

VERGİ MAHKEMELERİNDE DİLEKÇELER ÜZERİNDE İLK İNCELEME

Alper AYDIN*

FIRST EXAMINATION ON PETITIONS IN TAX COURTS

* Konya 1. Vergi Mahkemesi Hakimi
E-mail Adresi: alper000000@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-3567-6484

ÖZ

2577 sayılı Kanun'a göre vergi mahkemelerinde dilekçeler, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenir. Bu konularda sorun görülürse mahkemece, 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesine göre karar verilir. İlk inceleme konuları ile ilgili olarak esas hakkında karar verilinceye kadar her zaman karar verilebilir. Bu konular re'sen araştırılır. İlk inceleme, vergi mahkemelerinde çok önemli bir konudur. İlk incelemenin doğru yapılması, davanın çözümünü kolaylaştırır. İlk incelemede gözden kaçan bir sorun, dosyanın bozulmasına yol açar. Bu nedenle, hatalı yapılan bir ilk inceleme zaman ve emek kaybına yol açar, yargıya güveni azaltır. Bu nedenle, ilk inceleme konularında gereken dikkat ve özen mahkemelerce gösterilmelidir. Uygulamada, kanunlardan ve yargısal kararlardan kaynaklı olarak ilk inceleme konularında sorunlar görülmektedir. İşte biz bu çalışmamızda, ilk inceleme konularını ayrıntılı olarak inceleyerek bu sorunları tespit edeceğiz. Fakat ilk inceleme konularını sadece vergi mahkemeleri açısından inceleyeceğiz. Tespit ettiğimiz sorunları belirtip çözüm önerilerimizi sonucağız. Çalışmamızda yargı kararlarından da bolca faydalanacağız.

ANAHTAR KELİMELER: İdari Yargı, Vergi Mahkemesi, İlk İnceleme Konuları, Dilekçe.

ABSTRACT

According to the Law No. 2577, petitions in tax courts are investigated in task and authority, administrative authority rape, license, exact and enforcement action, period, animosity, Whether it is suitable for items 3 and 5. If there is a problem in these matters, the court will decide according to the Law No. 2577 article 15 of the Law. Regarding the initial review, decisions can be made at any time until a decision is made on the merits. These issues are researched. The first review is a very important issue in tax courts. The correctness of the first examination makes it easy to resolve the case. A problem that may be overlooked at first inspection is that the file is corrupted. For this reason, an initial mistaken examination leads to time and labor loss, reducing judicial confidence. For this reason, careful attention should be paid to the initial examination. In practice, problems arise in the initial examination issues stemming from the law and judicial decisions. Here we will examine these issues in detail by examining the first review issues.

However, we will only examine the first aspects of the investigation in terms of tax courts. We will endeavor to identify the problems we have identified and propose solutions. We will also benefit from judicial decisions in our work.

KEYWORDS: *Administrative Judiciary, Tax Court, First Examination Subjects, Petition.*

GİRİŞ

1982 Anayasası'nın 2. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.¹Bizce de hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kendi koyduğu kurullarla kendini de bağlı sayan, eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olan, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığına sahip, vatandaşlarına hukuki güvence tanıyan devlettir. Hukuk devleti olmanın en önemli koşulu, kendi koyduğu kurullarla kendinin de bağlı olmasıdır. Bunun için de devletin tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması gerekmektedir.

Hukuk devletinin, vatandaşlarına sağladığı en önemli güvencelerden birisi adil yargılanma hakkıdır. Ülkemizin kabul ettiği uluslararası bir antlaşma olan ve kanunlardan önce gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, Sözleşme'nin "Adil yargılanma hakkı" kenar başlıklı 6. maddesinin ilgili kısmında yer alan; "Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir." hükmü ile bu hak yer almaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu

¹ Anayasa Mahkemesi'nin 10/02/2016 tarih ve E: 2015/18, K: 2016/12 sayılı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Anılan maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.² Hak arama hürriyeti, herkesin meşru yol ve vasıtalar ile hakkını arama özgürlüğüdür. Hak arama özgürlüğünün en meşru ve yaygın yolu, mahkemelerde dava açmaktır.

Vergisel iş ve işlemlerle ilgili davalara vergi mahkemeleri bakar. Buna göre, vergi mahkemeleri genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bunlara ilişkin 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri karara bağlar. Vergi hukukunda, vergi yasalarını uygulayan, bunları bireysel işlemlere dönüştüren, vergi idareleridir. Vergi idarelerinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimini vergi mahkemeleri yapmaktadır. Vergilendirmenin gerçek veya tüzel kişi açısından hukuka uygun olup olmadığına vergi mahkemeleri karar verir.³ İşte vergi mahkemelerinin söz konusu yargılamayı yaparken uyguladığı kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'udur. Vergi mahkemeleri, yargılama usulü açısından 2577 sayılı Kanuna tabidir.

2577 sayılı Kanunda yargılama usulüne ilişkin kurallar yer almaktadır. Bunlardan en önemlisi de dilekçeler üzerine ilk inceleme başlıklı 14. maddedir. İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dava açıldığı zaman öncelikle dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir. Daha sonra dilekçeler, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- a) Görev ve yetki,
- b) İdari merci tecavüzü,
- c) Ehliyet,

² Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 28/11/2013 tarih ve E: 2013/64, K: 2013/142 sayılı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

³ Aydın, Alper; Mahkemeye Erişim Hakkı İşliğinde Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri, TAAD, Yıl: 9, Sayı: 34, Nisan, 2018.

d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

e) Süre aşımı,

f) Husumet,

g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,

Yönlerinden sırasıyla incelenir. Kanuna göre inceleme bu sırayla yapılmalıdır.

Dilekçeler söz konusu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve 15 inci madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanır. İlk inceleme, dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde sonuçlandırılır.

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır.

Söz konusu hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesi uygulanır.

Buna göre, Mahkemece ilk inceleme konularında kanuna aykırılık görülürse;

-Adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,

-Ehliyet, kesin ve icrai işlem ile süre konularında sorun varsa davanın reddine,

-Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,

-Dilekçenin 3. ve 5. maddeye uygun olmaması halinde otuzgün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,

-İdari merci tecavüzü varsa dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, Karar verilir.

Buna göre, vergi mahkemesince dilekçe üzerinde yapılacak ilk inceleme sonucunda 2577 sayılı Kanun'un 14. maddesinde sayılan konularda bir sorun yoksa dilekçe tebligata çıkacak ve tekemmül süreci başlayacaktır. Fakat ilk inceleme konularında bir sorun varsa o zaman 15. maddede yer alan hükümler uygulanacaktır. Ayrıca dosya tekemmül ettikten sonra bile ilk inceleme konularında sorun olduğu tespit edilmesi halinde 15. madde hükümleri uygulanabilecektir.

Bu çalışmamızda, vergi mahkemesinde dilekçe üzerinde yapılan ilk incelemeden bahsedip ilk inceleme konularını ayrı başlıklar altında inceleyeceğiz. İlk inceleme konularında yaşanan sıkıntılardan bahsedip çözüm önerileri sunacağız.

1. İlk İnceleme Konuları

İlk inceleme, 2577 sayılı Kanun'da yer alan ilkelere göre re'sen yapılan ilk aşamadır. Yargılamanın usulüne göre yürüyüp esas hakkında bir karar verilebilmesi için ilk incelemenden geçmesi gerekmektedir. İlk inceleme, yargılamanın sağlıklı yürütülebilmesi için çok önemli bir aşamadır. Bu yüzden, daha yargılamanın en başında ilk inceleme konularına dikkatle bakılır ki daha sonra ilk inceleme konusunda bulunan bir sıkıntı nedeniyle yargılamanın tüm aşaması boşa gitmesin. Örneğin, ilk inceleme konularında yer alan süre konusu atlanarak dosya tekemmül ettikten sonra bir karar verilirse bile üst mahkeme tarafından dava süresinde olmadığından dosya bozulur. Bu durumda, zaman ve emek kaybı yaşanır. İlgilinin yargıya olan güveni azalır. Çünkü süre konusunda sıkıntı varsa ilk inceleme aşamasında bu tespit edilmeli ve davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmelidir. Bu nedenle, Anayasamızda yer alan "davaların en az masrafla ve en kısa sürede çözülmesi ilkesi" ve yargıya güven açısından ilk inceleme konuları çok büyük önem arz eder. Dolayısıyla da bu konuya mahkemece çok dikkat edilmesi gerekir.

İlk inceleme kurumu, Türk idari yargısında ilk olarak 669 sayılı Şurayı Devlet Kanun'unda değişiklik yapılmasına dair 21.7.1931 tarih ve 1859 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. 21.12.1938 tarih ve 3546 sayılı Şurayı Devlet Kanunu ile bir ara terk edilmiş, ancak lüzum üzerine 3546 sayılı Kanuna 7354 sayılı Kanunla eklenen bir maddeyle yeniden hukuk alanına sokulmuştur. İlk incelemeye 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda da yer verilmiştir. 1982 yılından sonraki dönemde, 521 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu

ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usûlü Kanunu çıkarılmıştır. Kuruluş ve teşkilatı 2576 sayılı Kanunla belirlenen idare ve vergi mahkemeleri, 20.7.1982 tarihinden başlayarak genel görevli yargı yerleri olarak faaliyet göstermektedir. 1982'den sonra idari yargı iki dereceli olarak yapılandırılırken, 2577 sayılı Kanun'un 14 ve 15 inci maddelerinde hâlen uygulanmakta olan ilk inceleme kurumu yeniden düzenlenmiştir.⁴

Uygulamada, idari yargıda dava açılınca dosya hakime havale edilir. Dosyada yürütmeyi durdurma talebi varsa dosya, ilk inceleme ve YD'den havale edilir. Yürütmeyi durdurma talebi yoksa eğer dosya, ilk incelemeden hakime havale edilir. Daha sonra dosya, havale edilen hakimin önüne gelince hakim, öncelikle dosyada harç ve posta giderinin olup olmadığına ve eğer dava avukat ile açılmışsa baro pulu olup olmadığına bakar. Bu konularda eksiklik varsa bunlar tamamlanır. Ayrıca, adli yardım talebi varsa öncelikle bunun hakkında bir karar verilir. Öte yandan, herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu mahkeme başkanı tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur. Fakat yukarıdaki konularda sorun yoksa ilk inceleme konularına geçilir. İlk inceleme konularında da sorun yoksa durum bir tutanağa bağlanır ve dava dilekçesi savunma için tebligata çıkarılır. Lakin ilk inceleme konularında sorun tespit edilirse durum yine bir tutanağa bağlanır ve dosya heyetli ise heyete götürülüp 2577 sayılı Kanun 15. maddede yer alan duruma uygun hüküm uygulanır. Dosya tek hakimli ise de duruma uygun hüküm havale edilen hakim tarafından uygulanır. Dosya tekemmül ettikten sonra bile her zaman ilk inceleme konularında sorun görülürse 15. maddede yer alan hüküm uygulanır.

Kısaca söylemek gerekirse ilk inceleme, idari yargıda davanın temelidir. İlk inceleme doğru yapılırsa dosya sağlıklı bir şekilde tekemmül ederek karara bağlanır. İlk inceleme konularındaki sorun görülmeden dosya esas hakkında bir karar verilir ise dosya üst mahkemece bozulur ve bu da emek ve zaman israfına yol açar.

⁴ Işıklar, Celal; İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usulü, TAAD, Yıl: 2, Sayı: 6, Temmuz, 2011.

2577 sayılı Kanuna göre ilk incelemenin sırasına uyularak dosyada işlem yapılmalıdır. Buna göre sıra atlanarak diğer konuya geçilmez. Örnek vermek gerekirse, ilk sırada görev ve yetki konusu geldiğinden dolayı vergi mahkemesinde açılan bir davada idare mahkemesi görevli ise mahkemece görev ret kararı verilerek dosya idare mahkemesine gönderilir, diğer ilk inceleme konularına bakılmaz.

