

VERGİ DAVASI: KURAMSAL NİTELİĞİ VE BUNUN YANSIMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Kerem CANBAZOĞLU *

A. Eren ALTAY **

ÖZET

Devletin, kendisini oluşturan unsurlardan bireyler üzerinde sahip olduğu üstün emretme ve zorlama kudretinin bazı somut örnekleriyle kamu hukuku bütünü içerisinde vergilendirme ve vergi alacağının tahsili süreçlerinde de şüphesiz karşılaşılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen süreç(ler) içerisinde devletin kamu hukukundan kaynaklanan bir kısım yetkilerinin vergi idareleri eliyle kullanılması söz konusu olacak, bu durum da, kullanılan yetkilerin hukuka uygunluklarının denetimi kavramını ve dolayısıyla vergi idaresinin denetimini ve denetimin etkinliğini soru(n)larını gündeme getirecektir. İdarenin denetimi başlığı altında idarenin yargısal denetimi usullerinin etkinliğinin bu kavram ile hayata geçirilmek istenen hukuk devleti ilkesi ile yakından ilişkili bulunduğu muhakkaktır. Vergi idaresinin işlemlerinin yargısal denetiminin etkinliği ise ancak vergilendirme ilişkisi içerisinde doğan uyumsuzluğun mahiyetinin tespiti ve ardından bu uyumsuzluğun kazai usullerle halline yarayacak usul hukuku araçlarının isabetle seçilmesine bağlıdır.

Bu çalışma, idari uyumsuzluklar içerisinde vergi uyumsuzluklarını ve idari davalar içerisinde vergi davalarını kategorik olarak belirlemek suretiyle

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

* Avukat, Ankara Barosu. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı İdare Hukuku doktora programı öğrencisi.

** Avukat, Ankara Barosu. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku doktora programı öğrencisi.

bu davaların kazai mercilerce çözümlenmesi sürecinde uyuşmazlığın niteliğinin tespiti ile bu uyuşmazlığın hallinde uygulanacak usul hukukuna ait müesseseler arasındaki ilişkiyi irdeleyebilmeyi ve bu perspektif içerisinde bir kısım sorun alanlarına ilişkin çözüm önerileri getirebilmeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: vergi davasının kuramsal niteliği, vergi davasında objektif ve sübjektif dava ehliyeti, vergi davasında yer alabilecek üçüncü kişiler, vergi davasına katılma, vergi davasının ihbarı

ABSTRACT

In the process of taxation and collection of tax receivables we can come across with some concrete examples of state's high demanding and compulsion power over the persons that constitute the state itself under the body of public law.

Within the process(es) mentioned above, the case will be the utilization of some of the State's powers that arise from public law via tax administrations and this situation will bring up the law compliance control of the utilized powers and accordingly, control of the tax administration and problems/questions of efficiency of the control. Under the heading, control of administration, it is for certain that the effectiveness of the procedures of the judicial control of administration is closely related to the rule of law principle that is to be realized with. The efficiency of the judicial control of the tax administration's transactions is related to the determination of the nature of the dispute arising during the taxation affair and accurate selection of procedural law instruments that will serve in the settlement of the dispute.

This study aims to determine the nature of the dispute in the process of settlement of the tax cases by judicial bodies, by means of categorically designating the tax disputes in administrative disputes and tax cases in administrative cases and explicate the relation between the institutions belong to procedural law utilized in the settlement of this dispute and provide solutions to some of the problem areas.

Keywords: theoretical nature of tax case, objective and subjective capacity to sue in tax case, third persons in tax case, joining to tax case, impleading of tax case

GİRİŞ

Devlet, toplum içindeki tüm diğer sosyal güçlerden ayrı olarak kendisini oluşturan unsurlardan olan vatandaşlarının tabi olacağı hukuk kurallarını koyabilme ve bunları uygulayabilmek şeklinde tezahür eden üstün emretme ve zorlama kudretine sahiptir. Devlet yetkili organlarına anılan hukuki ve fiili güce dayalı olarak, kişileri vergi kanunlarının muhatabı kılabilme ve onlar hakkında vergi kanunlarının gerektirdiği işlemleri tesis edebilme yetkisini de vermektedir.¹ Vergi hukuku ise, devletin önceki cümlede ifade edilmeye çalışılan vergilendirme yetkisini yetkili yasama ve yürütme organları eliyle kullanırken, vergi idaresi ile birey arasında ortaya çıkan çıkar çatışmasını, tarafların çıkarları arasında bir dengesi kurmak suretiyle belli kurallara bağlamayı amaçlayan bir hukuk dalıdır. Bu yönüyle devletin vergilendirme yetkisini idare organı eliyle kullandığı durumlarda tesis edilen birel ve düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleyecek Vergi Mahkemeleri ve Danıştay'ın yanında, devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak yasama organı eliyle çıkardığı vergiye ilişkin kanunların anayasaya uygunluğunu deneme yetkisine sahip Anayasa Mahkemesi de vergi hukukunu uygulayacak bir mahkemedir. Vergi yargılama hukuku ise bir yandan vergi davalarının yargı organlarıncı sonuçlandırılması usulünü düzenlerken, diğer yandan aynı çıkarlar dengesinin kurulmasına da hizmet eder.² Bu bağlamda vergi yargılama hukukunun salt Vergi Usul Kanunu (VUK) ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) vergi davalarına ilişkin hükümleri dışında, geniş anlamda vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi'nde ve vergilendirme yetkisi kapsamında tesis edilen, birel yahut düzenleyici olsun, idari işlem niteliği taşıyan ve vergilendirme yetkisine dayalı olarak tesis edilen işlemlerinin iptali için açılan davalarda da aynı işlevi gördüğü ifade edilmelidir. Uyuşmazlıkların, vergilendirme sürecine yönelik bireysel veya genel işlemlerin üst normlara aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar ve vergi kanunlarının anayasaya aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak yargılama sürecine yansıyan iki biçimi

¹ Vergilendirme yetkisi kavramı hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3 vd.

² KUMRULU, Ahmet, "Vergi Yargısında Sorunlar", **VI. Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu**, 21 – 23 Mayıs 1990, Antalya, s. 2; nak. SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 505.

olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki idari yargı, diğeri ise anayasa yargısının görev alanına girer ve bunlar tarafından sonuçlandırılır.³

Söz konusu ayrımı yapmışken, inceleme konumuzun devletin, vergilendirme yetkisine dayalı olarak yürütme organı ve idare uzvu eliyle tesis ettiği birel ve düzenleyici işlemlerle ilgili olarak açılan davalarla sınırlı bulunduğunu, bu yönüyle Anayasa Mahkemesi'nin devletin yasama organınca çıkarılan kanunlar eliyle kullanılan vergilendirme yetkisinin yani vergi ve vergiden muafiyet, istisna koyma, bunları değiştirme ve kaldırma gibi yetkilerin kullanımının yargısal denetiminin incelememiz dışında kaldığını belirlemek gerekir.

Bu konuda bir diğere sorun da, devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak yürütme organı ve idare uzvu eliyle tesis ettiği birel ve düzenleyici işlemlerle ilgili olarak açılan davalar ile idari yargı veya vergi yargısı önüne taşınan uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelerce uygulanabilecek bir kısım usulü müessese ve imkânların, doğrudan İYUK'da, dolaylı olarak da Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ve VUK'ta düzenlenmiş olmasıdır. Bu atıflar nedeniyle idari davalar ve vergi davalarının sonuçlandırılmasında uygulanacak yargılama tekniklerine dâhil edilen pek çok usulü müessese veya imkân, esas itibariyle özel hukuk uyuşmazlıklarının hallini düzenleyen medeni usul hukukuna aittir.

Şu halde konuya ilişkin teori ve uygulama ışığında bütüncül bir yaklaşımın ortaya konması, idarenin hukuka uygunluğunun tam manası ile denetimini sağlayacak elverişli yargılama usulü imkânlarının kullanılması ve sonuçta hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesi açısından önem taşımaktadır ve çalışma bu konuda belirlemelere ulaşmayı yahut belitlemelere ulaşılabilir perspektifi ortaya koyabilmeyi amaçlamaktadır.

I. Vergi Davaları

A) Anayasal ve Yasal Çerçeve

Vergi yargısının devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak tesis ettiği hukuka aykırı işlemleri denetleyebilme yetkisinin kaynağı, bir kısım Anayasa ve yasa hükümlerinde bulunabilir. Bu yönüyle vergi yargısının kaynaklarının Anayasa'nın idareye ve yargıya ilişkin bölümleri, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri

³ ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınları, Bursa, 2008, s. 205.

ve Vergi Mahkemeleri Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olduğu ifade edilebilir.

Bilindiği üzere 1982 Anayasası, 125'inci maddesinin birinci fıkrasında, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, "*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" düzenlemesini getirmiş, 155'inci maddesinin birinci fıkrasında ise, *idari mahkemelerce* verilen ve kanunun bir başka idari yargı merciine bırakmadığı kararların son inceleme merciinin Danıştay olduğu hükmünü vazetmiştir. Anayasa'nın söz konusu maddesinde "*idari mahkemeler*" olarak nitelenen mahkemelerin, idare mahkemelerinin yanında, özel olarak vergi idarelerinin işlemlerinin hukuka uygunluklarını denetleyen, idari yargıdan bağımsız olmayan ve idari yargı içerisinde yer alan⁴ bir tür ihtisas mahkemeleri olan vergi mahkemelerini de kapsadığı açıktır. Öğretide vergi yargısını, idari yargının iş ayrımına dayalı bir bölümü olarak tanımlayan yazarlar da bulunmaktadır.⁵ Ancak pozitif hukukumuzda söz konusu ilişkinin alelade bir işbölümü değil görev ilişkisi olarak düzenlendiği görülmektedir.

İdari davaların idari yargı yerlerince halli için uygulanacak yargılama usulü kuralları 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. İYUK, vergi yargısını idari yargı içerisinde düzenlemiş, Danıştay'ı da hem idare mahkemeleri hem de vergi mahkemelerince verilen hükümlerin temyiz mercii olarak yeniden biçimlendirmiştir. Buna paralel olarak Bölge İdare Mahkemeleri de vergi mahkemelerinin bir kısım kararlarına yapılacak itirazları karara bağlama yetki ve görevine sahip kılınmıştır. Kısaca Anayasa'nın 155'inci maddesince atıfta bulunulan *idari davalar* ilgili yasada, idare mahkemesinde görülecek davalar ile vergi mahkemesinde görülecek davalar olarak ayrımlanabilir.

İYUK'un sadece 2'nci maddesi nazara alınacak olur ise *idari davaları*; *iptal davaları*, *tam yargı davaları* ve *idari sözleşmelerden doğan uyumsuzluklara ilişkin açılan davalar* olmak üzere üçe ayrıldığı ve kanunun diğer maddelerinin de üç tür idari davaya kabulü ile göre düzenlendiği görülmektedir. Burada dikkat edilecek olur ise, maddenin tıpkı Anayasa'nın

⁴ KUMRULU Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Çoğaltma, Ankara, 1989, s. 23 vd.

⁵ KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1982, s. 237.

155'inci maddesinde olduğu gibi “*idari davalar*” kavramı üzerinden bir ayırtılma getirmiştir. Söz konusu idari davaların vergi davalarını da kapsadığını yukarıda da belirtmiştik bu nedenle vergi davalarını ayrı bir idari dava türü olarak nitelendirmemekteyiz. DURAN ise, 2577 ve 2576 sayılı Kanunların birçok maddesinde geçen vergi uyuşmazlığı veya vergi davası ifadeleri ile ayrı bir tür idari davanın varlığının kabul edildiğini ifade etmektedir.⁶ Öte yandan doktrinde çeşitli gerekçelerle bu maddede sayılan davalar dışında da idari davalar var olabileceği görüşünü savunan yazarlar da bulunmaktadır.^{7 8}

İYUK metni bir bütün olarak incelendiğinde, devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak tesis ettiği işlemler nedeniyle açılacak davaların *vergi davaları*, *vergi uyuşmazlıkları*, *vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar* gibi çeşitli terimler ile karşılanmış olduğu görülecektir. Söz gelimi, yasa koyucu İYUK'un 3/2-(d) ve (e) bentleri, 17/1 maddesi, 28/6 maddesinde “*vergi davaları*” terimini esas alırken, başka bazı hükümlerde ise “*vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar*” (md. 28/5, md. 27/3) ile “*vergi uyuşmazlıkları*” gibi (md. 31/2, md. 32) çeşitli kategoriler yaratmış görünmektedir.⁹ Hemen belirtelim ki, yasa koyucu tarafından kullanılan bu ifadelerin hiçbirisinin isabetli seçimler olduğu söylenemez. Bu kavramların ifade edilmek istenenleri tam olarak anlatıp anlatmadıklarını tespit edebilmek açısından, öncelikle uyuşmazlık (ihtilaf), anlaşmazlık (niza) ve

⁶ DURAN, Lütfi, **Türkiye Yönetiminde Karmaşa**, Çağdaş Yayınları, İstanbul, 1988, s. 267.

⁷ Örneğin ERKUT, Anayasa'nın 155'inci maddesinde Danıştay'a idari uyuşmazlıkları çözümlenmek yetkisi verildiğine göre; İYUK madde 2'de yer alan bu üç tip davanın esasen anayasa koyucunun iradesini daralttığı, bunların olsa olsa dava formatı olarak belirlenmiş oldukları ve bu bağlamda idari yargıda bu formatlardan birine sokulmuş olsa dahi idari uyuşmazlık teşkil eden bir idari işlemin yokluğunun yahut bir düzenleyici işlemin kapsamının tespitine ilişkin davaların açılabilmesi görüşündedir. Bkz. ERKUT Celal, “İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve İdari Davaların Kapsamı”, **Danıştay 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2000, s. 34.

⁸ Bu yazarlar dışında İYUK'un çeşitli hükümleri bir arada değerlendirilecek olur ise idari davaların İYUK 2'nci maddede sayılanlardan ibaret bulunmadığı; İYUK madde 28'de düzenlenmiş olan *maddi manevi tazminat davaları* nazara alınarak da ileri sürülebilir.

