

ürettiği mal ve hizmetlerin satımından elde edeceği kardan da devlete gelir ve kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Böylece devlet, YİD modeli sayesinde kamu hizmetinin görülmesi, istihdamda artış ve de vergi geliri elde edecektir.

Nihai olarak söylenecek olan şey şudur ki hiçbir yasal mevzuat tüm sorunları çözecek bir mükemmelliğe sahip olamamaktadır. Ve yine hiçbir yasal mevzuat geçen zaman içerisinde çıktığındaki aynı tazeliğini koruyamaz. Bundan dolayı 6288 sayılı Kanun ile getirilen KDV İstisnası YİD modeli için önemli bir katalizör etkisi yapacaktır.

DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ KESENLERİN DAVA EHLİYETİ*

Levent Yaralı

I- Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti Hakkında Genel Bilgi

Vergi kesenlerin yaptığı tevkifata karşı dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı öğretisi ve yargı uygulamasında tartışmalı bir konudur.

Öğretide, vergi sorumlusunun yaptığı tevkifata karşı dava açma ehliyetinin bulunduğuna yönelik görüşler⁽¹⁾ bulunmakla beraber, aksi yönde görüşler de bulunmaktadır⁽²⁾.

Bilindiği üzere idari yargıda davalar iptal ve tam yargı davaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi davalarının söz konusu dava tasnifi içinde hangi kategoriye girdiği konusunda ise görüş birliği bulunmamaktadır⁽³⁾.

Konu, vergi davalarının iptal davası olarak nitelendirilmesi durumunda dava ehliyeti açısından menfaat ihlalinin ve tam yargı davası olarak nitelendirilmesi durumunda zarar görmenin (hakkın doğrudan muhtel olmasının) aranıp aranmayacağı noktasında önem arz etmektedir⁽⁴⁾.

* Bu makale hakem incelemesinden geçmemiştir.

¹ Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Ankara 2010, Turhan Kitabevi, s. 81; Mustafa AKKAYA, **Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**, AÜHFD, Cilt:46, Sayı:1-4, Ankara 1997, s. 197-198; Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 226-227; Yılmaz ALİFENDİOĞLU, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi**, Ankara, 1975, s. 10; Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi**, AÜHFD, Ankara 2005, C. 54, S. 3, s. 166. Ayrıca bkz ve karşı. Nihal SABAN, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, s. 87; Başar SOYDAN, **Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme**, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2012, Sayı: 229.

² Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 283; Bumin DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme 'Stopaj'**, İSMMM, Yayın No: 3, s. 48, Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 14. Baskı, Ankara 1990, s. 63; Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1994, s. 184.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara 1989, 129 vd., s. 296 vd.

⁴ Akkaya, vergi davaları için özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK m. 377'nin dava açmaya yetkili olanları, diğer bir ifade ile sübjektif dava ehliyetini açıkça belirlemesi karşısında, sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan İYUK m. 2'ye göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediğinin araştırılmayacağını, menfaat ihlali şartı aransa dahi, vergi yükümlüsünün malvarlığından vergi idaresine aktarılan fazla kesilmiş ya da yanlış kesilmiş vergiler nedeniyle -özel hukuktaki "kusur sorumluluğu"ndan hareketle

Kanaatimce, vergi davaları için özel bir yargılama usulü kuralı öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 377 karşısında, vergi davasının iptal ya da tam yargı davası olarak nitelendirilmesinin dava açma ehliyeti açısından herhangi bir değeri ya da etkisi bulunmamaktadır⁽⁵⁾.

Vergi davaları, VUK'un Vergi Davaları başlıklı beşinci kitabında ve 377 vd. maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi yargısında dava açma ehliyetine yönelik "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı VUK m. 377'in 1. fıkrası hükmü şu şekildedir;

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

Yukarıda yer verilen VUK m. 377 düzenlemesi yalnızca vergi mükellefinin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin dava ehliyetini düzenler gözükmekle birlikte, söz konusu madde düzenlemesi VUK m. 8/4 hükmü ile birlikte düşünülmelidir. VUK m. 377 hükmü VUK m. 8/4'de yer alan "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK m. 377 düzenlemesinin vergi mükelleflerine ve kendilerine ceza kesilenlere verdiği dava açma ehliyetine vergi kesen vergi sorumlularının da sahip olduğu söylenebilir.

Danıştay uygulamasında da vergi kesintisi yapan vergi sorumlularının dava ehliyeti konusunda görüş birliğine varılamamış olmakla beraber⁽⁶⁾, son dönemde vergi kesenlerin dava açma ehliyetinin bulunduğuna yönelik içtihat ağırlık kazanmaktadır.