İlk incelemenin bu sırayla yapılmak zorunda olunması bazı sıkıntılara yol açabiliyor. Örneğin, süre konusu husumet konusundan önce geldiği için yanlış hasım gösterilerek açılan davada verilen süre ret kararı yanlış hasma tebliğ ediliyor. Önce süre konusu geldiği için hasım düzeltilemiyor. Uygulamada başka sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden, kanuni bir değişiklikle bu sıralamanın şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir:

- a) Görev ve yetki,
- b) Husumet,
- c) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,
- d) Ehliyet,
- e) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- f) İdari merci tecavüzü,
- g) Süre aşımı.

Şimdi Kanunda yer aldığı sırasıyla ayrı başlıklar altında ilk inceleme konularını inceleyeceğiz.

1.1. Görev ve Yetki

Görev, konu bakımından davaya bakacak mahkemeyi ifade ederken yetki ise, coğrafi açıdan hangi görevli mahkemenin davaya bakacağını ifade eder. Davaya idare mahkemesinin mi yoksa vergi mahkemesinin mi bakacağı konusu görevle ilgili iken, Konya Vergi Mahkemesinin mi yoksa Ankara Vergi Mahkemesinin mi bakacağı konusu yetki ile ilgilidir.

İlk inceleme sırasının en başında görev ve yetki birlikte yazıldığından bu konulara birlikte bakılır. Fakat öncelikle görev konusu gelir. Örneğin, Ankara İdare Mahkemesi'nde açılması gereken bir dava Konya Vergi Mahkemesi'nde açılır ise, Konya Vergi Mahkemesi'nce görev ret kararı verilerek dosya doğrudan görevli ve yetkili olan Ankara İdare Mahkemesi'ne gönderilir.

Görev aynı yargı kolu içerisinde olabileceği gibi farklı yargı kolları içerisinde de olabilir. Adli yargının görevli olduğu konularda vergi mahkemesine açılan davalarda görev ret kararı verilir. İdari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davalarda ise, dava görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir.

Ülkemizde adli yargı, idari yargı, seçim yargısı, uyuşmazlık yargısı, anayasa yargısı gibi birden fazla yargı kolu vardır.

İdari yargıda görev ve yetki kamu düzeninden olduğundan, hâkim tarafından davanın her safhasında gözetilir. Görev ve yetkiye ilişkin kurallar, anlaşma ve sözleşme ile değiştirilemezler.⁵

Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bunlara ilişkin 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri karara bağlar.

Vergi mahkemesinin görev alanına giren konular şunlardır:

-Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar.

-Yukarıda yer verilen konulara ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun uygulaması (ödeme emri, haciz gibi). Burada dikkat edilmesi gereken 6183 sayılı Kanun uygulamasının tamamının vergi mahkemelerinin görev alanına girmediğidir. Örneğin, vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerle ilişkin olarak düzenlenen ödeme emri vergi mahkemesinin görev alanına girerken, idari para cezası ve ecrimisile ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirleri idare mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

-Diğer kanunlarla verilen işler. Buna örnek olarak 2577 sayılı Kanun'un 28/3. maddesinde yer alan, vergi mahkemesi kararının yerine getirilmemesine ilişkin olarak vergi mahkemesinde açılacak olan tam yargı davası verilebilir.

Vergi mahkemesinde açılan bir dava, adli yargının görev alanına girdiği için görev yönünden reddedilebilir. Bu durumda mahkeme, dosyayı adli

⁵ Karavelioğlu, Celal; Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, C. I-II, 5. B, Ankara, 2001, s. 675-676.

yargıya göndermez. Davacının gidip adli yargıda davasını açması gerekmektedir.

Vergi mahkemelerinin görev alanı, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde yer alan düzenlemeye göre belirlenmektedir. Fakat bu madde çok dar bir maddedir. Söz konusu maddede görev konusu ayrıntılı olarak düzenlenmemiştir. Bu da uygulamada daha çok idare ile vergi mahkemeleri arasında görev uyuşmazlıklarına yol açmaktadır. Bu nedenle, 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde yapılacak değişikliklerle, vergi mahkemelerinin görev alanı daha ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.

Yetki ile ilgili açıklamalarımıza gelecek olursak Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Örneğin; belediye işlemine karşı açılan davada, belediyenin bulunduğu yer yargı çevresine bakan vergi mahkemesi yetkili iken şikayet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davada, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkilidir. Şikayet başvurularının reddine karşı açılan davalarda genel kural gereği aslında davalı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bulunduğu yerdeki Ankara vergi mahkemelerinin yetkili olması gerekirdi. Fakat Kanunda yer alan özel kural gereği, dava konusu işlem Gelir İdaresi Başkanlığının işlemi olmasına rağmen yetkili mahkeme, düzeltme talebine konu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

1.2. İdari Mercii Tecavüzü

İdari dava açılmadan önce idari bir makama başvurulması yasayla mecbur kılınmışsa, bu zorunlu başvuru yapılmadan doğrudan dava açılmasına idari mercii tecavüzü denir.⁶ Bir idari işlemin tesisinden sonra, eğer ki kanun ilgiliye o işleme karşı başkaca bir makama başvuru veya itiraz yolu öngörmüş ise, ilgilinin o makama müracaatla tesis edilen işlemi oranın incelemesinden geçirmeden doğrudan dava konusu etmesi idari mercii tecavüzü olarak tanımlanır.⁷ Bizce idari mercii tecavüzü, dava açılmadan önce kanunen tüketilmesi gereken bir başvuru yolu kullanılmadan dava açılmasıdır. İdari mercii tecavüzü, zorunlu başvuru yollarında karşılaşılan bir durumdur. Zorunlu başvuru yolları istisnai bir durumdur. Genel kurala göre her işleme karşı doğrudan iptal davası açılabilir. Kanunda eğer açık bir düzenleme varsa başvuru zorunlu tutulabilir.

Zorunlu başvuru yolunun tüketilmesi sonucunda tesis edilen son işleme karşı dava açılır. Zorunlu başvuru yolu tüketilmeden açılan davada idari mercii tecavüzü vardır ve bu durumda dilekçenin, görevli idare merciiine tevdiine karar verilir. Bu karara karşı 30 günlük istinaf başvuru yolu açıktır. Ayrıca, görevli merciiine tevdiinde, ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciiine başvurma tarihi olarak kabul edilir.

Bilindiği gibi, idari yargıda dava türü olarak iptal davalarının yanında bir de tam yargı davaları vardır. İdari eylemlerden kaynaklanan tam yargı davaları ile ilgili olarak 2577 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan hükümlere göre, idari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin (ön karar) tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir. Ön karar alınmadan açılan davalarda, idari mercii tecavüzü nedeniyle merciiine tevdi kararı verilir.⁸

⁶ Çağlayan, Ramazan; İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, 3. B, Ankara, 2004, s. 52-53.

⁷ Karavelioğlu, Celal; age, s. 495.

⁸ Aydın, Alper; agm.

1.2.1. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi mahkemelerinde idari merci tecavüzü konusu en çok düzeltme – şikayet başvuru yolunda karşımıza çıkar. Düzeltme – şikayet yolu, 213 sayılı Vergi Usul Kanun’unda düzenlenmiş idari bir başvuru usulüdür. Vergi hatası ile ilgili yapılmış bir düzenlemedir. 213 sayılı VUK’da yer alan düzenlemelere göre vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Düzeltme yoluna başvurulduktan sonra şikayet yoluna gidilir. Şikayet başvurusunun reddi üzerine de şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılır.

Danıştay, şikayet başvuru yolunu zorunlu görmekte ve bu yol tüketilmeden açılan davalarda idari merci tecavüzü bulunduğuna karar vermektedir.⁹

Peki, idari merci tecavüzü bulunduğu durumlarda süre konusuna bakılmalı mı? Burada bahsettiğimiz süre dava açma süresi değil, zorunlu başvuru yoluna gitme süresidir. Dava açıldığı zaman zorunlu başvuru yoluna gitme süresi geçmiş ise ne olacaktır? Yine de merciine tevdi kararı verilip dilekçe ilgili merciye mi gönderilecektir? Şimdi bu soruların cevabını arayalım.

2577 sayılı Kanun’da yer alan idari merci tecavüzüne ilişkin düzenlemede, süre ile ilgili bir husus bulunmamaktadır. Yani, idari merci tecavüzü bulunan dosyada zorunlu başvuru yolunun süresine bakılıp bakılmayacağına dair bir hüküm yer almamaktadır. Sadece, idari merci tecavüzü bulunan hallerde merciine tevdi kararı verileceği düzenlenmiştir. Bu yüzden, idari merci tecavüzü bulunan hallerde süre konusuna bakılmaz. Dilekçe sadece merciine tevdi edilir.

Düzeltme – şikayet yolu ile ilgili Kanunda süreye ilişkin bir düzenleme yoktur. Yani düzeltme başvurusu reddolunanların hangi süre içerisinde şikayet yoluna gidecekleri Kanunda düzenlenmemiştir. Bu yüzden, yukarıda yer verdiğimiz görüşümüz gereğince de, şikayet yoluna gidilmeyen dosyalarda sadece merciine tevdi kararı verilir.

213 sayılı Kanun’daki ilgili madde incelendiğinde şikayet yolunun zorunlu bir yol olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü Kanun metninde,

⁹ Danıştay 9. Dairesi’nin 02/03/2017 tarih ve E: 2016/8156, K: 2017/2221 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

“...düzeltme talepleri reddolunanlarşikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” yazmaktadır. Kanun maddesinin lafzi yorumuna göre şikayet yoluna başvurmak zorunlu değildir. Buna göre düzeltme talebi reddolunanlar isterlerse doğrudan, düzeltme talebinin reddine dair işleme dava açabilecekleri gibi isterlerse önce şikayet yoluna gidip oradan da olumsuz bir sonuç alırlarsa dava açabileceklerdir. Kanun maddesine uygun olarak şikayet yolunu zorunlu bir başvuru yolu olarak görmemek gerekir. Kanun koyucu isteseydi metne *edilir, edilmelidir veya etmek zorunludur* yazabilirdi. Kanun koyucunun zorunlu tutmadığı bir başvuru yolu yargı kararları ile zorunlu tutulmamalıdır. Çünkü vergi daireleri işlemlerini tesis ederken genelde Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan görüş aldığından ve ona göre hareket ettiğinden, vergi dairesinin düzeltme başvurusunun reddi işlemine karşı başvuru şikayet yolundan çoğunlukla olumlu bir sonuç alınamamaktadır. Hatta genelde şikayet başvurularına Gelir İdaresi Başkanlığınca cevap dahi verilmemektedir. Bu nedenle, Kanun lafzına uygun olarak şikayet yolu, zorunlu bir yol olarak görülmemeli ve bu davalarda idari merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi kararları alınmamalıdır.

Vergi mahkemelerinde idari merci tecavüzü konusu ile karşılaşılan bir diğer durum, 4458 sayılı Gümrük Kanun’unun 242.maddesinde yer alan düzenlemedir. Bu maddede, “1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. 2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. 3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlıs makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. 4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz edilecek ve itirazın reddi kararlarına karşı dava açılacaktır. Üst makam veya üst makam yoksa aynı makama itiraz edilmeden açılan davalarda idari merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi kararları verilmektedir. Danıştay da gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlar için dava açılmadan önce itiraz yolunun tüketilmesi gerekliliğini aramaktadır.¹⁰

¹⁰ Danıştay 7. Dairesi’nin 02/04/2018 tarih ve E: 2015/4426, K: 2018/2295 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

Gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz edilecektir. Peki bu itiraz süresi geçtikten sonra açılan davada, merciine tevdii kararı mı verilecektir yoksa süre geçtiği için davanın reddine mi karar verilecektir?