⁹ Bu terimlerle ifade edilen vergi davaları İYUK da tek başına ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiş olup, genel hükümler arasına serpiştirilmiş özel hükümler yoluyla idari davalar ile bazen aynı, bazen farklı usullere bağlanmıştır. Bkz. TURMANGİL, Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 1982-87, Cilt 39, Sayı 1-4, s. 126.

münazaa ve dava kavramlarını tanımlarından hareket etmek gerekir. KALPSÜZ'e göre ihtilaf, bir hakkın vücudu, kapsamı ve sonuçları üzerinde husule gelen nizayı, niza ise sulh yoluyla hallolunamayan bir ihtilafi ifade eder. İhtilaf sulh yoluyla hallolunamadığı zaman ise münazaa adını alır ve halli için devlet kazasına müracaat ile dava açılması söz konusu olur.¹⁰ Şu halde vergi yargısı önüne götürülecek davalar her ne kadar İYUK'da farklı şekillerde ifade edilmişse de, en isabetli şekilde "*vergi davaları*" ifadesi kullanılmak suretiyle bir üst başlıkta toplanabilir.¹¹

Vergi davaları, mükellefin kendi hak ve/veya menfaatini ihlal eden vergi idaresi işlemlerine karşı mahkemeden talep ettiği hukuki korumaya göre tasnif edildiğinde; verginin esasına ve tutarına ilişkin uyuşmazlıklar, vergi cezalarına¹² ilişkin uyuşmazlıklar, verginin tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar, vergiyle ilgili düzenleyici işlemlerin iptaline ilişkin davalar, vergi idaresi aleyhine açılan tazminat davaları, vergi benzeri mali yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlıklar karşımıza çıkmaktadır.¹³ O halde, her ne kadar vergi davaları olarak tek bir başlık altında toplayabilesek bile, bu davaların yargı organı önüne taşınmasına esas olan ihtilafın ortaya çıktığı süreçler birbirlerinden farklıdır. Bu tespit ışığında vergi davalarının, dava açılmasına neden olan ihtilafın ortaya çıktığı idari süreçlerin tabi olduğu yasalar nazara alınarak da tanımlanabilmesi mümkündür. Bu kabulde, vergi uyuşmazlıklarının genel olarak iki ayrı yasa çerçevesinde cereyan eden iki ayrı süreç içerisinde doğan uyuşmazlıklar olduğu savunulabilir. Söz konusu süreçlerden ilki, VUK'nun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklardır. Vergi alacağına mükellefin subjektif durumu değerlendirilmek suretiyle saptandığı ve ödenmesi gereken bir aşamaya getirildiği bu süreç içerisinde doğan uyuşmazlıklar, vergi davalarına vücut verir. Bunun yanında söz

¹⁰ KALPSÜZ, Turgut, "İnşaat Sözleşmelerinde Tahkimin Genel Esasları", **İnşaat Sözleşmeleri Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak Seminer (18 - 19 Mart 1996)**, Banka ve Ticaret Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1996, s. 341.

¹¹ Nitekim 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun "Değiştirilen Deyimler" başlıklı 13'üncü maddesinin 1/b fıkrası da isabetli olarak, vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla vergi ihtilafı deyiminin "vergi davası" anlamını taşıyacağını belirtmiştir. Aynı şekilde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabının başlığı da; 29.06.1982 tarih ve 2686 sayılı Kanun'la "Vergi Davaları" şeklinde değiştirilmiştir.

¹² VUK'da yer alan para cezaları (vergi kabahatleri) dışındaki hapis vb. cezalar (vergi suçları) ile ilgili davalar vergi davalarının konusunu oluşturmazlar.

¹³ Ayrıntılı bilgi için bkz: TURMANGİL, a.g.m., s. 127 vd.

konusu süreçte tesis edilen hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine dayanan vergi alacağı süresi içerisinde rızaen ödenerek sona erdirilmiş olsa dahi dava konusu edilebilecek böylelikle bu uyuşmazlıkla ilgili olarak vergi davası açılabilir. İkincisi ise, vergilendirme sürecindeki tüm aşamaların tamamlanmasının ardından, vergi alacağının ödenmemesi halinde cebren tahsili sürecinde, yani 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanması sırasında yetkili idarece kullanılan yetkilerin hukuka uygun olup olmadığı konusunda doğan uyuşmazlıklardır.

Şu halde çalışmanın bu başlığını sonlandırırken takip eden başlıkta cevaplanması gereken sorular şunlar olmalıdır: Kanunun çözümünü alelade idare mahkemesine bıraktığı idare davası ile vergilendirme yahut bununla ilişkili herhangi bir işlem; söz gelimi 6183 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen cebri icra işlemi nedeniyle vergi idaresi ile mükellef yahut birey arasında doğan uyuşmazlığın öze ilişkin bir farkı bulunmakta mıdır? İdari davalar ile vergi davalarını birbirinden ayırmaya elverişli bir maddi ölçüt söz konusu mudur? Maddi bir ölçüt söz konusu değil ise, bu ayırım salt pratik gerekçelerle mi yapılmıştır? Yoksa söz konusu ayırım pozitif hukuku oluşturan kurallar bütününe çelişik ifadelerle dolu olmasından mı kaynaklanmaktadır?

B) Vergi Davası - İdari Dava İlişkisi

İdari davalar içerisinde ayrı bir vergi davası kategorisi yaratılmış olması, söz konusu ayırımın bu iki tür uyuşmazlık arasında öze ilişkin bir farklılık bulunduğu anlamında anlaşılmalıdır. Zira vergi davaları, vergi idarelerinin maddi vergi kanunlarını, Vergi Usul Kanunu yahut kamu alacağının cebri icra yoluyla tahsiline ilişkin 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan yetkilerini kullanırken tesis ettikleri işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi için açılan davalardır. Yani, idarelerin tesis ettikleri işlemlerin ister genel olarak idare, özel olarak da vergi idaresi, isterse tahsil aşamasına geçmiş kamu alacaklarının tahsilinde yetkili idarelerce tesis edilmiş olsunlar, söz konusu süreçlerde yaşanan hukuka aykırılıklar idare hukukunun genel prensipleri içerisinde idari işlemlerin yargısal denetimi usulünce denetleneceklerdir. Bir başka ifadeyle, bir işlemi tesis eden makamın vergi idaresi olması bu işlemin özü itibarıyla bir idari işlem olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

Vergi yargısına konu bireysel işlemleri tesis eden idari makam, devlet tüzelkişiliği içerisinde devlet hazinesini temsilen Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenen vergi idaresidir. Vergi idareleri de, pek tabidir ki,

yasal idare ilkesi gereği ancak yasa ile belirlenmiş çerçevede idari işlemler tesis edebilme yetkisine sahiptir. Bu bağlamda, vergi idarelerinin işlemlerinin yargısal denetimi, idare mahkemelerince gerçekleştirilen idari işlemlerin yargısal denetimi açısından, işlemlerin hukuka uygunluğunun yargısal denetiminde özellikle maddi ve usuli vergi kanunlarına tam manası ile hâkim olmanın gerekliliği nedeniyle daha teknik bir yargısal denetim alanını teşkil etmesi dışında farklı bir özellik taşımamaktadır.

Bu nedenle, bize göre, İYUK'da idari davalar içerisinde bir “vergi davaları” kategorisi yaratılmış olması isabetli değildir. Uygun olanı, idare hukuku ve idari yargılama usulü hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde bu mahkemelerce uygulanacak kuralları belirlemekle yetinmek olmalıydı. Sonuç olarak pozitif hukukumuzda yaratılan bu ayrımın gerekli olmadığını düşünmekteyiz.

Şu durumda isabetli olmadığını söylediğimiz bu ayrımı bir kenara bırakarak, vergi davalarının, hangi idari dava türüne dâhil olduklarını ve böylece bu dava türü ile ilintili hangi yargılama usulü imkânlarının kullanımı ile vergi davalarının hallinin sağlanacağını somut olarak ortaya konması gerekecektir. Bunun için de öncelikle yapılması gereken kuramsal açıdan idari davaların tasnifidir.

C) Kuramsal Çerçeve

Vergi davalarının, gerek İYUK'da müstakil olarak düzenlenmemiş olması, gerekse idari davalarla bazı durumlarda aynı, bazı durumlarda ise farklı usullere tabi kılınması nedeniyle, bunların idari dava türlerinden birinin parçası mı olduğu, yoksa tek başına ayrı bir dava niteliğinde mi olduğu teorik tartışmalara konu olmuştur.¹⁴

Konu pratik yönden oldukça önemli sonuçlar doğurabilecektir. Zira İYUK'un 1'inci maddesi gereği, vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü de anılan Kanun'da gösterilen usullere tabidir. Bu bakımdan, “vergi davası” olarak adlandırılan dava türünün İYUK madde 2'de belirlenen idari dava türlerinden hangisine girdiğinin belirlenmesi, vergi davasında işletilecek yargılama süreci yönünden ve bu süreçte uyuşmazlığın halli için başvurulacak usuli araçlar açısından oldukça büyük önem taşımaktadır.¹⁵

¹⁴ TURMANGİL, a.g.m., s. 126.

¹⁵ İYUK'un 31'inci maddesi, ilk fıkrasıyla adı geçen Kanun'da düzenlenmeyen ve tahdidi

Belirtmek gerekir ki, özel hukuk uyuşmazlıkları ile idari uyuşmazlıkların benzer yönlerinin bulunduğunu ileri sürebilmek kolay değildir. Bu nedenle de bu uyuşmazlıkların halli için benzer usuli araçlara başvurulması sonucunu doğuran atıf hükmünün yerindeliği tartışmaya açıktır. Bu nitelik farklılığı gözetilmeden yahut yeterince değerlendirilmeden, İYUK madde 31’de getirilen yasal düzenleme nedeniyle uygulamada pek çok güçlük de karşılaşılmaktadır.¹⁶ Bununla beraber, bir başka sorun da atfın kapsamına ilişkindir. Bir başka deyimle bazı yazarlara göre İYUK madde 31/2’de geçen “Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri” ifadesi ile neyin kastedildiği dahi belirsizdir.¹⁷

Bu belirsizlikler bir yana bırakılırsa, vergi davasının kuramsal niteliğinin tespiti, şüphesiz vergi davasının inceleme konumuzu oluşturan tarafların ve davaya katılacak üçüncü kişilerin taşıması gereken niteliklerin belirlenmesi açısından önemli sonuçlar doğuracağı söylenebilir.¹⁸ Şu halde, vergi davasının kuramsal niteliği, yargılama usulünün, başka bir deyimle davanın sonuçlandırılabilmesi için faydalanılacak usuli imkânların, davanın davacıya ilişkin şartlarının belirlenmesi ve son tahlilde idarenin hukukiliğinin denetiminde büyük öneme sahiptir. Bu nedenle taraf ehliyeti,

şekilde sayılmış olan bazı usul hukuku müesseselerine ilişkin olarak HUMK hükümlerinin, idari uyuşmazlıkların çözümünde de uygulanacağını düzenlemiş, ikinci fıkrasıyla da yukarıdaki haller dışındaki durumlarda VUK’un “ilgili hükümlerinin” uygulanacağını belirtmek suretiyle vergi yargısının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanacağı usulü enstrümanların kaynaklarını genel olarak şekillendirmiştir.

¹⁶ CANDAN da, bir yargılama usulü kanunu olan İYUK tarafından bir idari usul kanunu niteliğinde olan VUK’a atf yapılmasının, bu usul kurallarını uygulamaya yetkili olan yargıcın, uyuşmazlığı çıkaran vergilendirme işleminin yapıcısı olan ve “İdari Rejim’e göre” bu konuda tek yetkili olması gereken vergi idaresine ait yetkileri kullanmasına izin verilmesi, dolayısıyla da yargıcın, vergi idaresinin yerine geçmesi ve idari işlem tesis etmesi anlamına geleceğini belirterek söz konusu göndermenin yargılama müesseselerine yapıldığının anlaşılmasının gerektiğini, kaldı ki, böyle bir atıfta bulunulmasa bile, İYUK’da yer alan genel düzenlemelere göre birer özel düzenleme niteliğinde olan VUK hükümlerinin, *lex specialis derogat legi generali* ilkesi uyarınca öncelikle uygulanacağını ifade etmektedir. Bkz. CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 815.

¹⁷ Bazı yazarlar vergi uyuşmazlıkların çözümü yönünden İYUK md.32/2’de VUK’na yapılan atfın belirsiz olduğunu ifade etmektedirler. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN bu yollamanın VUK’un “ispat ve delil” ile ilgili hükümlerine yapıldığını belirtmektedir. Bkz. ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 200.

¹⁸ KUMRULU, *Vergi Yargılama...*, s. 268.

davanın ihbarı ve davaya müdahale gibi farklı yargılama usulü müesseselerinin hizmet ettikleri amaç ve uygulamadaki etkinlikleri bağlamında değerlendirilebilmeleri için öncelikle sulh olunamayarak bir uyuşmazlığı yargı organı önüne getirmek suretiyle ortaya konan iradenin, yani açılan davanın kuramsal niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir ve bu tartışma incelemede öncelikle ele alınacaktır.

Hukuk düzeni içerisinde belli bir hakkın ihlali yahut yerine getirilmesi istemiyle devletin yargı organlarını harekete geçirmek için yapılan başvurulardan olan “davalar”, kuramsal açıdan pek çok ölçüte göre sınıflandırılabilir. Beraber, bu ölçütlerden doktrinde en çok rağbet göreni, başvuranın, yani davacının devletin yargı organından talep ettiği hukuki korumaya göre yapılan sınıflandırmadır.¹⁹ Bu sınıflandırmaya göre davalar; eda davaları, tespit davaları ve inşai davalar şeklinde üçe ayrılabilir. Eda davalarında mahkemeden davalıyı bir işi gerçekleştirmeye, bir şeyi vermeye veya bir şeyi yapmamaya zorlaması talep edilir. Ülkemizde özel hukuk ilişkilerinden doğan uyuşmazlıkların devlet yargısınca çözümünde uygulanacak usulleri düzenleyen HUMK’un kural olarak eda davaları temel alınarak düzenlendiği savunulmaktadır.²⁰ Tespit davalarında ise mahkemeden belirli bir hukuki ilişkinin var olup olmadığını ortaya koyması talep edilir. Son olarak inşai davalarda, mahkemeden var olan bir hukuki durumun kaldırılması, değiştirilmesi veya hiç var olmayan bir hukuki durumun yaratılması talep edilir.

