

VERGİ SORUMLUSUNUN VERGİ YARGISI VE VERGİ İDARESİ KARŞISINDAKİ KONUMU

*Dr. Mustafa AKKAYA**

I. VERGİ SORUMLULUĞU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1. Vergi Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu kurumunun öznesini oluşturan vergi sorumlusu, Vergi Usul Yasasının (VUK) 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusunun, salt vergi yükümlüsü adına vergiyi ödemesi ödevine işaret eden bu düzenleme, VUK'nun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şakildir." hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemedede bulunmayla -*maddi ödev*- sınırlı olmadığı, VUK'nda yükümlüler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiği sonucuna varılmaktadır. Bu çerçevede vergi sorumluluğunda, vergilendirme ilişkisinde taraf olmayan üçüncü kişilerin, vergi sorumlusu olarak, tarafı olmadıkları vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmaları söz konusudur¹.

VUK ve diğer vergi yasalarında "...sorumludurlar (VUK m. 11/3), ... müteselsilen sorumlu olurlar (EVK m. 3, 13); ...müteselsilen sorumludurlar (TAVK m. 9; DVK m. 24; AATUHK m. 33), ...mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar (GVK m. 94/1; KVK m. 24/6), ...kesinti yapılması şekliyle ödenmesine (DVK, m.

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.
1 ÖNCEL, Muallâ KUMRULU, Ahmet ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 6. bası, Ankara 1988, s.75.

19); ...tevkifata tabi tutulur (KVK m. 24/2); ...miktar ile mesuldür (AATUHK m. 7); ... sorumlu olurlar (AATUHK. m. 35)" biçimindeki ibarelerin, aşağıda tekrar değinileceği üzere her zaman teknik anlamda bir vergi sorumluluğuna işaret ettiğini söylemek güçtür. Yine dolaylı vergilerle ilgili bazı yasalarda, vergi sorumluluğu ile vergi yükümlülüğü kavramlarının birbirinin yerine kullanılmış olması (örn: BelGK m. 13, 35); vergi mevzuatımızda öngörülen sorumluluk hallerinin yeknesak bir biçimde düzenlenmediğini göstermektedir. Hatta bazı yasal düzenlemelerde "sorumluluk"tan bahsedilmesine karşın, vergi yükümlülerine vergi sorumlusu sıfatıyla ödevler de yüklendiği görülmektedir². Bu çerçevede teknik anlamda vergi sorumluluğunun unsurlarının, hukuki özelliklerinin ve vergi yasalarındaki "vergi sorumluluğunu çağrıştıran" diğer ibarelerin hukuksal akıbetlerinin, asıl inceleme konumuzdaki analizlerde kullanılmak üzere belirlenmesi gerekir.

2. Vergi Sorumluluğunun Kapsamı/Hukuki Özellikleri

Devletin vergi alacağını güvence altına alma³ temel hedefine yönelik vergi sorumluluğu müessesesi, bir kamu hukuku ilişkisi olup, sadece yasayla öngörülebilir⁴ ve yasalarda öngörülen istisnalar dışında vergi sorumluluğuna ilişkin özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamaz (VUK m. 8/3). Vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerinin, taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edeceğini ve "kanuna aykırı"lık nedeniyle (BK. m. 21) batıl sayılamayacağını kabul etmek gerekir⁵.

- 2 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 2 nci fıkrası, dar mükellefiyete tabi kurumların GVK m.30/1 deki kazançları elde etmeleri halinde, kendilerince tevkifata tabi tutulmasını ve muhtasar beyanname ile beyanını öngörmektedir. Aşağıda tekrar inceleneceği üzere burada teknik anlamda bir vergi sorumluluğundan söz etmek olanağı yoktur.
- 3 ÖNCEL, Muallâ, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Anvkara 1983, s.41; vergi sorumluluğu müessesesinin yöneldiği hedefler ve ayrıntılı analizleri için bkz.: DOGRUSÖZ, Ahmet Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul 1992, s.27-30); ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj) Ankara 1975, s.3 vd.
- 4 ÖNCEL, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s.49.
- 5 VUK 8 maddesinde sadece, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağını öngörmektedir. Sorumluluğun devrine ilişkin sözleşmeleri bu hükümden hareketle BK m. 19 daki kamu düzenine aykırı olduğu gerekçesiyle hükümsüz sayma olanağı yoktur. (KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, s. 85; Karşı görüş: ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s. 73; Ayrıca bu konuda ilginç bir karar için bkz.: Yargıtay 19. HD., E. 95/11906, K. 96/8223).

Özel hukukta borç ve sorumluluk iç içe geçmiş kavramlar olup borcun bulunduğu her durumda sorumluluk da vardır. Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluk birbirinden ayrılabilen; bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde *vergi borçlusu* ve *sorumluluk borçlusu* olmak üzere iki türlü borçluluk bulunmaktadır⁶. Vergi borcu ilişkisinde vergi yükümlüsü doğal olarak vergi borcunun sorumlusudur. Literatürde geniş anlamda vergi sorumluluğu olarak nitelenen⁷ ve "sorumluluk" terimiyle vergi yükümlüsünün kendi borcundan sorumluluğunun ifade edildiği hükümler mevzuatımızda, mevcut olmakla birlikte⁸ teknik anlamda vergi sorumluluğunun kapsamı daha dardır. Dar anlamda vergi sorumluluğu⁹ olarak da tanımlanan, teknik anlamda vergi sorumluluğunda, vergi borcu ilişkisine yabancı üçüncü kişilerin başkasının vergi borcu içinde vergi idaresine muhatap tutulmaları söz konusudur.

Vergi sorumluluğunun varlığı için vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin mevcut bulunması gerekir. Bu nedenle vergi sorumluluğu, vergi yükümlülüğünde olduğu gibi, ilke olarak sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmakta¹⁰ ve vergiyi doğuran olaya bağlanan yükümlülüklerin ortadan kalkmasıyla (ödeme, terkin, takas, zamanaşımı) son bulmaktadır. "Sorumluluğun Bağımlılığı- *Akzesesorität der Haftung*-" olarak ifade edilen bu nitelik, vergi yasalarında açıkça

6 Verginin asıl borçlusu *-Hauptschuldner (Erstschuldner)-* ve sorumluluk borçlusu *-Haftungsschuldner-* (Örn: HUNDT-EBWEIN, Hans: Haftung im Steuerrecht, NWB Nr. 28. S.5283 (vom 10.7.1989); BIRK, Dieter, Steuerrecht I Allgemeines Steuerrecht, Münih 1988, s. 85) veya birinci ve ikinci borçlu ("*Erstschuldner-Zweitschuldner*") ya da vergi borçlusu - sorumluluk borçlusu (*Steuerschuldner-Haftungsschuldner-Haftungsschuldner*) biçiminde ayırım (KRUSE, Heinrich Wilhelm, Lehrbuch des Steuerrechts Band I Allgemeiner Teil, München 1991, s. 158) Alman yazınında yapılmaktadır.

7 ÖNCEL, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s.42.

8 Örn.: Emlak Vergisi Kanunu m.3, 13; Damga Vergisi Kanunu m.24. Geniş anlamda sorumluluğa ilişkin vergi mevzuatında yer alan diğer örnekler ve analizler için bkz.: ÖNCEL, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s. 41 vd.

9 ÖNCEL, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, s.45.

10 Vergi sorumluluğunun doğumu çoğu kez vergiyi doğuran olayla çakışmakla birlikte, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden de vergi sorumluluğu doğabilmektedir. (TAVK. m. 9; VİVK. m. 17/2; GVK. m. 94/2-a). Bu nedenle vergi sorumluluğunu doğuran olayla (Steuerhaftungstatbestand), vergiyi doğuran olayın (Steuertatbestand) ayrıştırılması gerekir. Söz konusu ayırım vergi borcu bulunmayan hallerde vergi sorumlusuna yüklenen ödevlerin ve henüz vergi borcu doğmadan vergi sorumlularınca yerine getirilen ödevlerin (tevkifat vb.) tabi olacağı hukuki rejimin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır.

ifade edilmemekle birlikte, vergi sorumluluğu müessesenin doğasından çıkartılmaktadır.

Kural olarak, vergi idaresinin vergi alacağını öncelikle vergi borçlusundan talep etmesi, bu talebin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağını anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurabilmesi gerekir¹¹. "Sorumluluğun fer'iliği-*Subsidiarität der Haftung*-" olarak adlandırılan bu nitelik, Türk hukukundaki mevcut yasal düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybetmiş, istisnai hale gelmiştir¹².