İtiraz süresi geçtikten sonra açılan bir davada, mahkeme merciine tevdii kararı vermiş ve daha sonra da Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün ... tarih ... sayılı kararı ile yasal süre (15 gün) içerisinde idari itiraz hakkının kullanılmadığı gerekçesiyle süre yönünden başvurunun reddine karar verilmiştir. Mahkemece de bu işlem hukuka uygun bulunmuştur.¹¹ Yani, idari merci tecavüzü bulunan halde süre konusuna bakılmamış ve dilekçe sadece merciine tevdii edilmiştir.

Bize göre 4458 sayılı Kanun 242. maddede yer alan itiraz yolu, zorunlu bir yol değildir. Kanundaki ilgili madde incelendiğinde de bu başvuru yolunun zorunlu bir yol olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü Kanun metninde, “...bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.” yazmaktadır. Kanun maddesinin lafzi yorumuna göre itiraz yoluna başvurmak zorunlu değildir. Buna göre, gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı doğrudan dava açılabileceği gibi itiraz yoluna başvurulduktan sonra verilen itirazın reddi kararına karşı da dava açılabilir. Kanun maddesine uygun olarak itiraz yolunu zorunlu bir başvuru yolu olarak görmemek gerekir. Kanun koyucu isteseydi metne *edilir, edilmelidir* veya *etmek zorunludur* yazabilirdi. Kanun koyucunun zorunlu tutmadığı bir başvuru yolu yargı kararları ile zorunlu tutulmamalıdır. Gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı doğrudan açılan davalarda, itiraz yoluna başvurulmadığı gerekçesiyle idari merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdii kararları alınmamalıdır.

Uygulamada, mahkemece verilen merciine tevdii kararı sonrası dava dilekçesi, mahkeme başkanı tarafından yazılan bir üst yazı ile birlikte merciine gönderilir. Söz konusu mercii tarafından da, dava dilekçesinin kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gün içerisinde bir işlem tesis edilerek davacıya tebliğ edilmelidir. Tesis edilen işlem olumsuz olursa davacı bu işleme karşı yeni bir dava açacaktır. 60 gün içerisinde bir cevap verilmez ise bu kez zımnî ret işlemi oluşmuş olacak ve davacı

¹¹ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 09/03/2017 tarih ve E: 2016/1099, K: 2017/266 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

tarafından bu zımni ret işlemine karşı dava açılabilir. Peki dava dilekçesinin idareye ne zaman tebliğ edildiği davacıya bildirilmediğinden, davacı, zımni ret işleminin hangi tarihte ortaya çıkacağını nereden bilecektir? Bu durum davacı tarafından bilinmediğinden dolayı davacı tarafından zımni ret işlemine karşı yasal dava açma süresinin kaçırılma olasılığı vardır. Davacı tarafından ancak mahkemeye gelinip dava dilekçesinin idareye tebliğ tarihi öğrenilerek bu durum bilinebilir. Fakat bu da davacı için bir külfet olur. Bu durum mevzuatımızdaki eksiklikten kaynaklanmaktadır. Bu sorunun giderilmesi için Fransız idare hukuku bize örnek teşkil edebilir. Fransız idare hukukunda, kendisine yöneltilen her istem karşısında idare, başvuru sahibine bir “alındı makbuzu” vermekle yükümlü olup; makbuz içeriğinde de, başvuru tarihi, zımni red ya da kabul kararının oluşacağı tarih ve başvuruyu değerlendirmekle görevli idare ve iletişim bilgilerinin yanı sıra, kararın yargı yerine götürülmesi olasılığına karşı, başvuru yolları ve sürelerinin de belirtilmesi gerekir.¹² Bu nedenle, yapılacak yasal bir değişiklikle bizde de merciine tevdi kararı sonrası idarece, başvuru sahibine yukarıda bahsedilen şekilde bir “alındı makbuzu” verilmelidir.

İdari merci tecavüzü nedeniyle verilen merciine tevdi kararı ile ilgili son bir sorundan daha bahsetmek istiyoruz. Vergi mahkemelerince verilen idari merciine tevdi kararlarına karşı istinaf yolu açıktır. Bu nedenle davacının istinaf yoluna başvurduğunu varsayalım. Bu arada merciine tevdi kararı sonrası dava dilekçesi idareye gönderildiğinden idarece bir işlem tesis edilmesi gerekmektedir. İdarenin de ret işlemi tesis ettiğini ve başvurucaunun da bu işleme karşı dava açtığını varsayalım. Aynı zamanda, idari merci tecavüzü bulunmadığı gerekçesi ile merciine tevdi kararının bölge idare mahkemesince kaldırılıp dosyanın mahkemesine iade edildiğini varsayalım. Bu durumda, işlemlerin tarih ve sayıları farklı olsa da aynı konuda ve aynı olaya ilişkin iki dava ortaya çıkmış olacaktır. Bu durumda ne olacaktır? Sonradan açılan ikinci dava için derdestlik nedeniyle incelenmeksizin ret kararı verilse yargılama giderleri ve vekalet ücreti yönünden davacı mağdur olacaktır. Bu yüzden konusu aynı olsa da işlem tarih ve sayısı ile işlemin tesis eden idareler farklı olduğundan iki dava da görülmeye devam etmelidir. Fakat bu çözüm de söz konusu garip durumu gidermeye yeterli değildir. Bu nedenle, yapılacak bir kanuni değişiklikle merciine tevdi kararlarına karşı

¹² Şanlı Atay, Yeliz; İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü, TBB Dergisi, 2011 (96).

kanun yolu kapatılmalıdır. Bu kararların kesin karar olması gerekmektedir. Çünkü söz konusu karar davayı kesin bir sonuca bağlayan bir karar değildir. Bu kararlarda vekalet ücretine bile hükmedilmez.¹³ Ayrıca, dava dilekçesinin merciine tevdi sonrası idarece işlem de tesis edilecektir. Bu işlem olumsuz veya zımni ret olursa davacı tarafından yeni bir dava açılacaktır.

1.3. Ehliyet

İlk inceleme konuları arasında yer alan ehliyet, objektif ve subjektif olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. 2577 sayılı Kanun 31. maddesinde ehliyet ile ilgili olarak 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun'una atıf yapıldığından dolayı, idari yargıda ehliyet konusunda 6100 sayılı Kanunda yer alan hükümler de uygulanır. 6100 sayılı Kanunda objektif ehliyetle dair düzenlemeler yer alır. Bu kanuna göre objektif ehliyet, taraf ehliyeti ve dava ehliyetinden oluşur. Taraf ehliyeti, medeni haklardan yararlanma ehliyetidir. Dava ehliyeti ise, medeni hakları kullanma ehliyetidir. Dava ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir.

Subjektif ehliyetle ilişkin düzenlemeler 2577 sayılı Kanunda yer almaktadır. Buna göre, iptal davası açmak için gerekli olan subjektif ehliyet menfaat ihlali iken tam yargı davası açmak için gerekli olan subjektif ehliyet hak ihlalidir. Menfaat; meşru, kişisel ve güncel olmalıdır.¹⁴ Menfaatin meşru olması, hukuki bir dayanağının olması demektir. Menfaatin kişisel olması, davacıyı şahsen ilgilendirmesi demektir. Menfaatin güncel olması ise, davanın açıldığı zamanda davacının menfaatini etkiliyor olması demektir.

Tam yargı davalarında aranan subjektif ehliyet koşulu iptal davalarına göre daha ağırdır. Çünkü tam yargı davası açabilmek için hak ihlali aranır. Hak ihlali, davacının hakkının zayı olması demektir. Yani davacının zarar görmesi anlamına gelir.

Tüm bunların yanında vergi mahkemelerine ilişkin olarak 213 sayılı Kanun'un 377. maddesinde özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemede; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükmü yer almaktadır. Yine aynı Kanun'un 378. maddesinde ise; vergi

¹³ 2018 yılı Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 15/2. maddesi.

¹⁴ Kalabalık, Halil; İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram yayınları, 2018 Ocak, 12. Baskı, s. 160.

mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olmasının gerektiği düzenlemesi yer almıştır.

Vergi mahkemelerinde genelde vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri, haciz gibi işlemler dava konusu edilir. Bu işlemler kimin adına tesis edilmiş ise o kişi davacı olur. Subjektif ehliyetli kişi odur. Davacı davasını kendi açabileceği gibi bir avukat vasıtasıyla da açabilir. 1136 sayılı Avukatlık Kanun'una göre, başkası vasıtasıyla dava açma tekeli sadece avukatlara aittir. Bu nedenle 2577 sayılı Kanun'un 15/d. maddesine göre, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuzgün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir.

Vergi mahkemelerinde, şirket adına tesis edilen işlemlerde kanuni temsilci tarafından veya şirket adına vekalet vereceği bir avukat tarafından şirket adına dava açılır. Kişinin bizzat şahsına ilişkin olarak tesis edilen işlemde ise ilgili kişi adına dava açılır. Normalde, kanuni temsilci adına tesis edilen bir işleme karşı şirket adına dava açıldığı zaman ehliyet yönünden davanın reddi gerekmektedir. Fakat ülkemizde şirket tüzel kişiliği ile kendi kişiliğini aynı gören bir anlayıştan dolayı bazen şirket sahipleri kendilerini şirket ile bir görmektedir. Bu nedenle, kanuni temsilciler dava açarken yanılıp kendi adına tesis edilen işleme karşı şirket adına veya şirket adına tesis edilen işleme karşı kendi adına dava açabiliyorlar. Bundan dolayı da bu durumda, hak kaybı olmaması için mahkemelerce, ehliyet yönünden davanın reddi kararı yerine dilekçenin reddine karar verilmektedir.¹⁵ Bu tür mahkeme kararları ile de yanlışlık düzeltilip hak kaybının önüne geçilmiş olunuyor.

Ehliyet yönünden davanın reddine karar verilse bu kez dava açma süresi geçtiği için kanuni temsilci tarafından kendi adına dava açılmayacak ve hak kaybı oluşacaktır. Bu nedenle, şirket ile kanuni temsilcinin kendisini bir görmekten kaynaklanan yanılğı, mahkemece verilen dilekçe ret kararı ile düzeltilir. Bu durum sadece kanuni temsilci ile ilgili olan durumlarda uygulanmaktadır.

Davacıdan başkası adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, dava konusu ödeme emrinin davacı adına düzenlenmediği gerekçesi

¹⁵ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 20/02/2017 tarih ve E: 2017/129, K: 2017/210 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

ile ehliyet yönünden davanın reddine karar verilir. Çünkü dava konusu ödeme emri kimin adına düzenlenmiş ise onun menfaati ihlal edileceğinden onun dava açması gerekmektedir.

1.3.1. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 125. maddesinde; ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu, Türk Medenî Kanununun 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabileceği ve borçları üstlenebilecekleri, 588. maddesinde; limited şirketlerin, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacakları düzenlenmiştir.

Türk Medeni Kanununun 47. maddesi ve izleyen kurallarında, başlı başına bir varlık olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ile belli amaca özgülenmiş olan bağımsız mal topluluklarının, kendileriyle ilgili özel hükümlere göre tüzel kişilik kazanacağı, insana özgü olanlar dışında bütün haklara ve borçlara ehil olacağı ve fiil ehliyetini, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla kazanacakları öngörülmüştür. Buna göre, şirket tüzel kişiliği ticaret siciline tescil ile başlayıp sicilden silinme ile sona erecektir. Ticaret sicilinden silinme ile de artık şirketin tüzel kişiliği son bulacağından, hak ehliyeti de olmayacaktır.