Devletin yargı organı içerisinde idarenin ve dar anlamda vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin denetimi için ayrı bir yargılama sisteminin benimsendiği vergi yargısı sistemi açısından da, davaların sınıflandırılması önem taşımaktadır. İdari yargı sisteminin ortaya çıktığı Fransa’da, ünlü idare hukukçusu Jean RIVERO’nun idari davaları bu davalarda yargıçtan talep edilen hukuki yardıma göre yaptığı sınıflandırmada; bir idari kararın tabii olduğu hukuk kurallarına uygun olup olmadığının araştırılmasını, bu araştırma sonucunda herhangi bir aykırılığın saptanması halinde iptalinin talep edildiği davalar iptal davası, bir hakkın varlığının tanınması ve bu hakkın hukuka aykırı bir biçimde ihlal edildiğinin tespiti ve bu hakka dayalı durumun eski hale getirilmesinin talep edildiği davalar ise tam yargı davası

¹⁹ *ibid.*, s. 107.

²⁰ KURU, Baki – ARSLAN, Ramazan – YILMAZ, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 319.

olarak nitelendirilmektedir.²¹ Tam yargı davaları karşı tarafın tazminata mahkûm edilmesi talebini, iptal davaları ise bir idari kararın iptali talebini konu edinmektedir.²²

Fransız hukukunda yazılmış ilk idare hukuku eserinin yazarı Edouard LAFERRIÈRE tarafından yapıldığı için “Laferrière’in Şekli Sınıflandırması” veya “klasik sınıflandırma modeli”²³ olarak da anılan ve idari davaları bu davalarda hâkime tanınan yetkilere göre sınıflandıran bir diğer bir modelde ise; yargıcın sadece hukuka aykırı işlemleri iptal etme yetkisine sahip olduğu, fakat bu işlemleri düzeltme veya yerine ikame edilecek yeni bir işlem tesis etme yetkisinin olmadığı davalar iptal davası, yargıcın idarenin kararlarını düzeltmek örneğin vergi borcunu azaltmak, yükümlüyü ibra etmek, tazminata hükmetmek, vb. yetkilere sahip olduğu davalar ise tam yargı davaları olarak adlandırılmaktadır.²⁴

Mükelleflerin hakları ve borçları ancak matrahı ve vergiyi doğuran olayı belirleyen yasal metinlere göre tanımlanacağından, şüphesiz vergi yargısı da bir hukuka uygunluk denetimidir.²⁵ Vergi alacağının doğduğu süreç içerisinde ortaya çıkan ihtilafların halli için açılan davaları, mahkemeden talep edilen hukuki yardım yönünden incelediğimizde, davacının talebinin iki aşamadan oluştuğu görülmektedir. Talebin birinci aşaması, tesis edilen vergilendirme işleminin dayandığı mevzuata uyarılığının tespitine ilişkindir. Vergilendirme işlemleri tamamlanıp vergi alacağının kesinleşmesinin ardından henüz tahsil evresine geçilmemişse,

²¹ RIVERO, Jean, **Droit Administratif**, 7'ème éd., Dalloz, Paris, 1975; nak. CANDAN, *Açıklamalı İdari...*, s. 56 – 57.

²² *ibid.*

²³ ATAY, E. Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, **Danıştay 139. Yıl Sempozyumu 11 Mayıs 2007**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 74, Ankara, 2008, s. 28.

²⁴ Laferrière’in şekli sınıflandırmasında asıl olarak idari davalar dörde ayrılırlar. Bu sınıflandırmada, iptal ve tam yargı davalarından başka, adli yargı yerlerinin idari hakime doğrudan içeriği belirsiz bir idari işlemin yorumlanması veya hukuka uygunluğunun denetlenmesini talep ettiği **yorum davaları** ile bir hukuka aykırılığın veya bir suçun cezalandırılmasının talep edildiği **idari ceza davaları** da yer almaktadır. Günümüzde İYUK’da yer almamaları nedeniyle idari ceza davaları ile (2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 96’ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılan 521 sayılı Danıştay Kanunu’nda yer alan) yorum davalarından sadece burada kısaca bahsedilmekle yetinilmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: ATAY, a.g.m., s. 28 vd.

²⁵ TURMANGİL, a.g.m., s. 147.

daha basit bir ifadeyle; mükellefin sübjektif durumu değerlendirilerek tahakkuk ettirilen vergi borcu tahsiline ilişkin 6183 sayılı Kanunda düzenlenen işlemler tesis edilmeye başlanmış olmasına rağmen tahsil edilememişse yahut mükellef hukuka aykırı biçimde tahakkuk ettirilen borcu itirazi kayıtlı ödeyerek tahakkuk işlemine dava açmış ise, bu aşamada talep sadece hukuka aykırı vergilendirme işleminin veya tahakkuk ettirilen verginin tahsiline ilişkin idari işlemlerin iptali isteminden ibaret olacaktır. Ancak, tahakkuk ettirilen kamu alacağı vergi borçlusundan tahsil edilir ise açılacak vergi davasındaki talep de mükellefin talebinde hem hukuka aykırı işlemin iptali hem de malvarlığının hukuka aykırı işlemin icrasından evvelki haline getirilmesi; yani tahsil edilen verginin mükellefe iade edilmesi istemine dönüşecektir.

Buradan hareketle vergi davalarını RIVERO'nun sınıflandırması açısından incelediğimizde, birinci aşama; yani vergi idaresi (idare) tarafından devletin egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisi kullanılarak tek taraflı olarak tesis edilen vergilendirme işlemlerinin tabi oldukları hukuk kurallarına uygun olup olmadıklarının araştırılması, hukuka aykırı olduklarının tespiti halinde iptalinin talep edilmesi yönünden, vergi davalarının iptal davasıyla birebir örtüştüğünü ifade edebiliriz. İkinci aşama, yani hukuka aykırı vergilendirme işlemi nedeniyle ödenen verginin iadesi halinin ise RIVERO'nun ayırımındaki tam yargı davaları sınıflandırmasına tabi olduğu söylenebilir.

Vergi davalarını LAFERRIÈRE'in "Klasik Sınıflandırma Modeli" yönünden incelemeyen evvel, pozitif hukukumuzda idare yargıcına uyumsuzluğun çözümünde tanınan yetkilerin somutlaştırılması gerekmektedir. Bu bağlamda idari yargı kararlarının bir kısım sonuçları yaratamayacaklarına ilişkin anayasal ve yasal hükümlerle getirilen kısıntı hemen göze çarpar. Be meyanında, Anayasa'nın 125/4 maddesinin ikinci cümlesinde "*Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez*" kuralı yer almakta, yine aynı şekilde İYUK madde 2/2'de de, mahkemelerin idarenin yerine geçerek idari eylem veya işlem niteliğinde karar veremeyecekleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Yani iptal davalarına bakan idare mahkemesi hakimi gibi vergi davalarını karara bağlayacak vergi mahkemesi hakimi de, hukuka aykırı bulunduğu vergilendirme işlemi iptal etmekle yetinmek zorunda olup, vergi idaresinin yerine geçerek kararında hukuka uygun vergilendirme işlemi de tesis edemeyecektir. Esasen bu

durum, bir kefesinde ulaşılmaması gereken ideali temsil eden idarenin yargısal denetimi ve hukuk devleti ilkesi ile diğer kefesinde bu ideali gerçekleştirmek adına dahi olsa meşrulaştırılmayacak yargının idare fonksiyonunu gasp tehlikesi bulunan hassas bir terazidir. Şu halde pozitif hukukumuzda yargıcın bizzat anayasa ile sınırlanan yargısal yetkilerinin sınırları yetkileri, vergi davalarının ve doğal olarak idari davaların LAFERRIÈRE'in Şekli Sınıflandırmasına göre iptal davası niteliğinde oldukları görülmektedir.

Vergi davalarının para ile ölçülebilen bir hak ihlaline ilişkin olmaları nedeniyle bunların klasik idare hukuku anlayışına göre tam yargı davaları olduğu²⁶ gibi vergi davalarının iptal davaları olduğu veya vergi davalarının her iki kategori dışında ayrı ve özel bir üçüncü kategori oluşturduğu da doktrinde savunula gelen görüşler arasındadır.²⁷ Bunların dışında, vergi davalarına konu hukuka aykırılığın gerçekleştiği sürecin de açılacak davanın hukuki niteliğini belirlemede işlevsel olabileceği de ifade edilmiştir.²⁸

Bu son görüş, vergi davalarını, vergilendirme işlemlerinin tesisi sürecinde ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıklar ve bu sürecin ardından ya itirazı kayıt ile vergi borcunun rızaen ödenmesi halinde tahakkuka karşı açılacak davalar veyahut vergi alacağının zorla tahsili sürecine geçilerek cebri icra yoluyla tahsil aşamasında, yani 6183 sayılı Kanun uygulamasından doğan davalar olarak ayırmaktadır. Bu ayırım içerisinde 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan davaları, vergi alacağının tahsil süreci içerisinde vergi idaresinin hukuka aykırı işlemi nedeniyle idareden istirdadı istenebilecek olan bir meblağın vergi idaresince tahsili halinde açılacak tam yargı davası olarak nitelendirmek ve bu davalara tam yargı davalarının tabi olduğu usullerin uygulanması gerektiği mantıki sonucuna varmaktadır. Kabule göre, vergi davalarının tüm çeşitlerini kapsayacak bir kuramsal genellemede bulunmak yerine, vergi davasını ilke olarak iptal davası niteliği taşıyan ve fakat uyuşmazlığa konu işlemin tesis edildiği sürecin tabi kılındığı kanuna göre tam yargı davası karakterine de sahip olabilecek bir dava nevi saymak gerekir.²⁹ Bu kabulün vergi yargılama usulü hukuku yönünden sonucu bir kısım sonuçları şöyledir; (1) vergi davaları konuları itibarıyla

²⁶ DURAN, a.g.e., s. 267.

²⁷ KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 127.

²⁸ CANDAN, Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar" **Danıştay Dergisi**, Sayı: 54-55, Yıl: 1984, s. 36-37.

²⁹ KUMRULU, *Vergi Yargılama...*, s. 198.

vergi alacağıının doğumu ve tahsili işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlendiği davalar oldukları için, bu davalarda yasallık denetiminin ağırlık taşıdığını ve bu yönüyle vergi davalarının iptal davalarına yaklaştığını ve davacısının da iptal davasında davacı olabilmek için taşınması gereken menfaat şartını taşıması gerekecektir; (2) bunun yanında verginin tahsili aşamasında doğacak uyuşmazlıklarla vergi idaresince tesis edilen hukuka aykırı işlem ve belki eylemlerle yapılan tahsilâtın iadesi istemli davalar ise tam yargı davaları olarak nitelenebilecek ve bu halde yukarıda belirtilen idarenin hukuka uygunluğunun denetimi yanında ve buna ek olarak davacı sıfatının kazanılabilmesinde, tam yargı davalarında olduğu gibi, sübjektif hak ihlali unsurunun varlığı gereği ortaya çıkacaktır.³⁰

Vergi davalarının iptal davası mı, yoksa tam yargı davası mı olduğuna ilişkin kuramsal çözümlenmeye, bu davalarda kurulan hükmün hukuk düzeninde yarattığı sonuçlar irdelenerek ulaşılabileceği kanısındayız. Bilindiği üzere idare mahkemesince bir idari işlemin hukuka aykırılığı gerekçesiyle iptaline karar verildiğinde, o işlem hiç tesis edilmemişçesine hukuk âleminde tüm sonuçlarıyla ortadan kalkmakta; başka bir ifadeyle mahkemenin iptal hükmü kararları işlemin tesis tarihine kadar geriye yürüyerek hukuka aykırılığı geçmişe etkili olarak hukuk âleminde silmektedir.³¹ Başka bir ifade ile davaya konu idari işlem üzerinde iptal kararının iki tür etkisi vardır: bunlardan ilki, tesis edilmiş olan hukuka aykırı işlemin ve bu işlemin sebep unsurunu teşkil ettiği işleme dayalı olarak tesis edilen diğer işlemlerin kural olarak ortadan kalkması, diğeri ise, bu işlem/işlemlerin tesis edilmesinden önceki hukuki durumun geri gelmesi, böylece hukuk düzeninin hiç bozulmamış hale gelmesidir.³²

Hukuka aykırı bir vergilendirme işlemine dayalı olarak mükelleften tahsil edilen bir kamu alacağının hukuka aykırı doğduğu yahut hukuka aykırı idari usuller işletilmek suretiyle tahsil edilmeye çalışıldığı gerekçeleriyle hukuka aykırılığı iddiası ile ikame edilen bir vergi davasında yukarıda da bahsedildiği üzere, şayet vergilendirme işlemine dayalı olarak vergi alacağı mükelleften tahsil edilmiş ise davacı mükellefçe mahkemeye iletilen iki ayrı fakat bağlantılı istem söz konusu olabilir: hukuka aykırı vergilendirme işleminin iptali ve haksız tahsil edilen verginin iadesi. Prensip olarak, iptal

³⁰ *ibid.*, s. 198 – 199.

³¹ ULER, Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Ankara, 1970, s. 25.

³² CANDAN, *Açıklamalı İdari...*, s. 672.

davalarında kurulacak iptal hükmü, kurulduğu tarihten ileriye yönelik değil, işlemin tesis edildiği andan itibaren hukuk âleminden silinmesi sonucunu doğuracak biçimde geçmişe etkili olduğundan, iptal edilen hukuka aykırı vergilendirme işlemi tüm sonuçlarıyla ortadan kalkacak, iptal kararının gerektirdiği işlemlerin tesisi yükümlülüğü bağlamında hukuka aykırı olduğu mahkemece tespit edilen vergilendirme işleme dayanılarak tahsil edilen meblağ da mükellefe iade edilecektir. Böylelikle hukuk devleti ilkesinin gereği olarak hukuka aykırılığı tespit edilerek iptal edilen bir işleme dayalı tasarrufların idarece hukuk âleminden silinmesi iptal kararının idareleri bağlayıcılığı ve idarelerce uygulanması zorunluluğunun doğal bir sonucudur.

