

Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma

Soner YAKAR*

Özet

İdari yargıda olduğu gibi vergi yargısında da her bir idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması esastır. Bu durumun istisnası İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 5. maddesinde düzenlenmiştir. İYUK'nun 5. maddesine göre tek dilekçe ile dava açılması birden fazla işleme karşı bir kişinin tek dilekçe ile dava açması (İYUK, madde 5/1) veya birden fazla kişinin tek bir işleme karşı tek dilekçe ile dava açması durumunda mümkündür (İYUK, madde 5/2). Vergi yargısı açısından tek dilekçe ile dava açılabilmesi için İYUK'nun 5. maddesinde aranan koşulların varlığı dışında yargılama usulüne ilişkin bazı koşullar da aranmaktadır. İlgili maddedeki koşulların varlığı durumunda yargılama usulüne ilişkin diğer koşulların daha geniş bir şekilde yorumlanarak tek dilekçe ile dava açma olanağı sağlanmalıdır. Bu olanağın sağlanması ile usul ekonomisi vergi yargısında etkin bir şekilde uygulanmış olacaktır.

Anahtar Kelimeler: İdari Yargıda Tek Dilekçe ile Dava Açma, Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma, Usul Ekonomisi, Birden Fazla İşleme Karşı Tek Dilekçe ile Dava Açma, Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Bir İdari İşleme Karşı Dava Açması

A Judicial Economy Facility: Suing with One Petition in Tax Judgement

Abstract

Like in the administrative judgement, suing every administrative act seperately is essential in tax judgement. However, the fifth article of the Administrative Procedure Act contains an arrangement about suing with one petition as an exception of this arbitrament. According to the fifth article of the administrative procedure act, suing with one petition is possible only with one person's suing with one petition to the more than one administrative act (Administrative Procedure Act Article 5/1) or more than one person's sue to an administrative act with one petition

* Arş.Gör.Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, soner.yakar@gmail.com

(Administrative Procedure Act Article 5/2). Even if the existence of the conditions represented under the fifth article of the administrative procedure act is assured, some additional conditions concerning with the judgement procedure are required to sue with one petition. In order to sue with one petition, aside from the conditions included under the fifth article of the administrative procedure act, other conditions should be thoroughly interpreted by the state council and the possibility of suing with one petition, should be maintained. As a result of granting this opportunity, judicial economy would be effectively applied to tax judgement.

Key Words: *Suing with One Petition in Administrative Judgement, Suing with One Petition in Tax Judgement, Judicial Economy, Suing With One Petition to More Than One Administrative Act, More Than One Person's Sue to An Administrative Act with One Petition, Suing with One Petition to More Than One Administrative Act*

JEL Classification Codes: *K34, K40, K41*

Giriş

İdari yargıda her bir idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması kuraldır (Yenice ve Esin, 1983:154, Karavelioğlu, 2003:208, Sancakdar, 2007:223, Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:94). Yalnız bu kuralın istisnası olarak tek dilekçe ile dava açılması İdari Yargılama Usul Kanununda (İYUK) düzenlenmiştir. İYUK'nın 5. maddesine göre; tek dilekçe ile dava açılması ancak birden fazla işleme karşı bir kişinin tek dilekçe ile dava açması (İYUK, madde 5/1) veya birden fazla kişinin tek bir işleme karşı tek dilekçe ile dava açması durumunda mümkündür¹ (İYUK, madde 5/2). Tek dilekçe ile dava açılmasına ilişkin şartlar oluşsa bile tek dilekçe ile dava açılması bir zorunluluk değildir (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:94, Topuz ve Özkaya, 2002:151). Tek dilekçe ile dava açma, davacı veya davacıların isteğine bağlıdır. Kanun hükmünde bu konuda bir zorlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla davacı veya davacılar İYUK'nın 5. maddesindeki tek dilekçe ile dava açma şartlarını sağlamış olsa bile isterlerse her işleme karşı ayrı ayrı dava açabilirler (Özbalcı, 2003:135).

İdari yargıda tek dilekçe ile dava açma olanağı ile zaman, emek ve masraf kaybını önleme, yargılama sürecini kısaltma ve basitleştirme, müteaddit davaların

¹ Ülkemizde tek dilekçe ile dava açma İYUK'da düzenlenmiştir. Dolayısıyla tek dilekçe ile dava açmaya yönelik Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır (İYUK, madde 31). Alman hukukunda bizdeki uygulamadan farklı olarak Alman İdari Yargılama Usul Kanununda, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununa (ZPO) atf yapılmaktadır (Sancakdar, 2007:224). Dolayısıyla Almanya tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin esaslar Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununda düzenlenmiştir. Fransız hukukunda ise Fransız İdari Yargılama Usulünde ortak başvuru usulü idari yargılama kodundan önce Fransız Danıştayının içtihatlarıyla uzun süre uygulanmıştır. Başvurucuların tek dilekçe ile dava açabilmesi için aynı konuda aynı menfaat ihlallerinin olması ve gerçek bir ortaklığın varlığı aranmaktadır. Davacının niteliği yönünden bakıldığında ise idari karar aynı statüye tabi birden çok kişiye aynı şekilde uygulanabiliyorsa kişiler bu karara karşı tek bir dilekçe ile dava açabilirler. Maryse Deguerge, Procedure Administrative Contentieuse, Paris 2003, s.164, Jean Marie Auby, Jean Bernard Auby, Institutions Administratives, Organisation General.Fontion Publique. Contentieux Administratif. Interventions de l'administrations dans l'economie. Prix Planification. Amenagement du territoire, 6e edition, Paris 1991, s.283. aktaran: Sancakdar, 2007:224-225. Fransız İdari Yargılama Usulü Hukukunda toplu başvuru şeklinde tek dilekçe ile dava açılması sadece iptal davaları için öngörülmektedir. Jean Marie Auby/Roland Drago, Traite des recours en matiere administrative, Paris 1992, s.630 (Aktaran: Sancakdar, 2007:225).

bir arada çözümünü sağladığından bir usul ekonomisi kolaylığıdır. Böylece aynı yargısal işleme karşı (birlikçi vb. birlikte yapılacağından) yargılamada da hız ve kolaylık sağlanarak hukuk devleti ilkesi ve bu ilkede mündemiç adil yargılanma hakkı (AY, 36/1) korunmakta, yargılama giderlerinden tasarruf edilmekte, davacı açısından da birden fazla dava harcı ödeme külfeti ortadan kalkmaktadır. Ayrıca birbiriyle çelişkili yargı kararlarının verilmesinin önlenmesi de sağlanmaktadır (Sancakdar, 2007:224, Gözübüyük, 1997:477).

Vergi yargısı idari yargı içerisinde örgütlenmiştir. Dolayısıyla idari yargı açısından usul ekonomisi kolaylığı olarak getirilen tek dilekçe ile dava açılması vergi yargısı alanında da uygulanabilmektedir. Fakat vergi yargısı idari yargıdan ayrı olarak kendine özgü bazı özelliklere sahiptir. Dolayısıyla İYUK'daki tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin koşulların varlığı durumunda bile tek dilekçe ile dava açılması için yargılama usulüne ilişkin bazı koşulların bulunması gerekmektedir. Bu yargılama usulüne ilişkin koşullar daha çok Danıştay kararları ile şekillenmektedir. Fakat Danıştayın kararlarında yargılama usulüne ilişkin koşulları çok katı bir şekilde uygulaması tek dilekçe ile dava açılmasının önünde engel oluşturmaktadır. Bu çalışma kapsamında, vergi yargısında tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin koşullar, karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

1. Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı Olarak Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma

Usul ekonomisi,² yargılamanın etkinliğine hizmet etmekte, hakimin yasanın öngördüğü çerçevede yargılamayı kolaylaştırmak, gereksiz zaman kaybına ve gereksiz masrafa sebebiyet vermeden karar vermesini sağlamaktadır (Yılmaz, 2008:244-245). Davanın çabuk, basit ve ucuz bir biçimde görülmesinde tarafların olduğu kadar toplumun (kamunun) da yararı bulunmaktadır. Dolayısıyla hakim davayı mümkün olduğu kadar çabuk ve düzenli olarak sonuçlandırmakla yükümlüdür (HUMK, madde 77) (Kuru, 1995:404; Kuru, Aslan ve Yılmaz, 2007:362). Zaten Anayasanın 141. maddesinde de davaların en az giderle ve mümkün olan süratle karara bağlanması gerektiği belirtilmektedir.³ Tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin koşullar İYUK'nın 5. maddesinde düzenlenmiştir. Fakat bu maddede tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin belirtilen koşulların içerikleri madde hükmünde açıklanmamıştır. Dolayısıyla da tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin koşulların var olup olmadığı yargı kararlarıyla belirlenmektedir (Alan, 1983:39). Bu

² Usul ekonomisi medeni yargılama hukukuna egemen olan ilkelere birisidir. Usul ekonomisi yerine "dava ekonomisi" tabiri de kullanılmaktadır. İcra iflas hukukunda bu ilke "takip ekonomisi" olarak karşımıza çıkmaktadır. Yalnız usul ekonomisi yargılamada başlı başına ulaşılmaya çalışılan bir amaç değil yargılamanın amacına hizmet eden araçlardan birisidir (Yılmaz 2008:244 (dipnot 3) ve 245).