Vergi sorumluluğu nedeniyle vergi sorumlusuna yükletilen borç, vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan maddi veya şekli ödevin sadece birinin yerine getirilmesinden ibaret olabileceği gibi, her iki ödevi de içerebilir. Yasada öngörülen, vergi sorumluluğunu doğuran olayın gerçekleşmesiyle, vergi idaresinin üçüncü kişilerden -*vergi sorumlularından*- talep hakkı doğar. Sorumlu tarafından ifası gereken borcun doğumu, sorumluluğun sebebinin oluşturan vergiyi doğuran olayın (*Steuerhaftungstatbestand*) gerçekleşmesiyle eş zamanlı olabileceği gibi, sonradan da şarta bağlı olarak ortaya çıkabilir¹³. Hatta vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden ortaya çıkan vergi sorumluluğu halleri de mevcuttur¹⁴.

11 Alman Vergi Usul Kanunu (*Abgabenordnung*) 219. maddesinde, vergi sorumlusuna (*Haftungsschuldner*) ancak, vergi borçlusuna karşı borcun tahsiline yönelik takip işlemleri yapıp sonuçsuz kalmasından ya da sonuçsuz kalacağını kabulünden sonra başvurulabileceğini açıkça hükme bağlamaktadır. Türk hukuku bakımından açık bir yasal dayanak bulunmama ile birlikte, yargı kararlarında bu ilkenin dikkate alındığı görülmektedir. Örn.: Tarhiyatın asıl mükellef adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu şekilde kesinleşen (bina inşaat vergisi) verginin asıl mükellefinin (yapı sahibi) bu vergiyi vadesinde ödememesi halinde ödeme emri ile sorumludan (belediye memuru) istenmesi gerekir (DŞ. 7. D., 23.12.1985, E.84/305, K.85/3329).

12 Örn.: GVK, m.107; KVK m. 27 "Tarhiyatın Muhatapı" başlığı altındaki düzenlemeleriyle sorumluluğun fer'iliği olarak belirtilen genel ilkeden ayrılan düzenlemeler getirmişlerdir. Burada VUK'ndaki vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmadığı, aksi özel vergi yasalarında öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirleyen düzenlemeler getirdiğine işaret etmek gerekir. Bir başka ifade ile, VUK 8 inci maddesinin 2 ve 4 üncü fıkralarında öngörülen vergi sorumluluğu müessesesinin işleyiş ve kahasına ilişkin saptamalar, özel vergi yasalarındaki vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerle anlam kazancaktır. Özel vergi yasasında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK dan farklı olması mümkündür.

13 EVK m.30/8; DVK.m.24.

14 Örn.: Kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin elde ettiği banka mevduat faizleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmak zorunudur. Yükümlülük olmaksızın vergi sorumluluğu olanaksız değildir (DŞ. 4. D., E. 1995/5456, K. 1996/5688, DD.S. 93, s.202 vd.); Ayrıca bkz: (TAVK. m. 9; VVK. m. 17/2; GVK. m. 94/2-a).

3. Vergisel Sorumluluk/3. Kişi Ödevlilerin Vergisel Sorumluluğu

Mevzuatımızda, yukarıda çerçevesi çizilen- geniş-dar (teknik) anlamda- vergi sorumluluğu kapsamına dahil edilemeyecek bir sorumluluk türü daha mevcuttur. Bu sorumluluk, devletle yükümlü arasındaki vergilendirme ilişkisinde tek anlamda vergi sorumlusu olmayan vergi ödevlileri için söz konusudur¹⁵. Bazı kişi ve kuruluşlara, vergi yasaları ve diğer yasalarla, yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi vergisel yaptırımları gerektiren ödevler yüklenmiştir. "Vergisel sorumluluk" veya "3. kişi ödevlilerin vergisel sorumluluğu" başlığı altında incelenebilecek bu sorumluluk türünde¹⁶, vergisel sorumluluğu olanlar iki grupta toplanabilir: Kendilerine bilgi ve belge verme ödevi yüklenenler ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler¹⁷.

VUK'nun 148'inci maddesine göre, kamu idareleri ve müesseselerinin yöneticileri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadır. Aynı şekilde VUK'nun 257'nci maddesi vergi incelemesiyle ilgili olarak, işyeri çalışanlarına ve kiracılara bilgi verme, yine VUK'nun 150'nci maddesi, ölüm vak'alarını ve intikalleri bildirme çerçevesinde belli kişilere bildirim ödevi yüklemektedir. Sayılan kişilerin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir (VUK mükerrer m. 355). Buradaki sorumluluk vergi borcu ilişkisinden tamamen ba-

15 Vergi idaresi ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkiler vergi hukuku ilişkisi -veya vergilendirme ilişkisi- olarak adlandırılmakta ve bu üst başlığın vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki tür ilişkiyi de kapsadığı belirtilmektedir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.71).

16 Danıştay'da, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasında öngörülen sorumluluğun Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen vergi sorumluluğundan farklı olduğunu bir kararında açıkça ifade etmektedir (DŞ. 4. D., E. 1993/5656, K. 1994/611, DD. S. 90, s. 505).

17 Vergi yasalarıyla kendilerine "yapmama" biçiminde olumsuz ödevler yüklenen başka vergi ödevlileri de mevcuttur. Bu kişilerin vergi mahremiyetini ihlal etmeme (VUK. m. 5), kamu alacağının ödenmesini geciktirmeme (AATUHK m. 110 vd.) türünde ödevleri bulunmaktadır. Vergisel sorumluluğu bulunanlar kategorisinde yer alabilecek bu tür ödevlilerin, ödevlerini yerine getirmemelerinde uygulanacak yaptırımların ceza hukukuna özgü olması, yargılamanın ceza mahkemelerince yapılması bu sorumluluk türlerinin çalışma kapsamı dışında tutulmasını gerektirmiştir.

ğimsiz olup, biçimsel mahiyettedir. Öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde yaptırım vergi borcu ilişkisiyle ilinti kurulmaksızın *-miktar, mevcudiyet vb.-* belirlenmektedir.

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde Maliye Bakanlığına vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyeti getirme; yükümlü için lehe sonuçlar doğuran vergi mekanizmalarından yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazına bağlama hususunda yetki verilmektedir. Aynı maddenin 2 nci fıkrasında ise beyanname imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinde mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmaktadır. VUK'ndaki bu düzenleme dışında 3568 sayılı yasanın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrası, yeminli mali müşavirler için, yaptıkları *tasdikin doğru olmaması* halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk öngörmektedir. Bu düzenleme yeminli mali müşavirleri ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezadan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutmakta, üstlendikleri ödevleri yerine getirmemelerinin yaptırımını vergi borcu ile ilişkilendirerek saptamaktadır.

II. VERGİ SORUMLUSUNUN VERGİ YARGISINDAKİ KONUMU

Vergi sorumlusunun ve vergisel sorumluluğu olanların vergi yargısındaki konumlarının saptanabilmesi, öncelikle idari yargı bütünü içinde yer alan vergi yargısında dava yeteneği sorununun incelenmesini gerektirir¹⁸.

18 Yargılama Hukukunda terminoloji birliği bulunmamakla birlikte, "dava yeteneği" kavramı taraf ve dava ehliyetiyle taraf sıfatını içeren bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede de taraf ve dava ehliyeti, tarafların dava açıp, geçerli usuli muamelelerde bulunabilmeleri için gerekli objektif koşullara ilişkin olduğundan "objektif dava yeteneği"; dava konusu ile taraflar arasındaki ilgiyi kuran taraf sıfatı veya husumet de "sübjektif dava yeteneği" olarak adlandırılmaktadır.

Vergi davalarında davacının objektif ve sübjektif dava yeteneği, bir başka ifade ile taraflara ilişkin hususlar, hakim tarafından re'sen incelenir (İYUK m. 14/d, 15/b). Çalışma vergi sorumlularına özgü olduğundan, vergi davalarında, ilke olarak daima davalı konumunda olan vergi idaresiyle ilgili olarak yapılabilecek analizler ihmal edilmekte, irdelemeler salt davacı tarafla sınırlandırılmaktadır.