II- Vergi Kesenlerin Dava Ehliyetine Yönelik Danıştay Kararları

1. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Vergi Kesenlerin Dava Ehliyetine Yönelik İçtihadı

Karar-1: 12. 10. 2011 tarihli karar: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu aşağıda yer verilen kararı ile, kaynakta kesinti yapan vergi sorumlusunun

sorumluya karşı dava açılması ve uğranılan zararın tazmininin istenmesinin mümkün olduğu ve her durumda sorumlunun menfaatinin ihlal edilmiş olacağı görüşündedir (AKKAYA, a. g. e., s. 196, 198). Doğrusöz ise, İYUK yapısı içerisinde vergi uyumsuzluklarının tam yargı davası olarak düşünüldüğünü, bu tür davaların "hakları muhtel olanlar (zarar görenler) tarafından" açılabilceğinin hükme bağlandığını belirterek fazla kesilen vergi ile mal varlığı zarara girenin vergi kesen değil yükümlü olduğunu ve vergi kesenin yükümlü adına hareket etme olanağının bulunmaması nedeniyle dava açmasının da mümkün olmadığı görüşündedir (DOĞRUSÖZ, **Stopaj**, 48; DOĞRUSÖZ, Vergi Kesenin Dava Hakkı, <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=474>, Çevrimiçi, 17.07.2012).

⁵ Bununla beraber, vergi ödevlerini yerine getirmediğinden bahisle, vergi sorumlusuna karşı mükellef tarafından her zaman (haklı ya da haksız yere) dava açabileceği gözetildiğinde, İYUK 2'de aranan menfaat ihlalinin ya da zarar görenin sorumlu açısından da her durumda söz konusu olabileceği görüşündeyiz.

⁶ Bkz. Mualla ÖNCEL, **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, AÜSBF Yayın No:552, Ankara 1983, s. 53, dpn.28; Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 61

ihtirazi kayıtla beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk eden ve ödenen verginin iadesi amacıyla dava açma ehliyetinin bulunduğuna karar vermiştir⁽⁷⁾.

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacakları; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kuruluş ve kişilerin bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları ve 98'inci maddesinin birinci fıkrasına göre tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda oldukları hükmü bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu; 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörüldükten sonra; 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.

Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan, davayı, vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle ve 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir."

⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, E:2011/390, K:2011/583 sayı ve 12.10.2011 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

2. Danıştay 3. Dairesi'nin Vergi Kesenlerin Dava Ehliyetine Yönelik İçtihatı

a. Dava ehliyetinin bulunmadığına yönelik içtihat:

Karar-2: 25. 12. 1984 tarihli karar: "...Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların bu kesintiyi yapmamaları nedeniyle tarhiyata muhatap tutulmaları halinde, ödemeleri gereken vergiler önce onların mal varlığından çıkacağından itiraz hakkını kullanmaları düşünülebilir ise de, vergi sorumlularına ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri koşuluyla itiraz hakkı tanınması halinde, aynı tarh işlemiyle ilgili olarak istihkak sahibi olan mükelleflerin de dava açma olasılığının varlığı karşısında, uygulamada bir çok karsıklık ve haksızlığa yol açılacağı ve bu durumun ise, pratik sonuç yaratmayacağı açıktır. Gelir Vergisi Kanununun ve Vergi Usul Kanununun hükümleri ile kendilerine bazı görevler verilen vergi sorumlularının bu görevleri gereği gibi yerine getirmemelerinin yaptırım ve buna karşı sorumluların başvurabilecekleri talep ve dava hakları Vergi Usul Kanununda açıkça gösterilmiştir. Ancak, bu hakkın esasen istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın miktarına yaygınlaştırılmasına olanak bulunmamaktadır."⁽⁸⁾

b. Dava ehliyeti bulunduğuna yönelik içtihat:

Karar-3: 15. 09. 2005 tarihli karar: "Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinin (b-i)alt bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket, Haziran 2003 döneminde ortaklarından Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kar payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıt koyarak veren davacı şirket tarafından, yapılan tahakkuka dava açılabilir. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir"⁽⁹⁾

Karar-4: 11. 03. 2010 tarihli karar: "Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket Nisan-Mayıs 2007 döneminde, yıllara sari hidroelektrik santral inşaatı nedeniyle makine, teçhizat ve malzeme ithali için kanuni merkezi İspanya'da bulunan şirkete yaptığı ödemededen kestiği vergi ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıtla veren davacı şirket adına yapılan tahakkuka karşı dava açılacağından davanın esasının incelenip karar

⁸ Danıştay 3. Dairesi'nin, E:1984/4075, K:1984/3527 sayılı ve 25.12.1984 tarihli kararı (ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s. 95-96; s. 49, DOĞRUSÖZ, **a. g. e.**, s. 49, dpn. 113).