Vergi daireleri aleyhine açılacak tazminat davaları ise vergi dairelerinin veya devletin vergi ajanlarının tesis ettikleri hukuka aykırı işlemler nedeniyle mükelleflerin hukuka aykırı işlem iptal edilmiş ve idarece iptal kararının gerektirdiği işlemler tesis edilmiş söz gelimi tahsil edilen para iade edilmiş de olsa, karşılanamayan kar kaybı vb. gibi zararının tazmini istemiyle açılacak davalar ile İYUK madde 28 bağlamında yargı kararlarının gereğini yerine getirmeyen vergi idaresi aleyhine açılacak maddi-manevi tazminat davaları olarak iki türdür. Burada ilk bahsedilen tür davanın bir tam yargı davası olduğu konusunda herhangi bir şüphe yokken, yukarıda da kısaca bahsettiğimiz³³ üzere ikinci tür davalar konusunda, yani İYUK madde 28 bağlamında idare aleyhine açılan maddi-manevi tazminat davalarının tam yargı davası niteliğinde mi olduğu, yoksa İYUK madde 2'de düzenlenen dava türlerine ek yeni bir dava türü mü olduğu hususu tartışmaya açık görünmektedir.³⁴

Şu halde, vergi daireleri aleyhine açılacak tazminat davaları hariç, bir vergi davası ister tahsil öncesi vergilendirme işlemi aleyhine, ister tahsil aşaması tamamlanmış bir vergilendirme işlemi aleyhine açılsın, vergi davaları kanımızca iptal davası niteliğini haizdir.

Kuramsal tartışmaların idari yargı uygulamasına ne şekilde yansıtıldığını görebilmek için Danıştay'ın bazı kararlarına değinmek yararlı

³³ Bkz. Dipnot 8.

³⁴ Bu düşüncemizde Danıştay 10. Dairenin idari yargı yerlerince verilen kararların yerine getirilmesi istemiyle 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içerinden idareye başvurulması, bu başvurunun reddi halinde dava açılması gerektiği yönündeki kararı (*D.10.D. E: 1988/1908, K: 1989/1148, T: 25.05.1989*) ve GÖZÜBÜYÜK – DİNÇER'in yine bu yöndeki görüşü (GÖZÜBÜYÜK, Şeref – DİNÇER, Güven, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 469; nak. CANDAN, *Açıklamalı İdari...*, s. 694 – 695) etkili olmuştur.

olacaktır. Danıştay 7. Daire'nin, 12.04.1985 tarihli ve 1984/3570 esas, 1985/1039 karar sayılı kararında: "...idari yargıda re'sen araştırma ilkesi esas olduğundan mahkemelerce bakılan davalara ait dosyadaki belgelerin gerçeğe ulaşılmamasına yeterli bulunmaması halinde her türlü incelemeleri kendilerinden yapmaları 2577 sayılı Kanunun 20. maddesi hükmü gereği, takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı (...) vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniya varırken Yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerekeceğine, Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği karar ise idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceği(ni)" belirtmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun³⁵ yine aynı yöndeki 14.11.1986 tarihli, 1986/16 esas, 1986/18 karar sayılı kararında; veraset ve intikal vergisi uygulamasında amaç gerçek rayiç değer ortaya çıkarılmasını sağlamak olup, 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesine göre mahkemelerin, yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu kaniya varırken, yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip aynı zamanda anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerektiğine hükmedilmiştir.

Bu kararlar yine "klasik sınıflandırma modeli" çerçevesinde ele alınacak olursa; vergi mahkemelerin yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip aynı zamanda matrahın tespitine ilişkin mükellef ile vergi dairesi arasındaki uyuşmazlığı çözümleyerek idarenin yerine geçerek karar vermeleri gerektiğine ilişkin tespit gereği Danıştay'ın anılan dönemdeki uygulamasında vergi davalarının kuramsal olarak iptal davası değil, tam yargı davası olarak değerlendirdiğini göstermektedir. Fakat vergi mahkemelerinin hukuka aykırı gördükleri takdir komisyonu kararını iptal ile yetinmeyip uyuşmazlığı çözüme ulaştırmak adına idarenin (komisyon) yerine verginin matrahına dair karar verebilecekleri düşüncesine, Danıştay'ın "idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceği" yönündeki içtihadına, yukarıda bahsedilen kararların verildiği tarihlerde de yürürlükte bulunan Anayasa madde 125/4 ile İYUK madde 2/2'ye açıkça aykırı oldukları gerçeği karşısında katılamamaktayız.

³⁵ 02.06.2004 tarihli ve 5183 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile bu kurulun adı "Vergi Dava Daireleri Kurulu" olarak değiştirilmiştir.

Danıştay'ın güncel bazı kararları incelendiğinde ise yukarıda belirtilen görüşünde bir farklılık olduğu ve bu uygulamanın benimsenmesi ile Danıştay'ın süreç içerisinde vergi davalarını kuramsal açıdan iptal davası olarak niteleyen görüşe yaklaştığı söylenebilir. Zira Danıştay'ın yeni kararlarında idarenin takdir yetkisinin kullanımında ve işlemin tesisine esas maddi olguların belirlenmesinde hukuka uygun davranıp davranmadığını belirleme yetkisi yönünden İYUK madde 20 kapsamında her türlü araştırmanın mahkemelerce her zaman yapılabileceğini benimsediği görülmektedir.³⁶ Ancak, re'sen inceleme yetkisi bağlamında gerçekleştirilecek söz konusu araştırmalar sonucunda vergi mahkemesi, söz gelimi resen tarhiyata ilişkin bir davada, takdir komisyonu raporunu inceleyip resen tarhiyata esas alınacak matrahı tam tutarı itibarıyla belirlemiş olsa dahi, işlemin iptali ile mahkemece resen araştırma suretiyle belirlenen matrah tutarı üzerinden vergi dairesince mükellefe vergi tarh edilmesine ilişkin hüküm kurulamayacaktır. Danıştayın matraha ilişkin resen inceleme yetkisi bağlamında yapacağı tespit ancak vergi idaresinin tarhiyata esas matrah belirlenmesi işleminde hukuka uygun hareket edip etmediğini koyacaktır. Bunun ötesine geçilmesine pozitif hukukumuz cevaz vermemektedir. Bu konuya ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesi'nin yakın tarihli bir kararını işaret etmekte yerinde olabilir. Daire, E: 2006/5411, K: 2008/2266, T: 16.04.2008 künyeli kararında İYUK madde 2'ye ilişkin açıklamalarının ardından ilk derece mahkemesinin idari işlem ve eylem niteliğinde hüküm tesis ettiğini belirleyip bunun hukuka aykırılığını tespit etmiş ise de; kanaatimizce pratik bir takım gerekçelerle anılan mahkeme kararını onamıştır. Daire kararında aynen *"Bu yasal düzenlemelere göre; vergi mahkemelerinin tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemlere karşı açılan davalarda, bu idari işlemlerin hangi nedenlerle ve ne ölçüde hukuka uygun olduğu belirlemekle yetinmek zorunda oldukları; bu belirlemeye göre vergi mahkemelerince kurulacak hüküm fıkrası uyarınca, kararda yazılı gerekçeye uygun olarak verginin yeniden hesaplanması yetkisinin gümrük müdürlüğüne ait olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; temyize konu kararda, dava konusu işlemin hukuka uygunluk denetiminin yapılmasından sonra, idarece tahakkuk ettirilecek verginin miktarının da belirlenmesinde, açıklanan Yargılama Hukuku kurallarına uyarlık bulunmamakta ise de bu husus, anılan kararın iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir"* tespitlerine yer vermek suretiyle söz

³⁶ Bu konuda pek çok karar bulunmakla birlikte örnek olarak Danıştay 9. Dairesi E: 1996/5646, K: 1997/3401, T: 06.11.1997 künyeli kararı gösterilebilir.

konusu davayı “klasik sınıflandırma modeli” açısından iptal davası olarak nitelendirmiş olmaktadır. Tüm bu kuramsal tartışmalarla ilgili olarak vergi idaresinin vergi mahkemesinin kararının uygulanması bağlamında tesis etmesi gereken işlemin Anayasal mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ve hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda mahkeme kararında işaret edilen yönünde olması gerektiğine de şüphe bulunmamaktadır.

II. Vergi Davalarının Kuramsal Niteliğine İlişkin Belirlemenin Yargılama Usulünde Yaratacağı Sonuçlar

A. Vergi Davasında Ehliyet (Yetenek)

1. Genel olarak

Genel anlamda ehliyet veya bir başka ifade ile yetenek şartı, medeni yargılama usulünde olduğu gibi, idari yargılama usulünde de açılacak davaların taraflarına ilişkin ön koşullardan biridir.

Önceki bölümlerde de genel olarak bahsedildiği üzere; İYUK 31’inci maddesinin birinci bendinde, İYUK’da hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delil tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve HUMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş; ikinci bendinde ise bunların dışındaki hallerde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’un ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmaktadır.

Bu bağlamda vergi davalarında ehliyetinin saptanabilmesi için öncelikle, İYUK ve HUMK’un dava ehliyeti ile ilgili hükümlerinin ve bunların kapsamının, bunun ardından da, VUK’un vergi davalarında dava yeteneği ile ilgili özel düzenlemelerinin belirlenmesi gerekmektedir.³⁷

2. Taraf Ehliyeti (Genel-Objektif Yetenek)

Genel anlamda ehliyet veya yetenek kavramı, doktrinde “genel yetenek” ve “özel yetenek” biçiminde iki başlık altında incelenmektedir.³⁸ Usul hukukunda davacı açısından iki türlü yetenek söz konusudur. Bunlar “davada taraf olma yeteneği” ile “dava açabilme yeteneği” olarak ifade

³⁷ AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1997, Cilt 146, s. 191.

³⁸ Bkz. ZABUNOĞLU, Yahya K., *İdari Yargı Hukuku Dersleri*, Coğaltma, Ankara, 1980–1981, s. 165 vd.

edilmektedir.³⁹ Davada taraf olabilme ehliyetine sahip gerçek kişi ergin ise kendi başına dava açabilecek, ergin değilse ancak yasal temsilcisi aracılığıyla davacı olabilecektir. Davada taraf olma ehliyeti, Medeni Kanun'da (md. 8) düzenlenen hak ehliyetinin bir yansımasıdır. Gerçek kişi, tam ve sağ doğmak üzere ana rahmine düştüğü andan ölüm anına değin, hak ehliyetine ve dolayısıyla davada taraf olma ehliyetine sahip olacaktır.⁴⁰ Tüzel kişilerden, özel hukuk tüzel kişileri (dernek, vakıf, şirket gibi) hukukun tüzel kişiliğın kazanılmasını bağlamış olduğu usuli işlemleri ikmal etmelerinin ardından hak ehliyetini ve dolayısıyla davada taraf olma ehliyetini kazanacaklar ve tüzel kişiliğın kaybına kadar hak ehliyetine de sahip olacaklardır.⁴¹ ⁴² Tüzel kişiler kendi statü, tüzük veya ana sözleşmelerinde belirtilen organları eliyle bu hakkı kullanabileceklerdir.⁴³ Kamu hukuku tüzel kişiliğın ise, Anayasa'nın 123/3'üncü maddesi gereğın kanunla yahut kanunun açıkça vermiş olduğu yetkiye dayalı olarak tesis edilecek idari işleme kurulacağından, kamu tüzel kişiliğın yetki ve usulde paralellik ilkesi gereğın aynı yoldan kaybedene değin hak ehliyetine ve dolayısıyla davada taraf olma ehliyetine sahip olacaklardır. Şu halde kural olarak ancak hukuk düzenince tanınan kişiler taraf ehliyetine sahip olabileceklerdir.⁴⁴

³⁹ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 360.

⁴⁰ KURU – ARSLAN - YILMAZ, a.g.e., s. 261.

⁴¹ Danıştay, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden terkin edilen şirkete tüzel kişiliğın sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen vergi ve cezalar hakkında şirket adına ve şirket temsilcisi imzasıyla temyiz talebinde bulunulan davada, feshedilmekle tüzel kişiliğın sona eren şirketin medeni hakları kullanma ehliyetinin de son bulacağı, münfesiht tüzel kişiliğın gerek yargı mercilerinde gerekse diğer resmi merciiler önünde temsil edilebileceğini kabul etmenin olanaksız olduğu gerekçesiyle temyiz istemini ehliyet yönünden reddetmiştir. D.7.D. E: 2000/7111, K: 2003/23, T: 20.01.2003.

⁴² Münfesiht şirket adına yapılan vergilendirme işlemlerinin, şirket ortağının varisi ve tasfiye memurunca dava edildiğın bir uyuşmazlıkta bidayet mahkemesinin ehliyet red kararını bozan Danıştay, davacıların dava konusu işleme menfaatlerinin ihlal edildiğini, bu nedenle işın esasının incelenmesi gerektiğini, ticaret sicilinden terkin edilmiş bir işlem hakkında ceza kesilmesinin hukuka aykırı olduğu gerekçesine dayanmıştır. Danıştay burada işlemin konu unsuru yönünden sakatlığı nedeniyle işlemleri iptal etmiş görünmektedir. D.4.D. E: 2004/639, K: 2005/578, T: 07.04.2005.

⁴³ Danıştay, eski ortağın olduğu şirketi temsil yetkisi bulunmayan ve ortaklık sıfatı ile de hakkında herhangi bir takip yapılmayan davcının önceden ortağın olduğu şirket adına tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle dava açma ehliyeti bulunmadığına hükmetmiştir. D.7.D. E: 2004/1287, K: 2004/1310, T: 13.05.2004.

⁴⁴ KURU – ARSLAN – YILMAZ, a.g.e., s. 271.