1. Yasal Düzenlemeler ve İrdelenmesi

Vergi davalarında dava yeteneği, vergi yargısının da içinde yer aldığı idari yargıya ilişkin kuralları içeren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK); ve bu yasadaki gönderme nedeniyle (m. 31) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri ve VUK'na göre belirlenir. Sözü edilen yasalardaki dava yeteneği ile ilgili düzenlemelere bakıldığında aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

İYUK 31'inci maddesinin 1'inci bendinde, İYUK'da hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delil tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve... Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin; 2 nci bendinde de İYUK'nda yer alan ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na (HUMK) atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlanmaktadır. Yasanın bu belirlemesi karşısında vergi yargısında dava yeteneğinin saptanabilmesi için öncelikle, İYUK ve HUMK'nun dava yeteneği ile ilgili hükümlerinin ve bunların kapsamının, bunun ardından da, VUK'nun genelde vergi uyuşmazlıkları, özelde dava yeteneği ile ilgili düzenlemelerinin belirlenmesi gerekmektedir.

İYUK, 31'nci maddesinde, objektif dava yeteneğiyle ilgili olarak HUMK'nun uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Sübjektif dava yeteneğine ilişkin belirleme ise 2 nci maddede yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca iptal davalarında "menfaat ihlali", tam yargı davalarında ise "hakkın ihlali" aranmaktadır (İYUK m.2).

İYUK'nun yollamada bulunduğu HUMK'nda, dava yeteneği ile ilgili düzenleme 38 vd. maddelerde yer almakta ve davaya ehliyetin Medeni Kanun hükümlerine göre tayin olunacağı hükme bağlanmaktadır (HUMK. m. 38). HUMK'nda davalı ve davacı baki-

mundan dava yeteneğinin ayrı ayrı saptanacak olması, idari yargıda, dolayısıyla da vergi yargısında dava ehliyetinin davalı ve davacı bakımından Medeni Kanun'a göre saptanması sonucunu doğurmaz. Çünkü ilke idari yargıda ve vergi yargısında davalı, daima üstün emretme gücünü kullanarak işlem tesis eden idarenin ve idarenin dava yeteneği de kamu hukuku kurallarına göre belirlenir. HUMK'na yapılan göndermenin sadece davacı bakımından olduğunu, davalı olabilme yeteneğini belirtmek üzere "husumet" kavramını kullanan İYUK'nun m.14/f bendi de teyit etmektedir.

VUK'nun vergi yargısı belirlemeleri, "Vergi Davaları" üst başlığını taşıyan beşinci kitabında yer almaktadır. Anılan yasada vergi yargısında dava yeteneği ile ilgili ilk düzenleme, "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377'nci maddedir. Bu madde, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerini hükme bağlamaktadır¹⁹. Aynı yasanın 8'inci maddesinin 4 üncü fıkrası, yasanın müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğunu öngördüğünden, 377'nci maddenin uygulama alanı, maddede geçen "mükellefler" tabiri nedeniyle vergi sorumlularını da içine alarak, genişlemektedir.

2. Ön sorun: İYUK-VUK İlişkilerinde Çatışan Hükümler

Gelişen hukuk dallarının özelliklerine uygun yargılama usullerini de yaratması, süreç içinde o alana özgü yargılama usulü yasası yapılması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Nitekim idari yargılama usulüne ilişkin kuralları içeren bağımsız bir kod niteliğindeki 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1982'den bu yana Türk hukuk sistemindeki yerini almış olması da yukarıdaki saptamayı teyit etmektedir.

İdare hukukunun esas itibarıyla kodifiye edilmemiş bir hukuk dalı olması, idari usullere ilişkin kuralların, yargı kararları ile ortaya çıkan prensiplerden hareketle belirlenmesi sonucunu doğurmuştur. Ülkemizde tüm idari işlemleri kapsayan, genel bir idari usul yasası yoktur. Buna karşın, tipik idari işlem özellikleri taşıyan vergilendirme işlemlerinde, vergi idaresinin uyacağı usul kurallarını içeren, özel bir idari usul yasası olarak nitelendirilebilecek Vergi

19 Maddedeki diğer belirlemeler vergi idaresi ile ilgili olduğundan inceleme kapsamı dışında tutulmuştur.

Usul Kanunu mevcuttur²⁰. Başka bir söyleyişle, Türkiye’de idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu olmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalıdır.

1982 yılından önce, Türkiye’de ayrı bir vergi yargısının bulunmaması, vergi uyuşmazlıklarının yargılama makamı olmadıkları kabul edilen itiraz ve temyiz komisyonları tarafından Vergi Usul yasası düzenlenen kurallar çerçevesinde çözümlenmiş olması, İYUK-VUK ilişkileri irdelenirken daima göz önünde tutulması gereken önemli bir noktadır. Söz konusu dönemde, VUK, hem vergilendirme işlemlerine ilişkin usul kurallarını (idari süreç) hem de bu işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak kuralları (yargısal süreç) içermekteydi. VUK’nda yer alan ve kendi içinde tutarlılık gösteren bu düzenlemeler, 2577 sayılı İYUK ile değiştirilmiş ya da kaldırılmıştır. Ancak söz konusu yasalaştırma sürecinde aynı alana ilişkin hem genel hem de özel yasal düzenlemelerin mevcudiyetinden kaynaklanabilecek sorunlar ihmal edilmiştir. Diğer bir deyişle, iki yasa arasında belli konularda uyum yoktur²¹. Özellikle bu uyumsuzluk, yargılama usulüne ilişkin kuralları içermesi gereken İYUK’nda idari usule ilişkin kuralların, özel bir idari usul yasası olan VUK’nda da yargılama usulüne ilişkin kuralların bulunması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Gerçekten ayrı bir idari usul kodu bulunmadığından kural olarak, İYUK’nda yer alan idari usul kuralları tüm idari işlemler için geçerlidir. Ancak idari işlem niteliğinde olmalarına karşın, vergilendirme işlemlerine ilişkin usuller VUK’nda özel olarak düzenlendiğinden, özel kural (VUK)-genel kural (İYUK) ayrımı yapılmalı ve özel kural uygulanmalıdır. İdari süreçte uygulanacak kuralın saptanmasına yönelik bu belirleme, yargısal süreç için de geçerlidir. VUK’nda yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle *-salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak-*, İYUK’ndaki yargılama usulü kuralından önce uygulanır.

20 Yönetimin, idari işlemleri gerçekleştirirken uyması gerekli usul kurallarının yasalaştırılmış olması, yönetilenlere yargı denetimi yanında ek bir güvence sağlamayı amaçlar (ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara, 1975, s.5-6).

21 Bu tür problemlerin süreç içinde azalması beklenirken daha da arttığı gözlenmektedir. Örn.: Vergi Usul Kanunu’nda 4369 Sayılı yasa ile yapılan değişiklikle fazla veya yersiz tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin... üç ay içinde iade edilmemesi halinde... tecil faizi oranında faiz ödenmesini öngörülürken; İYUK’un 28’inci maddesinin 4. bendi mahkeme kararlarının 30 gün içinde uygulanmasını, 6 ncı bendi kararın idareye tebliğinden itibaren infazı gecikmesi halinde idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğini hükme bağlamaktadır.

3. Vergi Yargısında Objektif Dava Yeteneği

İYUK'nun objektif dava yeteneğine yönelik hükümler öngör-meyip, bu hususta HUMK'nun düzenlemelerine göndermede bu-lunması, HUMK'nun da objektif dava yeteneğini, Medeni Kanun hükümlerine göre belirlemesi, hak ve fiil ehliyetine sahip herkesin, vergi yargısında objektif dava yeteneğine sahip olması sonucunu doğurmaktadır. Bu belirlemeden sonra, VUK'nun objektif dava ye-teneği bağlamında ayrışık bir düzenleme getirip getirmediğinin araştırılması gerekir.