⁹ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2004/239, K: 2005/1905 sayılı ve 15.09.2005 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir"⁽¹⁰⁾.

Karar-5: 17. 10. 2011 tarihli karar: "...193 sayılı Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin ileride cezaya muhatap olmamak için ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin 936,53 TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve fazla ödenen tutarın iadesi istemiyle açtığı davanın esasını incelenerek karar verilmesi gerektiğinden temyizce konu kararın kanun yararına bozulması gerekmiştir."⁽¹¹⁾

3. Danıştay 4. Dairesi'nin Vergi Kesenlerin Dava Ehliyetine Yönelik İçtihatı

a. Dava ehliyetinin bulunmadığına yönelik içtihat:

Karar-6: 23. 12. 1975 tarihli karar: "Sorumlu müessese hizmet erbından keserek 'yatırdıkları vergilere itiraz edemezler."⁽¹²⁾

Karar-7: 06. 04. 2000 tarihli karar: "Davacı şirket, sorumlu sıfatıyla öğretmenlere ödenen eğitim öğretim tazminatından kesintileri yaparak vergi dairesine yatırmıştır. Bu bakımdan vergi sorumlusunun kanunen yapmak zorunda bulunduğu ödevi son bulmuştur. Ödenen verginin kanuna aykırı olduğu, verginin terkinin ve iadesi gerektiği iddiasıyla açılacak bir davayı, bu davayı açmakta menfaati bulunan öğretmenler açabilirler. Aksi takdirde ödenmiş verginin iadesi konusunda bir takım zorluklar olabilir. Çünkü vergi sorumlusu ödenen vergiyi asıl mükelleften kesip vergi dairesine yatırmaktadır. Mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi sorumlusu uhdesinde kalması söz konusu olacaktır. Kuşkusuz vergi sorumlularının ihtilaf yaratmalarının mümkün olduğu hallerde vardır. Örneğin böyle bir uyuşmazlıkta eğitim öğretim tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmaması nedeniyle davacı şirket adına bir tarhiyat yapılması durumunda bu tarhiyat dava konusu edilebilecektir. Bu itibarla davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında kanuna aykırılık bulunmamıştır"⁽¹³⁾.

b. Dava ehliyeti bulunduğuna yönelik içtihat:

Karar-8: 28. 12. 1972 tarihli karar: "Vergi sorumlularının, ödenecek vergiler kendi mamelekleriyle ilgili bulunmasa dahi, tevkif etmeleri gereken vergiye itiraz etme hakları mevcuttur. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8, madde-

¹⁰ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2008/2797, K: 2010/713 sayılı ve 11.03.2010 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

¹¹ Danıştay 3. Dairesi'nin E:2010/7404, K: 2011/5955 sayılı ve 17.10.2011 tarihli kararı. Danıştay 3. Dairesi'nin aynı konu ve doğrultudaki diğer kararları için bkz. 20 Aralık 2011 tarih ve 28148 sayılı Resmi Gazete.

¹² Danıştay 4. Dairesi'nin, E:1975/2007, K:1975/3410 sayılı ve 23.12.1975 tarihli kararı (Bkz. Kamer Genç ve Diğerleri, Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1976, s. 595; ÖNCEL, **a. g. e.**, s. 53, dpn. 28).

¹³ Danıştay 4. Dairesi'nin E:1999/4821, K: 2000/1329 sayılı ve 06.04.2000 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

sinde vergi sorumlusu: verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra aynı maddenin son fıkrasında bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olacağına belirtildiği ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi ile de, tevkif yolu ile vergi kesmeğe mecbur olanların vergi sorumlusu olacağına kabul olunduğu bu bakımdan yukarıda adı geçen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesi ile tesbit edilen itiraza yetkili bulunan mükellefler tabirini vergi sorumlularını da kapsar nitelikte anlamak lazım geldiği...⁽¹⁴⁾.