İlk bakışta vergi davalarında “*genel yetenek/ehliyet*” kavramı ile ifade edilmek istenen husus, kanunun da atıfta bulunduğu genel hükümler, yani HUMK’un taraf ehliyetine ilişkin düzenlemelerle örtüşmektedir. Bununla birlikte, konuya ilişkin özel hüküm olan “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” madde başlıklı VUK’nun 377’nci maddesi vergi davasında davacı sıfatına sahip olabilecek kişileri belirlemiştir. Maddenin ilk fıkrası, “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler” düzenlemesini getirmektedir. Öte yandan VUK’nun 8/3 fıkrasına göre, kanunun izleyen maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsayacağı belirtilmiştir. Şu halde VUK’na göre, vergi uyuşmazlığını dava konusu haline getirebilecek kişiler; *mükellefler, kendilerine vergi cezası kesilenler ve vergi sorumlularıdır*. Buradan da yukarıda sayılanların, Medeni Kanun’a göre hak ve fiil ehliyeti bulunmasa bile objektif dava ehliyetine sahip oldukları sonucu çıkmaktadır. AKKAYA tarafından da belirtildiği gibi “*bu yadırgatıcı saptama, vergi hukukunun özellikli durumundan kaynaklanmaktadır*”.⁴⁵

Genel ehliyete ilişkin bu koşulların sağlanması halinde davacı olunabilecek, bu koşullar sağlanmıyor ise dava ehliyet yönünden reddedilecektir. Öte yandan söz konusu koşullar, davaya müdahale edecek veya davanın kendisine ihbarı üzerine davaya katılacak gerçek yahut tüzel kişide de aranmalıdır.

Danıştay’ın önemli bazı içtihatlarına da yeri geldiği için değinmek gerekmektedir. Söz gelimi, Danıştay İBGG, 2006 tarihli bir kararında, kamu görevlileri sendikalarının üyeleri hakkında tesis edilen sübjektif işlemlere karşı üyelerini temsilen dava açma ve açılan davada taraf olma hakkı bulunduğu gerekçesi ile Danıştay’ın farklı dairelerine ilişkin içtihadı bu yönde değiştirmiştir.⁴⁶ Başka bir Danıştay kararında ise, köy tüzel kişiliğini temsilen köy muhtarı olarak dava açtığını beyan eden kişinin muhtar olmadığını belirlenmesi üzerine, muhtar olmayan kişi köy tüzel kişiliğini temsil edemeyeceğinden davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir.⁴⁷ Söz konusu kararın karşı oyunda bazı üyeler, davacının mahalle sakini olmak nedeniyle ehliyetli bulunduğunu savunmuşlardır. Bu noktada,

⁴⁵ AKKAYA, a.g.m., s. 194.

⁴⁶ DİBGG E: 2005/1, K: 2006/1, T: 03.03.2006.

⁴⁷ D.8.D. E: 1992/1680, K: 1992/1593, T: 10.09.1992.

taraf ehliyetine sahip olmayan davacının özel yeteneği sağladığının ileri sürülemeyeceğini düşünüyoruz; ehliyete ilişkin söz konusu koşulları davacı beraberce sağlamalıdır.⁴⁸

3. Dava Ehliyeti (Özel - Sübjektif Yetenek)

a) İdari Davalarda Sübjektif Yetenek

İptal davasının davacısına sadece yukarıda sayılan koşulları sağlaması yetmeyecek, ayrıca davacının iptal davasına konu etmek istediği işlem nedeniyle “menfaat ihlaline” uğraması da gerekecektir. Ancak ne çeşit bir menfaat ihlalinin davacıya işlemin iptalini idare mahkemesinden talep edebilmek yetkisini vereceği sorusuna kesin bir ölçüt geliştirerek cevap verebilmek zordur. Bir defa bizzat “menfaat” kelimesinin anlamı üzerinde fikir birlikteliği sağlayabilmek olanaksızdır. Bir görüşe göre, menfaat ihlali şartının gerçekleşebilmesi için kişinin iptalini istediği kararın etkilediği çevreye girmesi gerekmektedir.⁴⁹ ONAR’a göre ise her menfaat hak kuvvet ve mahiyetinde olmadığından, bundan maksat kararın sübjektif bir hakkı ihlal etmesi değildir. Menfaatten maksat, dava edilen işlemle ciddi ve makul bir alakadan ibarettir.⁵⁰ SARICA ise, iptal davası açabilmek için davacı açısından dava konusu işlemle menfaatinin ihlal edilmesinin şart olduğu gibi, “hukuken himaye edilen menfaat” olarak tanımladığı hak ihlalinin de iptal davası açabilmek için evleviyetle yeterli olacağını belirtmektedir.⁵¹ Zira bu halde menfaat ihlalinden de ağır biçimde bir sübjektif hakkın ihlali gerçekleştirilmektedir.

İdarenin denetimi ve hukuk devleti ile yakından ilgili olan menfaat kavramı, İYUK’un ilgili maddesini değiştiren 4001 sayılı yasa ile 10.06.1994 tarihinde “kişisel hakları ihlal edilenler”⁵² biçimine

⁴⁸ Nitekim Danıştay, köy halkının mera ve harman yeri olarak kullandığı taşınmazların mera vasfının kaldırılarak 3. kişiye satışı işlemi dava eden köy sakini davacının menfaati ihlal edildiği için özel yetenek koşulunu da sağladığına hükmetmiştir. D.İDDGK. E: 1995/396, K: 1996/598, T: 06.12.1996.

⁴⁹ İKİNCİOĞULLARI, Firuzan, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler-I**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s. 150.

⁵⁰ ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, C.III, s. 1780.

⁵¹ SARICA, Ragıp, **İdari Kaza**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1949, s. 59.

⁵² 10.06.1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun ile İYUK md.2/1-a fıkrasında yapılan değişikliklerle madde şu hale getirilmiştir: “İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve

dönüştürülünce, Tütün Eksperleri Derneği tarafından düzenleyici işlem olan yönetmeliğin iptali istemiyle açılan davada, davaya bakmakta olan Danıştay 5. Dairesi tarafından uygulanacak yasa hükmü olarak görülüp (Anayasa md. 152) Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, söz konusu yasal düzenlemenin, özellikle genel düzenleyici idari tasarrufların yargısal denetimi yönünden yargı yolunu daralttığını, maddi ölçüte göre genel kişilik dışı ve objektif nitelikteki bu düzenlemeleri dava edebilmek için kişisel hak ihlali koşulunun aranmasının Anayasa'nın 125.maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptale ilişkin gerekçeli kararı, karar gereği, 10.04.1996 günlü Resmi Gazete'de yayımlanmasının takip eden 3.ay yürürlüğe girmiştir, yani 1996 yılının ikinci yarısında. Ancak yasa koyucu, hukuk devleti ilkesi yönünden bu denli önemli bir konu hakkında Anayasa Mahkemesi'nin öngördüğü 3 aylık süre şöyle dursun 08.06.2000 tarih ve 4577 sayılı yasaya kadar yaklaşık dört yıl hiçbir düzenleme yapmamıştır. Yaklaşık dört yıllık bu süreçte Danıştay uygulaması, hiçbir yasa boşluğu yokmuşçasına, iptal davalarında menfaat ihlali şartının idare hukukunun genel bir ilkesi olduğu için kanuni dayanak bulunmasa dahi uygulanacağı gerekçesi ile varlığını sürdürmeye devam etmiştir.⁵³ Kısaca 2000 yılında yasal düzenlemeyle yasa koyucunun yaptığı, Danıştay'ın ara dönemdeki uygulamasına yasal meşruiyet kazandırmaktan öteye gitmemiştir.

Menfaat kavramını açıklamaya çalıştıktan sonra özellikle yargı kararlarında ne gibi menfaat ihlallerinin davacıya iptal davası açabilme imkânı verdiğinden bahsetmek gerekecektir. Bir işlemin davacıyı etkilemesi için davacının kişisel menfaatini ihlal etmesi gerekir. Ancak bir menfaatin kişisel sayılabilmesi kararın doğrudan onun hakkında tesis edilmesini gerektirmez. Menfaatin hukuken ileri sürülebilir olması, hukuki bir durumdan ortaya çıkmış olması gerekir. Anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik,

kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları” Yasa koyucunun iptal davalarına hususiyetini veren menfaat ihlali koşulunu daraltırken dayanmış olduğu gerekçe ise oldukça ilginçtir. İptal davaları açısından menfaat ihlali koşulunun aranıyor olmasının idari yargıda iş yükünü arttırdığı, yığılma yarattığı, uzun süren davalar eliyle geciken adaletin hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesini engellediği ileri sürülmüştür. Bkz. AYM, E: 1995/27, K: 1995/47, T: 21.09.1995 künyeli kararı.

⁵³ Bu döneme ilişkin bazı kararların künyeleri şu şekildedir. D.10.D. E: 1995/3394, K: 1997/2452, T: 17.06.1997; D.8.D. E:1999/2477, K: 1999/7077, T: 07.12. 1999.

mukavele, idari işlem, örf ve adet gibi kaynaklardan birine dayanan menfaat meşru kabul edilebilir.

Nitekim Medeni Kanun uyarınca karının iâşesinin aile birliğinin reisi olan kocaya ait olduğu ve eşinin sağlık yardımından faydalandırılmamasına ilişkin işlemle kocanın menfaatinin ihlal edildiği savıyla açılan davada, bidayet mahkemesi, davacının eşi hakkında tesis edilen dava konusu işlem nedeniyle menfaatinin etkilenmediğine karar vermişken, Danıştay kararı bozarak dava konusu işlemin davacının kişisel, meşru ve aktüel bir menfaatini ihlal ettiğine hükmetmiştir.⁵⁴

Danıştay 5. Dairesi de, 2003 yılı Bütçe Uygulama Talimatının dış tedavilerine ilişkin bazı hükümlerinin iptalini isteyen davacının, ne kendisi ne de bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleri hakkında dış tedavisi yapıldığına ve bu bedelin dava konusu düzenleyici işlem nedeniyle ödenmediğine ilişkin bir belge bulunmadığı gerekçesiyle dava açmakta menfaati bulunmadığından davasını reddetmiştir.⁵⁵

Bu konuda Danıştay 10. Dairesi “Düzenleyici işlemi ancak düzenleyici tasarrufun uygulandığı kişiler dava konusu edebilir. Silahlı kuvvetler personel yasasında öngörülen yabancı ile evlenme durumunda istifa etmiş sayılmaya ilişkin hükmü ancak bu yolla silahlı kuvvetlerden uzaklaştırılan kişi dava konusu yapabilir. Bu nedenle silahlı kuvvetlerden uzaklaştırılmamış kişinin ileride yönetmelik hükmü kapsamına gireceğinden bahisle açtığı davada güncel-meşru-kişisel menfaati bulunmamaktadır” şeklinde karar vermiştir.⁵⁶

Yine aynı daire bir kararında “İptali istenilen tebliğde öngörülen ücretleri ödemekle muhatap olan kişi; patent ve faydalı model belgesi, marka, endüstriyel tasarım, coğrafi işaret ile enformasyon ve dokümantasyon hizmetleriyle ilgili olarak başvuru sahibi olan kişidir. Dolayısıyla bu konularda aracılık faaliyetinde bulunan davacı şirketin dava konusu tebliğin iptalini istemekte herhangi bir menfaatinin ihlal edildiğinden bahsetmek mümkün değildir. Davacı şirket, tebliğde öngörülen ücretleri başvuru sahibi adına yapıp, onun nam ve hesabına ödediği için, dava konusu tebliğin

⁵⁴ D.10.D. E: 1991/2722, K: 1992/3951, T: 02.11.1991.

⁵⁵ D.5.D. E: 2003/2079, K: 2003/3335, T: 28.07.2003.

⁵⁶ D.10.D. E: 1997/1458, K: 1997/4387, T: 13.11.1997.

iptalini istemekte meşru, kişisel ve aktüel bir menfaati ihlal edilmiş bulunmamaktadır” demiştir.⁵⁷

Özel hukuk tüzel kişileri tarafından düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarında Danıştay’ın ilgili tüzel kişiliklerin tüzüklerini incelemek suretiyle bir sonuca vardığı görülmektedir. Örneğin Tekel Müfettişleri Derneği tarafından, Tekel başmüfettiş ve müfettişlerine kamu konutu tahsis edilmesini önleyen yönetmeliğin iptali istemiyle açılan davada, davayı açan derneğin menfaati bulunmadığı gerekçesiyle Danıştay ilgili dairesince verilen red kararı kararın temyizi üzerine DİDDGK tarafından bozulmuş, derneğin dava konusu işlemin iptalini istemekte menfaat sahibi olduğuna karar verilmiştir.⁵⁸ Yine Müfettiş Derneği’ni temsilen dernek başkanınca Bakanlar Kurulu Kararı aleyhine açılan bir davada Danıştay 8. Dairesi, “dava dilekçesinde davacının TCDD Müfettişleri Dernek Başkanı olarak ve TCDD Müfettişleri adına dava açtığı anlaşılmış olup, dilekçede davanın kendisi adına da açıldığı yolunda herhangi bir ibare yer almamaktadır. Bakanlar Kurulu’nun iptali istenen kararını doğrudan doğruya dernek tüzel kişiliğinin hak ve çıkarlarına dokunmadığı açık olup bu karara karşı derneğin dava açma ehliyeti bulunmamaktadır” şeklinde hüküm tesis etmiştir.⁵⁹

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından baroların düzenleyici işlemlere karşı açtıkları iptal davalarında Danıştay’ın söz konusu kamu tüzel kişilikleri düzenleyen anayasa hükümleri ile bunların münhasıran kuruldukları yasalara bakarak menfaat koşulunu değerlendirmektedir. Bu bağlamda iki ayrı yakın tarihli Danıştay İDDK kararına değinilebilir. Mahkeme kararının uygulanmaması amacıyla tesis edilen bakanlar kurulu kararının iptali istemiyle açılan davada dairece verilen ehliyet yokluğundan red kararı temyiz edilerek İDDK önüne getirilmiş ve Kurul kararının gerekçesinde “1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 4667 sayılı Yasa ile değişik 76. maddesinde; Barolar, avukatlık mesleğini geliştirmek, meslek mensuplarının birbirleri ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni sağlamak; meslek düzenini, ahlakını, saygınlığını, hukukun üstünlüğünü, insan haklarını savunmak ve korumak, avukatların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tüm çalışmalarını yürüten, tüzel kişiliği bulunan, çalışmalarını demokratik ilkelere göre sürdüren kamu kurumu

⁵⁷ D.10.D. E: 1997/4225, K: 1997/3559, T: 09.10.1997.