³ Anayasa Mahkemesine göre Anayasanın 141. maddesinin son fıkrasının uygulanma amacı "Tüm hak arayanlar için geçerli olan bu hükmün amacı, yargılama işlemlerinin sürüncemede kalmasına karşı kişileri korumak; özellikle ceza davalarında, suçlanan veya herhangi bir nedenle mahkeme kararı bekleyen kişinin uzun süre davasının nasıl sonuçlanacağı endişesi ile yaşamasını önlemektir. Böylece taraflar, uzun süren gecikmelere karşı korunmuş olmakta" olduğunu belirtmiştir. Ayrıca AYM aynı kararında bu uygulamanın "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi uygulamasındaki adil yargılama ölçütleri içerisinde çekişmeli yargılama, gerekçeli karar, duruşmada hazır bulunma, susma hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve diğer sanık hakları yanında 'makul bir süre içinde yargılanma' ilkesi de bulunmaktadır. Adil yargılamanın bir gereği olarak yargı organı kadar yasa koyucu da yargının kuruluş ve işleyişine ilişkin yasaları düzenlerken bu ilkeye uymak, gereksiz yere yargılamanın uzamasına neden olacak düzenlemelerden kaçınmak zorundadır." Anayasa Mahkemesi, 01/10/2009, E.2006/116, K.2009/125, RG 08/01/2010-27456.

açından hakimın tek dilekçe ile dava açılması konusunda usul ekonomisini de dikkate alması önem taşımaktadır.

Dava Daniştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılan imzalı dilekçe ile açılır (İYUK, madde 3/1). Dolayısıyla vergi davası, vergi mahkemesi başkanlığına hitaben imzalı bir dilekçe ile açılmaktadır.⁴ İdari yargıda olduğu gibi vergi yargısında da kural olarak her bir idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır (Karakoç, 1995:169). Vergi yargısı açısından da tek dilekçe ile dava açılması bazı durumlarda tek tek dava açılmasına göre birçok kolaylık sağlayabilir. Tek dilekçe ile birden çok işleme karşı dava açılması veya birden çok kişinin bir işleme karşı dava açmaları davalı ve davacı açısından zaman, emek ve harcama konusunda yarar sağlayabilir. Bu çerçevede, vergi yargısında tek dilekçe ile dava açılması usul ekonomisi açısından fayda sağlayabileceği gibi yargısal denetimden beklenen sonuçların daha kısa sürede elde edilmesini sağlayabilir (Gözübüyük ve Tan, 2008:1045).

İYUK'nın 14. maddesinde dilekçeler üzerine ilk incelemeye tabi tutulacak durumlar belirlenmiştir. İlgili maddenin g bendinde "İYUK'nın üçüncü ve beşinci maddelerine uygun olup olmadıkları yönlerinden incelenir" denilmektedir. Madde hükmünde belirtildiği üzere tek dilekçe ile dava açılması durumu dava dilekçesi ilk inceleme⁵ konularından birisidir. Dolayısıyla tek dilekçe ile dava açma şartları oluşmadan tek dilekçe ile dava açılması durumu ön incelemede dilekçe red sebeplerinden birisini oluşturacaktır⁶ (İYUK, madde 15/4)⁷. Bu açıdan vergi yargısında da tek dilekçe ile dava açılması dilekçe ilk inceleme konularından birisi olması hangi durumlarda tek dilekçe ile dava açılabilmesinin belirlenmesi dava açma aşamasında oldukça önem taşımaktadır.

Vergi yargısında kural olarak bireyler idare aleyhine dava açmaktadır. Dolayısıyla genel olarak davacı, idarenin yapmış olduğu idari işlem nedeniyle menfaatleri ihlal edilen veya hakları muhtel olan kişilerdir (Yüce, 2010:127). Vergi

⁴ Dava dilekçesinde bulunması gerekli olan unsurlar şunlardır: a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri, b) Davanın konusu 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 uyumsuzluk 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 (İYUK, madde 3/2).

⁵ İdare ve vergi mahkemelerinde açılan bir davada mahkemenin ilk yaptığı inceleme davanın kabulü için gerekli şartlara sahip olup olmadığıdır. Bu aşamada davanın esası hakkında herhangi bir inceleme yapılmaz veya bir karar verilmez. Burada sadece davanın idare veya vergi mahkemesinde görülüp esası hakkında karar verilip verilemeyeceği hakkında karar verilir. Davanın ön kabul şartlarına sahip olup olmadığına yönelik yapılan bu araştırmaya ilk (ön) inceleme denir (Alan, 1983:26). Davanın ilk inceleme aşamasında davanın esasına girilerek uyumsuzluğu ortadan kaldıracak bir karar verilmez. İlk inceleme aşamasında davanın idari yargı yerlerinde görülüp çözümlenebilmesi için işin esasına girilip girilemeyeceğine karar verilmektedir. Bu inceleme sonucunda dava dilekçelerinin uygun olduğunun saptanması akabinde davadaki tarafların savunmaları incelenir daha sonra davanın esası hakkında karar verilebilecektir (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:9).

⁶ İYUK'nın 5. maddesi uyarınca verilen dilekçe red kararları üzerine açılan davalarda ayrıca yargılama harçları alınmaktadır. Bu uygulama 5. maddeye göre verilen dilekçe red kararlarının anlamı ve içeriğiyle de paralellik göstermektedir (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:95). Çünkü dava dilekçesi 5. madde uyarınca red edilmişse davanın artık tek bir dilekçe ile değil ayrı ayrı açılması gerekeceğinden her bir açılan dava için ayrı ayrı yargılama harçlarının alınması gerekecektir.

⁷ İYUK'nın 15. maddesinin 4. fıkrasına göre 14. maddenin "3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5. maddelere uygun bir şekilde yeniden düzenlemek veya noksanları tamamlamak (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmak üzere dilekçelerin reddine" karar verilir.

davalarında genellikle davalı idare olduğundan vergi ile ilgili uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesi, vergi idaresi açısından verginin hazineye aktarılmasını hızlandıracak veya tahsil edilen verginin şüpheli hale gelmesini engelleyecek, davacı açısından ise vergi idaresi ile yaşadığı uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır.

2. İYUK'ya Göre Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Durumlar

2.1. Birden Fazla İşleme Karşı Tek Dilekçe ile Dava Açma

İYUK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasında “Her idari işleme ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile dava açılabilir” denilmektedir. Dolayısıyla bu düzenleme ile her idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması kuralına bir istisna getirilmiş olmaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere birden fazla idari işleme karşı dava açılabilmesi için “maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi” şartı aranmaktadır. Madde hükmünde belirtilen bu üç şarttan birisinin gerçekleşmiş olması tek dilekçe ile dava açılabilmesi için yeterlidir (Candan, 2006:264; Karakoç, 1995:169). Çünkü madde hükmünde “maddi”, “hukuki”, “sebeb-sonuç” kelimelerinin arasında “veya” ile “ya da” bağlacının olması nedeniyle bu üç koşulun birlikte var olması durumu aranmamakta, bu şartlardan herhangi birisinin var olması durumunda birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabileceği kabul edilmektedir.

İYUK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasınının 4001 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde “Ancak, aralarında maddi ve hukuki bakımdan bağıllık varsa, aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine bir dilekçe ile de dava açılabilir” düzenlemesi yer almaktaydı. Bu fıkranın bu hali ile yeni hali arasındaki en büyük fark; bu halinde yer alan düzenlemede tek dilekçe ile dava açma şartı maddi ve hukuki bağıllığın aynı anda gerçekleşmesi koşuluna bağlı iken kanun koyucu 4001 sayılı Kanunla yaptığı değişiklikle tek dilekçe ile dava açma imkânını genişletmiş olmasıdır. Yani kanun koyucu eskiden hem maddi hem de hukuki bağıllığı aynı anda arayan kanun maddesini değiştirerek maddi ve hukuki bağıllıktan sadece birinin var olması durumunun aranmasını tek dilekçe ile dava açmak için yeter şart olarak kabul etmiştir. Aynı zamanda sebep-sonuç ilişkisini de bu şartlardan biri haline getirerek tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olabileceği durumları genişletmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasında aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisinden birisinin bulunması durumunda birden fazla idari işlemin bir dilekçe ile idari davaya konu edilebilmesine olanak tanıyan bu düzenlemenin amacı aynı yargı yerinin görevine giren ve çözümleri ayrı emek gerektirmeyen idari uyuşmazlıkların aynı dava içerisinde görülmeleri sağlanarak daha hızlı karar verilmesinin sağlanması ile masrafin önlenmesi ve farklı kararların verilebilmesi riskini ortadan kaldırmaktır (Danıştay 3.D. 03/04/2007, E.2006/2472, K.2007/994, Karşı Oy Yazısı, www.danistay.gov.tr 10/02/2011).