VUK 377'nci maddesinde, mükellefleri -VUK m. 8/3'deki belir-leme nedeniyle vergi sorumlularını- kendilerine vergi cezası kesilenleri vergi davası açmaya yetkili olanlar olarak öngördüğünden, "mükellef", "vergi sorumlusu" ve "kendisine vergi cezası kesilen" sıfatlarına sahip kişilerde de, Medeni Kanun anlamında hak ve fiil ehliyeti bulunmasa dahi, objektif dava yeteneği mevcut olacaktır²². Hak ve fiil ehliyetine sahip olunmamasına rağmen yargılama sü-recinde taraf olma biçimindeki bu yadırgatıcı saptama, vergi hukuku-nun özellikli durumundan kaynaklanmaktadır. VUK'nun 9'uncu maddesinin 1 inci fıkrasındaki, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." hükmü, vergi hukukunda süjeliği özel hukuktan farklı olarak, kanuni ehliyete değil, ödeme gücüne bağlayan anlayışa dayanmaktadır. VUK'ndaki bu düzenlemeler ob-jektif dava ehliyeti bakımından değerlendirildiğinde, tüzel kişiliği olmayan bir cemaatin, aile vakfının hak ehliyeti, yine küçüklerin, kısıtlıların da fiil ehliyetine sahip olmamalarına rağmen, mükellef, sorumlu veya kendisine vergi cezası kesilen statüsünde olabileceği; bu statülerinin de onlara vergi yargısında objektif dava ehliyeti ka-zandıracığı sonucuna varılır.

4. Vergi Yargısında Sübjektif Dava Yeteneği

Vergilendirme işlemlerinin, idari işlemlerle, çakışmaya varan yoğun benzerliği, ülkemizde bu işlemlerden doğan uyuşmazlıkları çözümlenecek yargı kolunun da idari yargı bünyesinde yer almasını

22 Fiil ehliyeti, idari yargıya dolayısıyla da vergi yargısında farklılık göstermekte, tüzel kişiliği olmayan kamu kurumları vb. de davada taraf olabilmektedir. Danıştay bir içtihadı birleştirme kararında "tüzel kişiliği bulunmayan kamu kurumu niteliğindeki Mimar ve Mühendislik odalarının kendi yetki ve görev alanındaki işlerde iptal davası açabilecekleri"ni kabul etmiştir. (ÇIRAKMAN E., Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, Danıştay Yayınları, Ankara 1982, s. 105).

da belirleyici etken olsa gerektir. Bu bağlamda vergi yargısının, idari yargı içinde özel görevli yargı kolu olarak bulunması, vergi davalarının, içinde bulunduğu yargı kolunun dava tipolojisi içindeki konununun belirlenmesini zorunlu kılar. Bu zorunluluğun çalışmamızı ilgilendiren boyutu, sübjektif dava yeteneğinin idari yargıda, dava türleri bakımından farklılık göstermesidir. İYUK 2 nci maddesinde, iptal davalarında "menfaat ihlali"²³, tam yargı davalarında ise "hak ihlali" aramaktadır. Bizimde katıldığımız bir yaklaşıma göre vergi davaları idari dava tasnifi içinde esas olarak bir iptal davası niteliği taşır, istisnai hallerde ise tam yargı davası kimliğine bürünebilir²⁴. Hukuki niteliği itibarıyla vergi davasının bir iptal davası olması, aksi yönde yasal düzenlemeler bulunmadığı sürece, bu davalarda sübjektif dava yeteneğinin bulunup bulunmadığının İdari Yargılama Usulü Kanununa göre araştırılmasını, bir başka ifade ile, davacının menfaatinin ihlal edilip edilmediğinin saptanmasını gerektirir. Yazında ve yargı kararlarında menfaat ihlalinin varlığından söz edilebilmesi, üç koşulun birlikte gerçekleşmesine ebağlı tutulmaktadır. Bu koşullar: Menfaatin, 1) Kişisel olması, 2) Meşru olması (*hukuken himaye edilebilirliği*), 3) aktüel olması²⁵. İdari yargılama hukukunda, kapsamlı analizleri yapılan bu koşulların

- 23 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1 nci bendinin (a) alt bendine 4001 sayılı yasa ile "kişisel hakları ihlal edilenler..." ibaresi eklenmiş idi. İptal davalarının alanını kısıtlayan bu düzenleme Anayasa Mahkemesinin 21.9.1995 gün ve E. 1995/25, K.1995/47 sayılı kararı ile anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir (RG. 10.4.1996 tarih, Sayı: 22607). İptal davalarının açılabilmesi için aranan kişisel hak ihlali koşulu artık aranmayacağına göre, yeni yasal düzenleme yapılan kadar "menfaat ihlali" koşulunun geçerli olması beklenmekte, yargının uygulanmasının bu yönde olduğundan kuşku duyulmamaktadır (GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, DİNCER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Ankara 1996, s.8) idari yargıda "menfaat ihlali" koşulu geçerli iken, bu durum amacı idarenin hukuka aykırı işlemlerini ortadan kaldırarak onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini korumak olan iptal davalarının niteliği ile bağdaşmamaktadır. İptal davası, objektif, hukukun korunmasında beliren kamu yararına yönelik idare hukukuna özgü bir dava tipi olarak kabul edildiğinden, menfaati ihlal edilsin edilmesin herkesin bu davayı açabilmesi gerekir (Actio Popularis). Ancak pratik zorunluluklarla böyle bir sınırlamanın getirildiği görülmektedir (AZRAK, A. Ülkü, İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler, Onar Armağanı, İstanbul 1977, s. 146). Bu konuda bkz.: ÖZDEK, E. Yasemin, İptal Davasında Menfaat Koşulu, Amme İdaresi Dergisi Mart 1991, C.: 24, s.1, s.99 vd.
- 24 KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Ankara 1989, s. 296 vd.; KUMRULU, Ahmet, Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler, 1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Bildiri Özetleri 1-4 Mayıs 1990, Ankara 1990, s. 139.
- 25 "...iptal davası açılabilmesi için gerekli olan menfaat ihlali şartı ancak kişisel, meşru, aktüel bir menfaatin bulunması halinde gerçekleşecektir. Diğer bir anlatımla, iptal davasına konu olan işlemin davacıyı etkilemesi, yani davacının kişisel menfaatini ihlal etmesi, işlem ile davacı arasında ciddi ve makul bir ilişkinin olması gerekmektedir." (DŞ. 10. D., E. 1990/1213, K. 1990/1115, DD. S. 81, s.257-358).

ayrıntlarına girilmeksizin, İYUK, HUMK ve VUK çerçevesinde vergi yargısında sübjektif dava yeteneği incelendiğinde aşağıdaki saptamalar yapılabilir.

VUK 377'nci maddesinde, açıkça belirtilen, mükellefler, kendilerine vergi cezası kesilenler ve -VUK m. 8/3 deki belirleme nedeniyle de- vergi sorumluları sübjektif dava ehliyetine sahiptirler. Bu sonuca, yukarıdaki "ön sorun" başlığında yapılan analizler çerçevesinde, vergi davalarının iptal davası olması ve menfaat ihlalinin bulunması koşulundan bağımsız olarak ulaşılmaktadır. Başka bir deyişle, vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK'nun 377'nci maddesinin, dava açmaya yetkili olanları açıkça belirlemesi karşısında, sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan İYUK'nun 2 nci maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılmaz²⁶. Kaldı ki araştırılsa dahi, yükümlünün sorumluya karşı malvarlığından vergi idaresine aktarılan fazla kesilmiş ya da yanlış kesilmiş vergiler nedeniyle -özel hukuktaki "kusur sorumluluğu"ndan hareketle²⁷- dava açması ve uğradığı zararın tazminini istemesi mümkün bulunduğundan her durumda sorumlunun menfaati ihlal edilmiş olmaktadır.

Vergi davalarında sübjektif dava yeteneği bağlamında değinilmesi gereken bir başka nokta da üçüncü kişi ödevlilerin yargılama-daki konumlarının belirlenmesidir. Anılan kişilerin ilk grubunu oluşturan bilgi verme yükümlülüğünü ihlal edenler bakımından olay irdelendiğinde, kendilerine vergi borcu ilişkisinden bağımsız olarak usulsüzlük cezası kesileceğinden ve bu ceza nedeniyle de VUK'ndaki "kendilerine vergi cezası kesilen" statüsünde olacaklarından salt bu nedenle gidecekleri yargı yolunda sübjektif dava ehliyetine sahip olduklarını kabul gerekir. İkinci grubu oluşturan yeminli mali müşavirlerin sübjektif dava ehliyetine sahip olup olmadıklarının tespiti, VUK'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, İYUK'nun 2 nci maddesi çerçevesinde saptanacaktır. Bir başka söyleyişle, bu kişilerin bir vergilendirme işleminden dolayı menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılacak, menfaat ihlali

26 Danıştay yükümlünün emlak vergisi genel beyan dönemi için takdir komisyonunca tespit edilen asgari ölçüde birim değerine karşı açtığı davayı, VUK'nun mükerrer 49 uncu maddesinde dava ehliyetine sahip olanlar arasında yükümlünün sayılmamasından hareketle, menfaatinin ihlal edilip edilmediği araştırmaksızın reddetmiştir (DŞ. 9. E. 1989/432, K. 1989/709 (DD. S. 76-77, s. 601 vd.)