Bu nedenle, ticaret sicilinden silindiğinden tüzel kişiliği sona eren mükellefler hakkında işlem tesis edilemeyecektir. Fakat, bunların hakkında vergisel işlem tesis edilmesi gerekebileceği için 213 sayılı Kanun 10. maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Bu maddede yer alan hükme göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Buna göre, şirketin tüzel kişiliği sona ermiş ise artık vergisel işlemler, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilciler ve tasfiye dönemi için tasfiye memurları adına tesis edilecektir. Fakat uygulamada vergi daireleri, tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına işlem tesis etmekte ve bu işlemi de kanuni temsilciye tebliğ etmektedir. Kanuni temsilci de doğal olarak, kendini şirketle bir gördüğünden işlemin menfaatini etkileyeceğini düşünerek kendi adına bu işleme karşı dava açmaktadır. Bu davalarda, işlem kanuni temsilci adına olmadığından genelde ehliyet

yönünden ret kararları verilmektedir.¹⁶Fakat biz farklı düşünmekteyiz. Çünkü, tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten sonra hak ehliyeti bulunmayan şirket adına hukuk alanında işlem tesis edilemeyecektir. Hak ve dolayısıyla fiil ehliyeti olmayan şirket, haklara ve borçlara da ehil olamayacaktır.

İdare hukukunda idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olmak üzere beş unsuru bulunmaktadır. Konu unsuru idari işlemin hukuk alanında meydana getirdiği durum, etki ya da sonuçtur. Konunun imkansız olması yokluk yaptırımına tabidir. Tüzel kişiliği sona erdikten sonra şirket hakkında işlem tesis etmek, o işlemi konu unsuru bakımından imkansız kılar ve tesis edilen işlem yoklukla batıl olur. Asıl olarak yok hükmünde olan işlemlere karşı iptal davası açılmasına gerek yoktur. Bu tür işlemler hukuken yoktur ve hukuk alanında de bir etki doğurmazlar. Fakat bu idari işlemler hukuken yok hükmünde olsalar dahi maddi olarak var olduklarından idarece bu işlemler uygulamaya koyulurlar. Şahıslar idareye karşı işlemin yok hükmünde olduğunu ileri sürse de idareler genelde işlemlerinin hukuka uygun olduğunu düşündüğünden bunu göz önüne almaz ve işlemlerini icra ederler. İşte bu durumu engellemek için bu tür işlemlere karşı da dava açılmalı ve idari yargı mercilerince bu işlemlerin yok hükmünde olduğu tespit edilmelidir. İdari yargıda tespit davası olmadığından dolayı, bu işlemlere karşı açılan davalarda mahkeme, işlemin yok hükmünde olduğunu kararında belirterek hüküm vermelidir. Burada asıl verilmesi gereken hüküm “karar verilmesine yer olmadığı” kararıdır. Fakat bu kararın idarece anlaşılamayacağı, işlemi icra etmeye devam edebileceği riskleri bulunduğundan, iptal kararı verilmesi en doğru yoldur. Yok hükmünde olan işlemlere karşı herkes her zaman dava açılabilir, herhangi bir süre sınırlaması yoktur.¹⁷

Adına ödeme emri düzenlenen şirket, tüzel kişiliği sona erdiğinden dolayı adına düzenlenen ödeme emrine karşı dava açamayacağından ve söz konusu işlem yok hükmünde olduğundan, davayı kendi adına açan kanuni temsilci ehliyetli görülmelidir.

Yukarıda bahsedildiği şekilde ehliyet yönünden ret kararı verilirse davacı, yargılama giderleri ve vekalet ücreti yönünden mağdur olacaktır.

¹⁶ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 08/09/2017 tarih ve E: 2017/583, K: 2017/713 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

¹⁷ Aydın, Alper; İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, TAAD, Yıl: 5, Sayı: 19, Ekim, 2014.

Çünkü idare, hem hukuk aleminde olmayan şirket adına işlem tesis etmiş hem de bu işlemi kanuni temsilciye tebliğ ederek onu dava açmaya sevk etmiştir. Bu mağduriyeti gidermek adına, ehliyet yönünden verilen bazı ret kararlarında davanın açılmasına idarece neden olduğundan yargılama giderleri idareye yükletilebilmektedir.¹⁸ Fakat en doğru karar, davacı kanuni temsilci ehliyetli görülerek yok hükmünde olan işlemin iptal edilmesidir. Bu sorunun ortaya çıkmaması için ise idarece, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan düzenleme uygulanmalıdır.

Yukarıda bahsettiğimiz soruna benzer bir sorun da ölen şahıs adına tesis edilen işlemin, mirasçısına tebliğ edilmesi sonucunda mirasçısı tarafından açılan davalarda yaşanmaktadır. Bu davalarda da ehliyet yönünden ret kararları verilmektedir.¹⁹ Ölen şahıs adına düzenlenen ödeme emrinin mirasçılara tebliğ edilmesinin mirasçılarının menfaatini etkilemediğinden bahisle ehliyet yönünden ret kararları verilmektedir. Yukarıda açıklamalarımıza yer verdiğimiz üzere bu kararlara katılmamaktayız. Çünkü ölen şahıs adına düzenlenen ödeme emri yok hükmündedir. Yok hükmünde olan işlemlere de herkes dava açabilir.

Yok hükmünde olan idari işlemlere karşı herkes tarafından dava açılabileceği düşünülse de, hangi işlemlerin yok hükmünde olduğu konusunda yargısal ve doktrinsel görüş birliğinin bulunmaması, tüm mahkemelerin ehliyet konusunda bu görüşte olmaması ve bu konuya ilişkin yasal düzenleme bulunmaması durumları sıkıntılara yol açmaktadır. Bu tür davalarda verilen ehliyet yönünden ret kararları, özellikle davacılar açısından mağduriyet oluşturmaktadır. Bu sorunun ortaya çıkmaması için idarece, ölen kişi hakkında idari işlem tesis edilmemesi gerekmektedir. Fakat bu şekilde tesis edilmiş çok sayıda işlem bulunmaktadır. Bu nedenle, sorunun çözümü için yasa koyucu tarafından yasal değişiklikler yapılarak yokluk kurumunun esas ve usulüne ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır.

Son olarak, 2577 sayılı Kanun'un 26. maddesinde yer alan düzenlemeye değinmek istiyoruz. Bu maddede, *"1. Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden*

¹⁸ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 13/01/2014 tarih ve E: 2014/16, K: 2014/24 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

¹⁹ Konya 2. Vergi Mahkemesi'nin 01/03/2018 tarih ve E: 2018/181, K: 2018/134 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. 2. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir.” hükmü yer almaktadır.

İdari yargıda iptal kararı aslında sadece idari işlemlere ilişkin olarak verilir. Dilekçenin iptali kararı istisnai bir durumdur ve aslında garip de bir durumdur. Çünkü idari işlemler iptal edilir, davacının dilekçesinin iptal edilmesi hukuk sistematığında yeri olmayan bir durumdur. Sadece öleni ilgilendiren davalarda, dilekçenin iptal edilmesi kararı yerine aslında davanın açılmamış sayılmasına kararı verilmesi hukuk sistematığına daha uygundur. Tabi ki bunun için önce yasal değişiklik gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun’un 26/1. maddesinde çeşitli durumlar düzenlenmiştir. Bu durumlar şunlardır: Gerçek kişinin ölümü, gerçek kişinin kişiliğinde değişiklik ve tüzel kişinin kişiliğinde değişiklik.

Gerçek kişinin ölümü halinde dava, sadece öleni ilgilendiriyorsa dilekçenin iptaline karar verilir. Dava, mirasçılar da ilgilendiriyorsa eğer idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir.

Takibi yenilemekten anlaşılın, dava konusu işlemin mirasçılar adına düzenlenerek tebliğ edilmesidir. Böylece mirasçılar, adlarına düzenlenen işlemleri dava konusu ederek mahkemeye taşıyabilecektir. İşlemde kaldırılan dosyada kanun yolu, takibi yenileme süresi, yargılama giderleri, harçlar ve vekalet ücretinin nasıl hükmedileceğine ilişkin ilgili kanun maddesinde bir düzenleme yoktur. Bu nedenle kanun maddesindeki düzenleme eksiktir. Söz konusu eksiklikler giderilerek madde, kanun koyucu tarafından daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir.

Gerçek kişinin kişiliğinde değişiklik olması halinde, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Örneğin, dava devam ederken gerçek kişiye vasi atanması durumunda vasinin başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir.

Dava devam ederken tüzel kişinin kişiliği sona ererse veya kişiliğinde bir değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Davayı takip hakkı kendisine geçen kişi, kanuni temsilcidir. Tüzel kişilikte değişikliğe

örnek olarak, limited şirket olan davacının anonim şirkete dönüşmesi verilebilir.

İşlemden kaldırma kararının kanuni temsilcilere de tebliği gerekmektedir. Çünkü davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusu için öncelikle durumdan haberdar olması gerekir. Ayrıca, bu işlemden kaldırma kararı, karar numarası olarak dosya kapanmaktadır. Bu yüzden takip hakkı kendisine geçen kişinin nasıl bir başvuru yapacağı, kanun yolu, takip hakkı kendisine geçen kişinin hangi sürede başvurusu gerektiği, yargılama giderleri, harçlar ve vekalet ücretinin nasıl hükmedileceğine ilişkin ilgili kanun maddesinde bir düzenleme yoktur. Bu nedenle kanun maddesindeki düzenleme eksiktir. Söz konusu eksiklikler giderilerek madde, kanun koyucu tarafından daha ayrıntılı bir şekilde yeniden düzenlenmelidir.

1.4. İdari Davaya Konu Olacak Kesin Ve Yürütülmesi (İcrai) Gereken İşlem

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14.maddesinin 3/d bendinde, dava konusu işlemin idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı konusunda ilk incelemeye tabi tutulacağı, devamı 15.maddesinin 1/b bendinde de, yapılacak inceleme sonucu dava konusu edilen işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığına saptanması halinde davanın reddine karar verileceği hükmüne yer verilmiştir.

Kesin ve yürütülmesi gereken işlem konusu ile ilgili olarak öncelikle yokluk konusunu ele alacağız. Yokluk kavramı ilk kez medeni hukuk öğretisinde ortaya çıkmış ve evlenme akti dolayısıyla ileri sürülerek mutlak butlan ve nisbi butlanın yanında ve onlardan daha ağır bir aykırılık sebebi olarak kullanılmıştır.²⁰ Teori, idare hukukunda ilk kez Fransız hukukçu Laferriere tarafından ortaya atılmıştır.²¹ Yokluk, işlemdeki sakatlıklar yüzünden işlemin iptal edilebilirliği esasına değil, böyle bir işlem var olmayacağından bu işlemin tanınmayacağı esasına dayanır. Yokluk maddi ve hukuki yokluk diye iki şekilde ortaya çıkar. Maddi yoklukta ortada madden bir işlem yoktur. Hukuki yoklukta ise, ortada madden bir işlem olmakla birlikte bu işlem hukuken yok hükmünde sayılır. Ortada maddi olarak bir işlem

²⁰ Akt. Sarıca, Ragıp; İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan, Ebül'ula Mardin'e Armağan, 1944, s. 1191-1192.

²¹ Akt. Sarıca, Ragıp; agm, s. 1193.

olmadığı zaman açılan davalarda, olmayan işlem dava konusu edilemeyeceği gerekçeyle incelenmeksizin ret kararı verilmelidir.