İYUK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasında “birden fazla işlem...” denilerek tek dilekçe ile dava açılabilmesi için birden fazla idari işlemin varlığının aranacağı anlaşılmaktadır. Yalnız kanun hükmünde dikkat edileceği üzere “idari işlem”den söz

edilmektedir. İdari işlem⁸ dışında idari eylemlere karşı da tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olup olmayacağı konusunda kanun maddesinde bir hüküm bulunmamaktadır. Gözübüyük ve Dinçer bu konuda (Gözübüyük ve Dinçer, 1999:298) “Bu maddenin her iki fıkrasında da ‘idari işlem’den söz edilmektedir. Uygulamada ve Danıştay içtihatlarında idari işlem deyimi, idari dava konusu olabilecek idari işlem ve eylemleri kapsadığını” belirtmektedir. Uygulamada ve Danıştay içtihatlarında bu yönde yorumlansa da farklı uygulamaların ve kararların önüne geçebilmek için madde hükmüne “eylem” kelimesinin de eklenmesi gerektiği görüşündeyiz. Ayrıca madde hükmünde aynı şahsı ilgilendiren denilmediğinden aynı dilekçe ile idari davaya konu edilebilecek işlemlerin farklı kişilere ait olabileceği şeklinde yorumlanabilir. Fakat birden fazla kişinin aynı dilekçe ile dava açabilme koşulları aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlendiğinden ilk fıkra hükmünün aynı kişiyi ilgilendiren birden fazla idari işlemin tek dilekçe ile idari davaya konu edilmesi durumu ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır (Candan, 2006:264).

Birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için İYUK’nın 5/1. maddesinde belirtilen koşulların bulunması aranmasına rağmen maddi veya hukuki ya da sebep sonuç ilişkisinden ne anlaşılması gerektiği madde metninde açıklanmamıştır. Dolayısıyla madde metninde belirtilen idari işlemler arasındaki bu koşullardan ne anlaşılması gerektiği konusunda oluşan boşluklar ve tereddütler mutlak anlamda giderilememiştir. Bu nedenle idari yargı yerleri tarafından verilen kararlar çerçevesinde oluşturulan içtihatlarla giderilmeye çalışılmaktadır. İdari yargı yerleri tarafından ilgili maddedeki koşulların işlemler arasında bulunup bulunmadığına ilişkin verilen kararlar ile oluşturulan içtihatlarda birçok kıstas kullanılmaktadır. Bu kıstaslar idari dava konusu işlemlerin konularına ve niteliklerine göre farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla da bu kıstasların kesinlik arz edecek şekilde değerlendirilmemesi ve dava konusu işlemlerin niteliklerinin değerlendirilmesi sırasında olayın özelliğine göre yol gösterici olarak ele alınması daha doğru olacaktır (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:96-97). Zaten bu konuda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 5. maddesi 1. fıkrasının amaçladığı anlamda maddi ve hukuki bağılıktan söz edilemeyeceği, bu nedenle konunun her olayın özelliği göz önünde tutularak çözümlenmesi gerekeceğinden içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı” yönünde karar vermiştir (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30/04/1992, E.1990/5, K.1992/3, Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1990-5.htm> 18/02/2011) Bu Kararda da belirtildiği üzere her olayın özelliği dikkate alınarak maddi veya hukuki bağılılığın tespit edilerek karar verilmesi gerekmektedir. Bu karar yukarıda da bahsettiğimiz Kanun metnindeki “koşullar”ın tanımlanmaması ve olayın özelliğine göre yargı yerlerince doldurulması yönündeki görüşe de uygundur.

⁸ İdari işlemin yasal olarak bir tanımı yapılmamıştır. İdari işlemin nitelikleri öğreti ve idari yargı kararlarıyla belirlenmektedir. Anayasa Mahkemesi 15/04/2004, E. 2004/26, K.2004/51, Resmi Gazete, 25550, 11/08/2004. Öğretide idari işlem üzerine farklı birçok tanım yapılmıştır. Duran’a göre idari işlem; “İdari işlemleri kural olarak idari organ ve makamların idare alanındaki irade açıklamalarıdır” (Duran, 1982:385). Yayla’ya göre; “İdarenin, tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem denir” (Yayla, 1985:81). Erkut’a göre; “İdari işlem, idari makamların, kamu gücü ve kudreti ile hareket ederek, idare işlevine ilişkin olarak yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamalarıdır” (Erkut, 1990:2). Gözler’e göre ise “İdari işlem, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklamasıdır.” (Gözler 2007:249).

Vergi yargısı ile vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluk sağlanmakta olup subjektif işlemler açısından verginin yasallığı ilkesini geçerli kılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006:185). Böylece, idari işlem ve eylemler yasalar açısından yargısal denetime tabi tutularak kişiler ve kamu düzeni açısından hukuki güvenlik sağlanmış olur (Kocahanoğlu, 1982:19). Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel görevli bağımsız ilk derece yargı merciidir (BİVMVK, madde 1). Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı BİVMVK'nin 6. maddesine göre şöyle belirlenmiştir: “Genel bütçeye il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifeler ilişkin davalar a bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun (AATUHK) uygulanmasına ilişkin davaları, diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.” Bunun dışında İYUK'nun 37. maddesinin b bendi gereğince Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler aleyhine açılan davalarda da çözüm yetkisi de vergi mahkemelerine verilmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2008:96). Böylece, VUK kapsamındaki vergi, resim, harçların, gümrük vergilerinin, yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıklar vergi davasının konusu olmaktadır. Vergi davası bunların asılları ile birlikte ceza ve zamları da kapsamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006:189). Dolayısıyla vergi davalarının konusuna giren birçok idari işlem karşımıza çıkmaktadır. Buna bağlı olarak da vergi yargısı alanında uyuşmazlık konusu yapılacak idari işlemlerin tek dilekçe ile dava açılması önem taşımaktadır.

Vergi Usul Kanununda öngörülen, türü veya doğuş sebebi farklı her bir vergi için ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilme zorunluluğu, İdari Yargılama Usulü Kanununun tek dilekçe ile birden fazla işleme karşı dava açılabilir halleri düzenleyen 5/1. maddesi ile de uyumludur. Çünkü bu maddedeki düzenlemeye göre, aralarında maddi ve hukuki yönden bağıllık bulunmayan veya sebep-sonuç ilişkisi olmayan hallerde her bir işlemin ayrı ayrı dava edilmesi gerekir. Bu işlemler aleyhine tek dilekçe ile ortak dava açılması mümkün değildir. Aynı ihbarname ile tebliğ edilse dahi her bir tarh işlemi ayrı bir idari işlemdir (Doğrusöz, 2005).

Vergi yargısının görev alanına giren idari işlemler için tek bir dilekçe ile dava açılabilmesi için yasanın aradığı şartlar; maddi sebep, hukuki sebep ve sebep sonuç ilişkisinden birisinin bulunmasıdır. Bunların dışında diğer şartların da tek dilekçe ile dava açmaya engel oluşturmaması gerekeceğinden bu şartları da vergi yargısı açısından ayrı bir başlık halinde inceleyeceğiz.

2.1.1. Maddi Yönden Bağlılık

Maddi yönden bağıllık deyimini madde hükmünden hareketle genel ve kesin olarak tanımlamak mümkün değildir (Danıştay 4.D. 25/10/1989, E.1989/1246, K.1989/3715. www.danistay.gov.tr 02/03/2011). Ancak yargı içtihatları ve öğretilerde yapılan tanımlar üzerinden hareketle bu kavramın içeriği hakkında bilgi edinilebilir. Öğretilerde; Candan'a göre maddi yönden bağıllık ile kastedilen (Candan, 2006:264) “İdareyi bu işlemleri yapmaya iten maddi sebeplerin aynı olmasıdır.” Sancakdar'a göre maddi yönden bağıllık ise (Sancakdar, 2007:228-229) “Dava konusu işlemlerin aynı maddi olaydan doğmuş olması, aynı idari eylemin birden çok işlem tesisine neden olması anlaşılır. Aynı tarihli de olsa farklı idari eylemlere dayalı olarak farklı idari işlemler tesis edilmiş ise bu işlemler arasında maddi bağıllıktan söz edilemeyecektir. Ancak eylem tek ise bu tek eylem sonucunda birden fazla idari

işlem tesis edilmiş ise işlemler arasında maddi bağılıktan söz edilebilir.” Tomul, Toktaş ve Akdemir’e göre (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:96) “dava konusu edilen birden fazla işlemin aynı maddi olay ve sebepten dolayı tesis edilmiş olması” olarak tanımlanmıştır. Öğretide maddi yönden bağıllık konusunda genel olarak görüş farklılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla aynı maddi sebep veya olaydan doğan işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılabileceği kabul edilmektedir.

Maddi yönden bağıllık vergi yargısı açısından tek dilekçe ile birden fazla işleme karşı dava açılmasında en fazla karşımıza çıkan durum olmaktadır. Aynı idari eylemden birden fazla vergilendirme işlemi doğmuş ise bu işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılabilir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında iki ayrı yoklamaya dayalı olarak kesilen iki ayrı özel usulsüzlük cezası arasında maddi bakımdan bağıllık olmadığı yönünde karar vermiştir (Danıştay 3.D. 25/02/1987, E.1986/1880, K.1987/565, Danıştay Dergisi Yıl:18 Sayı:68-69, 1988, aktaran: Sancaktar, 2007:228, dipnot 20). Dolayısıyla farklı idari işlemlere dayanarak farklı idari işlemler yapılması halinde maddi yönden bağıllık durumu ortaya çıkmadığı kabul edilmektedir. Diğer taraftan vergi incelemesi sonucunda kayıt dışı hasılat tespitine ilişkin olarak vergi inceleme raporuna dayanarak vergi dairesi tarafından mükellef kurum adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapmışsa ve ayrıca vergi ziyai cezası kesilmiş ise mükellef vergi tarhiyatı ve ceza uygulamasına ilişkin olarak vergi mahkemesine tek dilekçe ile dava açabilir. Çünkü vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması aynı maddi sebebe dayanmaktadır (Sönmez ve Ayaz, 1999:267).