27 Kusur sorumluluğu için bkz.: TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku, 7. Bası, İstanbul 1993, s. 492 vd.

olduğu sonucuna varılırsa bu ehliyete sahip oldukları kabul edilecektir.

Vergi sorumlusunun sübjektif dava yeteneği ile ilgili Danıştay kararları irdelendiğinde konuyla ilgili kararları aynı başlık altında toplamının güç olduğu görülmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, Danıştay, vergi sorumlularının kendilerine bu sıfatları nedeniyle yapılan vergi tarhlarına karşı açtıkları davalarda davacı olabileceklerini değişik kararlarında, bu hususu tartışma konusu dahi yapılarak kabul etmektedir. Sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerdeki vergilendirme hatalarının düzeltilmesi isteminin reddi üzerine vergi sorumlularının şikayet yoluyla açtıkları davalarda da bu kişilere dava ehliyeti tanındığını Danıştay'ın yeni tarihli kararlarında gözlemlemek mümkündür²⁸. Vergi sorumlusunun sübjektif dava yeteneği bağlamında asıl sorun, vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı açtığı davalarda ortaya çıkmaktadır. Danıştay, "aynı tarh işlemi ile ilgili olarak mükelleflerin de dava açma olasılığı karşısında, -sorumluların da dava açmasının- uygulamada karışıklık ve haksızlığa neden olacağı ve pratik sonuç yaratmayacağı"²⁹, veya "aynı tarhiyat nedeniyle hem yükümlülerin hem de vergi sorumlularının dava açma olasılığının uygulamada bir çok karışıklığa ve haksızlığa yol açacağı ve pratik hiçbir yarar sağlamayacağı" yönündeki gerekçelerle vergi sorumlusunun dava açamayacağı sonucuna varmaktadır. Ancak Danıştay'ın Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinin 4 üncü fıkrasından -*bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir*- hareketle sorumlunun dava açabileceği³⁰ yönünde kararları da mevcuttur³¹.

5. Değerlendirme ve Ara Sonuç

Yasal düzenlemelerin bütünsel değerlendirilmesi, vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı açacağı davalarda

28 S. 287 vd.

29 DŞ. 3. D., E. 84/4075, K. 84/3527; DŞ. 3. D., E. 1985/656, K. 1986/796; DŞ. 3. D.E. 1984/4804, K. 1985/764; DŞ. 3. D., E. 1984/4804, K. 1985/764; DŞ. 3. D., E. 1985/656, K. 1986/793. Aynı yönde bkz.: DŞ. 4. D., E. 1975/836, K. 1976/157; DŞ. 4. D., E. 1982/4478, K. 1984/2029; DŞ. 4. D., E. 1983/2533, K. 1984/993; DŞ. 4. D., E. 1983/1028, K. 1984/513 (ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Davaları, Ankara 1988, s. 461-465); DŞ. 4.D., E. 1988/1810, K. 1989/1681.

30 DŞ. 7. D., E. 1984/127, K. 1984/1074,

31 VDDGK., E. 1993/118, K. 1994/115.

sübjektif dava yeteneği bulunduğu sonucuna ulaşılmasını gerektirmektedir. Bu sonuca, vergi davalarının iptal davası olması ve iptal davalarının da menfaat ihlali halinde açılabileceği koşulundan bağımsız olarak, vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK'nun 377'nci maddesinden hareketle varmaktayız. Vergi davası açmaya yetkili olanları açıkça belirleyen söz konusu düzenleme karşısında, maddede sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan İYUK 2 nci maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılması, özel hüküm bulunan bir durumda genel hükmün uygulanamayacağı ilkesinin açık ihlali olur. Kaldı ki böyle bir araştırma yapılırsa dahi sonuç değişmeyecektir. Çünkü yukarıda da değinildiği üzere, yükümlünün sorumluya karşı malvarlığından vergi idaresine aktarılan fazla kesilmiş ya da yanlış kesilmiş vergiler nedeniyle -özel hukuktaki "kusur sorumluluğu"ndan hareketle- dava açması ve uğradığı zararın tazminini istemesi olanaklı bulunduğundan her durumda sorumlunun menfaati ihlal edilmiş olacak ve İYUK kapsamında da menfaati ihlal edilen olduğu tespit edilecektir.

Vergi sorumlusunun dava yeteneğiyle ilgili tartışmalarda göz ardı edilen nokta, dava sonucunda tesis edilecek hükümden doğrudan yarar sağlayacak olanla, davacının aynı kişi olacağı yönündeki varsayımdır. Oysa, niteliği itibarıyla iptal davası olan vergi davalarında sorumlunun dava ettiği işlemin (tarh) iptal edilmesi sonucunda söz konusu olabilecek iadenin kime yapılacağı hususu davacıdan bağımsız olarak belirlenir.

Vergi sorumlusunun, kendisine "sorumlu" sıfatı nedeniyle tarh edilecek vergi cezalarına karşı açacağı davalarda sübjektif dava yeteneğinin bulunduğu hususu da tartışma dışı olmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesi "...kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." biçimindeki düzenlemesiyle bu hususu açıkça hükme bağlamaktadır³².

32 Bu çerçevede, vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarında yapılacak yargısal denetim sorunsuz olmakla birlikte vergi aslına bağlı vergi cezalarına karşı sorumlu tarafından açılacak davalarda, yargının, tarh edilen vergi cezasının hukuka uygunluğunu denetleme sürecinde, vergi aslını da incelemek zorunda olması başka problemleri beraberinde getirecektir. Vergi aslına ilişkin tarh işleminin hukuka aykırı olduğunu saptayan mahkeme, vergi aslına ilişkin işlemin geçerliliğine dokunmaksızın, sadece vergi cezasına ilişkin işlemi mi yoksa her ikisi birden mi iptal edecektir?

III. Vergi Sorumlusunun Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu

1. Hata Düzeltme Talebinde Bulunma

Vergilendirme sürecinde yapılan açık ve basit yanlışlıkların giderilmesi için öngörülmüş idari bir çözüm yolu olan hata düzeltme, VUK 116-126'ncı maddeleri arasında yer almaktadır. Hukuki nitelik olarak idari denetime tekabül eden hata düzeltmede, vergi idaresinin hatayı kendiliğinden saptayıp düzeltmesi halinde iç denetim (özdenetim), yükümlünün başvurusu üzerine yapılan düzeltmede, düzeltmeyi gerçekleştiren makama göre, istitaf veya hiyerarşik denetim söz konusudur³³.

Vergi sorumlusunun, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini ifa sürecinde gerçekleştiren vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesi isteminde bulunup bulunamayacağı sorunu ele alınmadan önce, sorumlunun taraf olduğu vergilendirme işlemlerinde “vergi hatası”nın ortaya çıkıp çıkmayacağı ön sorunun irdelenmesi gerekir. Vergi hukukunda “vergi hatası” terimi, hata kelimesine günlük kullanımda atfedilen anlamın ötesinde bir anlama sahiptir. Vergi hatası VUK'nun 116'ncı maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini ifa etmesi sürecinde tesis edilen vergilendirme işlemlerindeki hataların, VUK kapsamında bir vergi hatası olup olmadığı, sorumlunun kendisinden “haksız yere fazla veya eksik vergi istenen veya alınan” konumunda olduğunun belirlenmesine bağlıdır. “Haksız yere fazla veya eksik vergi istenen veya alınan” ibaresi deyimsel yorumu, vergi sorumlusunun, yükümlü adına ifade bulunduğu durumlarda kendisinden “haksız yere fazla veya eksik vergi istenen veya alınan” olarak nitelendirilmesini engelleyecek³⁴; dolayısıyla da sorumlunun hata düzeltme isteminde bulunup bulunamayacağı tartışmasını anlamsız kılacaktır. Ancak, yukarıda vergi sorumlusunun sübjektif dava ehliyetiyle ilgi-

33 KUMRULU, Ahmet, Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara 1979, s. 15 vd.; İstitaf ve hiyerarşik denetim için bkz.: GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetim Hukuku, Ankara 1983, s. 203; ONAR, S. Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları C: II, İstanbul 1966, s. 598; DERBİL, Süheyp, İdare Hukuku, Ankara 1959, s. 267-268.