İdari işlem; yetkili kamu makamlarının, kamu gücünü kullanarak, idari işleve uygun ve idare hukuku esaslarına göre kişilerin hukuki durumlarında değişiklik meydana getiren, kesin ve icrai özelliğe sahip tek yanlı irade açıklamasıdır. İdari işlemlerin en temel özelliği kesin ve icrai olmasıdır. İdari işlemin kesin olması demek, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli olan tüm aşamalardan geçmiş olması yani, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesi demektir. İdari işlemin icrai olması demek ise, bireylerin hukuki durumlarında değişiklik meydana getirebilmesi yani, bireylerin hukuk alemlerinde etki ve sonuçlarını meydana getirme gücüne sahip olması demektir. İcrailik özelliği sayesinde idare, işlemin ilgilendirdiği kişilerin rızalarını almadan sahip olduğu kamu gücüyle tek yanlı olarak hukuksal sonuçlar oluşturabilmektedir.²² Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde ayrıca başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icrai niteliktedir.²³

Kesin ve icrai idari işlemler iptal davasına konu olabilirken, bireylerin hukuki durumlarını etkilemeyen, hukuk düzeninde herhangi bir değişikliğe yol açmayan işlemler yani, bir idari işlem öncesi yapılan araştırmalar, incelemeler, tavsiyeler, mütalaa ve raporlar, tutanaklar, teklif, tavsiye ve görüş gibi şekillerle gerçekleştirilen işlemler gibi hazırlık işlemleri doğrudan iptal davasının konusunu oluşturamazlar. Ancak, kesin ve icrai işlemin iptali için açılacak bir davada bunların hukuka aykırılığı öne sürülebilir.

Vergi mahkemelerinde genelde dava konusu edilen işlemler vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri, haciz v.b.'dir. Bunu yanında vergi inceleme raporu ve yoklama tutanağı vergi mahkemelerinde dava konusu edilmekle birlikte bunlar kesin ve icrai olmadığından dava, incelenmeksizin reddolunur.

Kesin ve yürütülmesi gereken işlem konusunda mevzuatta ayrıntılı düzenlemeler yoktur. Hangi işlemin kesin ve yürütülmesi gereken işlem olduğu konusunda yargısal kararlar ve doktrinsel görüşler vardır. Bu da

²² Kağıtçıoğlu, Mutlu; İdari İşlemin İcrailiği, TBB Dergisi, 2012, 103. sayı.

²³ Erkut, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Ankara 1990, s. 119.

uygulamada sorunlar çıkarmaktadır. Bu nedenle, yapılacak kanun değişikliği ile kesin ve yürütülmesi gereken işleme ilişkin esaslar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Böylece, hangi işlemlerin kesin ve icrai olduğu hangilerinin olmadığı konusu netlik kazanır.

1.5. Süre

Süre, sözlük anlamı olarak bir şeyin başlaması ile bitmesi arasındaki zaman dilimini ifade eder. Süre, çeşitli tasniflere tabi tutulabilir: yargısal süre, idari süre, yasal süre v.b. Biz konumuzu yargısal bir süre olan dava açma süresi ile sınırlı tutacağız.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde dava açma süresinin özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde altmış ve Vergi Mahkemelerinde otuz gün olduğu bu sürelerin vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin, tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlayacağı, hükmüne yer verilmiş, sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen 8. maddesinde sürelerin, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı, tatil günlerinin sürelerle dahil olduğu, sürenin son gününün tatil gününe rastlaması halinde sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı, bu yasa yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı, aynı Kanun'un 15. maddesinin 1/b bendinde de süre aşımı halinde davanın reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 2577 sayılı Kanun'a göre otuz gündür. Bu demek oluyor ki, dava konusu edilen işlemle ilgili özel kanununda ayrı bir dava açma süresi gösterilmemişse, otuz gün içerisinde dava açılması gerekir. Fakat genel dava açma süresinden ayrı bir özel dava açma süresi belirlenmişse, bu süre içerisinde dava açılmalıdır.

İdari yargıda dava açma süresi, kamu düzenindedir ve gerek doktrinde²⁴ gerekse de Danıştay içtihatlarında²⁵ “hak düşürücü” olduğu kabul edilir. Fakat dava açma süresinin, kamu hukukuna has bir kurum olduğu da ileri sürülmüştür.²⁶ Süresi içerisinde kullanılmayan dava açma hakkı düşer. Süre geçirildikten sonra dava açma olanağı ortadan kalkar. Süre ile ilgili hususları hakim kendiliğinden ve her zaman göz önüne alarak inceler. Davanın süresinde açılmadığı da davanın her aşamasında ileri sürülebilir.

Dava açma süreleri ile ilgili olarak 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde; idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı, hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, dava açma süreleri ile ilgili detaylı usul ve esaslar 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, dava açma süresi, hem anayasa hem de kanun gereği yazılı bildirim ile başlar. Dava açma süresinin işlemeye başlaması için yazılı bildirim şarttır. Yazılı bildirim nasıl ve hangi vasıtalarla olacağına ilişkin usul ve esaslar mevzuatta düzenlenmiştir. Yazılı bildirim tebliğ, yayın veya ilan gibi vasıtalar ile yapılabilir. Buna ilişkin düzenlemeler 2577, 7201, 213 sayılı Kanunlarda yer almaktadır.

1.5.1. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Bilindiği gibi Vergi Hukuku'nda tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden konuların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Tebligatın amacı, ilgili kişinin hukuk alanında etki ve sonuç doğurabilecek işlemlerin ilgisine bildirilmesi ve bu bildirim de belgelendirilmesidir. Hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı açısından da tebligat çok önemli bir kurumdur. İlgilinin bu haklardan yararlanması için öncelikle hakkında hüküm ifade eden işlemin bilgisi dahiline girmesi gerekmektedir. Bu da usulüne uygun yapılan tebligat ile olur. Fakat tebligat usulsüz bile olsa, bir şekilde

²⁴ S. S. Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt III, s. 1961 (1966); A. Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, İdare Hukuku, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, 4. Bs., Ankara, Turhan: 2010, s. 922.

²⁵ Danıştay 6. Dairesi'nin 04/12/2017 tarih ve E: 2016/1480, K: 2017/13026 sayılı kararı ve Danıştay 15. Dairesi'nin 23/03/2017 tarih ve E: 2016/9999, K: 2017/1356 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

²⁶ Duran, Lütfi; “İdare Kazada Dava Açma Süresi”, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt XI, Sayı 1-2, s. 249.

işlemden ilgilisi haberdar olmuşsa, artık öğrenme tarihi tebliğ tarihi sayılır. Nitekim 7201 sayılı Tebligat Kanun'u da bu hususu kabul edip düzenlemiştir.

Yazılı bildirim dava açma süresini başlatması ile ilgili olarak, bazı düzenlemelerde “yazılı bildirim izleyen günden itibaren” ifadesi yer almakta iken, bazı düzenlemelerde ise “yazılı bildirimden itibaren” ifadesi yer almaktadır. Yani bazı işlemlerde dava açma süresinin, yazılı bildirim yapıldığı günü izleyen günden itibaren, bazılarında ise yazılı bildirim yapıldığı günden itibaren başlaması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Hakkaniyetli olan ve mahkemeye erişim hakkı açısından uygun olan bizce dava açma süresinin, yazılı bildirim izleyen günden itibaren işlemeye başlatılmasıdır. Çünkü tebligatın, ilgili kişiye günün hangi saatinde yapılacağı bilinmez. Bu yüzden, yasa koyucu tarafından mevzuattaki bu durum, dava açma süresinin yazılı bildirim izleyen günden itibaren başlaması yönünde düzeltilmelidir. Farklı kanunlarda farklı yönde dava açma süresinin başlama zamanlarının olması, ilgilileri yanlış yönlendirip dava açma süresinin kaçırılmasına sebebiyet verebilir. Bu nedenle, dava açma süresinin, yazılı bildirim izleyen günden itibaren başlaması yönünde yasal değişiklik yapılmalıdır.

Anayasamız'da 2001 yılında yapılan değişiklikle 40. maddeye, devlete, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme yükümlülüğü getiren fıkra eklenmiştir. Bu değişikliğin gerekçesinde “Bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan sağlanması amaçlanmaktadır. Son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmiştir.” açıklaması yapılmıştır. Dava konusu işlemde kanun yolları ve süreleri gösterilmemişse, dava, yasal süresinden sonra açılmış olsa da süresinde kabul edilip işin esasına girilmelidir. Artık bu durumda süre ret kararı verilmemelidir. Çünkü hak arama özgürlüğü için getirilmiş anayasal hüküm ihlal edilerek işlemde kanun yolları ve süreleri gösterilmemişse, bu ihlalin mahkemeye erişim hakkını engellemesine izin verilmemelidir.

Dava konusu idari işlemde dava açma süresinin gösterilmemesi durumunda, açılan davanın süresinde kabul edilerek mahkemeye erişim hakkı gereği işin esasının incelenmesi gerekmektedir. Peki, bu halde dava sonsuza kadar açılabilir mi, bunun da bir üst sınırı yok mudur? Bu konuda uygulamada bu halde dahi davanın her halükarda genel dava açma süresi

içerisinde açılması gerektiği genel kabul görmektedir.²⁷ Biz bu görüşe katılmamaktayız. Çünkü bu görüşün yasal dayanağı bulunmamaktadır. Anayasa 40. maddesi, kanun yolları ve sürelerinin gösterilmesi yükümlülüğünü genel – özel diye ayırmamıştır. Anayasa'nın bu maddesinde, genel dava açma süresinin işlemde belirtilmesine gerek olmadığı ve sadece özel dava açma süresinin belirtilmesi gerektiği, şeklinde bir hüküm kesinlikle yer almamaktadır. Böyle bir yoruma açık bir düzenleme bile bulunmamaktadır. Genel dava açma sürelerinin herkes tarafından bilindiği nasıl kabul edilebilir? Ayrıca hangileri genel dava açma süresidir? 2577 sayılı Kanun'da genel görevli mahkeme, idare mahkemesi ve genel dava açma süresi de altmış gündür. Peki vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük süre genel mi özel mi dava açma süresidir? Neyin genel, neyin özel dava açma süresi olduğu bile net değilken, özel dava açma süresi gösterilmeyen işlemde genel dava açma süresinin kabul edilmesi hakkaniyete uygun değildir.

Davaya konu edilen idari işlemde Anayasa 40. madde uyarınca kanun yolları ve süreleri belirtilmemiş ise, bu işleme karşı her zaman dava açılabilir. Dava açma süreleri kamu düzeninden olduğundan, burada getirilecek üst sınır da genel dava açma süresi değil, Borçlar Kanun'unda yer alan 10 yıllık genel zamanaşımı süresi olabilir. Yani, böyle bir işleme karşı 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde olmak şartı ile her zaman dava açılabilir. Böyle bir görüş ve yaptırım ağır gibi görünmekle birlikte, hak arama özgürlüğü için şarttır. İdare, anayasal yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. İdari işleme kanun yolları ve sürelerini yazmak idare için çok zor bir iş değildir ama insanların hak arama özgürlükleri için elzemedir. Bu elzem durumu yasa koyucu öngördüğü için böyle bir düzenleme yapmıştır. İdare, matbu olarak bile işlemlerine kanun yolu ve sürelerini yazarak çok kolay bir şekilde bu yükümlülüğünü yerine getirebilecekken, aksi yönde davranıp dava açma süresi ile ilgili böyle bir yaptırımla karşılaşmamalıdır.