2.1.2. Hukuki Yönden Bağıllık

Hukuki yönden bağıllığın ne anlama geldiği konusunda madde hükmünde bir açıklama yapılmadığı için maddi bağıllıkta olduğu gibi hukuki yönden bağıllığın da genel ve kesin bir tanımı bulunmamaktadır. Dolayısıyla da maddi bağıllıkta olduğu gibi hukuki bağıllıkta da öğretide ve mahkeme kararlarından hareketle çeşitli tanımlar yapılmaktadır. Öğretide, Yenice ve Esin, doğrudan bir tanım yapmayarak hukuki bağıllığı ortadan kaldıran durumları belirterek kavramı açıklamaya çalışmışlardır. Yenice, Esin’e göre hukuki bağıllıktan söz edebilmek için öncelikle (Yenice ve Esin, 1983:154-155) “dava konusu yapılan işlemlerin yargısal denetiminin veya bu işlemlerden dolayı açılan tam yargı davalarının aynı yargı yerinin görev ve yetki alanına girmesi gerekeceğini, ikinci olarak ise dava konusu edilen işlemlerin değişik yargılama usulüne tabi olmaması gerekeceğini” belirtmiştir. Sancakdar’a göre (Sancakdar, 2007:229) “Davada uygulanması gereken hukuki düzenleme ve işlemlerin aynı olması anlaşılır. İdari işlemlerden biri diğerinin sebebi veya kararlardan biri hakkında hüküm verilebilmesi için diğerinin de incelenmesi gerekiyorsa hukuki işlemler arasında bağıllık vardır.” Candan’a göre ise (Candan, 2006:265-266) “Hukuki yönden bağıllık, iki şekilde ortaya çıkabilir; idari işlemlerin hukuki dayanakları aynıdır, yani aynı kanunun aynı hükmüne dayanılarak tesis edilmişlerdir. Bu açıdan, aynı kişi hakkında aynı kanunun aynı hükmüne dayanılarak tesis edilen tüm idari işlemler arasında hukuki yönden bağıllığın olduğu söylenebilir. İkinci tür hukuki bağıllık; idari işlemlerden biri ile ilgili hukuki sorunun çözümünün diğeri ya da diğerleri ile ilgili hukuki sorunların çözümünü de etkileyecek olmasıdır.” Özbacı hukuki bağıllıktan kastedilenin (Özbacı, 2003:137) “Hukuki bağıllık yönünden idari işlemin aynı sebebe dayanması dışında şu şartlar aranmaktadır; açılacak davaların aynı yargı yerinin görev ve yetki alanına girmesi, temyiz mercilerinin aynı olması ve her iki davada uygulanacak yargılama usulünün

aynı olması” olarak açıklamıştır. Öğretideki bu tanımlardan hukuki yönden bağılıktan kastedilenin aynı hukuki sebebe dayanmaları bir anlamda idari işlemlerin hukuki dayanaklarının aynılığı ile uygulanması gerekli hukuk kurallarının aynılığı anlaşılmaktadır.

Yargı kararlarında ise hukuki bağıllık şöyle açıklanmıştır: Danıştay Vergi Dava Dairelerine göre “Hukuki bağıllık, iki işlemin aynı yasal metinden doğması değildir. Farklı yasal temellere dayanmış olsa da bir hukuki durum içinde bulunması diğer hukuki durum içinde bulunmayı gerektiriyor ve ilgili idarece farklı temele dayanan işlemler bu nedenle uygulanıyor ise işlemler arasında hukuki bağıllık bulunduğu kabul edilmektedir” (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 03/11/1990, E.1990/26, K.1990/62, www.danistay.gov.tr 10/03/2011). Danıştay İBK Azlık Oyunda ise idari işlemler arasında hukuki bakımdan bağıllık deyiimi ile “Hukuki düzenlemelerin aynı maddi ya da hukuki olay sebebiyle birden fazla idari işlem tesisini öngörmüş olmaları hali ile birlikte bu idari işlemlerin idari dava konusu edilmeleri durumunda bunların yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görevinde bulunması gerektiği halini de anlattığı söylenebilir” (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30/04/1992, E.1990/5, K.1992/3, Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1990-5.htm> 18/02/2011). Öğretide ve yargı kararlarında yapılan bu tanımlardan hareketle hukuki bağıllığın içeriğiyle ilgili bir çıkarımda bulunmak çok zordur. Çünkü hukuki bağıllık ile kastedilenin ne olduğu yönündeki tespitler çok farklı noktalara dayanmaktadır. Bunun nedeni ilgili maddede herhangi bir tanım yapılmamasının yanında hukuki bağıllığı tespiti yönelik çok fazla yargı kararı olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu tanımların bazılarında hukuki bağıllığın, idari işlemlerin yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görev alanında olması şeklinde açıklanmıştır. Fakat madde hükmünde hukuki yönden bağıllık birden fazla işleme karşı açılacak davalarda özellikle “idari işlemler” arasındaki hukuki bir ilişkiden bahsetmektedir. Dolayısıyla idari işlemlerin, yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görevine girmesi ve yargılama usulünün aynı olması işlemler arasındaki hukuki bağıllığı göstermemektedir. Danıştay 7. Dairesi de bu konuda vermiş olduğu bir kararda; “Dava konusu damga vergisi ve noter harcı arasında hukuki bağıllık söz konusu olmadığı gibi damga vergisi konusunda temyiz mercii Danıştay 7. Dairesi olduğu halde noter harcının Danıştay 9. Dairesinin görevine girmesi nedeniyle de her bir konu için ayrı ayrı dava açılması gerekmekte” olduğu yönünde karar vermiştir (Danıştay 7.D. 15/02/1985, E.1984/3374, K.1985/490. Danıştay Dergisi, Yıl:16, Sayı:60-61, 1986, s.321-322. www.danistay.gov.tr 12/03/2011). Dolayısıyla Danıştay 7. Dairesinin bu kararında da işlemler arasındaki hukuki bağıllık ile yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görev alanına girmemesini birbirinden farklı durumlar olduğunu belirtmiştir. Danıştay 7. Dairesi daha sonra vermiş olduğu birçok kararında da işlemlerin yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görev alanında olmasını hukuki bağıllıkla değil Anayasanın 37. maddesindeki “Kanuni Hakim İlkesi”ni ihlal etmemesi şartına bağlamıştır.⁹ Bu çerçevede Danıştay, idari işlemlerin yargısal denetime ilişkin olarak

⁹ “...aralarında maddede aranan biçimde bağıllık ya da ilişki bulunsa bile birden fazla idari işlemin aynı dilekçeyle idari davaya konu edilebilmesi için bu durumun kamu düzeni için öngörülen usul ve görev kurallarını ve bu kurullarla korunan ve Anayasanın 37. maddesinde öngörülen “Kanuni Hakim İlkesini” ihlal ediyor olmaması da gerekiyor.” Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661, Benzer yönde bakınız; Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3609, K.2008/4338. Danıştay 7.D.26/10/2005,

aynı yargı yerinin görev alanına girmesi koşulunu “hukuki bağıllık” olarak kabul etmemekte, bu durumu “Kanuni Hakim İlkesi” ile ilişkilendirmektedir. Yapılan bu tanımlardan hareketle hukuki bağıllık; idari işlemlerin aynı hukuki sebebe dayanması, aynı kanun maddesinden doğmuş olması veya yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görevinde olması değildir. Dolayısıyla hukuki bağıllıkla kastedilen; idari işlemlerden birisinin bir hukuki durum içinde bulunmasının diğer idari işlem veya işlemlerin de aynı hukuki durum içinde bulunmasını gerektirmesi veya idari işlemlerden biri ile ilgili hukuki sorununun çözümünün diğer idari işlem veya işlemlerin hukuki sorununun çözümünü de etkilemesidir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 03/11/1990, E.1990/26, K.1990/62, www.danistay.gov.tr 12/03/2011, Candan, 2006:266). Burada hukuki bağıllık ile ilgili bu iki durumundan birinin tespiti halinde hukuki bağıllığın varlığı kabul edilebilir.

Bu çerçevede vergi yargısı açısından da yukarıda tespit edilen iki durumdan birisinin varlığı durumunda hukuki yönden bağıllık kabul edilecektir. Örneğin, vergi inceleme raporu sonucunda re’sen veya ikmalen yapılan tarh işlemi ile birlikte vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Dolayısıyla icrai olmayan bir idari işlem olan vergi inceleme raporu ile birlikte hem tarh işlemi hem de ceza kesme işlemi doğmuş olacaktır. Yani her iki işlemin hukuki dayanakları icrai olmayan bir idari işlem olan vergi inceleme raporudur. Burada tarh işlemine karşı açılacak davadaki hukuki çözüm, ceza kesme işleminin akıbetini de etkileyecektir. Zaten hukuki bağıllıktan dolayı tarh işlemine bağlı olarak kesilen ceza vergi ile aynı ihbarnamede tebliğ edilmektedir.