34 4.11.1976 tarih, 2128/10216 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası (KIZILOL, Şükrü, AVCI, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalara ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977), Ankara 1978, s. 573.

li olarak incelendiği üzere³⁵, vergi yükümlüsünün vergi sorumlusuna yöneltebileceği, özel hukuktan kaynaklanan talepleri de dikkate alındığında, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması ibaresini, salt hatalı vergilendirme işleminin tesis edildiği andaki mameleki duruma göre değil, olası etkileri de dikkate alınarak, geniş yorumlanması düzeltme kurumunun niteliğine daha uygundur. Nitekim Danıştay 4. Dairesi bir kararında, vergi yükümlüsünün vergilendirme hatası nedeniyle memleketinde meydana gelen azalmayı, vergi sorumlusundan mahkeme kararıyla *-adli yargı-* almış olması halinde, düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağını, vergi sorumlusunun da yargı kararı nedeniyle ödediği meblağ için yükümlüye rücu hakkının bulunmadığını göze önünde tutarak, sorumlunun hata düzeltme isteminde bulunabileceği yönünde karar vermiştir³⁶.

Düzelme talebini öngören, VUK'nun 122'nci maddesinin 1'nci fıkrası, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebileceklerini; "Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması" başlıklı VUK 119 uncu maddesi de, vergi hatalarının mükellefin müracaatı ile meydana çıkartılabileceğini hükme bağlamaktadır. Yukarıda değinilen VUK 8'inci maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı yolundaki düzenleme karşısında, sorumluların da hata düzeltme talebinde bulunabilecekleri ve müracaatlarıyla vergi hatalarını meydana çıkartabilecekleri sonucuna varılmalıdır. Bu noktada vergi hatalarının düzeltilmesi çerçevesinde vergi sorumlusunun vergi idaresi karşısındaki konumunun her zaman aynı olmadığına da işaret etmek gerekir.

Vergi sorumlusunun vergilendirme işlemlerine muhatap olması iki şekilde gerçekleşir: (1) Sorumlu, yükümlüye VUK m. 11/2 gereği rücu edebileceği ve yükümlü adına ödediği vergiler nedeniyle vergilendirme işlemlerine muhatap olur. (2) Sorumlu, bu sıfatıyla sonuçları kendi üzerinde doğan ve yükümlüye rücu edemeyeceği vergilendirme işlemlerine (vergi cezaları vb.) muhatap olur. Sorumlunun vergi idaresi karşısındaki ikinci konumu sorunsuzdur³⁷. Bir başka ifade ile, sorumlunun, bu sıfatı nedeniyle muhatap olduğu ve sonuçlarına kendisinin katlanmak zorunda olduğu vergilendirme iş-

35 S. 282 vd.

36 DŞ. 4.D., E. 1985/3253, K. 1986/343 (DD. S. 64-65, s. 135 vd.).

37 S. 284.

lemki hataların düzeltilmesini vergi idaresinden isteyebileceği hususunun tartışma dışında tutulması gerekir. Bu saptamayı, vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltilmesini öngören VUK'nun 375'inci maddesi de teyit etmektedir³⁸. Vergi aslına bağlı olmayan, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarındaki vergilendirme hataları için geçerli olan bu teyidi, vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyaı cezası bakımından aynı netlikle ifade etmek güçtür. Çünkü, bu vergi cezasındaki hataların düzeltilmesi, vergi aslındaki hatanın düzeltilmesini de gerektirdiğinden, sorun, yine vergi sorumlusunun hata düzeltme isteminde bulunup bulunamayacağı noktasında düğümlenmektedir.

Vergi sorumlusunun üstlendiği ödevler nedeniyle muhatap olduğu vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini isteyip isteyemeyeceği sorununda, yazında ve içtihatlarda görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay'ın yeni tarihli kararları vergi sorumluların hata düzeltme talep etme yetkisine sahip olduğu yönündedir³⁹.

Vergi sorumlusunun üstlendiği maddi ödevleri ilke olarak yükümlü adına yerine getirmesi ve mameleki sonuçların yükümlü üzerinde doğması, bu süreçteki vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesini engellememeli, özellikle yükümlünün, kusur sorumluluğu nedeniyle sorumluya yönelebileceği hallerde, sorumlunun hata düzeltme talebinde bulunabileceği kabul edilmelidir.

Vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı tartışmalarında göz ardı edilen bir önemli nokta, düzeltme talebinde bulunma ile talebin kabulü halinde yapılacak red ve iade konularının birbirine karıştırılmış olmasıdır. Hatalı işlemin düzeltilmesi ile iadenin kime yapılacağı birbirinden bağımsız problemlerdir. Sorumlu düzeltme talebinde bulunur ve talebi kabul edilirse iadenin hak sahibine yapılması gerekir. Şöyle ki, işçiden tevkif yoluyla fazla vergi kesen işveren, vergiyi yatırdıktan sonra vergi hatası olduğunu fark edip, düzeltme talebinde bulunduğunda, hata

38 Muhtasar beyanname geç verilmesine rağmen, vergi süresi içinde ödenmişse, vergi ziyarından söz edilemeyeceği için kesilen kaçakçılık cezası kanuna aykırıdır ve kesilen cezada VUK'nun 118'inci maddesinin 3 numaralı bendi kapsamında "mevzuda hata" söz konusudur. Bu nedenle davacının (sorumlunun) düzeltme ve şikayet isteminin reddi isabetli değildir. (DŞ. 4. D., E. 1991/4613, K. 1993/1722, DD.S.88, s.210-211).

39 DŞ. VDDGK., E. 1997/335, K. 1997/454; DŞ. VDDGK., E. 1995/194, K. 1997/188 (DD., S.94, s.171 vd.); DŞ. VDDGK., E. 1993/118, K. 1994/195 (DD., S. 90, s.307 vd.); DŞ. 4.D., E. 1985/3253, K. 1986/343 (DD., S. 64-65, s. 135 vd.).

düzeltilirse, iade sorumluya değil kendilerinden kesinti yapılan işçilere yapılacaktır.

Hata düzeltme işleminin ya re'sen (VUK m. 121) ya da başvuru (VUK. m. 122) üzerine yapılacağı yönündeki düzenlemelerden yasanın amacının vergilendirme işlemindeki hatanın giderilmesi olduğu ortaya çıkmaktadır. Hatanın başvuru olmaksızın dahi tespit edildiği hallerde re'sen düzeltilmesini öngören yasa koyucunun, sorumlunun düzeltme başvurusunda bulunamayacağı yönünde iradesi bulunduğunu kabul etmek, ne hata düzeltme kurumunun yapısıyla bağdaşır; ne de hata düzeltmeye ilişkin düzenlemelerin bütününden çıkartılabilir. Kaldı ki, VUK m. 8/3⁴⁰ açık biçimde yasadaki "mükellef" teriminin vergi sorumlularına da şamil olduğunu hükme bağlayarak, bu konudaki iradesini açık biçimde ifade etmiştir.

Sonuç olarak vergi sorumlusunun VUK kapsamındaki vergi hatalarının giderilmesi için hata düzeltme talebinde bulunabileceğini kabul gerekir. Tahsil aşamasında ödeme emrine karşı idari başvuruda *-YUK m. 11 kapsamında-* bulunup bulunulamayacağı tartışmalı olmakla birlikte, Danıştay'ın 7. Dairesinin ödeme emrine karşı da idari başvuru yolunu açan kararından⁴¹ sonra, vergi sorumlusunun ödeme emrindeki hatalara karşı da düzeltme yoluna başvurabileceğinin kabulü gerekir. Vergisel sorumluluğu bulunanların kendileri ile ilgili işlem tesis edilmeden, düzeltme talebinde bulunmaları ise olanaklı değildir.

2. Takas Talep Etme

Takas, birbirine karşı aynı cinsten edimleri borçlanan tarafları, bu karşılıklı borçları fiilen ödemek külfetinden kurtaran bir yoldur (BK. m. 118)⁴². 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) 23'üncü maddesinde "Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar" başlığı altında "tahsil edilip de kanuni sebeplerle iadesi icabeden

40 "Vergi Ödevlisi (Steuerpflichtiger)" kavramını tanımlayan Alman Vergi Usul Yasasının (AO) 33. maddesi kapsamına, vergi borçlusunu, vergi sorumlusunu ve vergisel ödevler üstlenmiş olanları almaktadır. Vergi Usul Kanunu m. 8/3'te öngörülen düzenleme de, AO 33'deki düzenlemeyi çağrıştırmaktadır. Çözüm ve öneriler kısmında tekrar değinileceği üzere benzer bir düzenlemeyi Türk vergi sistemi bakımından yapmak yapılan tartışmaları sona erdirebilecektir.