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde, ilgililer hakkında yapılan işleme karşı dava açılmadan önce işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan istenmesi için ilgililere idari başvuru yolu hakkı tanınmıştır. 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer alan düzenleme, vergi hukukunda

²⁷ Danıştay 9. Dairesi'nin 30/10/2014 tarih ve E: 2011/8676, K: 2014/6872 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

da uygulanmaktadır. Fakat bu maddenin 6183 sayılı Kanun işlemlerinde uygulanmayacağına ilişkin mahkeme kararları vardır.²⁸

Biz uygulanacağı görüşünü benimsemekteyiz. Çünkü kanunda ödeme emirleri ile ilgili olarak 11. maddenin uygulanmayacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Tam tersine, maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan "Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü, 18.6.1994 gün ve 21964 sayılı ResmiGazete'de yayımlanan 4001 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile 18.6.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, 11. madde özel-genel dava açma süresi ayırt etmeksizin vergi mahkemesindeki tüm uyuşmazlıklarda uygulanır. Vergi/ceza ihbarnamelerinde olduğu gibi ödeme emri, ihtiyati haciz gibi özel dava açma süreleri ile ilgili uyuşmazlıklarda da ilgililerin 11. madde kapsamında başvuru hakkı olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, bu Kanun'da yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı hükmü yer almıştır. Ayrıca, aynı Kanun'un 61. maddesine göre çalışmaya ara verme dönemi, 20 Temmuz-31 Ağustostur. Yani buna göre, dava açma süresinin son günü 20 Temmuz-31 Ağustos arasında bir zaman denk gelirse dava açma süresinin son günü 7 Eylül'e uzamış sayılacaktır. Kanunda sadece dava açma süreleri değil, kanunda yazılı tüm sürelerin uzayacağından bahsedilmiştir.

Dava açma süresinin son gününün adli tatile gelmesi sebebiyle uzaması konusunda uygulamada sorunlar yaşanmaktadır. Bazı mahkemeler, kanunun lafzından hareket ederek "bu kanunda yazılı süreler" hükmünden hareketle sadece 2577 sayılı Kanun'da yer alan dava açma sürelerinin uzayacağını, diğer kanunlarda yer alan dava açma sürelerinin uzamayacağını kabul etmektedir.²⁹ Biz bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü kanunun sadece lafzi yorumu yapılmıştır. "bu Kanunda yazılı süreler" ile kastedilen sadece 2577 sayılı Kanun'da yer alan dava açma süreleri değildir. Özel kanunlarında dava açma süreleri gösterilen idari işlemler de 2577 sayılı Kanun'a tabidir. 2577 sayılı Kanun genel bir kanundur ve idari yargıda görülen davalarda uygulanır.

²⁸ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 19/08/2015 tarih ve E: 2015/1259, K: 2015/1471 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

²⁹ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 19/08/2015 tarih ve E: 2015/1305, K: 2015/1473 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

İlgililer, hangi dava açma süresinin 2577 sayılı Kanun'da yer aldığını, hangi dava açma süresinin kendi kanununda gösterildiğini bilemezler. Böyle bir şeyi bilmek ilgililerden beklenmemelidir de. Ayrıca bu ikili ayırım anlamsız olacak ve karmaşaya sebep olacaktır. Bazı dava açma sürelerinin son günü adli tatile denk gelince uzayacak ama bazıları uzamayacaktır. Dava açma süreleri ile ilgili herhangi bir ayırım yapılmaksızın, kanunla açıkca bir yasak öngörülmedikçe tüm dava açma sürelerinin, son günü adli tatile denk gelince 7 gün uzayacağı kabul edilmelidir.

Adli tatilden bahsettikten sonra şimdi mali tatilden bahsedelim. Mali tatil ile ilgili düzenlemeler 5604 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Buna göre, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. 213 sayılı Kanun hükümlerine göre vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Buna göre, vergi hukukundan doğan uyumsuzluklarla ilgili dava açma süreleri mali tatil süresince işlemiyor, yani duruyor. Mali tatil bitince de kaldığı yerden işlemeye devam ediyor. Yani mali tatil dava açma süresini durduran bir müessesedir. Vergiyle ilgili tüm işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince durduğundan, bu işlemin 213 sayılı Kanun veya 6183 sayılı Kanun ile ilgili olması arasında bir fark bulunmamaktadır. Fakat 6183 sayılı Kanun ile ilgili olan işlemlere karşı açılan davalarda mali tatil hükümlerinin uygulanmayacağı yönünde görüşler de vardır.³⁰

Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü kanunda “vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri” ibaresi kullanılmıştır. Buna göre, ister 213 sayılı Kanun'dan ister 6183 sayılı Kanun'dan isterse de başka bir kanundan kaynaklansın, vergiyle ilgili bir işlemse dava açma süresiyle ilgili olarak mali tatil hükümleri uygulanır.

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. İdari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan dava görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir. Bu durumda, mahkemeler arasındaki dava açma süreleri farklı olduğu için

³⁰ Danıştay 3. Dairesinin 12/06/2017 tarih ve E: 2016/1804, K: 2017/5118 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

görevli mahkemeye gönderilen davada dava açma süresi geçmiş olabilir. Örneğin, idare mahkemesinde dava açma süresi altmış gün olduğu için 40. günde açılan dava süresindedir. Fakat bu dosyada idare mahkemesi, vergi mahkemesini görevli görerek dava dosyasını vergi mahkemesine gönderir ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olduğu için görevli ve yetkili vergi mahkemesi bu davada süreaşımı nedeniyle ret kararı verecektir. Bu sorunun çözümü, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay'da açılacak davalar için tek bir dava açma süresi belirlemektir. Yapılacak bir kanun değişikliği ile bu mahkemeler için aynı dava açma süresi belirlenirse sorun da kesin olarak ortadan kalkmış olur.

Vergi hukukunda süregelen işlemler, ilgisi üzerindeki etkisi kesintisiz bir şekilde, sürekli devam eden işlemlerdir. Örneğin, haciz işlemi ve mükellefiyet tesisi işlemi vergi hukukunda süregelen işlemlerdir. Haciz işlemi iptal edilmedikçe veya geri alınmadıkça kesintisiz bir şekilde devam eder. Mükellefiyet tesisi işlemi de iptal edilmedikçe veya geri alınmadıkça sürekli devam eder. Bu işlemlere karşı yasal dava açma süreleri geçmiş olsa da işlemler, ilgisi üzerinde hukuki etki ve sonuçlarını kesintisiz sürdürür. Bu nedenle bu tür işlemlere karşı her zaman dava açılabilir ve bu tür işlemlere ilişkin olarak ilgisi tarafından her zaman idareye de başvuru yapılabilir.³¹

Haciz işlemi mülkiyet hakkına etki etmektedir. Bu nedenle, süregelen işlem olması nedeniyle ilgisi mülkiyet hakkını kısıtlayan haciz işlemini her zaman dava konusu edebilir. Fakat bunun aksi yönünde görüş ve yargısal kararlar da vardır.³² Ama biz bu görüşe katılmamaktayız. Bizce, haciz işlemi ve mükellefiyet tesisi işlemi gibi işlemler süregelen işlemlerdir ve bu işlemlere karşı her zaman dava açılabilir. Bu sorunun çözümü için yasama organınca yasal düzenleme yapılmalı ve süregelen işlem teorisi yasallaştırılmalıdır.

1.6. Husumet

İdari yargıda davalıya hasım, davanın karşı tarafa yönetilmesine de husumet denir. Her davanın mutlaka bir hasmı olmalıdır ve idari yargı da hasım hep idaredir. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma

³¹ Danıştay 9. Dairesi'nin 14/03/2017 tarih ve E: 2016/16737, K: 2017/2723 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

³² İstanbul 12. Vergi Mahkemesi'nin 20/01/2016 tarih ve E: 2015/233, K: 2016/94 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

tebliğine karar verilir. Bu karar ara karar mahiyetinde olduğundan, karara karşı kanun yolu gidilemez. Davanın hasım gösterilmeden veya hiç alakasız bir hasım gösterilerek açılmasının hiç bir önemi yoktur. Çünkü idari yargıda hasım, re'sen mahkemece belirlenir ve yanlış hasım düzeltilir.

Önemli olan husus, dava dosyasının doğru hasım ile tekemmül ettirilip karar bağlanmasıdır. Aksi takdirde, dosya üst mahkemece bozularak davanın doğru hasım ile tekemmülü için dava dosyası mahkemesine iade edilir.³³Dosyanın sağlıklı bir şekilde tekemmül etmesi ile yargılamanın en az sürede ve en az masrafla yapılabilmesi için hasımı doğru tespit etmek çok önemlidir. Vergi mahkemelerinde genelde hasım doğru belirlenir ve husumet nedeniyle bozulan dosya sayısı azdır.

1.7. (3.) Maddeye Uygunluk

Dava dilekçesinin, 2577 sayılı Kanun'un 3. maddesine uygun olmadığı tespit edilmesinde, otuzgün içinde 3. maddeye uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak suretiyle yeniden dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilir. Söz konusu maddede, dava dilekçesinin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Buna göre dava, hangi mahkemeye açılacak ise ona hitaben yazılmış dilekçe ile açılır. Dava dilekçesi, doğrudan davanın açılacağı mahkemeye verilebileceği gibi buna gönderilmek üzere başka idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir. Dava dilekçesinin, davanın açıldığı mahkemeden başka bir yere hitaben yazıldığı veya kullanılan hitapta hata olduğu durumlarda, dilekçenin içeriğinden davanın açıldığı mahkemeye açılmak istendiği anlaşılıyorsa bu hatalar sorun teşkil etmez. Hatalı havaleden dolayı, davacının dilekçesinde hitaben yazdığı mahkemeden başka bir mahkemeye dava açılmış ise dosya esas kaydının kapatılmasına ve dosyanın mahkemesine gönderilmesine karar verilir.

Dava dilekçesinde; a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere

³³ Danıştay 3. Dairesi'nin 27/11/2017 tarih ve E: 2017/2145, K: 2017/8346 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar, e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir. Ayrıca dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri de karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Bu maddeleri açıklayacak olursak;

a) Bilindiği gibi idari yargıda yazılı yargılama ilkesi geçerlidir.(2577 sayılı Kanun'un 1/2. maddesi)Bu nedenle, dava dilekçesi çok önemlidir. Dava dilekçesinde ıslak imza veya elektronik imza bulunmalıdır. Aksi halde dilekçenin reddine karar verilir.³⁴

Dava dilekçesine dava konusu işlemin aslı veya örneği eklenmelidir ve dilekçe ve eklerinin sayısının karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekmektedir. Fakat uygulamada, tek nüsha dilekçe ile açılan davalarda dilekçe ret kararı verilmeyip, dilekçenin UYAP çıktısı alınıp veya fotokopisi çekilip aslı gibidir yapılarak davalıya gönderilmektedir. Ayrıca, dava dilekçesinde davacının ve davalının adresi belirtilmemesine rağmen söz konusu adresler mahkemece tespit edilebiliyorsa bu nedenle dilekçe ret kararı verilmez. Son olarak, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası dilekçede yazılmasa da davacının kimliği açıkça belli ise dilekçe ret kararına gerek yoktur.

b) Davanın konusu ve sebepleri açıkça dava dilekçesinde gösterilmelidir. Re'sen araştırma ilkesi olduğu için davanın dayandığı delillerini göstermemek ise sıkıntı oluşturmaz. Davanın konusundan kastedilen neyin dava edildiği ve davacının mahkemedeki ne talep ettiği. Neyin dava konusu edildiğinin, dava dilekçesinde net olarak ortaya konulması gerekmektedir. Aksi halde dilekçe reddolunacaktır. Ayrıca, dava dilekçesinde talep de açık olarak ortaya konulmalıdır. İptal davası ise işlemin iptali talep olmalıdır, tam yargı davası ise tazminat ödenmesi talep olmalıdır. Duruşma, yürütmenin durdurulması, delil tespiti gibi talepler var ise bunlar da dava dilekçesine açıkça yazılmalıdır. İptal davalarında tek başına iade

³⁴ Ankara 1. Vergi Mahkemesi'nin 25/11/2014 tarih ve E: 2014/2239, K: 2014/2313 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

isteminde bulunulamaz. İptal istemi olmadan iptal davası açılmaz. İdarenin yerine geçerek işlem tesisi yasağı ve idari işlem ve eylem niteliğinde karar verilemeyeceği kuralı gereğince, iptal davasında iptal hükmü dışında başka bir hüküm kurulamaz. Bu nedenle, dava dilekçesinde buna benzer taleplerin yer almaması gerekmektedir. Ayrıca, idari yargıda tespit davası diye bir dava türü bulunmadığından dolayı hukuki bir durumun tespit edilmesi talebiyle dava açılmaz. “Borçlu olmadığının” veya “ortak olmadığının” tespit edilmesi gibi taleplerin dava dilekçesinde yer almaması gerekir. Çünkü idari yargıda iptal ve tam yargı davası vardır, tespit davası yoktur.

c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihinin dava dilekçesinde belirtilmesi gerekmektedir. Davanın süresinde olup olmadığını belirlemek için dava konusu işlemin davacıya tebliğ tarihinin bilinmesi gerekmektedir. Fakat uygulamada sırf dava dilekçesinde tebliğ tarihi yazılmadığı için dilekçe reddedilmez. Çünkü davalı idarece verilecek savunmada tebliğ tarihi belirtileceğinden ve tebliğ alındısı gönderileceğinden bu aşamada davanın süre konusu netleşir. Fakat bu aşamada verilecek süre ret kararında, idarenin avukatı varsa eğer davacı aleyhine vekalet ücretine hükmedilecektir. Bu nedenle, dava dilekçesinde tebliğ tarihini belirtmek ve tebliğ alındısının bir örneğini dava dilekçesine eklemek davacının faydasıdır.