⁵⁸ DİDDGK. E: 1999/390, K: 2000/761, T: 26.05.2000.

⁵⁹ D.8.D. E: 1995/2466, K: 1995/2236, T: 15.06.1995.

niteliğinde meslek kuruluşu olarak tanımlanmış, yine aynı Yasanın Baro Yönetim Kurulunun görevlerinin sayıldığı 95. maddesinin 21. bendinde de, yönetim kurulunun, hukukun üstünlüğünü ve insan haklarını savunmak, korumak ve bu kavramlara işlerlik kazandırmakla görevli olduğu belirlenmiştir. Bu durumda, hukukun üstünlüğünü savunmak ve korumakla görevli bulunan Baronun, yargı kararının uygulanmadığı ve çevre sorunlarına yol açtığını öne sürdüğü Bakanlar Kurulunca alınan prensip kararı ile menfaat ilgisinin bulunduğu açık olması nedeniyle, bakılmakta olan davayı açmakta ehliyeti bulunduğundan, aksi yöndeki temyize konu kararda isabet görülmemiştir” değerlendirmesi ile kararı bozmuştur.⁶⁰ Diğer karar ise, Türkçe dışında halk arasında kullanılan bazı dil ve lehçelerde yayın yapılmasına ilişkin yönetmeliğin bazı maddelerinin iptali istemiyle baro başkanlığınca açılan davada, baronun menfaati bulunmadığı gerekçesiyle verilen ehliyet red kararını temyizen inceleyen DİDDGK'nun onama kararıdır.⁶¹

Tam yargı davalarında ise, davacı olabilmek için sadece objektif ehliyet şartını sağlamak yetmemekte, bundan başka, menfaat ihlaline benzer ve fakat ondan farklı subjektif bir şart daha aranmaktadır. Bu ise İYUK madde 2’de belirtilen “hakkın muhtel olması” şartıdır.⁶²

b) Vergi Davasında Subjektif Yetenek

Önceki bölümlerde de ifade edilmeye çalışıldığı üzere, vergi davaları vergilendirme ve kamu alacağının tahsili sürecinde tesis edilen bir kısım işlemlerin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi ve ayrıca yine bu aşamada tesis edilen hukuka aykırı işlemler nedeniyle uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak davaları kapsamaktadır. Öte yandan vergi davaları bazı halde, vergilendirme işlemine esas matrahın belirlenmesinde ve mükellefin mali gücünün tam olarak kavranabilmesinde var olan kamu yararı

⁶⁰ DİDDGK. E: 2004/2163, K: 2004/788, T: 07.10.2004.

⁶¹ DİDDGK. E: 2005/80, K: 2005/96, T: 17.03.2005.

⁶² İdare kamu hizmetlerini ifa ederken genellikle aldığı icrai kararları icra eder ve bazı eylemlerde bulunur. Bu işlem ve eylemler sırasında muhataplarının hakları ihlal edilip bu kimseler bir takım zararlara uğratılabilirler. İşte tam yargı davasının temelini ve davacı olabilmek için koşulu da ihlal edilen hak teşkil eder. İptal davasında menfaat ihlali koşulu iptal isteminin esas unsurları yani işlemin öğelerindeki sakatlık bakımından bir etkiye sahip değilse de hakkın muhtel olması tam yargı davasının esastan kabulü de için önemli bir unsurdur. Davacı tazminini istediği hakkın hamili olduğunu, uğradığı zararın hakkının ihlalinden doğduğunu ispat etmelidir.

nedeniyle menfaati ihlal edilen vergi idarelerince de açılacaktır. Şu halde vergi davalarında sübjektif yetenek bazı hallerde iptal davaları bazı hallerde ise tam yargı davalarında sübjektif yetenek konusuna denk düşmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, VUK'nun 8/3 ve 377'nci maddeleri uyarınca vergi uyuşmazlığını dava konusu haline getirebilecek kişiler; mükellefler, kendilerine vergi cezası kesilenler ve vergi sorumlularıdır. Kanımızca söz konusu hükümler hem objektif dava ehliyetini hem de sübjektif dava ehliyetini ilgilendirmektedir. Başka bir ifadeyle, VUK uyarınca mükellefler, kendilerine vergi cezası kesilenler ve vergi sorumluları objektif ve sübjektif dava ehliyetine sahiptirler. Bu sonuca vergi davalarının iptal davası niteliğinde olmasından ve dolayısıyla da menfaat ihlali şartından bağımsız olarak ulaşılmaktadır.⁶³

Ancak daha önce de belirtildiği gibi vergi uyuşmazlıkları sadece vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerin tesisi aşamasında değil, vergi alacağının rızaen tahsil edilememesi halinde geçilecek bir sonraki aşama olan kamu alacağının cebren tahsili sürecinde de ortaya çıkabilmekte ve vergi davalarının açılmasına sebep olabilmektedirler.

Örneğin, vergilendirme sürecinde esasen icrai nitelik taşımayan bir uygulama işlemi olan tebliğ, öyle bazı hukuka aykırılıklar içerebilir ki, bizzat kendisi icrai bir hal alır ve tebliğ ettiği işlemden ayrılıp dava konusu edilebilir veya tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu üzerine tesis edilen uzlaşmanın vaki olmadığı şeklindeki uzlaşma komisyonu kararı da nihai ve icrai bir işlem olduğu için mükellefçe dava edilebilir ya da mükellef veya vergi dairesince takdir komisyonu kararı farklı gerekçelerle dava konusu edilebilir.

Yine aynı şekilde, vergi alacağının cebren tahsili sürecinde borçludan teminat göstermesinin istenmesi işlemi, ihtiyati haciz kararı ve bunun icrası işlemleri, ihtiyati tahakkuk kararı, tecil talebinin reddi işlemi, ödeme emri, haciz kararı ve haciz icrası işlemleri ve hacizli menkul ve gayrimenkullerin satışı sürecinde tesis edilen işlemler iptal davasına konu edilebileceklerdir. Ancak bu işlemlerden; icra edilmeden önceki aşamada ihtiyati haciz kararı, yine ihtiyati haciz işlemleri yapılmadan evvel ihtiyati tahakkuk kararı, haciz icrasından evvel haciz varakası tesis işlemi, hacizli menkul mallarda kıymet takdiri ve satış kararı, hacizli gayrimenkullerde de kıymet takdiri, satış ilanı ve satış kararı vergi davasına konu edilebilecektir. Burada özellikle

⁶³ AKKAYA, a.g.m., s. 196.

gayrimenkullerde kıymet takdiri ile ilgili kararlar taşınmazın tapu kaydında takyit edilmiş hak sahiplerince dava edilebileceğini belirtmek gerekir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, İYUK 2'inci maddede, kategorize ettiği idari davaları açabilmek için davacının taşıması gereken nitelikleri belirlemiştir. Buna göre, iptal davası ikame edecek davacının iptalini istediği idari işlem nedeniyle menfaatinin ihlal edilmesi; idari işlem ve eylem nedeniyle tam yargı davası açan davacının ise bu işlem veya eylem nedeniyle kişisel hakkının doğrudan muhtel olması yasal zorunluluktur.

O halde, genel hüküm İYUK düzenlemelerinin varlığı yanında, özel hüküm VUK düzenlemeleri birlikte yorum ilkeleri ışığında değerlendirildiğinde aşağıdaki üç belirlemeye ulaşılabilir; (1) vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerle ilgili olarak vergi mükellefi veya sorumlusu ile kendisine vergi cezası kesilenler tarafından vergi davası açılabilir, dolayısıyla da bu kimseler açısından önceki genel düzenlemede var olan menfaat ihlali şartının aranmasına gerek bulunmayacaktır. Anılan işlemlerin burada sayılanlar dışında dava edecek kişiler açısından menfaat şartı aranmaya devam edecektir. (2) Kamu alacağının tahsili aşamasında tesis edilen işlemler hakkında açılacak vergi davalarında, hukuka aykırı tahsilât işlemleri hakkında açılacak davalar da işlem nedeniyle tahsil edilen paranın iadesi istemi dışında hukuka aykırı işlem nedeniyle uğranılan bir zararın tazmini talebini içermemekte ise iptal davası olarak nitelenebilecek ve menfaati ihlal edilen kimselerce iptal davasına konu edilebilecektir. (3) Hukuka aykırı vergilendirme işlemi nedeniyle doğan diğer zararların tazmini istemli vergi davasında ise bu davalar tam yargı davası karakterinde olduklarından sübjektif ehliyet hak ihlali kıstasına göre belirlenmelidir.

Vergi yükümlüsü olan bireylerin vergi yüklerinin artmasına ilişkin veya toplanan vergilerin sarf yerleri ile ilgili idari işlemlerden dolayı menfaatlerinin zedelenebileceği ve buna giren bu tür işlemlerin iptalini isteyip isteyemeyecekleri doktrin ve uygulamada tartışılmaktadır. Örneğin Danıştay 11. Daire yakın tarihli bir kararında, 22.07.2007 tarihinde yapılacak milletvekili seçimiyle yenilenecek milletvekillerinin üç aylık dönem için peşin olarak ödenek ve yolluk ödenmesine ilişkin iptalini isteyen vergi mükellefi bir avukatın açmış olduğu davada, davacının vergi mükellefi olmasının sübjektif ehliyet koşulunun sağlanması yönünden yeterli olduğuna

karar vermiş, davayı ehliyetten reddeden bidayet mahkemesi kararını bozmuştur.⁶⁴

Danıştay'ın, ülkemiz gündemini uzunca bir süre meşgul etmiş olan özelleştirme hakkındaki bir kararında tetkik hakimi tarafından menfaate ilişkin değerlendirmelere davacıların vergi mükellefi olması ile bağlantı kurulması suretiyle gidilmesi dikkate değerdir. Bidayet mahkemesinde ikame edilen Özelleştirme Yüksek Kurulu kararının iptali istemli davada, sadece Türk vatandaşlığı statüsüne dayanan davacının ehliyet yokluğundan reddedilen davasının temyizen incelenmesinde tetkik hakiminin hukuki argüman olarak ileri sürdüğü *“Bir ülke yurttaşının, ‘dolaylı’ ya da ‘dolaysız’ olarak ödediği vergiler ile gerektiğinde sübvansede edilen bu tür kuruluşların satışının hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesinin kamu yararı ilkesine de uygun olduğu tartışmasızdır”* değerlendirmesi dairesince nazara alınmayarak bidayet mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir.⁶⁵

Konuya ilişkin Danıştay kararları incelendiğinde başka ilginç örneklerle de karşılaşılabilir. Örneğin Danıştay 7. Dairesi KDV'ye ilişkin bir kararında; yansıyan vergilerde bütün vergilerin tahsil ve güvenliği nedeniyle yalnız yükümlü sayılanların değil vergi yükü üzerinde kalanların da menfaatini ilgilendirdiğine hükmedilmiştir.⁶⁶ Kararda şu ifade yer almaktadır: “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından iptal; idari eylem ve işlemlerden dolayı hakları muhtel olanlar tarafından ise tam yargı davası açılabilir, yansıtımlı vergilerde hakkın muhtel olması ve menfaat ihlali hali, sadece bu tür vergilerin tahsil ve güvenliği nedeniyle mükellef sayılanlar için değil, vergi yükü üzerinde kalanlar için de söz konusudur. Her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde, mükelleflerin ve kendisine vergi cezası kesilenlerin vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmişse de; bu

⁶⁴ D.11.D. E: 2007/6930, K: 2007/7002, T: 25.09.2007.

⁶⁵ D.10.D. E: 1996/2608, K: 1997/5233, T: 03.12.1997. Aynı daire, özelleştirme yüksek kurulunca satışına karar verilen işletmede işçi olarak çalışan davacıların açtıkları davada, ihaleye katılmadıkları için menfaatleri bulunmadığından ehliyet yönünden redde dair verilen bidayet mahkemesi kararını, davacıların statülerinde değişiklikler oluşturan dava konusu işlemin iptalini istemekte menfaatleri bulunduğu gerekçesiyle bozmuştur. (D.10.D. E: 1997/2038, K: 1997/2464, T: 17.06.1997).

⁶⁶ D.7.D. E: 1987/3239, K: 1991/3096, T: 17.12.1991.

hüküm, 2577 sayılı Kanun'un yukarıda değinilen 2'nci maddesi hükmünün uygulanması olanağını ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim bu husus, 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan 'Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır' kuralı ile vurgulanmıştır. Aksi görüşün menfaatleri ihlal edilenlerle, hakları muhtel olanların dava açma hakkını ortadan kaldıracağı, bunun da Anayasamızın hak arama hürriyetine aykırılık teşkil edeceği açıktır".

Yine yansıyan vergiler arasında olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin kanuni yükümlüsü bankalar veya banker sigorta şirketleri olup, bunların hukuki işlemleri ile söz konusu vergiyi müşterilerine yansıtır olmaları verginin yükümlüsünü değiştirmeyecektir. Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK md. 122 gereği ancak mükellefler tarafından istenebilir.⁶⁷ Böyle bir olayda, vergiyi müşterisi üzerine yansıtan bankanın açtığı davayı ehliyetsizlik nedeniyle reddeden bidayet mahkemesi kararı Danıştay'ca bozulmuştur.⁶⁸ Yine yansıyan bir vergi olan KDV ile ilgili olarak bir cebri satış nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkta, verginin yansıtıldığı Banka tarafından açılan davayı, verginin kanuni yükümlüsü olmadığı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden bidayet mahkemesi kararını bozmuş, davacının mükellef durumunda olduğu gerekçesiyle ehliyetli bulunduğu hükmetmiştir.⁶⁹ Benzer biçimde bir banka tarafından ve fakat bu kez 6183 sayılı Kanun hükümleri dairesinde cereyan eden tahsil işlemleri hakkında açılan bir davada da ehliyet sorununun tartışıldığını görmekteyiz. Bu olayda, müşterisi ile arasındaki genel kredi sözleşmesinden doğan takas-mahsup hakları bulunan bankanın, müşterisinin şubesi nezdindeki hesabına vergi dairesince haciz konulmasına ilişkin işlemi dava etmekte menfaati bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren bidayet mahkemesi kararı Danıştay tarafından bozulmuştur.⁷⁰

⁶⁷ VUK md. 8 gereği vergi sorumluları da mükellef kavramına dahil olacaktır.