41 DŞ. 7.D., E. 1997/2994, K. 1997/4176 (DD.S.95, s. 372 vd).

42 Bkz.: TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku, s. 1012 vd.; OĞUZMAN, M. Kemal, ÖZ, Turgut, M. Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 1995, s.430 vd.

amme alacakları istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmes suretiyle reddolunur." şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Anılan maddede "mahsup" terimi kullanılmakla birlikte, kastedilen aslında takastır⁴³. Çünkü mahsupta, bir alacağı doğuran olayla ilgili olarak alacaktan indirilmesi söz konusu olup, sadece alacağın net miktarını bulmak için bir hesaplama yapılmakta iken; takasta mutlaka karşılıklı iki alacağın bulunması gerekir⁴⁴. Vergi hukuku açısından da mahsup ve takas kavramları farklı müesseselerdir. Mahsup verginin hesaplanması aşamasında *tarh*; takas ise ödeme aşamasında söz konusu olmaktadır⁴⁵.

Vergiye kaynakta keserek, vergi idaresine yatırmak zorunlu olan vergi sorumlularının bu vergileri, hazineden olan alacakları ile takas edip edemeyecekleri sorusu yazında ve yargı kararlarında net bir biçimde yanıtlanmış değildir. Danıştay, vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri, istihkaklarından kesilip kendilerine iadesi gereken vergilerle takas edemeyecekleri görüşündedir⁴⁶.

Yazında, vergi sorumlularının 6183 sayılı yasanın 3 üncü maddesinde kamu borçluları arasında sayılmalarından hareketle, hazineye karşı muaccel borçları için takas isteminde bulunabilmeleri gerektiği belirtilmektedir^{47/48}. Vergi sorumlularının takas talebi eklenindeki tartışmalar, sorumlunun böyle bir yetkisi bulunup bulunmadığından çok, mahsubun *-takasın-* otomatik olarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği noktasında yoğunlaşmaktadır⁴⁹. Ancak takasın gerçekleşme biçimi ile kimlerin takas beyanında bulunabilecekleri problemlerinin bu şekilde iç içe geçmesi, çözümlenmesi gereken

43 ÖNCEL, Muallâ, Vergi Hukukunda Takas, AÜHFD. C., 35, S. 1-4, s.9.

44 Bkz.: TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku, s. 1013 vd.

45 ÖNCEL, Takas, s. 9.

46 DŞ. 4. D., E. 1982/1646, K. 1982/3675 (ŞAMLIOĞLU, Servet, ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1984, s. 178); DŞ. 4.D., E. 1975/2947, K. 1977/616 (DD., S. 28-29, s. 289).

47 ÖNCEL, Takas, s. 14.

48 Vergi mevzuatımızda, vergi sorumlularının kamu borçlusu statüsünde olduklarını teyit eden başka yasal dayanaklar da mevcuttur. Örn.: Vergi kesenlerin tarhiyatın muhatabı olacağını öngören Gelir Vergisi Kanunu'nun 107 'inci maddesi, vergi kesenlerin verginin ödenmesinden ve diğer ödevlerden sorumlu olduğunu hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesi.

49 ŞAMLIOĞLU, ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, s. 174 vd.;

sorunun geri planda kalması sonucunu doğurmaktadır. AATUHK açısından soruna bakıldığında “kamu borçlusu” sıfatına sahip olduğu kuşkusuz olan vergi sorumlusunun takas talebinde bulunmasına hiç bir engel bulunmadığı görülmektedir.

3. Zamanaşımı

Vergi idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmez ya da tahsil etmez ise, bu işlemleri yapma olanağını kaybeder. Vergi sorumlularının da hem VUK’nda öngörülen tahakkuk zamanaşımına ilişkin düzenlemelerden hem de AATUHK’nda düzenlenen tahsil zamanaşımına ilişkin hükümlerden yararlanacağı tartışma dışı olsa gerektir. Ancak vergi sorumluluğunun vergi borcu olmadan *-vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden-* doğduğu hallerde⁵⁰ zamanaşımının nasıl hesaplanacağına özellikle de zamanaşımının başlangıç anının tartışılması gerekir.

Yazında sorumlular için ayrı bir zamanaşımı süresi kabul edilmediği, ilke olarak yükümlü için geçerli olan zamanaşımı süresinin sorumlular için de geçerli olacağı belirtilmiştir⁵¹. Bu belirleme, vergi sorumluluğu öngörülmüş olmasına rağmen vergi borcunun bulunmadığı durumlarda zamanaşımının nasıl hesaplanacağı sorusuna yanıt vermemektedir. Yasal düzenlemeler açısından konuya bakıldığında, VUK’nun 114’üncü maddesi *vergi alacağının doğduğu* takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir. Vergi alacağının ne zaman doğduğu ise VUK’nun “Vergiyi Doğuran Olay” başlığını taşıyan, 19 uncu maddesinde somutlaşmaktadır. Anılan hükme göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. VUK m. 19’daki bu düzenleme VUK’nda yer alan tüm düzenlemelerde olduğu gibi sadece genel belirlemeyi yapmaktadır. Vergi alacağının doğduğu zaman münferit vergi kanunlarına göre saptanacaktır. Henüz borç doğmadan sorumluluk öngörülen hallerde veya borç olmaksızın nihai bir vergilendirme yöntemi olarak sorumluluğun öngörüldüğü hallerde zamanaşımının başlangıç anı, sorumlunun yüklendiği ödevi ifa anıdır. Örneğin, telif kazancı nedeniyle vergi tevkifatı yapan vergi sorumlusu, tevkif ettiği vergiyi izleyen ayın 20’sine kadar vergi dairesine yatırmak zorundadır. Bu durumda vergi idaresi VUK m. 114

50 Ş. 275.

51 ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s. 136.

gereği, vergi sorumlusunun kestiği vergiyi vergi idaresine yatırması gereken tarihi izleyen takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içerisinde işlem yapmaz ise söz konusu vergi alacağı tahakkuk zamanaşımına uğrayacaktır. Tahsil zamanaşımının hesaplanması ise vergi sorumluları bakımından bir özellik göstermemektedir. Çünkü vergi sorumluları da yukarıda değinildiği üzere "kamu borçlusu" statüsündedirler. Vergi idaresi vergi sorumlularını borçlusu oldukları kamu alacağını, alacağın vadesinin rastlağı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil etmezse artık alacak tahsil zamanaşımına uğramış olacaktır.

IV. Değerlendirme, Sonuç ve Öneriler

Vergilendirme ilişkisinde, devletin kamu alacağını güvence altına alma amacına yönelik bir müessese olan vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerin, yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemelerini ifade etmektedir.

Vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle yüklendikleri ödevleri yerine getirmeleri -veya getirmemeleri- sürecinde haklarında tesis edilen vergilendirme işlemlerinden dolayı idari ve yargısal mekanizmaları harekete geçirebilmeleri gerekir. Bağlı yetkinin asıl, takdir yetkisinin istisnai bir uygulama alanı bulduğu vergi hukuku alanında vergi sorumlusunun, tesis edilen işlemlerdeki hataların ve hukuka aykırılıkların giderilmesini idareden talep edebilmesi, yasal idare ilkesinin gereğidir. İdarenin içsel denetiminde kendiliğinden yaptığı hataları düzeltmesinin kabul edildiği bir sistemde, sorumluyu ilgili saymayarak, idarece tesis edilen işlemlerin tekrar gözden geçirilmesi yolunu kapatmak hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmaz. Amacı hukuk düzenini korumak olan, objektif nitelikteki iptal davalarında -vergi davaları da esas olarak iptal davası niteliğindedir- vergi sorumlusunun taraf ehliyetine sahip olduğunun kabulü gerekir. Makro plandaki bu belirlemelerden sonra mevcut yasal düzenlemeler açısından soruna bakıldığında da aynı saptamaları yapmanın mümkün olduğu görülmektedir. Detayları yukarıda açıklandığı üzere, VUK'nun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca vergi sorumlusu, VUK kapsamında vergi mükelleflerinin kul-

lanabileceği tüm olanakları kullanabilir. AATUHK açısından bakıldığında “kamu borçlusu” sıfatına sahip olduğu kuşkusuz olan vergi sorumlusunun takas talebinde bulunmasına hiç bir engel bulunmadığı görülmektedir.