2.1.3. Sebep-Sonuç İlişkisi Bulunması

Sebep-sonuç ilişkisi, maddi yönden bağıllık ve hukuki yönden bağıllık kavramlarına göre lafzi olarak daha açık bir kavramdır. Dolayısıyla diğer kavramlara göre bu kavramın tanımlanması veya açıklanması daha kolay olmaktadır. Burada kavramın lafzından da açıkça belirtildiği üzere idari işlemler arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması işlemlerden birinin yapılması durumunda diğer işlem ve işlemler de yapılacak ise bu durumda sebep sonuç ilişkisi veya illiyetten bahsedilebilir (Sancakdar, 2007:231). Bir anlamda, bir idari işlemin yapılması diğer idari işlemin yapılmasına yani varlığına bağlı olması durumunda, bu iki işlem arasında sebep sonuç ilişkisi bulunduğu kabul edilmektedir (Candan, 2006:268).

Vergi yargısı açısından da vergilendirme ile ilgili bir idari işlemin yapılması durumunda diğer vergilendirme ile ilgili işleminin yapılmasına bağlı olması durumunda sebep sonuç ilişkisi ortaya çıkacaktır. Vergi yargısı açısından bu sebep sonuç ilişkisini tespit etmek hukuki bağıllık ve maddi bağıllığa göre daha kolaydır. Örneğin, re’sen veya ikmalen yapılacak bir tarh işlemi ve bağlı olarak kesilecek vergi ziyayı cezası yani ceza kesme işlemi arasında bir sebep sonuç ilişkisi bulunmaktadır. Burada ceza kesme işleminin yapılması ancak re’sen veya ikmalen tarh işleminin varlığına bağlıdır. Dolayısıyla ceza kesme işlemi tarh işlemine konu olan vergi ziyasına uğratılmasının bir sonucudur. Bu çerçevede vergi yargısında, tarh işlemine bağlı olarak yapılacak ceza kesme işlemlerine karşı tek dilekçeyle dava açılacaktır (Candan, 2006:268).

2.1.4. Diğer Koşullar: Vergi Yargılama Hukuku Açısından

İdari yargıda ve vergi yargısında birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi İYUK'nın 5/1. maddesinde belirtilen koşulların varlığı dışında, idari yargılama hukukunun gerektirdiği diğer koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde mümkündür (Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661, www.danistay.gov.tr 25/03/2011). Dolayısıyla idari işlemler arasında İYUK'nın 5/1. maddesinde aranan biçimde bağlılık ya da ilişkinin bulunması durumunda bile birden fazla idari işleme karşı dava açılabilmesi için idari yargılama hukukunun gerektirdiği diğer koşulların da ihlal ediliyor olmaması gereklidir. Diğer koşullarda birinin ihlal ediliyor olması durumunda tek dilekçe ile dava açılması mümkün olmayacak ve bu durumda dilekçe red sebebi olacaktır. Vergi yargısı açısından diğer koşullar, yargılama hukukunun gerektirdiği koşullar ile Danıştay tarafından verilen kararlarda aranan koşullardan oluşmaktadır. Bu koşullar; kanuni hakim ilkesine uyumlu olmalı, işlemlerin yargısal denetimi aynı yargı düzeni ve aynı yargı yerinin görev alanına girmeli, aynı döneme ait işlem olmalı, süre yönünden idari işlemlerin her birisi için dava açma süresi geçirilmemiş olmalıdır.

2.1.4.1. Kanuni Hakim İlkesine Uyumlu Olmalı: İşlemlerin Yargısal Denetimi Aynı Yargı Düzeni ve Aynı Yargı Yerinin Görev Alanına Girmelidir

İdari işlemler arasında İYUK'nın 5/1. maddesinde belirtilen bağlılık ve ilişki olsa bile birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açabilmek için bu durumun kamu düzeni için öngörülen usul ve görev kurallarını ve kurullarla korunan ve Anayasanın 37. maddesinde öngörülen “kanuni hakim ilkesi”ni¹⁰ ihlal ediyor olmaması gerekmektedir (Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661, www.danistay.gov.tr 29/03/2011). Anayasanın 37. maddesine göre¹¹ “Hiç kimse

¹⁰ Kanuni hakim ilkesi veya kanuni hakim güvencesi, Anayasadaki hukuk devletini sağlamayı amaçlayan yargının temel ilkelerinden birisi olarak kabul edilir. 1961 Anayasasında bu ilke “tabi yargı yolu” başlığı altında “Hiç kimsenin tabii hakimden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi tabi hakiminden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz” şeklinde 1961 Anayasasında 1971’de yapılan değişiklikte maddenin kenar başlığı “kanuni yargı yolu”, madde metninde yer alan tabii hakim deyimini “kanunen tabi olduğu mahkeme” şeklinde değiştirilmiştir. 1982 Anayasasında ise kenar başlığı kanuni hakim güvencesi olmuştur. Madde metni ise 1971 değişikliğindeki şekli ile 1982 Anayasasında da aynen korunmuştur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2005:437).

¹¹ Anayasanın 37. maddesinin gerekçesinde de “kanuni hâkim”, “kanunun gösterdiği hakim” deyimleriyle mahkemelerin veya hakimlerin görev ve yetkilerinin kanunla belirleneceği; yani ancak yasama tasarrufları yoluyla görev ve yetkinin saptanacağı belirtilmiştir. “Suç ve cezaların kanuniliği” ilkesinin, şekli ceza hukuku yani suç yargılaması hukukundaki mukabili olan bu ilke esasen “yargı” bölümünde açıkça ifade edilmiştir. Bu ilke, suç yargılaması hukukunda çok iyi bilinen ve yargılamada keyfiliği önlemek ve güvenilirliliği sağlamak amacıyla güden “yargılamanın kanuniliği” kuralının tabii ve ilk sonucudur.

“Tabii hâkim” kavramı ise yargılanacak nizanın vukuu anında yürürlükte bulunan kanunun öngördüğü yargı mercii demektir. Tabii hâkim kavramı ise yargılanacak nizanın vukuu anında yürürlükte bulunan kanunun öngördüğü yargı mercii önüne götürülecek; bu kanuna göre hangi mahkemenin görev ve yetkisine giriyorsa o mahkeme tarafından çözüme bağlanacaktır. Bu suretle davanın “olaydan” sonra çıkarılacak bir kanunla yaratılan bir mahkeme önüne götürülmesi yasaklanmakta, yani “kişiye” yahut “olaya” göre “kişiyi” yahut “olayı” göz önünde tutarak mahkeme kurma imkânı ortadan kaldırılmaktadır. Bu ise “tarafsız yargı mercii” güvencesinin ilk gereğidir.

Tabii hâkim güvencesi, bu anlamıyla, ne bütün cezaların adliye mahkemeleri önüne götürülmesini zorunlu kılar ne de adliye mahkemeleri kümesi içinde veya dışında yer alacak “özel mahkemeler” kurulmasına engeldir. Tek anlamı, yukarıda da açıklandığı gibi, “görev ve yetki” belirlenmesinde *ex post facto* kanunları yasaklamak, “görev ve yetki” belirleyen kanunların geçmişe yürütmesini önlemektir; bu da

kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz.” Anayasanın 142. maddesi de “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir” diyerek kanuni hakim ilkesi Anayasanın 37. maddesi dışında bir kez daha vurgulanmıştır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2005:437). Dolayısıyla Danıştay 7. Dairesinin birçok kararında vurguladığı, özellikle vergi yargısında tek dilekçe ile dava açılmasında dilekçe red sebebinin dayanağı “kanuni hakim ilkesi”dir. Bunun gerekçesi ise “birden fazla işleme karşı dava açılmasının kamu düzeni için öngörülen usul ve görev kurallarının ve bu kurullarla korunan kanuni hakim ilkesinin” ihlal ediliyor olmasıdır (Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661. www.danistay.gov.tr 29/03/2011).¹² Bu çerçevede hangi durumların kanuni hakim ilkesi dolayısıyla vergi yargısı açısından dilekçe red sebebi sayıldığıının belirlenmesi önem taşımaktadır.

Birden fazla idari işleme karşı dava açabilmek için bu kararlara karşı açılacak davalara bakmak aynı yargı düzeninin ve aynı yargı yerinin görevi içerisinde olmalıdır. Eğer dava açılacak kararlardan birisi Danıştayın diğeri adliye mahkemesi veya askeri yüksek idare mahkemesinin görevi içerisinde ise bu kararlara karşı tek dilekçe ile dava açılmaz (Gözübüyük, 1997:479). Diğer taraftan işlemlere karşı açılan davaların tümü idari yargının görev alanına girse bile davalara bakacak olan idari yargı yerlerinin birbirinden farklı olması durumunda tek dilekçe ile dava açılmaz (Yenice ve Esin, 1983:155). Yani işlemlerin birisi idare mahkemesi diğeri ise vergi mahkemesinin görev alanına giriyorsa tek dilekçe ile dava açılmayacaktır.

İlk derece mahkemesi olarak Danıştayın görevine giren davaya konu edilecek nitelikteki bir işlem ile idare veya vergi mahkemesinin görev alanına giren işlemler karşısında dava açılması konusunda ise İYUK'nın 7. maddesinin 4. fıkrasına göre düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açılabileceği kabul edilmiştir. Danıştay bazı kararlarında İYUK'nın 7. maddesinin 4. fıkrası uyarınca düzenleyici işlem ile bireysel işleme birlikte dava açılabilmesi için ise bireysel işlemin, düzenleyici işlemin uygulaması niteliğinde bulunması gerektiğini belirtmektedir.¹³ Yani bu madde hükmüne göre uygulama işlemi

“tarafsız mahkeme”nin ilk gereğidir” denilerek doğal yargıçlık ilkesi açıklanmıştır.” (Akad ve Dinçkol, 1998:171-172).