⁶⁸ D.7.D. E: 1998/685, K: 1999/1836, T: 29.04.1999.

⁶⁹ D.9.D. E: 2003/1255, K: 2005/102, T: 02.02.2005.

⁷⁰ D.4.D. E: 2003/1752, K: 2004/291, T: 19.02.2004.

B. Vergi Davasında Yer Alabilecek Üçüncü Kişiler

GÜNDAY tarafından ifade olunduğu gibi; yargılama usulü kuralları ve bu kurallarla getirilen yargılama usulü müesseselerinin, bu usuller uygulanarak çözülmesi amaçlanan uyuşmazlıkların mahiyeti arasında sıkı bir bağ bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir.⁷¹ Doğallıkla, HUMK hükümleri, özel hukuk sahasında doğacak uyuşmazlıkların halli için ve bu davaların hem tarafları, hem de kamu düzeni açısından mevcut özellikleri nazara alarak belirlemiştir. Bu davalarda esas itibarıyla özel hukuka ait bir hakkın mevcudiyeti, ileri sürülebilirliği tartışılmaktadır. Özel hukuk uyuşmazlıkları hakkında yapılan yargılamalarda, tıpkı uyuşmazlığın doğduğu hukuki ilişkide olduğu gibi taraflar eşit statüdedir. Özel hukuk ilişkilerinden doğan uyuşmazlıklarla ilgili olarak açılan davalarda da iddialar ve savunmalar, delillerin sunumu, itiraz ve defiler taraflarca ileri sürülecektir. Hukuk mahkemesi hakimi kamu düzeninden olan bazı hususlar dışında resen hareket imkânına sahip değildir.

Özel hukuk ilişkilerinin niteliği gereği, iki taraf arasında uyuşmazlık konusu olan bir hukuki ilişki hakkında mahkemece verilecek karar, davacı veya davalının bu davanın sonucuna göre başka maddi hukuk ilişkileri vasıtasıyla üçüncü şahıslara da gidebilmesine imkân verebilecek, rücu ilişkisini ortaya çıkarabilecektir. Bu nedenle davanın tarafları, mahkemenin sonucuna göre dava dışı olan, fakat kendisi ile bir hukuki ilişkisi bulunan üçüncü bir kişiye, davanın ihbar edilmesini isteyebilecektir.

Hukuk yargılamasında yargılamanın tarafı bulunmayan üçüncü kişilerin yargılamaya katılabilmelerini sağlayan ihbar ve müdahale kurumlarının düzenleniş amacına bakıldığında; temelini Anayasada bulan bir kısım ilkelerden aldığı görülmektedir. Bu ilkeler; *hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, adil yargılanma hakkı ve usul ekonomisi, hukuki güvenlik ilkesi, uyuşmazlığın daha iyi açıklanabilmesi ilkesi ve hukuki dinlenilme hakkıdır.*⁷²

⁷¹ GÜNDAY, Metin, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı", **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu Ankara 11-12 Mayıs 2001**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, Ankara, 2003, s. 79; DURAN, a.g.e., s. 247.

⁷² ERDAL, Muhammed, **İdari Yargıda Feri Müdahale Hukuk Usulü Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanması Sorunu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 38 ila 50.

Özellikle, sürdürülen yargılamayla hukuki durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı mercilerinin bunları dikkate alıp değerlendirerek gerekçeli şekilde karar vermesinin sağlanmasına yönelik hukuki dinlenilme hakkının gerçekleştirilmesi de temel bir yargılama usulü ilkesi olarak kabul edilmektedir.⁷³ Böylelikle yargılama konusu ile ilgili bilgileri sunmak isteyen kimselerin bu açıklamalarda bulunabilmeleri bunlar açısından bir hak, bu kimselere yargılama ile ilgili bilgileri sunabilmek imkânı sağlamak da mahkeme açısından bir yükümlülük ifade eder biçimde yorumlanmaktadır.⁷⁴ Yürütülmekte olan bir davadan hukuki durumu etkilenen herkesin yürütülen dava hakkında bilgi sahibi olup bu dava hakkında açıklamada bulunabilmesi, delil sunabilmesi, yargı organına bu surette etki edebilmesi ve yargı organının da bu kimseleri, açıklamalarını ve varsa delillerini dinleyip değerlendirdikten sonra hüküm kurabilmesini ifade eder. Bu mülahazalarla bazen hukuk davalarında dahi mahkemelerin oldukça sınırlı olduğunu ifade ettiğimiz resen hareket tarzını benimseyerek davanın resen ihbarı cihetine gittiği görülmektedir.

1. Vergi Davasında Davanın İhbarı

İYUK madde 31’de HUMK hükümlerine yollama yapılmak suretiyle düzenlenen müesseselerden biri de davanın ihbarı müessesesidir.⁷⁵ Şu halde, davanın ihbarı yasa koyucu tarafından idari yargılama usulüne dahil edilmiştir. HUMK hükümlerinde davanın ihbarı müessesesi tanımlanmamış olmakla birlikte, doktrinde, genel olarak görülmekte olan bir davada taraflardan birinin üçüncü bir kişiye davada kendisini temsil etmesi ya da kendisine yardım etmesi için davayı duyurması olarak tanımlanmaktadır.⁷⁶ Buna göre, davanın ihbarı, “davanın tarafı olmayan üçüncü bir kişiye taraflardan birine yardım etmesi ya da onu temsil etmesi için bildirilmesini ifade eden bir usul hukuku kurumu”dur.⁷⁷ Bu kurumun hukuk yargılamasında biri usul hukuku diğer maddi hukuk alanına ilişkin olmak

⁷³ ÖZEKES, Muhammet, **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 31.

⁷⁴ *ibid.*, s. 31.

⁷⁵ Davanın ihbarı HUMK 49 ila 52’nci maddelerde düzenlenmiştir.

⁷⁶ ALANGOYA, H. Yavuz, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2000, C-I, s. 141.

⁷⁷ ERDAL, a.g.e., s. 73.

üzere iki amacı vardır. İhbar kurumu ile usul hukuku yönünden sağlanmak istenen amaç üçüncü kişinin davayı ihbar edene yardım etmesi veya davada onu temsil etmesidir. Kurumun maddi hukuk bakımından hukuk yargılamasında ifa etmesi beklenen işlevi ise ihbar edenin üçüncü kişiye karşı açacağı rücu tazminat davasında hakkını daha emin bir biçimde öne sürebilme olanağına kavuşmasıdır.⁷⁸

Doktrinde genel kabul, resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargı usulünde, HUMK'un bu hükmüne yapılan yollamanın gereksiz bulunduğu yönündedir.⁷⁹ Bu görüşü savunanlar temelde; (1) İdari yargıda dava konusu işlemin hukuka uygunluğu denetlenirken tarafların iddia ve savunmaları ile hâkimin bağlı olmadığını, resen araştırma ilkesinin ve İYUK madde 49/1'de usule aykırılığın bir bozma nedeni olarak düzenlenmiş olmasının, adli yargıdaki davanın ihbar müessesesinin yerini dolduracağını ve (2) davanın ihbarının adli yargıda rücuya imkân vermesinin idari yargıya yabancı olduğunu temelinden hareket etmektedir.⁸⁰

VUK incelendiğinde 10, 11 ve 251'inci maddelerde sırasıyla kanuni temsilcilere, vergi kesenlere ve işverenlere ödedikleri vergiler yönünden asıl mükelleflere, 353'üncü maddede ise kendilerine ceza kesilenlerin ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu etme haklarının bulunduğu açıkça düzenlenmiş olduğu ortaya çıkmaktadır.

Davanın ihbar edilmesinin istenmesi halinde HUMK hükümleri gereğince mahkemenin herhangi bir karar almadan davayı ihbar etmesi gerektiği genel olarak kabul edilmektedir.⁸¹ Üçüncü kişi davaya asli yahut

⁷⁸ ERDAL, bu konuyu Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 20.03.2003 tarihli ve E: 2003/1458, K: 2003/2366 kararına atıfta bulunmak suretiyle ortaya koymaktadır. Bkz. ERDAL, a.g.e., s. 7; ayrıca KURU – ARSLAN – YILMAZ, a.g.e., s. 613 vd.

⁷⁹ GÜNDAY, a.g.m., s. 83; DİNÇ, M. İlhan – CANDAN, Turgut, "İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 84-85, Ankara, 1992, s. 3.

⁸⁰ Bu görüşlere katılabilmek mümkün olmakla birlikte, iptal davaları dışında kalan idari dava türlerinden olan tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülme idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar hakkında davacı veya davalı tarafın davayı ihbar imkânının olduğu düşünülebilir. Söz gelimi, idarenin asli sorumluluğunda bir özel hukuk tüzel kişisince idarenin tek yanlı yahut iki yanlı yetkilendirmesi ile yürütülen bir kamu hizmetinin gereği gibi işlememesi nedeniyle açılan bir tam yargı davasında davalı idarenin yetkilendirdiği özel hukuk tüzel kişisine davayı ihbar edebilmesi gerekir. Bunun gibi bir idari sözleşmenin ifasından doğan bir uyuşmazlıkta davalı özel hukuk tüzel kişisi (imtiyazcı) davayı kendi taşeronlarına ihbar edebilmelidir.

⁸¹ "Esasen davanın üçüncü kişiye ihbar edilmesi ile bu kişi taraf sıfatını kendiliğinden

feri müdahil olarak katılınca hakkında müdahale hükümleri geçerli hale gelir. Hatta idari yargıya yansıyan bir uyuşmazlıkta da Danıştay bidayet mahkemesinin bu yönde hareket etmesi gerektiğine karar vermiştir.⁸²

2. Vergi Davalarında Davaya Müdahale

Müdahale doktrinde asli ve ferî olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuk usulünde asli müdahale doktrin ve Yargıtay uygulaması ile geliştirilip kabul edilen bir müessesedir; kanunda açık biçimde düzenlenmiş değildir.⁸³ Hukuk usulü açısından “iki kişi arasında belli bir şey veya hak üzerinde bir dava devam ederken, üçüncü bir kişi bu dava konusu şey veya hak üzerinde kısmen veya tamamen bir hak sahibi olduğunu iddia ederek bir dava açarsa” bu asli müdahale olarak nitelendirilmektedir.⁸⁴ Şu halde, İYUK hükmünün müdahale müessesesi bakımından yaptığı atfın, doktrin ve yargı uygulaması ile geliştirilen asli müdahale kurumuna da şamil olup olmayacağı önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır. Asli müdahalenin kabulünün yargılama usulü ilkelerine uygun düşeceği gerekçesiyle idari yargılama usulünde de kabul edilmesi gerektiği de ileri sürülmektedir.⁸⁵

HUMK’da açıkça düzenlenen ferî müdahale ise, bir dava sonucunda verilecek hükmün o davanın tarafları dışında üçüncü bir kişinin hukuki durumunu da etkiliyor ise, bu davaya katılmakta hukuki yararı bulunan üçüncü kişinin davaya üçüncü bir taraf gibi katılmayıp taraflardan birinin yanında ve onun yardımcısı olarak katılması usulüdür.⁸⁶ Ferî müdahil feragat, kabul, sulh, gibi bazı usulü işlemleri kendi başına yapamaz. Ferî

kazanmaz. Bu bakımdan ihbar kurumu taraf sıfatında değişiklik meydana getiren bir kurum değildir. Üçüncü kişi ihbar üzerine davaya asli yahut ferî müdahil olarak katılabilir.” Bkz. ERCAN, a.g.e., s. 77.

⁸² “HUMK’nun düzenlemesine göre davanın ihbarının mahkeme kanalıyla yapılması asıl olup; görülmekte olan “davanın her halinde ihbar caizdir.” Taraflardan birinin yöntemine uygun biçimde düzenleyeceği dilekçe ile davanın ihbarını istemesi halinde davaya bakmakta olan mahkemeye düşen görev bu konudaki dilekçeyi doğrudan doğruya davanın ihbar edileceği kişi ya da kuruluşa göndermekten ibaret olup; mahkemenin bu konuda ayrıca bir karar alması gerekmediği gibi ihbar isteminin hukuken haklı olup olmadığını inceleyip bu istemin kabulü ya da reddi yolunda bir karar vermesi de anılan yasa hükümleri karşısında olanaklı ve uygun değildir.” (D.5.D. E: 1991/501, K: 1993/4530, T: 17.11.1993).

⁸³ KURU – ARSLAN – YILMAZ, a.g.e., s. 601.

⁸⁴ *ibid.*, s. 609.

⁸⁵ ERDAL, a.g.e., s. 72.

⁸⁶ KURU – ARSLAN – YILMAZ, a.g.e., s. 596.

müdahil hükmü ancak lehine katıldığı tarafla birlikte temyiz edebilir, hükmü yalnız başına temyiz edemez (HUMK md. 57). Feri müdahalede bulunacak üçüncü kişinin dava konusu işlem ile arasında makul ilginin varlığı, müdahalede bulunabilmeye imkân verecektir.⁸⁷

Bu hususta özellikle vergi davalarının hukuki niteliği bağlamında ferî müdahilin usulü haklarının gözden geçirilmesinde yarar vardır. Yukarıda da açıkladığımız üzere, kanımızca vergi davaları (vergi idaresi aleyhine açılmış tazminat davaları hariç) bir iptal davası niteliğindedir. Bu bağlamda subjektif taraf ehliyeti açısından İYUK madde 2 bağlamında menfaat ihlaline uğranılması yeterlidir. Ferî müdahil sıfatını haiz olmak için ise müdahilin hukuki durumunun derdest bir dava nedeniyle etkilenmesi gerekmektedir. Buradan da, ferî müdahilin aslında söz konusu iptal davası açma ehliyetinin bulunduğu sonucunu çıkarabiliriz.