Karar-9: 28. 05. 2008 tarihli karar: "...incelenen dosyada, çalıştırdığı işçisine yaptığı ücret ödemelerinden sorumlu sıfatı ile kesinti yapmak durumunda olan davacı şirketin ihtirazi kayıtlı beyan ederek ödediği gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle dava açmakta ehliyeti bulunduğundan, davanın ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır."⁽¹⁵⁾.

Karar-10: 22. 12. 2010 tarihli karar: "...vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca istihdam edilen çalışanlara yapılan ödemelerden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükellef olup, vergi sorumlusu, kestiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemek zorundadır. Başka bir ifadeyle, kestiği verginin beyan edilip ödenmemesi durumunda vergi sorumlusunun n takip edileceği açık olup, sorumlu tarafından beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen verginin vergi davasına konu olabileceği de tabiidir...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin Anayasaya Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan "fazlası %35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmesi üzerine ihtirazi kayıtlı beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin kaldırılarak ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğundan aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır."⁽¹⁶⁾.

Karar-11: 28. 11. 2011 tarihli karar: "...vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine

karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca istihdam edilen çalışanlara yapılan ödemelerden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükellef olup, vergi sorumlusu, kestiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemek zorundadır. Başka bir ifadeyle, kestiği verginin beyan edilip ödenmemesi durumunda vergi sorumlusunun takip edileceği açık olup, sorumlu tarafından beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen verginin vergi davasına konu olabileceği de tabiidir. Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin, Anayasaya Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan "fazlası %35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmesi üzerine ihtirazi kayıtlı beyanname üzerinden fazladan tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin kaldırılarak ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğundan aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır"⁽¹⁷⁾.

III- Vergi Kesenlerin Dava Ehliyetine Yönelik Danıştay İçtihadının Değerlendirilmesi

Vergi kesenlerin dava ehliyetine yönelik olarak yukarıda yer alan 11 adet Danıştay kararının 3'ü dışında (Karar-2, Karar-6 ve Karar-7) tümü vergi kesenlerin dava açma ehliyetinin bulunduğunu kabul etmektedir. İçtihatların tetkikinden, Danıştay'ın yeni tarihli içtihadında, vergi sorumlularına ve bu kapsamda vergi kesenlere dava açma ehliyetinin tanınması eğiliminin ağırlık kazandığı söylenebilir.

Vergi kesenlerin dava açma ehliyetinin belirlenmesi ile ilgili olarak tespit edebildiğimiz en açık ve isabetli Danıştay kararı, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu konuda vermiş olduğu 12.10.2011 tarihli yeni kararıdır⁽¹⁸⁾. Karar'da vergi kesen sorumlunun dava açma ehliyeti VUK m. 377 ve VUK m 8/4 birlikte düşünülerek⁽¹⁹⁾ İYUK m. 2'de yer alan menfaat ihlali ya da zarar görme şartları aranmaksızın vergi kesen sorumluya dava açma ehliyeti tanınmaktadır.

Vergi sorumlularına dava açma hakkının tanınması durumunda, vergi mükelleflerinin de dava açma olasılığının varlığı karşısında, uygulamada bir çok karışıklık ve haksızlığa yol açılacağı ve bu durumun pratik sonuç yaratmayacağı⁽²⁰⁾ ya da mahkeme kararının lehe olması durumunda iade edilen vergile-

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin E:1971/5552, K:1972/141 sayı ve 28.12.1972 tarihli kararı (Taner Gelegen ve diğerleri, **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**, 1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974, s. 359; ÖNCEL, a. g. e., s. 53, dpn. 28).

¹⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin E:2009/3059, K: 2009/3073 sayı ve 28.05.2009 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

¹⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin E:2010/3421, K: 2010/6523 sayı ve 22.12.2010 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

¹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin E:2011/4349, K: 2011/10312 sayı ve 28.11.2011 tarihli kararı (Yayınlanmamıştır).

¹⁸ Bkz. yukarıda Karar-1.

¹⁹ VUK m. 377 ve VUK m. 8/4'ü birlikte göz önünde bulundurularak vergi kesen sorumluya dava açma ehliyeti tanıyan diğer Danıştay kararları için bkz. Karar-8, Karar-10 ve Karar-11.