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar dava dilekçesinde belirtilmelidir.

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası dava dilekçesinde belirtilmelidir.

Dilekçenin 3. madde yönünden reddi kararlarında vekalet ücretine hükmedilmez. (2018 yılı Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi 15/2. maddesi)Yargılama giderleri, davanın yenilenmemesi halinde davacı üzerinde bırakılır. Davanın yenilenmesi durumunda ise yargılama giderleri, yenilenen davanın yargılama giderlerine dahil edilerek davanın sonucuna göre karara bağlanır. 2577 sayılı Kanun’un 15. maddesinin 3. bendi uyarınca yeni dilekçe düzenlenerek açılacak dava için ayrıca harç alınmaz. Yenilenecek dava dilekçesinde aynı yanlışlıkların yapılması halinde davanın reddine karar verilir. Ayrıca, 3. madde yönünden verilen dilekçe ret kararlarına karşı kanun yolu kapalıdır.

Uygulamada, dilekçe ret kararı sonrasında dava yenilenirken dava dilekçesinde, dilekçe ret kararı verilen dosyanın esas numarası belirtilir. Böylece, bu dosya ile UYAP(Ulusal Yargı Ağı Projesi)'da ilişki kurularak yenilenen davanın aynı mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır. Çünkü dosyalar görevli ve yetkili mahkemelere UYAP tarafından rastgele tevzi edildiğinden, söz konusu dava dosyası farklı bir mahkemeye tevzi edilebilir. Peki, dava yenilenirken, dilekçe ret kararı verilen dosyanın esas numarası dava dilekçesinde belirtilmediğinden, söz konusu dosya ile ilişki kurulmaması sonucunda, yenilenen dava farklı bir mahkemeye tevzi edilirse ne olacaktır? Örneğimizi somutlaştırmak gerekirse, 1. vergi mahkemesince verilen dilekçe ret kararı üzerine açılan yeni dava 2. vergi mahkemesine tevzi edilirse nasıl bir durum ortaya çıkar?

2577 sayılı Kanun'da bu duruma ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat yeni açılan davanın, dilekçe ret kararı verilen dosya ile ilişki kurularak görülmesi yargılama hukuku bağlamında daha doğru olacaktır. Uygulamada da böyle bir durumda, dosyanın esas kaydının kapatılarak yeniden tevzi edilmek üzere tevzi bürosuna gönderilmesine karar verilir ve yenilenen dava dosyasının, dilekçe ret kararını veren mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır.³⁵

1.8. (5.) Maddeye Uygunluk

Dava dilekçesinin, 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesine uygun olmadığı tespit edilmesi halinde, otuzgün içinde 5. maddeye uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak suretiyle yeniden dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilir. Bu karara karşı kanun yolu kapalıdır.

Kural olarak her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, kanun koyucu, 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesinde bazı durumlarda davacılara seçimlik bir hak tanımıştır. Buna göre: 1- Aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. 2- Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

Söz konusu düzenleme, usul ekonomisi açısından isabetli bir düzenlemedir. Yargılamanın en az masrafla ve giderle yapılması ilkesine

³⁵ Konya 2. Vergi Mahkemesi'nin 23/03/2016 tarih ve E: 2016/339, K: 2016/383 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

hizmet eder. Biz öncelikle birinci durumu inceleyelim. Ortada birden fazla idari işlem varsa ve bunlar arasında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunuyorsa, bu işlemler tek bir dilekçe ile tek bir dosyada dava konusu edilebilir. Bu şartlardan birinin gerçekleşmesi yeterlidir, hepsinin aynı anda gerçekleşmesi aranmaz. Yukarıda söylediğimiz gibi bu durum davacıya tanınmış bir haktır. Bu nedenle, bu koşullar oluşsa bile davacı, birden fazla işleme karşı ayrı ayrı da dava açabilir. Davacının seçimlik hakkı bulunmaktadır. Davacı birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açmaya zorlanamaz. Fakat bazı mahkemelerce, birden fazla davası bulunan davacının dosyalarının birleştirilmesine karar verilmektedir.³⁶ Bu görüşe katılmamaktayız. Çünkü yukarıda da belirttiğimiz gibi davacıya hak olarak tanınan bir durum için davacı zorlanamaz. Kanun metninde “açılabilir” ifadesi kullanılmaktadır. Bu da bu durumun davacıya tanınan bir görev değil hak olduğunu gösterir. Ayrıca, idari yargılama usulünde ayrı ayrı açılan davaların birleştirebileceği yönünde bir hükmün bulunmadığı ve 2577 sayılı Kanun’un 31. maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanuna gönderme yapılan konular arasında davaların birleştirilmesi hususunun yer almadığı hususları da görüşümüzü desteklemektedir.

Vergi mahkemesinde tek dilekçe ile dava açılma esasına ilişkin olarak verginin türü ve dönemi esas alınır. Her vergi türüne karşı ayrı ayrı dava açılır. Örnek vermek gerekirse kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi gibi farklı vergi türlerine karşı ayrı ayrı dava açılması kuraldır. 213 sayılı Kanun’un 34. maddesine göre de nev’i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır. Farklı dönemlere ait vergilere karşı da ayrı ayrı dava açılır. Örneğin, 2018 yılı kurumlar vergisine karşı, 2017 yılı kurumlar vergisine karşı ayrı dava açılır. Kurumlar vergisi ile kurum geçici vergisi veya gelir vergisi ile gelir geçici vergileri ise tek dilekçe ile tek bir dosyada dava konusu edilebilir. Çünkü bunlar arasında sebep - sonuç ilişkisi vardır.

Maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisinin ne olduğu kanun maddesinde açıklanmamıştır. Yargı kararları ve doktrinsel görüşler ışığında bu şartları açıklayacak olursak;

-Maddi yönden bağıllık: Dava konusu işlemlerin aynı maddi olaydan kaynaklanmasıdır. Örneğin, aynı maddi olaydan dolayı davacı hakkında hem vergi tarhiyatı yapılması hem de ceza kesilmesi işlemleri.

³⁶ Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi’nin 11/04/2017 tarih ve E:2016/111, K:2017/919 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

-Hukuki yönden bağıllık: Dava konusu işlemlerin aynı hukuki düzenlemeden doğmasıdır. Örneğin, gelir vergisi ile katma değer vergisi farklı hukuki düzenlemelerden doğduğundan aralarında hukuki bağıllık yoktur.

-Sebeup-sonuç ilişkisi: Dava konusu işlem hakkında verilecek kararın, diğer işleme karşı açılan davanın sonucunu etkileyecek olmasıdır. Örneğin, gelir vergisi hakkında verilecek karar, gelir geçici vergisini etkileyecektir.

Tek dilekçe ile birden fazla işleme karşı tek dava açılabilmesi için kanunda yazmayıp da işin doğasından kaynaklanan şartlar da vardır. Bu şartlar şunlardır:

1- Dava konusu edilecek işlemlerin, aynı yargı kolunun görevine girmesi gerekmektedir. Buna göre biri idari yargının biri adli yargının görevine giren işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılmaz. Ayrıca, biri idare mahkemesinin biri vergi mahkemesinin görevine giren işlemlere karşı da birlikte dava açılmaz. Tek dilekçe ile dava açılacak işlemlerin hepsinin aynı mahkemenin görevine girmesi gerekir. Bu durumun tek istisnası 2577 sayılı Kanun'un 7/4. maddesidir. Buna göre düzenleyici işlem ile uygulama işlemine karşı tek dilekçe ile birlikte dava açıldığında, düzenleyici işlem Danıştay'ın görevine giriyorsa, uygulama işlemi Danıştay'ın görevine girmese bile bu davaya Danıştay bakar.

2- Davalının aynı olması gerekmektedir. İşlemler farklı idarecelerce tesis edilmiş ise eğer davalı aynı olmayacağından, bu işlemlere tek dilekçe ile dava açılmaz.

3- İşlemlere karşı verilecek karara karşı kanun yollarının aynı olması gerekmektedir. Bir işlem hakkında verilecek karara karşı istinaf yoluna, diğer işlem hakkında verilecek karara karşı temyiz yoluna başvurulması gerekiyorsa bu işlemler tek dilekçe ile dava konusu edilemez.

Kanun maddesinde belirtildiği gibi her idari işlem aleyhine ayrı dava açılır. Fakat, uygulamada bazen davacılar tarafından, tek bir idari işlem parça parça edilerek birden fazla dava açılabilir. Tek bir idari işlemin parçalanarak birden fazla dava açılması Anayasamızın 141. maddesinin son fıkrasına ve usul ekonomisi ilkesine aykırıdır. Ayrıca, tek bir idari işlemin bölünerek davalara konu edilmesi, davanın tabi olduğu usullerin (davanın tek hakimli veya heyetli olarak görülmesi, dava konusu miktarın kesin karara konu miktara düşürülmesi gibi.) davacı tarafından belirlenmesine imkan tanır. Bu durum da kanuni hakim ilkesine ters düşer. Son olarak şunu belirtmek gerekir ki, tek bir idari işlemin parçalanarak birden fazla dava

açılması, yargılama giderlerini artırarak yargılamayı zorlaştırıp uzatmaktadır. Bundan dolayı, ortada tek bir idari işlem varsa tek bir dava açılmalıdır. Aksi uygulamada dilekçenin reddine karar verilmelidir. Fakat, bu durumun istisnası vardır. Örneğin, idare mahkemesinin görevine giren idari para cezası ile vergi mahkemesinin görevine giren harç borcu tek bir ödeme emri ile davacıdan istenmiş ve davacı tarafından bu ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde tek bir dava açılmış ise vergi mahkemesince dilekçenin reddine karar verilir. Çünkü dava konusu ödeme emri tek bir işlem olsa da içeriğinde yer alan kamu alacaklarından biri idare biri de vergi mahkemesinin görevine girmektedir. Bu nedenle, dilekçe ret kararı sonrası ödeme emrinin idari para cezasına ilişkin kısmına ayrı, harç kısmına ayrı dava açılması gerekmektedir. Daha sonra da vergi mahkemesince, ödeme emrinin idari para cezasına ilişkin kısmına açılan davada, görev ret kararı verilerek dosya görevli ve yetkili idare mahkemesine gönderilecektir.