Vergi sorumlusunun idari mekanizmaları harekete geçirmesi, onun harekete geçirdiği mekanizmalardan doğrudan yarar sağlama-sını gerektirmez. İdari başvuru sonucu ortaya çıkabilecek iade ve benzeri sonuçlar, başvuruyu yapanın kimliğinden bağımsız olarak saptanır. Bir başka ifade ile, hukuka aykırı tesis edilmiş veya hatalı vergilendirme işleminin ortadan kaldırılmasından yarar sağlayacak olanla, bu süreci başlatanın kimliklerinin aynı olmasını aramak anlamlı değildir. Kaldı ki, vergi sorumlusunun idari başvurusu sonucu, ilgili hakkında hukuka uygun işlem tesisi, ileride sorumluya yöneltilebilecek özel hukuk kaynaklı talepleri de ortadan kaldıracığından, sorumlunun dolaylı bir çıkarı söz konusudur.

Vergi sorumlusunun doğrudan muhatabı olduğu vergi cezası, gecikme faizi, gecikme zammı türündeki işlemlerde idari ve yargısal başvuru yetkisinin olduğu tartışma dışıdır.

Vergi yargısındaki konumu açısından irdelendiğinde vergi sorumlusunun dava yeteneğinin bulunduğunu kabul gerekir. Vergi Usul Kanunu'ndaki özel yetki kuralı (m. 377) bunu açıkça düzenlemektedir. Bir an için VUK'ndaki özel kuralın olmadığı varsayılsa, dahi vergi sorumlusunun İYUK çerçevesinde de dava ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşmak mümkündür. Özel hukuk kaynaklı taleplerin vergi sorumlusuna yöneltilmesi ihtimali, onu menfaati ihlal edilen statüsüne sokacaktır.

Vergi sorumlusunun davada taraf olamayacağı yönündeki yargı kararlarında “Aynı konuda yükümlünün de dava açma olanağının bulunmasının, uygulamada karşılıklara neden olabileceği, pratik yarar sağlamayacağı” türündeki gerekçelere sıkça rastlanmaktadır. Anılan gerekçelerin hukuki dayanaklarının bulunup bulunmadığı tartışılabilir niteliktedir. Ancak bu bağlamda yargı organlarının aynı vergilendirme işleminin farklı kişilerce açılacak ayrı davalarla yargısal denetime tabi tutulmasını tasvip etmediğini bir olgu olarak saptamak gerekir. Bu noktada sorununun çözümü, davaya fer'i müdahale kurumunun genelde idari yargının, özelde de vergi yargısının bünyesine uygun bir biçimde işletilmesine bağlı

bulunmaktadır⁵². Vergi sorumlusunun açtığı davalarda yargı kararlarında ifade edilen sakıncalar, karardan etkilenecek üçüncü kişilerin mahkemece yargılamaya çağrılmalarıyla önlenebilir. Şöyle ki vergi sorumlusunun açtığı davada yükümlü davaya katılmaya davet edilir⁵³; yükümlü gelip katılır ise sorumlu ile birlikte yargılama devam eder, yükümlü katılmaz ise, mahkeme vergi sorumlusunun davayı sürdürmekte hâla menfaatinin kalıp kalmadığını araştırarak, davanın devamı ya da sona erdirilmesi yönünde karar verir⁵⁴. Yükümlünün davete rağmen katılmaması halinde yargılamanın devamı yönünde karar verilmişse, yargılama sonunda tesis edilecek hüküm -davete rağmen katılmayan ilgili- *yükümlü*- için de geçerli olmalıdır.

Vergisel sorumluluğu bulunan üçüncü kişi ödevlilerin vergi idaresi ve vergi yargısı karşısındaki konumlarıyla ilgili olarak şu saptamalar yapılabilir: Bu sorumluluk türünde üçüncü kişi ödevliler VUK kapsamında yükümlü ya da teknik anlamda sorumlu sıfatına sahip bulunmadıklarından, VUK'nda düzenlenen idari başvuruları yapamazlar. Anılan kişilerin yargılamadaki konumları ise İYUK da iptal davalarında aranan menfaat ihlali koşuluna göre belirlenecektir. Tasdik kapsamındaki sorumlulukları gereği, bu çerçevede tesis edilecek vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurmakta menfaatleri bulunmaktadır. Yukarıdaki analiz ve öneriler, vergisel sorumluluğu bulunanların kendilerini ilgilendiren vergilendirme işlemlerine karşı açacakları vergi davaları için de geçerlidir.

- 52 İYUK'nun 31 inci maddesinde davaya müdahale hakkında HUMK'nun ilgili maddelerinin (m. 53-58) uygulanması öngörülmektedir. Yazında isabetli bir biçimde hukuk usulündeki biçimiyle fer'i müdahalenin idari yargılama usulüne uygun olmadığı, çünkü birinde taraflarca hazırlanma ilkesinin diğerinde re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmekte bu konuda yasal düzenleme yapılması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır (Bkz.: PEKCANITEZ, Hakan, Medeni Usul Hukukunda Fer'i Müdahale, Ankara 1992, s. 208 vd.; DİNÇ, İlhan, CANDAN, Turgut, Davaya Müdahale, İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 31 Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller İncelemeler, Danıştay Başkanlığı (Tarih yok), s. 15 vd.)
- 53 Benzer bir düzenleme Alman Mali Yargılama Yasasının (Finanzgerichtsordnung) 60 ıncı maddesinde zorunlu davet (notwendige Beiladung) olarak yer almaktadır.
- 54 Bu önerinin gerçekleştirilmesi ya re'sen araştırma ilkesi dayanak gösterilerek içtihat yoluyla bu yönde bir uygulama geliştirilmesine ya da bu yönde yapılacak açık bir yasal düzenlemeye ihtiyaç göstermektedir. İYUK'nun HUMK'na açık göndermesi (m.31) karşısında yargının böyle bir uygulama geliştirmesi kolay olmasa gerektir.

KAYNAKÇA

- ALİFENDİOĞLU, Yılmaz: Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara 1975.
- AZRAK, A. Ülkü: İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler, Onar Armağanı, İstanbul 1977.
- BİRK, Dieter: Steuerrecht I Allgemeines Steuerrecht, München 1988.
- ÇIRAKMAN, Erol: Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması, İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara 10-11-12 Haziran 1982, Danıştay Yayınları, Ankara 1982.
- DİNÇ, İhan, CANDAN, Turgut: Davaya Müdahale, İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 31 Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller İncelemeler, Danıştay Başkanlığı (Tarih yok).
- DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin: Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul 1992.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, DİNÇER Güven: İdari Yargılama Usulü, Ankara 1996.
- HUNDT-EBWEIN, Hans: Haftung im Steuerrecht, NWB Nr. 28. S. 5283 (vom 10.7.1989).
- KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987.
- KIZILLOT, Şükrü, AVCI: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977), Ankara 1978.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm: Lehrbuch des Steuerrechts Band I Allgemeiner Teil, München 1991.
- KUMRULU, Ahmet: Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler, 1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Bildiri Özetleri 1-4 Mayıs 1990, Ankara 1990.
- KUMRULU, Ahmet: Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara 1979.
- KUMRULU, Ahmet: Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı İlişkiler-Nitelik, Ankara 1989.
- ÖĞUZMAN, M. Kemal, ÖZ, Turgut, M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 1995.
- ÖNCEL, Muallâ, KUMRULU, Ahmet, Çağan Nami: Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 6. Bası, Ankara 1988.
- ÖNCEL, Muallâ: Vergi Hukukunda Takas, AÜHFD C. 35, s.1-4.
- ÖZBALCI, Yılmaz: Vergi Davaları, Ankara 1988.
- ÖZDEK, E. Yasemin: İptal Davasında Menfaat Koşulu, Amme İdaresi Dergisi Mart 1991, C.: 24, s.1.
- PEKCANİTEZ, Hakan: Medeni Usul Hukukunda Fer'i Müdahale, Anka 1992.
- ŞAMLIOĞLU, Servet, ÖZBALCI, Yılmaz: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1984.
- TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP: Tekinay Borçlar Hukuku, 7. Bası, İstanbul 1993.