²⁰ Bkz. Karar-2.

rin vergi sorumlusu uhdesinde kalacağı⁽²¹⁾ şeklindeki içtihad katılma olanağı yoktur. Kuşkusuz, hem vergi mükellefinin hem de vergi sorumlusu olan vergi kesenin vergilendirme işlemine karşı ayrı ayrı dava açmalarından kaynaklanabilecek muhtelif karışıklıklar söz konusu olabilir. Bununla beraber, vergi kesen sorumlu tarafından açılan davadan mükellefin haberdar olması sağlanabilir. Diğer yandan, vergi kesen vergi sorumlusu tarafından açılıp kazanılan dava sonucunda fazla ödenen verginin iadesi davacıdan bağımsız olarak gündeme gelebilir⁽²²⁾

Kanaatimce, vergi kesen sorumlunun, kendisine dava ehliyeti tanıyan VUK m. 8/4 ve VUK m. 377'ye dayanarak mükellef adına vekaleti olmaksızın açtığı dava ile ilgili olarak; vergi sorumlusu ve mükellef arasındaki ilişkiye, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun(BK) 526 ila 531 maddeleri arasında düzenlenen vekaletsiz işgörmeye hükümlerinin⁽²³⁾ uygulanması gerekir. Burada, vergi kesen ile mükellef arasındaki borç ilişkisi kanundan doğduğu için, sebep-siz zenginleşme hükümleri uygulanmayacaktır⁽²⁴⁾. Vekaletsiz işgörmeye hükümleri uyarınca; vergi kesen sorumlunun, davanın açılması ve takibi ile sonucu hakkında vergi yükümlüsüne haber verme borcu bulunmaktadır⁽²⁵⁾. Vergi mükellefi (işsahibi) de, vergi kesenin (vekaletsiz iş gören) dava sonucunda elde ettiği menfaatin(vergi) kendisine devrini vekaletsiz işgörmeye hükümlerine dayanarak isteme hakkına sahiptir.

Burada önemli olan; ülkemizde vergi bilinci halen istenilen düzeye ulaşamamış vergi yükümlü ve sorumlularının belirsiz vergi mevzuatından dolayı mağdur edilmelerini önleyecek, haksız/hukuka aykırı şekilde kesilen vergilerin iadesini en kolay hale getirecek, vergi idaresinin hukuka aykırı işlemlerinin mahkemeler tarafından denetimini sağlamayı kolaylaştıracak ve mükellef haklarını ve bu kapsamda sorumlu haklarını gözetecek içtihad ve mevzuatın geliştirilmesidir.

Son olarak, Vergi Konseyi tarafından hazırlanan Vergi Usul Kanunu Taslağı'nın "Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar" başlıklı ve "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." şeklindeki m. 280/1 hükmünü öğretti ve yargı uygulamasında yaşanan farklı görüşlere ve belirsizliğe son verecek nitelikte bulmadığımı bu vesile ile belirtmek isterim. İlgili hükmün, "Mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergi-

²¹ Bkz. Karar-7.

²² AKKAYA, a. g. e., s. 198.

²³ BK m. 526 uyarınca, vekaleti olmaksızın başkasının hesabına işgören, o işi sahibinin menfaatine ve varsayılan iradesine uygun olarak görmekle yükümlüdür. BK m. 530 uyarınca da, işsahibi, işgörmeden doğan faydaları edinme hakkına sahiptir.

²⁴ Sebepsiz zenginleşmeye dayanan iade talebi ile vekaletsiz işgörmeye dayanan talep arasındaki fark hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. M. Kemal OĞUZMAN/M. Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Cilt:2, 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu'na Göre Güncellenip, Genişletilmiş 9. Bası**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 332.

²⁵ İşgörenin işin yürüyüşü ve sonucu hakkında işsahibine hesap verme borcu hakkında bkz. Haluk TANDOĞAN, **Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri**, Cilt:2, İstanbul 1989, s. 681.

lere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." şeklinde olması daha isabetlidir⁽²⁶⁾.

Ayrıca, a) Vergi sorumlusu tarafından açılan davaya mükellefin katılma olanağının tanınması, b) Katılmaya yönelik davete rağmen mükellefin davaya katılmaması durumunda davanın akıbeti, c) Vergi sorumlusu tarafından açılan ve kazanılan dava sonucunda iadenin kime yapılacağı hususlarına ilişkin açık bir düzenlemenin Vergi Usul Kanunu'nda yer alması vergi uygulama pratiğimizdeki belirsizliğin azaltılması açısından da son derece önemlidir.

²⁶ Bu konuda, "Bu Kanunun takip eden maddelerinde geçen "mükellef" deyimini vergi sorumlularını da kapsar." şeklindeki Vergi Usul Kanunu Taslağı m. 7/4 hükmünün, sorumlunun dava açma hakkının olduğunu gösterir şekilde yeniden kaleme alınması da düşünülebilir.