Şimdi de birden fazla şahsın tek bir dilekçe ile dava açması durumunu inceleyelim. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir. Kural olarak her idari işlem aleyhine karşı her davacı tarafından ayrı ayrı dava açılır. Ancak, Kanun koyucu, 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesinde bazı durumlarda davacılara seçimlik bir hak tanımıştır. Söz konusu düzenleme, usul ekonomisi açısından isabetli bir düzenlemedir. Yargılamanın en az masrafla ve giderle yapılması ilkesine hizmet eder.

Ortada birden fazla davacı varsa ve iptal davası için menfaat ortaklığı, tam yargı davası için de hak ortaklığı bulunmak koşuluyla davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması durumunda davacılar tarafından tek dilekçe ile dava açılabilir. Örneğin, mirasçının sorumluluğu gereği müteveffanın borçlarından dolayı düzenlenip mirasçılara tebliğ edilen aynı borca ilişkin ödeme emirlerine karşı davacılar tek dilekçe ile dava açabilirler. Çünkü bu olayda mirasçılar arasında menfaat ortaklığı vardır ve davaya yol açan hukuki sebep aynıdır. Bu durum davacılara tanınmış bir haktır. Bu nedenle, söz konusu koşullar oluşsa bile davacılar, ayrı ayrı dava açabilir. Davacıların seçimlik hakkı bulunmaktadır.

Birden fazla davacının tek dilekçe ile dava açması ile ilgili maddede kullanılan, "hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması", "davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması" kavramları, ilgili maddede açıklanmamıştır. Somut olarak hangi durumlarda birden fazla davacının tek

dilekçe ile dava açabileceği kanun metninde ifade edilmemiştir. Söz konusu durumlar mahkeme kararları ile ortaya konulmaktadır. Örneğin, birden fazla şirket ortağı veya temsilcisi adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı tek dilekçe ile dava açılmayacağı³⁷ kabul edilmektedir. Fakat mahkeme kararlarında birlik bulunmadığı için, yapılacak kanun değişikliği ile kanun maddesinde söz konusu kavramlar açıklanarak ilgili durumlar somut olarak ortaya konulmalıdır.

Yukarıda "(3.) maddeye uygunluk" başlığı altında anlattığımız gibi, 5. madde yönünden dilekçe ret kararı üzerine yenilenen davalar açılırken dava dilekçelerinde, dilekçe ret kararı verilen dosyanın esas numarası belirtilir. Böylece, bu dosya ile UYAP'da ilişki kurularak yenilenen davaların aynı mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır. Söz konusu dosya ile ilişki kurulmaması sonucunda yenilenen davalar farklı bir mahkemeye tevzi edilirse de, dosyaların esas kaydının kapatılarak yeniden tevzi edilmek üzere tevzi bürosuna gönderilmesine karar verilir ve yenilenen dava dosyalarının, dilekçe ret kararını veren mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır.

1.9. Derdestlik ve Kesin Hüküm

2577 sayılı Kanun'da ilk inceleme konuları açık olarak sayılmıştır. 2577 sayılı Kanun'da olmayan hükümler için de Kanun'un 31. maddesinde 6100 sayılı Kanun'a atıf yapılmıştır. Oysa derdestlik ve kesin hüküm konusu, ilk inceleme konuları arasında ve 31. maddede yer alan atıflar arasında yer almamaktadır. Fakat idari yargıda da, derdest olan iki veya daha fazla aynı dava aynı anda görülemeyeceği ve hakkında kesin hüküm bulunan aynı olay tekrar yargı önüne taşınamayacağı için bu sorunun çözülmesi gerekmektedir. Bu nedenle, mahkemelerce derdestlik ve kesin hüküm konusu ilk inceleme sırasında göz önüne alınmaktadır.³⁸

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun "Dava Şartları" başlıklı 114'üncü maddesinde, aynı davanın, daha önceden açılmış ve hâlen görülmekte olmaması, aynı davanın, daha önceden kesin hükme bağlanmamış olması dava şartları arasında sayılmıştır. Derdestlik usul kanununda kullanılan bir kavram olup, mahkeme önünde bir davanın açılmış olmasını ifade eder. Dava açılmakla, dava konusu olan uyuşmazlık bir yargı

³⁷ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 09/05/2018 tarih ve E: 2018/393, K: 2018/416 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

³⁸ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 13/10/2015 tarih ve E: 2015/262, K: 2015/1589 sayılı kararı (yayımlanmamıştır).

organı önünde “derdest” hale gelir; yani görülmeye başlanmış olur. Kesin hüküm, mahkemece verilen kararın, olağan kanun yollarından geçerek veya kanun yollarına başvurmamak suretiyle veya kanun yolunun kapalı olması nedeniyle kesinleşmesi halidir. Olağan olarak artık karar değişmez niteliğe kavuşmuştur. Hakkında kesin hüküm bulunan bir olaya ilişkin olarak veya aynı konuda aynı sebebe dayanarak ve aynı tarafça yeni bir dava açılmaz. Böyle bir davanın açılması halinde karşı taraf kesin hüküm veya derdestlik itirazında bulunabilir. İdari yargıda kesin hüküm ve derdestlik kamu düzeninden olduğundan mahkemece re'sen de bu durumlar dikkate alınır. Bu yüzden tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava görülmekte iken veya hakkında kesin hüküm bulunan, ikinci davanın incelenmemesi ve sonuç olarak incelenmeksizin reddi gerekir.

Bir görüşe göre, 2577 sayılı Kanun'da yer alan ilk inceleme konuları sınırlı sayıdadır.³⁹ Başka bir görüşe göre ise sınırlı sayıda değildir.⁴⁰ Biz de ilk inceleme konularının Kanun'da açıkça sayıldığını ama bunların sınırlanmadığını düşünüyoruz. Kamu düzeninin gerektirdiği hallerde bazı hususlar dikkate alınabilir. Derdestlik ve kesin hüküm, bu hallerdendir. Kamu düzeni gereği derdestlik ve kesin hüküm, ilk inceleme konuları arasında görülmelidir. Aynı zamanda birden fazla aynı davanın görülmesi ve hakkında kesin hüküm bulunan davanın tekrar görülmesi emek ve zaman masrafına yol açar. Ayrıca, yargılamanın tekrar tekrar yapılmasına, farklı mahkemelerden aynı davaya ilişkin farklı kararlar çıkması durumunda da yargıya güveninin azalmasına yol açarak kamu düzenini bozar. Bu nedenle, bu sorunun kesin çözümü için kanun değişikliği yapılarak 2577 sayılı Kanun'da derdestlik ve kesin hüküm ilk inceleme konuları arasına dahil edilmelidir.

SONUÇ

2577 sayılı Kanun'a göre vergi mahkemelerinde dilekçeler, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenir. Bunlarda

³⁹ Müderrisoğlu, Hakkı; “Danıştay Kanunu”, Ankara 1978, s. 655.

⁴⁰ Berk, Kahraman; “İdari Yargılama Usûlü Kapsamında İlk İnceleme”, İstanbul 2008, s. 25.

bir sorun görülmez ise dava dilekçesi, davalı idarenin savunma vermesi için tebligata çıkarılır ve dosyanın tekemmül süreci başlar. Bu konularda sorun görülürse ise de mahkemece, 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesine göre karar verilir. İlk inceleme konuları ile ilgili olarak, esas hakkında karar verilmeye kadar her zaman karar verilebilir. Bu konular re'sen araştırılır. İlk inceleme, vergi mahkemelerinde çok önemli bir konudur. İlk incelemenin doğru yapılması, davanın çözümünü kolaylaştırır. İlk incelemede gözden kaçan bir sorun, dosyanın üst derece mahkemesince bozulmasına yol açar. Bu nedenle, hatalı yapılan bir ilk inceleme zaman ve emek kaybına yol açar, yargıya güveni azaltır. Sonuç olarak, ilk inceleme konularında gereken dikkat ve özen mahkemelerce gösterilmelidir.

İlk incelemenin, Kanunda yer alan sırasıyla yapılması gerekmektedir. Fakat Kanunda yer alan sıra tam olarak doğru bir sıralama değildir. Çünkü bu sıralama uygulamada bazı sıkıntılara yol açmaktadır. Örneğin, süre konusu husumet konusundan önce geldiği için yanlış hasım gösterilerek açılan davada verilen süre ret kararı yanlış hasma tebliğ ediliyor. Önce süre konusu geldiği için hasım düzeltilemiyor. Uygulamada başka sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden, kanuni bir değişiklik ile bu sıralamanın şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir: a) Görev ve yetki, b) Husumet, c) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, d) Ehliyet, e) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, f) İdari merci tecavüzü, g) Süre aşımı.

Yukarıda ilk inceleme konularını vergi mahkemeleri açısından ayrıntılı olarak inceledik ve bu konulara ilişkin açıklamalarımızı yapıp uygulamada gördüğümüz sorunlara değindik. Tespit ettiğimiz sorunlara ilişkin çözüm önerilerimizi de sunduk. Sonuç olarak, bu sorunların giderilmesi gerekmektedir. Çünkü ilk inceleme, dava dosyasının temelidir. Temelde sıkıntı olursa dava dosyası üst mahkemece bozulur. Bu da dediğimiz gibi zaman ve emek kaybına yol açarak yargıya güveni azaltır. Bu nedenle, ilk inceleme konularındaki sıkıntı ve muğlaklıklar giderilmelidir.

KAYNAKLAR

- Aydın**, Alper; İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, TAAD, Yıl 5, Sayı 19, Ekim, 2014;
- Aydın**, Alper, Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri, TAAD, Yıl 9, Sayı 34, Nisan, 2018.
- Benli**, Salih; İdare Hukuk İçinde Vergi Yargısının Görev Alanı, Adalet Dergisi, Sayı 34, Mayıs, 2009.
- Berk**, Kahraman; İdari Yargılama Usûlü Kapsamında İlk İnceleme, İstanbul, 2008.
- Candan**, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2005.
- Çağlayan**, Ramazan; İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, 3.B, Ankara, 2004.
- Demirkol**, Selami; İdari Yargılama Usulü'nde Ehliyet Olgusu, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt 15, Sayı1, Mayıs, 2012.
- Duran**, Lütfi; İdare Kazada Dava Açma Süresi, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt XI, Sayı 1-2.
- Erkut**, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Ankara, 1990.
- Gözübüyük**, A. Şeref: Yönetmelik Yargı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006.
- Gümüş**, Veysel; Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü, Ankara Barosu Dergisi, 2013/1.
- Günday**. Metin: İdare Hukuku Dersleri, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996.
- Hatipoğlu**, Cengizhan; İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan, TAAD, Yıl 6, Sayı 21, Nisan, 2015.
- Işıklar**, Celal; İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usulü, TAAD, Cilt 1, Yıl 2, Sayı6, Temmuz, 2011.
- Kağıtçioğlu**, Mutlu; İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi, TAAD, Yıl7, Sayı30, Nisan, 2017; İdari İşlemin İcrailiği, TBB Dergisi, 2012 (103).
- Kalabalık**, Halil; İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram yayınları, 2018, Ocak, 12. Baskı.
- Karavelioğlu**, Celal; Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, C.I-II, 5.B, Ankara, 2001.

Müderrişoğlu, Hakkı; Danıştay Kanunu, Ankara, 1978.

Onar, S. S.; İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt III, s. 1961 (1966).

Sancakdar, Ođuz; İdari Yargıda Tek Dilekçe İle Dava Açma, Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2007.

Sarıca, Ragıp; İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan, Eböl'ula Mardin'e Armağan, 1944.

şanlı, Atay, Yeliz; İdari İşlemdede Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yökümlölüđü, TBB Dergisi, 2011 (96).

Yakar, Soner; Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe İle Dava Açma, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak - Haziran, 2012.

<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>