¹² Aynı Yönde Bakınız: Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3607, K.2008/4336, Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3608, K.2008/4337, Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3609, K.2008/4338, Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661, www.danistay.gov.tr (29/03/2011).

¹³ “İdari Yargılama Usulü Kanununun yukarıda açıklanan 5. maddesinin 1. fıkrasına göre, birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi olması; aynı kanunun 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca düzenleyici işlem ile bireysel işleme birlikte dava açılabilmesi için ise bireysel işlemin, düzenleyici işlemin uygulanması niteliğinde bulunması gerekmektedir. Olayda ise 2'nci maddesinin 1. fıkrasında yer alan "12.000 DWT'un (özel maksatlı özel yapılı gemilerde ise 499 Groston'un) üzerindeki" ibaresinin iptali istenilen yönetmeliğin, gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergi ve resimlerinden muaf ithal edilecek gemi ve yüzer havuzlara muafiyet hükmünün uygulanması için gerekli usullere; iptali istenilen bireysel işlemin ise davacının, gemi ithaline müsaade edilmesi yolundaki başvurusunun, mer'i ithalat rejimi kararının 7'nci maddesi uyarınca (geminin kullanılmış olması sebebiyle) reddine ilişkin olması karşısında; aralarında maddi ve hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunmayan ve iptali istenilen Yönetmelik hükmünün uygulanması niteliğinde de olmayan bireysel işlemin, yukarıda sözü edilen Yönetmelik hükmüyle birlikte aynı dilekçeyle davaya konu edilmesi olanaklı değildir.” Danıştay 7.D. 22/01/2001, E.2000/10120, K.2001/83, www.danistay.gov.tr (05/04/2011).

niteliğindeki bireysel işlem ile bunun dayanağını oluşturan Danıştay kanunu kapsamındaki düzenleyici işlem aleyhine Danıştayda tek dilekçe dava açılabilir (Sancakdar, 2007:234). Danıştayın farklı dairelerinin bu konudaki görüşleri ise farklıdır. Danıştay 4. Dairesi; 49 Seri Nolu Kurumlar Genel Tebliği ile tahakkuk fişinin iptali için tek dilekçe ile açılan davayı dilekçe red sebebi saymayarak davaya esastan bakarken (Danıştay 4.D. E.1997/2641, K.1998/4908, www.danistay.gov.tr 05/04/2011) Danıştay 7. Dairesi ise “Aralarında maddi ve hukuki bağlılık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan düzenleyici işlem ile uygulama işleminin farklı yargı yerlerinin (Danıştay ve vergi mahkemeleri) görevine giriyor olması nedeniyle her iki işlemin tek dilekçe ile Danıştayda dava konusu yapılmalarına olanak bulunmadığından dilekçenin reddi gerektiği” yönünde karar vermiştir (Danıştay 7.D. 10/11/2005, E.2005/4667, K.2005/2661, www.danistay.gov.tr 05/04/2011). Danıştay 4. Dairesinin düzenleyici işlem ile bireysel işleme tek dilekçe ile dava açılabilmesini kabul etmiş olmasının kanuni hakim ilkesini zedeleyeceği düşünülse de düzenleyici işleme bağlı olarak bireysel işlemin yapıldığı ve düzenleyici işlemin Danıştay tarafından iptal edilmesiyle bireysel işleminde hukuki dayanağının kalmayacağı düşünüldüğünde Danıştay 4. Dairesinin görüşünün doğru olduğunu düşünmekteyiz.

Kanuni hakim ilkesi açısından vergi yargısında tek dilekçe ile dava açılması önündeki en önemli engellerden birisi de tek hakimle görülecek davaların belli bir parasal miktara bağlanmış olmasıdır. Dolayısıyla vergi yargısında, uyuşmazlık konusu miktar açısından İYUK'nın 5/1. maddesine sıkı sıkıya bağlıdır. Vergiyi doğuran olayın ve bunun sonucunda salınan verginin aynı olmasına karşın uygulamada da rastlanıldığı gibi birden fazla işleme karşı dava açılması durumunda parasal miktarın tek hakim ile davanın görülmesi için belirlenen miktarın üzerine çıkacak ve heyet halinde mahkemede görülmesine neden olunacaktır. Bu görüş davaların en hızlı ve en ekonomik bir biçimde sonuçlandırılması olarak tanımlanan "usul ekonomisi"ne de aykırılık teşkil etmektedir (Danıştay 7.D. 13/10/2005, E.2002/1062, K.2005/2449, Ayrışık Oy, www.danistay.gov.tr 10/04/2011). Fakat Danıştay 7. Dairesi kararlarında bu durumun kanuni hakim ilkesine uygun olmadığı gerekçesiyle tek dilekçe ile dava açılmasını kabul etmemektedir. Bu konuda vermiş olduğu üç kararında tek hakim sınır altında on iki ayrı vergilendirme ve ceza kesme işlemini konu edinen davayı İYUK'nın 5/1. maddesine uygun bulmayarak reddetmiştir (Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3607, K.2008/4336, Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3608, K.2008/4337, Danıştay 7.D. 03/11/2008, E.2006/3609, K.2008/4338, Danıştay 7.D. E.2002/1593, K.2005/2219, www.danistay.gov.tr 10/04/2011). Bu kararların gerekçesi ise şöyle açıklanmıştır: “Her biri ayrı idari davaya konu edildiğinde bir kısmı idare ve vergi mahkemelerinin hakimlerinden biri tarafından bir kısmı ise kurul halinde çözümlenmesi gereken yani yarattıkları idari uyuşmazlıkların çözümü tek hakim veya kurulun görevine giren birden fazla işlemin konu unsurunu oluşturan meblağların toplamının tek hakim görevinin sınırını oluşturan miktarı aşıyor olmasına bakılarak bu işlemlerin, davanın idare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde oluşuyla çözümlenmesini gerektirecek ve bu davalarda verilecek kararların tabi oldukları olağan kanun yolunun değişmesi sonucunu yaratacak biçimde birlikte ve aynı dilekçe ile idari davaya konu edilmeleri uygun görülmemeyecektir.” Fakat Danıştay 7. Dairesinin bu yönde verdiği karar Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulmuştur. Yani Vergi Dava Daireleri Kurulu tek hakim sınırı altında kalan on iki ayrı vergilendirme ve ceza kesme işlemini konu

edinen davayı İYUK'nın 5/1. maddesi çerçevesinde tek dilekçe ile dava açılabileceği yönünde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26/03/2010, E.2009/476, K.2010/127, www.danistay.gov.tr 10/04/2011). Bir anlamda, Vergi Dava Daireleri Kurulu Danıştay 7. Dairesinin sıkı sıkıya uyguladığı kanuni hakim ilkesini vergi yargısında “tek hakim” ve “kurul halinde” görülecek davalar açısından çok sıkı bir şekilde uygulanmasını uygun görmemiştir.

Tek dilekçe ile birden çok işleme karşı dava açılabilmesi için aynı yargı yerinin yetkili ve görevli olması dışında ilk derece yargı mercii nezdinde tek dava dilekçesi ile dava konusu edilen işlemler hakkında ilk derece yargı yerlerince verilen kararların temyiz yerlerinin de aynı olması gerekir (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:109). Bu durum özellikle vergi yargısı açısından önem taşımaktadır. Çünkü vergi uyuşmazlıklarında her ne kadar bidayet mahkemesi olarak vergi mahkemeleri yetkili ise de uyuşmazlık konusu miktar itibarıyla tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesi nezdinde itiraz yolu heyetçe verilen mahkeme kararına karşı Danıştay nezdinde temyiz yolu öngörülmekte, ayrıca verginin konusu itibarıyla da Danıştay vergi dava daireleri arasında görev dağılımı bulunmaktadır (Danıştay 7.D. 13/10/2005, E.2002/1062, K.2005/2449, Ayrışık Oy, www.danistay.gov.tr 10/04/2011).

Bu açıdan tek dilekçe ile dava konusu edilen işlemin hakkında verilen kararların temyiz denetimi temyiz merciinin farklı daireleri arasında yapılıyor olması durumunda da tek dilekçe ile dava açılması mümkün olmayacaktır. Bu durum özellikle vergi yargısı açısından tek dilekçe ile dava açılmasının önündeki en önemli engellerden birisidir. Çünkü, Danıştayın farklı daireleri farklı vergilerin temyiz incelemesini yapmakla görevlendirilmiştir. Danıştayın 3¹⁴, 4¹⁵, 7¹⁶ ve 9.¹⁷ Daireleri vergi konularına göre vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların temyiz denetimini yapmaktadır.¹⁸ Dolayısıyla kanuni hakim ilkesi çerçevesinde düşünüldüğünde vergi yargısı açısından tek dilekçe ile dava açabilecek haller oldukça sınırlı olmaktadır.