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak idarenin işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasının en önemli araçlarından olan iptal davasında, davacının davasından feragat etmesi bile hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sınırlı hallerde geçerli sayılmaktadır. Bu bağlamda, menfaatin ihlali çerçevesinde dava açma ehliyetine bile sahip olan ferî müdahilin, kararı temyiz edememesinin idari yargıda büyük bir çelişki olduğu, bunun da İYUK madde 31 yoluyla özel hukuk yargılamasına dair usul kuralları olan HUMK'a atıf yapılmasının idari yargıda ne kadar isabetli olduğunu tartışmaya açık hale getirdiği kanısındayız.

Vergi davalarında davanın ihbarı ve davaya müdahale kurumlarına, HUMK'un mevcut düzenlemesi biçiminde olmasa bile, esas itibarıyla ihtiyaç bulunduğu açıktır. Söz gelimi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğunu düzenlemiştir. Maddenin ilk fıkrası, "*Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.*" Dördüncü fıkrasına göre ise, "*Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek*

⁸⁷ ERDAL, a.g.e., s. 110.

cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler” şeklinde düzenlenmiştir.

Böylelikle tasdik işlemleri nedeniyle mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlulukları bulunan YMM’lerin mükellefleri hakkında tesis edilen işlemler ve cezalarla ilgili olarak davaya ferî müdahil olarak davacı yanında katılabilmeleri mümkündür. Ancak müdahale usulünün yasa hükümlerine uygun olarak işletilmemesi tabiidir ki mahkeme kararının bozulmasına neden olacaktır.

Örneğin, Danıştay bir kararında⁸⁸ “Uyuşmazlık konusu olayda, ihtilafı yıl işlemleri incelenen davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda YMM ve Serbest Muhasebecinin davacı şirketle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiş; tarhiyatın kaldırılması istemiyle davacı şirket tarafından vergi mahkemesine açılan davada, YMM ve serbest muhasebeci mahkemeye verdikleri 26.4.1999 tarihli dilekçelerle, davacı yanında davaya müdahale talebinde bulunmuşlardır. Mahkeme söz konusu talep nedeniyle 30.4.1999 günlü ve E: 1998/582 sayılı ara kararıyla işin esası hakkında sonradan karar verilmek üzere anılan kişiler tarafından verilen davaya katılma talebine ilişkin dilekçelerin taraflara tebliğine karar vermiş olmasına karşın esas hakkındaki kararda bu taleple ilgili olarak herhangi bir karar vermemiştir. Bu durum mahkeme kararının YMM ve serbest muhasebeci tarafından temyizine olanak tanımadığından, davacı şirketçe verilen temyiz dilekçelerinde anılan kişilerin davaya müdahil olarak katılmaları durumunda, bu kişilerin bilgi ve beyanlarından da yararlanılacağı ve esas hakkındaki kararın sonucunu etkileyeceği düşünülerek” mahkeme kararının bozulmasına karar vermiştir.

Davaya katılma istemi hakkında mahkemece bir karar verilmesi zorunludur. Ancak verilen söz konusu karar, nihai bir karar olmadığından tek başına temyiz edilemeyecektir.⁸⁹

Ş. SONUÇ

Pozitif hukukumuzda “idari davalar” hakkındaki metinler hiyerarşik sıralama dâhilinde incelendiğinde özel bir tür olarak vergi davalarını da içerdiği görülebilir. Vergi davaları ise özellikle İYUK ve ilgili yasalarda pek

⁸⁸ D.4.D. E: 1999/4789, K: 2000/658, T: 22.02.2000.

⁸⁹ D.8.D. E:1992/1530, K: 1993/1917, T: 04.05.1993.

çok terimle ifade edilmeye çalışılmış, bu da vergi davalarının ve vergi davaları içerisinde belli bazı süreçler içerisinde ortaya çıkmış diğer uyuşmazlıklardan doğan davaların ayrı ayrı dava kategorileriymişçesine algılanmalarına neden olmuştur. Oysa kanımızca vergi daireleri aleyhine açılacak tazminat davaları hariç, bir vergi davası ister tahsil öncesi vergilendirme işlemi aleyhine, ister tahsil aşaması tamamlanmış bir vergilendirme işlemi aleyhine açılsın, İYUK madde 2’de belirtilen idari davalar katalogu içerisinde iptal davalarından farklı bir dava değildir. Bir kısım vergi davaları da, vergilendirme işlemin iptali sonrasında oluşacak yeni hukuki durumun fiili duruma uygun hale getirilmesi yükümlülüğü bağlamında vergi idarelerince tesis edilen işlemlerle giderilememiş zararların tazmini için açılan tam yargı davası karakterli vergi davalarıdır. Şu halde, pozitif hukukumuzda iptal ve tam yargı davaları dışında ayrı bir vergi davası kategorisi yaratılmamış, kanun koyucunun terimlere ilişkin isabetsiz tercihleri bu yöndeki anlaşılmaya neden olmuştur.

İYUK’un vergi davalarının halli için atıfta bulunduğu özel hukuk uyuşmazlıklarına has usul hukuku müesseseleri, vergi davalarında takip edilen yargılama usulünde birtakım sorunların yaşanmasına neden olmaktadır. İYUK’un konuya ilişkin düzenlemesinin isabetli bulunmadığı, uygulamada ortaya çıkan ihtiyaçlara yeterince cevap veremediği tespitleri karşısında bu usul hukukuna ilişkin sorunların İYUK içerisinde ayrıca düzenlenmek suretiyle çözülmesi gerektiği söylenebilir. Ancak bugün için elde olan, uyuşmazlıkların maddi mahiyetinin ve vergi yargıcının yargılama yetkisinin sınırlarının daha net biçimde tayin ve tespiti ile genel hükümlerin amaca yönelik yorumu ile idarenin denetimi ve hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır.

İYUK ve VUK’nun vergi davasında ehliyeteye ilişkin düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde; (1) vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerle ilgili olarak vergi mükellefi veya sorumlusu ile kendisine vergi cezası kesilenler tarafından vergi davası açılabilir, dolayısıyla da bu kişiler açısından önceki genel düzenlemede var olan menfaat ihlali şartının aranmasına gerek bulunmayacağı ancak söz konusu işlemlerin yukarıda sayılanlar dışındaki kişilerce dava edilmesi halinde İYUK anlamında menfaat şartının aranmaya devam edeceği, (2) kamu alacağının cebren tahsili aşamasında tesis edilen işlemler eliyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında açılacak vergi davalarında, hukuka aykırı tahsilât işlemleriyle tahsil edilen paranın iadesi istemi dışında hukuka aykırı işlem nedeniyle uğranılan bir zararın tazmini talebini içermemekte ise iptal davası olarak

nitelenebileceği ve menfaati ihlal edilen kimselerce iptal davasına konu edilebileceği (3) hukuka aykırı vergilendirme işlemi yahut cebren tahsil işlemleri nedeniyle doğan diğer zararların tazmini istemli vergi davasında ise bu davalar tam yargı davası karakterinde olduklarından sübjektif ehliyet hak ihlali kıstasına göre belirlenmesi gerektiği sonuçlarına varılabilir.

Vergi davalarında yer alabilecek üçüncü kişilerin belirlenmesinde en önemli ölçüt, yargı mercii önüne taşınmış uyuşmazlık nedeniyle menfaati etkilenebilecek kimselerinde davaya dâhil edilebildikleri bir usul hukuku sisteminin yaratılması ile uyuşmazlıkların çözülmesi olabilir. Bu bağlamda özellikle YMM'lerin menfaatlerinin ihlal edildiği gerekçesiyle haricen öğrendikleri yahut kendilerine ihbar edilen davalara ferî müdahale yoluyla katıldıkları gözlemlenmektedir. Ancak mükelleflerinin, ileride YMM'lerinin sorumluluğunu doğurabilecek vergi uyuşmazlıkları hakkında açtıkları davalarda, mahkemelerin davayı YMM'lere resen ihbar etmelerine yönelik bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu ortadadır. Böyle bir düzenleme yanında İYUK'da yapılacak değişiklik ile ferî müdahale mahkeme kararını yanında katıldığı taraftan ayrı olarak temyiz edebilme hakkı da tanınmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1997, Cilt 146, s. 185 – 208
- ALANGOYA, H. Yavuz: **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2000
- ATAY, E. Ethem: “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, **Danıştay 139. Yıl Sempozyumu 11 Mayıs 2007**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 74, Ankara, 2008
- CANDAN, Turgut: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar” **Danıştay Dergisi**, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1984
- CANDAN, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006. (*Açıklamalı İdari...*)
- ÇAĞAN, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- DİNÇ, M. İlhan – CANDAN, Turgut: “İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 84 – 85, Ankara, 1992
- DURAN, Lütfi: **Türkiye Yönetiminde Karmaşa**, Çağdaş Yayınları, İstanbul, 1988
- ERDAL, Muhammed: **İdari Yargıda Feri Müdahale Hukuk Usulü Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanması Sorunu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009
- ERKUT, Celal: “İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve İdari Davaların Kapsamı”, **Danıştay 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2000
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref – DİNÇER, Güven: **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996

- GÜNDAY, Metin: "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı", **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, Ankara 11 –12 Mayıs 2001**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, Ankara, 2003, s. 79
- İKİNCİOĞULLARI, Firuzan: **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler-I**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976
- KALPSÜZ, Turgut: "İnşaat Sözleşmelerinde Tahkimin Genel Esasları", **İnşaat Sözleşmeleri Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak Seminer (18 - 19 Mart 1996)**, Banka ve Ticaret Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1996
- KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1982
- KARAKOÇ, Yusuf: **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007
- KUMRULU, Ahmet: **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Çoğaltma, Ankara, 1989. (*Vergi Yargılama...*)
- KUMRULU, Ahmet: "Vergi Yargısında Sorunlar", **VI. Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu**, 21 – 23 Mayıs 1990, Antalya
- KUNTER, Nurullah: **Bir Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Beta Yayınları, Onbeşinci Bası Kasım 2006, İstanbul
- KURU, Baki – ARSLAN, Ramazan – YILMAZ, Ejder: **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005
- ONAR, Sıdık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966
- ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005
- ÖZEKES, Muhammet :**Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme**

- Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003
- RIVERO, Jean: **Droit Administratif**, 7^eme éd., Dalloz, Paris, 1975
- SABAN, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009
- SARICA, Ragıp: **İdari Kaza**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1949
- ŞENYÜZ, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Yayınları, Bursa, 2008
- TURMANGİL, Civan: “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1982–87, Cilt 39, Sayı 1–4, s. 125 – 156
- ULER, Yıldırım: **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Ankara, 1970
- ZABUNOĞLU, Yahya K.: **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Çoğaltma, Ankara, 1980–1981

FAYDALANILAN YARGI KARARLARI

- AYM, E: 1995/27, K: 1995/47, T: 21.09.1995
- DİBGK, E: 2005/1, K: 2006/1, T: 03.03.2006
- DİDDGK, E: 1995/396, K: 1996/598, T: 06.12.1996
- DİDDGK, E: 1999/390, K: 2000/761, T: 26.05.2000
- DİDDGK, E: 2004/2163, K: 2004/788, T: 07.10.2004
- DİDDGK, E: 2005/80, K: 2005/96, T: 17.03.2005
- DVDDGK, E: 1986/16, K: 1986/18, T: 14.11.1986
- D.4.D, E: 1999/4789, K: 2000/658, T: 22.02.2000
- D.4.D, E: 2003/1752, K: 2004/291, T: 19.02.2004
- D.4.D, E: 2004/639, K: 2005/578, T: 07.04.2005
- D.5.D, E: 1991/501, K: 1993/4530, T: 17.11.1993
- D.5.D, E: 2003/2079, K: 2003/3335, T: 28.07.2003
- D.7.D, E: 1998/685, K: 1999/1836, T: 29.04.1999
- D.7.D, E: 2000/7111, K: 2003/23, T: 20.01.2003
- D.7.D, E: 2004/1287, K: 2004/1310, T: 13.05.2004
- D.7.D, E: 1987/3239, K: 1991/3096, T: 17.12.1991
- D.7.D, E: 1984/3570, K: 1985/1039, T: 12.04.1985
- D.7.D, E: 2006/5411, K: 2008/2266, T: 16.04.2008
- D.8.D, E: 1992/1530, K: 1993/191, T: 04.05.1993
- D.8.D, E: 1992/1680, K: 1992/1593, T: 10.09.1992
- D.8.D, E: 1995/2466, K: 1995/2236, T: 15.06.1995
- D.8.D, E: 1999/2477, K: 1999/7077, T: 07.12.1999
- D.9.D, E: 1996/5646, K: 1997/3401, T: 06.11.1997

- D.9.D. E: 2003/1255, K: 2005/102, T: 02.02.2005
- D.10.D. E: 1988/1908, K: 1989/1148, T: 25.05.1989
- D.10.D. E: 1991/2722, K: 1992/3951, T: 02.11.1991
- D.10.D. E: 1996/2608, K: 1997/5233, T: 03.12.1997
- D.10.D. E: 1997/1458, K: 1997/4387, T: 13.11.1997
- D.10.D. E: 1997/4225, K: 1997/3559, T: 09.10.1997
- D.10.D. E: 1997/2038, K: 1997/2464, T: 17.06.1997
- D.10.D. E: 1995/3394, K: 1997/2452, T: 17.06.1997
- D.11.D. E: 2007/6930, K: 2007/7002, T: 25.09.2007

KISALTMALAR

AATUHK.	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	:	adı geçen eser
a.g.m.	:	adı geçen makale
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	:	Bakınız
C.	:	Cilt
D.	:	Daire
DİBGK	:	Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
DİDDGK	:	Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
DVDDGK	:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
HUMK	:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK.	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
md.	:	Madde
s.	:	sayfa
S.	:	Sayı
vd.	:	ve devamı
VUK.	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir