gerçek: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.
- Tahiroğlu, Bülent,  
Belgin Erdoğmuş: **Roma Hukuku Dersleri**, 5. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2009.
- Taşkan, Yusuf Ziya: **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Tekgündüz, Metin: “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, S. 50-51, 1983, s. 56-59.

- Tekinalp, Ünal: **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları**, 2. bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.
- Tekinay, Selahattin Sulhi: **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992.
- Tokat, Hüseyin: “Gaippliğin Aile Hukuku Yönünden Sonuçları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 2, 2017, s. 523-575.
- Topuz, İbrahim, Kadir Özkaya: **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Mahalli İdareler Derneği Yayını, 2002.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Kanyılmaz Matbaacılık, 2014.
- Tuncer, Selahattin: “Türk Medeni Kanunu – Ehliyet Kavramı ve Vergi Usul Hukuku – Vergi Ehliyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 148, Nisan 2015, s. 72-78.
- Tuncer, Selahattin: **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009.
- Tuncer, Selahattin, Salih Şanver: “Vergi Mükellefiyeti - Vergi Borcu - Vergi Mes’uliyeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 5, S. 11, 15 Şubat 1959, s. 525-537.
- Turgay, Recep: **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1958.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993.
- Turmangil, Civan: “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 39, S. 1-4, 1982-1987, s. 125-156.

- Uçar, Onur: “Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 295, Nisan 2013, s. 215-223.
- Uluatam, Özhan,  
Yaşar Methibay: **Vergi Hukuku**, 5. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Umar, Bilge: “Medenî Usul Hukukunda Davanın Dinlenme Şartı Olarak Ehliyet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 29, S. 3 , 1963, s. 591-619.
- Umur, Ziya: **Roma Hukuku Ders Notları**, 3. bs., Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999.
- Umur, Ziya: **Roma Hukuku Lügatı**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1975.
- Uysal, Ali,  
Nurettin Eroğlu: **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. bs., Ankara, Sözkesen Matbaası, 2005.
- Ünlüçay, Mehmet: “İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu”, **Danıştay Dergisi**, S. 94, 1998, s. 3-10.
- Ürel, Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Üstün, Ümit Süleyman: “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 2, Y. 2010, s. 593-606.
- Üyümez, M. Erkan: “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, İstanbul, Ekim 2009, S. 253, s. 109-119.
- Üzeltürk, Hakan: “Vergi Mükelleflerinin Zararlarının Tazmini”, **Legal Malî Hukuk Dergisi**, S. 2, Şubat 2005, s. 385-390.
- Yaltı, Billur: “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 225, Haziran 2007, s. 7-20.

- Yaltı, Billur: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, “Birinci Oturum Tartışmalar”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 167-192.
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.
- Yaman, Murat: **İdari Yargı Dava Rehberi**, 4. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Yaralı, Levent: “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (Prof. Dr. Ersin Çamoğlu’na Armağan)**, C. 71, S. 2, 2013, s. 543-551.
- Yayla, Yıldızhan: **Türkiye’de Yargı Örgütü**, Teksir, İstanbul, 1980.
- Yener, Orhan: **Hukuk ve Ceza Davalarında Taraf Teşkili ve Dava Ehliyeti- Davaya Vekalet**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1997.
- Yenice, Kazım, Yüksel Esin: **Açıklamalı – İçtihatlı - Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983.
- Yıldırım, Turan: **İdari Yargı**, 2. bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 2010.
- Yıldız, Burçak: “TTK Tasarısı’nda Şirketlerin Ehliyetleri ve Bu Bağlamda TTK m. 137 Hükmündeki ‘Ultra Vires’ Sınırlamasının Yerindeliliğinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 1, 2006, s. 321-353.
- Yıldız, Burçak: “TTK Tasarısı’nda Şirketlerin Ehliyetleri ve Bu Bağlamda TTK m. 137 Hükmündeki ‘Ultra Vires’ Sınırlamasının Yerindeliliğinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 1, 2006, s. 321-353.
- Yılmaz, Ejder: **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.

- Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- Yılmaz Özel, Nurcan: **Adil Yargılanma Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- Yüce, Mehmet: **Mali Yargılama Hukuku**, 1. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2014.
- Yüce, Mehmet: **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014.
- Yücel, Yonca F. “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 91, 2010, s. 335-357.
- Yücesoy, Ayşe Aslı: **İdari Yargılama Hukukunda İptal Davalarında Menfaat (İdari Yargıda Subjektif Ehliyet Koşulu)**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Zabunoğlu, Yahya Kazım: **İdare Hukuku (Cilt II)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- Zabunoğlu, Yahya Kazım: **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara, Teksir, 1982.
- Zevkliler, Aydın, M. Beşir Acabey, Emre Gökyayla: **Medeni Hukuk, Giriş-Başlangıç-Hükümleri Kişiler Hukuku-Aile Hukuku**, 6. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1999.
- Danıştay Yedinci Daire Kararları: Birinci Kitap (1965-1976)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1977.
- Hukuk, İktisat ve Ticaret Lûgatı**, Ankara, Aytemiz Kitabevi, 1963.
- Türk Hukuk Lûgatı**, 4. bs., Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1998.

## DANIŞTAY DERGİLERİ

Danıştay Dergisi, S. 32-33,  
Danıştay Dergisi, S. 50-51,  
Danıştay Dergisi, S. 70-71, 1988.  
Danıştay Dergisi, S. 80, 1991.  
Danıştay Dergisi, S. 81, 1991.  
Danıştay Dergisi, S. 86, 1993.  
Danıştay Dergisi, S. 91, 1996.  
Danıştay Dergisi, S. 95, 1998.  
Danıştay Dergisi, S. 96, 1998.  
Danıştay Dergisi, S. 97, 1999.  
Danıştay Dergisi, S. 98, 1999.  
Danıştay Dergisi, S. 99, 1999.  
Danıştay Dergisi, S. 100, 1999.  
Danıştay Dergisi, S. 101, 2000.  
Danıştay Dergisi, S. 103, 2001.  
Danıştay Dergisi, S. 104, 2001.  
Danıştay Dergisi, S. 109, 2005.  
Danıştay Dergisi, S. 110, 2005.  
Danıştay Dergisi, S. 111, 2006.  
Danıştay Dergisi, S. 113, 2006.  
Danıştay Dergisi, S. 114, 2007.  
Danıştay Dergisi, S. 115, 2007.  
Danıştay Dergisi, S. 116, 2007.  
Danıştay Dergisi, S. 117, 2008.  
Danıştay Dergisi, S. 118, 2008.  
Danıştay Dergisi, S. 119, 2009.  
Danıştay Dergisi, S. 121, 2009.  
Danıştay Dergisi, S. 123, 2010.  
Danıştay Dergisi, S. 125, 2010.  
Danıştay Dergisi, S. 126, 2011.  
Danıştay Dergisi, S. 129, 2012.  
Danıştay Dergisi, S. 134, 2013.  
Danıştay Dergisi, S. 135, 2014.  
Danıştay Dergisi, S. 137, 2014.  
Danıştay Dergisi, S. 138, 2015.  
Danıştay Dergisi, S. 139, 2015.  
Danıştay Dergisi, S. 145, 2017.  
Danıştay Dergisi, S. 146, 2017.

## ONLINE KAYNAKLAR

Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı, (Çevrimiçi)  
<http://www.corpus.com>

İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı, (Çevrimiçi)  
<http://www.kgm.adalet.gov.tr/DUYURULAR/İdari%20Yargı%20Kanun%20Tasarısı%20Taslağı%20ve%20Karşılaştırma%20Tablosu.pdf>, 01.12.2017.

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi)  
<http://www.kazanci.com.tr>

Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, (Çevrimiçi)  
<http://www.lexpera.com.tr>

T.B.M.M. Tutanak Dergisi, (Çevrimiçi)  
<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115.pdf>, 21 Kasım 2016.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi)  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&kelime=mavi%20yakali&guid=TDK.GTS.533d7e183c4985.62119351](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=mavi%20yakali&guid=TDK.GTS.533d7e183c4985.62119351), 2 Eylül 2018.

Turgut Candan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü”, (Çevrimiçi)  
<https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, 15 Ocak 2018.

Turgut Candan, “İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler 1-2”, (Çevrimiçi)  
<https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/>, 3 Ocak 2017.

## TEZLER

Çetin, Yasin: **“Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Önel, Süleyman: **“Vergi Davalarında Dava Ehliyeti”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012.