2.1.4.2. Aynı Döneme Ait İşlem Olmalıdır.

Vergi sistemimizde dönemsellik esasına göre vergilendirme yapılmaktadır. Yani her vergi için ilgili kanunda vergilendirme dönemi belirlenmiştir. Bu dönem örneğin bazı vergiler için bir aylık bazıları için de bir yıllık dönem olabilmektedir. Dolayısıyla vergi mahkemeleri ve Danıştay tek dilekçe ile dava açma şartlarından

¹⁴ Danıştay Kanununa göre Üçüncü Daire; vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine, vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere (Danıştay Kanunu, madde 27).

¹⁵ Dördüncü Daire; gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları (Danıştay Kanunu, madde 28)

¹⁶ Yedinci Daire; gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, işletme vergisine, motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerine, veraset ve intikal vergilerine, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine ilişkin davaların (Danıştay Kanunu, madde 31).

¹⁷ Dokuzuncu Daire; emlak vergisine ve emlak alım vergisine, gayrimenkul kıymet satışı vergisine, köy, belediye, özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanununa ilişkin davaları çözümler (Danıştay Kanunu, madde 33).

¹⁸ “Dava dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden; yargılama usulleri farklı olan gelir vergisi (stopaj), kurumlar vergisi ve katma değer vergisine ilişkin ödeme emirlerinin aynı dilekçe ile dava konusu edildiği görülmüş olup bu haliyle anılan yasa hükümlerine uygun bulunmayan dava dilekçesinin; gelir vergisi ödeme emirlerine karşı ayrı, kurumlar vergisi ödeme emirlerine karşı ayrı, katma değer vergisi ödeme emirlerine karşı ayrı düzenlenecek dilekçelerle üç ayrı dava açılmak üzere reddi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır”, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi E.2007/2131, K.2007/2037 (Kişisel Arşiv).

birisi olarak birçok vergi için aynı vergilendirme dönemine ait olması şartını aramaktadır. Örneğin, vergi incelemesi sonucunda 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kurumlar vergisinin re'sen tarh edilmesi durumunda sadece tek bir yıla ait re'sen tarh ve ceza kesme işlemlerine tek dilekçe ile dava açılacaktır. Bu çerçevede aralarında İYUK'nın 5/1.maddesindeki koşullar var olsa bile 2006, 2007 ve 2008'deki işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılmayacaktır. Çünkü kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir (Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 16). Zaten vergi mahkemeleri de birden fazla döneme ait tarh ve ceza kesme işlemine karşı tek dilekçe ile dava açılmayacağı yönünde karar vermektedir.¹⁹

Yalnız Danıştay bazı vergiler için farklı vergilendirme dönemine ilişkin olsa da tek dilekçe ile dava açılacağı yönünde karar vermektedir. Örneğin, vergi dava daireleri vermiş olduğu kararda KDV'de farklı vergilendirme dönemine ait birden fazla KDV tarhına karşı tek dilekçe ile dava açılacağı yönünde karar vermiştir. Vergi Dava Daireleri bunun gerekçesini ise şöyle açıklamıştır: “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinde katma değer vergisinde vergilendirme döneminin faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili olduğu kurala bağlanmış, bu kurala dayanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan (3) sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile gerçek usulde vergilendirilen katma değer vergisi mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi tutulacakları belirlenmiştir. Katma değer vergisi sistemimizde, takvim yılı aşılmamak koşuluyla yapılmakta olan indirim ve mahsuplar nedeniyle her vergilendirme döneminin bir önceki dönemden etkilendiği sonraki dönemi de etkilediği bilinmektedir. Bu nedenle aylık veya üçer aylık vergilendirme dönemlerine tabi mükelleflerin ayrı ayrı ihbarnamelerle duyurulsa da bu dönemlerin vergi ve cezalarına karşı aynı dilekçe ile dava açmalarının, İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasına ve 14. maddesinin (d) bendine dayalı olarak da 15. maddesinin (3/g) bendine aykırı düştüğünden söz edilemez” (Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13/11/1997, E.1996/167, K.1997/476, www.danistay.gov.tr 10/02/2012). Vergi dava daireleri bu kararında birden fazla vergilendirme dönemine ait herhangi bir vergi için tek dilekçe ile dava açılabilmesi için “bir takvim yılının aşılmaması” ve “her vergilendirme döneminin bir önceki dönemden etkilenmesinin sonraki dönemi de etkilemesi” gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla vergi yargısı açısından tek dilekçe ile dava açılmasında VDD'nin bu kriterlerinin dikkate alınması yerinde olacaktır. Çünkü bir takvim yılını aşmayan birçok vergide tek dilekçe ile dava açılması sağlanmış olacaktır.

2.1.4.3. Süre Yönünden İdari İşlemlerin Her Birisi İçin Dava Açma Süresi Geçirilmemiş Olmalıdır

Birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açarken dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da süre konusudur. Birden fazla işleme karşı dava açılabilmesi için her iki işleme karşı süre yönünden dava açabilme olanağı olmalıdır. Bir anlamda birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için öncelikle işlemlerden

¹⁹ “Dava dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden; 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 ve 2007 dönemlerine ait vergiler için ayrı ayrı düzenlenecek dilekçelerle dava açılması gerekirken tek dilekçe ile dava açıldığı görülmüş olup bu haliyle anılan yasa hükümlerine uygun bulunmayan dava dilekçesinin her bir dönem için ayrı düzenlenecek dilekçelerle altı ayrı dava açılmak üzere reddi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.” İstanbul 6.Vergi Mahkemesi E.2007/2359, K.2007/2123 (Kişisel Arşiv).

herhangi birinin dava açma süresinin geçmemiş olması gereklidir (Gözübüyük, 1997:480, Karakoç, 1995:171). İdari işlemlerden birisinin dava açma süresi geçmiş ise diğer dava açma süresi geçmemiş işleme karşı aralarında İYUK'nın 5/1. maddesindeki koşullar olsa bile dava açılması mümkün olmayacaktır. Örneğin, düzenleyici işlemler ile birel işlemlere karşı açılan davalarda dava açma süreleri farklıdır. Vergilendirmeye ilişkin düzenleyici bir işlem ile birel işlem olan tarh işlemi ve ödeme emrine karşı dava açma süreleri farklıdır. Bu nedenle düzenleyici işleme karşı Danıştayda altmış gün içerisinde açılacak bir davada, dava açma süresi yedi gün olan ödeme emrinin veya dava açma süresi otuz gün olan tarh işleminin aynı dilekçe ile dava açılması durumunda süre konusuna dikkat edilmesi gerekecektir.²⁰

2.2. Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Bir İdari İşleme Karşı Dava Açması

İdari yargıda herkesin kendisini ilgilendiren idari işleme karşı ayrı dava açması kuraldır. İYUK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasında ise 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 gerekeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla madde hükmündeki koşulların sağlanması durumunda birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmelerine olanak sağlanmıştır. İlgili fıkra da belirtilen koşullar davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olmasıdır (Candan, 2006:275). Aynı işleme karşı birlikte dava açabilmesi için aynı maddi veya hukuki nedenlere dayanmaları dışında bunlar arasında hak veya menfaat yönünden de bir ilişkinin bulunması gerekmektedir.

İYUK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasındaki hükümde “ve” bağlacının olması dolayısıyla ilgili bağlacın her iki tarafında yer alan yasal iki koşulun kümülatif olarak bir arada bulunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede, İYUK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasına göre birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açabilmesi için aranan koşullar karşımıza dört ihtimal şeklinde çıkmaktadır (Sancakdar, 2007:239):

- Hakta iştirak ve maddi olayda birlik,
- Hakta iştirak ve hukuki sebeplerde birlik,
- Menfaatle iştirak ve maddi olayda birlik,
- Menfaatle iştirak ve hukuki sebeplerde birlik.

İYUK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasında dava ortaklığı konusunda dava türüne göre bir ayırım yapılmadığı gibi mecburiyete ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır (Sancakdar, 2007:239). Bu çerçevede davanın tek dilekçe ile açılması davacıların isteğine bağlıdır (Özbalcı, 2003:142). Kanun hükmünde bu konuda bir zorunluluk bulunmadığından bu uygulama davacılar için getirilmiş isteğe bağlı bir olanaktır. Çünkü madde hükmünde belirtilen şartların varlığı halinde bile her davacının kendi başına dava açma hakkı bulunmasına karşın bu hakkın kullanıp kullanmaması tamamen davacıların iradesine bağlıdır (Tomul, Toktaş ve Akdemir, 2005:124).

²⁰ “Düzenleyici işleme karşı dava açma süresinin geçirilmesinden sonra tarh işlemi ile birlikte düzenleyici işlemin de dava konusu edilmesi halinde davanın Danıştayda açılması gerektiğinden dava açma süresi altmış gün olduğu hk.” Danıştay VDDK, 09/03/1990, E.1989/14, K.1990/26, Erişim Adresi: www.hukukturk.com (12/05/2011).

Birlikte dava açmanın koşullarının var olup olmadığı yargı yeri tarafından kendiliğinden ilk inceleme aşamasında ele alınmak zorundadır. Madde hükmündeki koşullara uymayan dava dilekçeleri yargı yerleri tarafından reddedilecektir (Gözübüyük ve Tan, 2008:1052-1053). Uygulamada da İYUK'nın 5/2. maddesinde belirtilen şartlar olan “hak veya menfaatte iştirak” ile “davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerle birliktelik” şartlarının mevcut olmadığı gerekçesiyle birden fazla şahıs tarafından tek dava dilekçesi ile dava açılması durumunda idari yargı yerlerince dilekçe ret kararı sayısı oldukça fazladır (Toktaş ve Akdemir, 2005:126).

İYUK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasındaki birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açması hususu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 43. maddesinde düzenlenen ihtiyari dava arkadaşlığına benzemekle birlikte koşulları itibarıyla farklılık göstermesi nedeniyle ondan daha dar bir çerçevede düzenlendiği belirtilmektedir (Yenice ve Esin, 1983:158, Özbacı, 2003:142). İYUK'daki bu dava arkadaşlığı ihtiyari bir dava arkadaşlığıdır. Zorunlu dava arkadaşlığı idari yargıda sadece davalılar için mümkündür. Dolayısıyla davacılar İYUK'daki birlikte tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin tüm koşullar bulunsa bile tek dilekçe ile dava açmak zorunda değillerdir (Candan, 2006:279).

İdari yargıda davaya yol açan maddi olay ve hukuki sebep idari dava türlerinde farklıdır. Tam yargı davasında davaya neden olan maddi olay idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlere verilen zarar iken hukuki sebep ise idarenin işlem ve eylemlerden dolayı işlemi veya eylemi yapan idarenin hukuki dayanağıdır. Diğer bir idari dava türü olan iptal davasında ise davaya neden olan maddi olay, idarenin tesis edip ve ilgisine tebliğ ettiği kesin yürütülmesi zorunlu idari işlem ile bu işlemin maddi gerekçe, hukuk sebep ise işlemin hukuka aykırılık durumudur (Candan, 2006:276).

İlgili kanun maddesinde birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açabilmesi için aranan koşullardan birisi “hak ve menfaatte iştirak” halidir. Hak ve menfaatte iştirak ile kastedilen; ihlal edilen ve dava ile yeniden sağlanması amaçlanan hak veya menfaatin ortak olmasıdır. Dolayısıyla burada hak ve menfaat kavramlarının anlamı önem taşımaktadır. Hak kavramı; bir şeyin bir kişiye veya birden çok kişiye aidiyet, menfaat ise bir şeyden bir kişinin bir veya birden çok kişinin bir çıkar, fayda veya kâr sağlaması anlamındadır. Davacılar arasında hem hak veya menfaatte iştirak hali olacak hem de bu ortak hak veya iştirak halini bozacak işlemin maddi veya hukuki sebeplerden biri ile birliğinin bulunması gerekmektedir (Karavelioğlu, 2003:218).

Vergi yargısı açısından vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun ortak bir hakkı veya menfaati bulunması durumunda tek dilekçe ile dava açılacaktır (Candan, 2006:280). Vergilendirme işlemleri birel işlemlerdir. Birel işlemlere karşı birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açması da çok fazla uygulama alanı bulmamaktadır. Danıştay VDD vermiş olduğu bir kararda da “Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca şirket borcundan sorumlu tutulan şirket ortaklarının her birine ayrı ayrı gönderilen ödemeye karşı müşterek dilekçe ile dava açılmayacağı” yönünde karar vermiştir (Danıştay VDD, 06/05/1988, E.1988/12, K.1988/30, www.danistay.gov.tr 18/05/2011). Bunun gerekçesini ise “ödeme emirleri arasında maddi birlik bulunmaması dışında borcun ödenmemesinin her şahsın kendi mal varlığını ilgilendirmesi nedeniyle dava konusu işlemlerin davacıların her birinin menfaatini ayrı ayrı ihlal edeceğinden hak veya menfaatte de iştirakin söz konusu olmadığına” dayandırmıştır Diğer taraftan vergi ile ilgili düzenleyici bir işleme karşı birden fazla

kişi tek dilekçe ile dava açabilmektedir. Danıştay 4. Dairesi bu konuda vermiş olduğu bir kararda²¹ 191 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine karşı açılan bir davada İYUK'nın 5/2. maddesinden değil İYUK'nın 3. maddesinden dolayı dava dilekçesini reddetmiştir (Danıştay 4.D. E.1989/1860, K.1989/3185, www.danistay.gov.tr 10/06/2010). Bir anlamda birden çok kişinin aynı dilekçe ile düzenleyici işleme karşı dava açmalarını dilekçe red sebebi olarak görmediği şeklinde yorumlanabilir.

Sonuç

İYUK'da tek dilekçe ile dava açılması iki farklı durumda düzenlenmiştir. Bunlar aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile dava açılması ile (İYUK, madde 5/1) hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması durumunda birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açılabilmesidir (İYUK, madde 5/2). Fakat madde hükmünde belirtilen tek dilekçe ile dava açılmasına yönelik koşulların içeriği açıklanmamıştır. Dolayısıyla bu koşulların içeriği yargı kararlarıyla doldurulmuştur. Bu durum ise tek dilekçe ile dava açmada farklı uygulamalara neden olmaktadır. Vergi yargısı açısından ise tek dilekçe ile dava açma birçok uyumsuzlukta mümkün olsa da davalar genelde ayrı dava dilekçeleri ile açılmaktadır. Bunun nedeni ise vergi yargısı alanında tek dilekçe ile dava açmanın idari yargıya göre daha zor olmasıdır. Özellikle Danıştayın birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açılmasına yönelik olarak vermiş olduğu kararlarda kanuni hakim ilkesini sıkı sıkıya uygulaması bunun dışında da bazı şartların aranması tek dilekçe ile dava açılmasının önündeki en büyük engellerdir. Bu nedenle, öze ilişkin koşulların sağlanması durumunda, birden fazla idari işleme karşı dava açılması için diğer şartların usul ekonomisi düşünülerek karar verilmesi ve kanuni hakim ilkesinin daha geniş bir şekilde yorumlanması gerekmektedir. Vergi yargısı açısından birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açması ise vergilendirme işlemlerinin birel işlem olmasından dolayı çok fazla uygulama alanı bulmasa da düzenleyici işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılması mümkündür. Dolayısıyla vergi yargısı açısından tek dilekçe ile dava açma usul ekonomisi açısından fayda sağlayabilir. Yasada belirtilen öze ilişkin şartların sağlanması durumunda diğer koşulların Danıştay tarafından daha geniş bir şekilde yorumlanması ile tek dilekçe ile dava açılmasını kolaylaştıracaktır.

Kaynakça

- Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi (2001), 36(2), Ankara.
 Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi (2002), 37(1), Ankara.
 Akad, M. ve Dinçkol, A. (1998), *1982 Anayasası*, Alkım Yayınevi, İstanbul.

²¹ “Dava dilekçesinin incelenmesinden ise davacıların her birinin ayrı adres gösterdikleri ve İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca iki nüsha olarak mahkemeye verilen dava dilekçelerinden birinin üç diğerinin ise dört davacı tarafından imzalandığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle sözü edilen Yasanın 3. maddesine uygun bulunmayan dava dilekçesinin aynı Yasanın 15. maddesinin 1/d bendi uyarınca bu kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dilekçede müşterek adres bildirilip, dördüncü davacının isim ve imzası da alınmak suretiyle tamamlanarak yeniden dava açılmak üzere reddine...” Danıştay 4.D. E.1989/1860, K.1989/3185, www.danistay.gov.tr (10/06/2010).

- Alan, N. (1983), “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, Danıştay Dergisi, Yıl:13, Sayı:50-51.
- Candan, T. (2006), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim.
- Doğrusöz, B. (2005), *Vergi İhbarnamesi*, Dünya Gazetesi, 17/02/2005.
- Duran, L. (1982), *İdare Hukuku Ders Notları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Erkut, C. (1990), *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Matbaası, Ankara.
- Gözler, K. (2007), *İdare Hukuku Dersleri*, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gözübüyük, Ş. (1997), *Yönetmelik Yargı*, 11.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, Ş. ve Dinçer, G. (1999), *İdari Yargılama Usulü*, 2. Bası Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2008), *İdare Hukuku, Cilt 2*, İdari Yargılama Hukuku, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (1995), *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Karavelioğlu, C.(2003), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Cilt I, Trabzon.
- Kuru, B. (1995), *Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Haziran.
- Kuru, B., Aslan, R. ve Yılmaz E., (2007), *Medeni Usul Hukuku, Ders Kitabı*, Değiştirilmiş 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2006), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2003), *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak.
- Sancakdar, O. (2007), “İdari Yargıda “Tek Dilekçe ile Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9(2).
- Sönmez, E. ve Ayaz, G. (1999), *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Tanör, B. ve Yüzbaşıoğlu, N. (2005), *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım, 7. Bası.
- Tomul A., Toktaş, N. ve Akdemir, A. (2005), *Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri*, Yaklaşım Yayıncılık.
- Topuz, İ. ve Özkaya, K. (2002), *Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara.
- Yayla, Y. (1985), *İdare Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Yenice, K. ve Esin, Y. (1983), *İdari Yargılama Usulü*, Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu.
- Yılmaz E. (2008), “*Usul Ekonomisi*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:57, Sayı:1.
- Yüce, M. (2010), *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- www.danistay.gov.tr
- www.anayasa.gov.tr
- www.hukukturk.com
- <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2010/04/20100428-26.htm> (23/06/2010)
- Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30/04/1992, E. 1990/5, K. 1992/3, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1990-5.htm> (16/07/2010)