

ADİ ORTAKLIKLARDA VERGİ ve DAVA EHLİYETİ

(Kavramlar üzerinden bir analiz)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 13.03.2012

Önemli: Yazının kaleme alınmasından sonra Danıştay 3. Daire'nin 17.10.2012 tarih ve E:2012/2798 K:2012/3332 sayılı (kanun yararına bozma) kararı yayınlanmıştır. Aşağıda yer verdiğimiz metin ile söz konusu karar aksi yönde sonuçlar içermektedir. Diğer yandan bu karar yine metin içinde yer alan ve daha eski tarihli bir başka Danıştay (kanun yararına bozma) kararı ile de çelişmektedir. Gerek bu nedenle gerekse makalemiz içinde kullanılan hukuki argümanların bir başka zaman tekrar irdelenebileceği umuduyla site içeriğinde çalışmaya yine de yer verilmiştir.

I. Yöntem ve Nedenler Üzerine

Bu çalışmada esas olarak “vergi ehliyeti”, “dava / taraf ehliyeti” gibi kavramlar üzerinden adi ortaklıkların durumu değerlendirilecektir. Ancak doğal olarak “fiil ehliyeti”, “hak ehliyeti”, “mükellef”, “vergi sorumlusu”, “tüzel kişi” gibi daha birçok kavram çalışma içinde kullanılmak durumunda kalmıştır.

Çalışma temel olarak “adi ortaklık vergi davası açabilir mi” sorusuna cevap aramaktadır ve yazar sonuca ulaşmaya çalışırken kavramlar üzerinden bir analiz yapmaya çalışmış ve böylece normlarda kullanılan kavramların yarattığı çelişkiye dikkat çekmeyi amaçlamıştır. Bu nedenle çalışma içinde teorik açıklamalara girilmemiş, konunun zorunlu kıldığı haller dışında tanımlamalar yapılmaya yoluna gidilmemiştir.

Esasen yeni bir tartışma alanı olmayan çalışmanın yazar tarafından “tekrar” ele alınmış olması, Vergi Konseyi tarafından hazırlanan, (son hali verilmemiş) “Vergi Usul Kanunu Taslağı”¹ içeriğinde de aşağıda inceleyeceğimiz kavramların mevcut Kanun'daki haliyle kullanılıyor olması yanında, Danıştay'ın “Katma Değer Vergisinde adi ortaklık adına ortaklardan birinin uzlaşmaya varması halinde, uzlaşmadan haberdar olmayan ortağın mirasçılarının sorumlu tutulamayacağı” yolundaki kararının yaptığı çağrışımlar etkili olmuştur².

Diğer taraftan, idare tarafından mükelleflere dağıtımı yapılan bir broşürde;³ “Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet” başlığı altında yapılan “Adi ortaklığın ticari faaliyette bulunması durumunda ortaklığın bu faaliyetten elde ettiği kazancı ortaklar şirketteki payları oranında beyan eder. Ortakların kazancı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Adi ortaklıklar tüzel kişilikleri olmamasına rağmen diğer şirketler gibi gelir vergisi stopajı bakımından vergi sorumlusudur

¹Tartışmaya açılan metin: 30.09.2011 Kaynak: <http://www.vergiportali.com/upload/VUKTASLAK.pdf>

² Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 29.09.2000 tarih ve E:2000/70 K:2000/272 sayılı kararı. Kararın tam metni için Bkz. www.danistay.gov.tr

³ Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama – İş Bırakma, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, 2007, s.10.

ve katma değer vergisi bakımından da vergi mükellefidir.” şeklindeki açıklamada “...şirketteki payları...”, “...diğer şirketler gibi...” ve “Adi ortaklıklar ...vergi sorumlusudur ve ... vergi mükellefidir” şeklindeki ifadelerin kullanılması; bir diğer broşürde⁴ “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Kişi ve Kurumlar” sayılırken ve başka bir broşürde⁵ ise “Kimler uzlaşma talebinde bulunabilir?” sorusu cevaplanırken adi ortaklıklardan ve durumlarında söz edilmemiş olması; de bu çalışmanın etkilendiği diğer hususlardır.

Bu çerçevede görüşlerimiz aşağıdaki gibidir:

II. “Hak – Medeni Haklardan Yararlanma” / “Fiil - Medeni Hakları Kullanma” / “Dava” / “Taraf” Ehliyetleri

Her insanın “hak ehliyeti” vardır ve bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler. (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu –TMK– md. 8) Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümlle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder. (TMK md. 28)

Hak ehliyeti bütün insanlara tanınmış iken Kanun, “Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.” hükmü (TMK md. 9) ile fiil ehliyetini belirli şartları taşıyanlara tanımıştır. Buna göre ancak ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan ergin kişinin fiil ehliyeti vardır. (TMK md. 10-13)

Gerçek kişiler yönünden böyle olan durum başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal topluluklarını tanımlayan “tüzel kişiler” yönünden bazı farklılıklar içerir. Her şeyden önce bunlar kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. (TMK md. 47)

Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehil olup (TMK md. 48), kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar. (TMK md. 49) Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. (TMK md. 50)

Bu hükümlere paralel olarak medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada “taraf ehliyeti”ne de sahiptir. (6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu –HMK– md. 50) “Taraf ehliyeti”, “hak ehliyeti” ile paralel olduğu gibi, “dava ehliyeti” de “fiil ehliyeti”ne paralel olarak medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir. (HMK md. 51) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir. (HMK md. 52)

İdari yargıda ve devamla içinde ele alınan vergi yargısında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı bir yargılama yapıldığından (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu –İYUK– md. 2) birey açısından “taraf ehliyeti”nin bir önemi yoktur. Doğal

⁴ Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, Mayıs/2009, s.5.

⁵ Vergi uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, 2007, s.9.

olarak davada “*taraf*” bir “*idare*”dir. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliği yargı yerince yapılacağından (İYUK md. 15/1-c) bunun pratik bir etkisi yoktur.

O halde çalışmamızda konu “*dava ehliyeti*” ve “*fiil ehliyeti*” sınırları içinde ele alınmak durumundadır⁶.

II. “Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar”, “Mükellef” ve “Vergi Sorumlusu” İle “Vergi Ehliyeti” Kavramları: İlişki ve Çelişkiler

Bir kelime olarak “*ilişki*”, “*iki şey arasında karşılıklı ilgi, bağ, münasebet, temas*” olarak ve “*çelişki*” ise “*söylenilen sözlerin birbirini tutmaması, tenakuz, paradoks*” olarak tanımlanmaktadır⁷.

Aynı zamanda “*çelişki*” kavramı, “*ne doğru ne de yanlış olan önerme*” ya da “*hem doğru hem yanlış olan önerme*” anlamına da geldiğine göre konunun önermelerle ortaya konulması sağlıklı olacaktır. Ancak bu bölümdeki önermelerin “*ilişki*” ve “*çelişki*” kavramları üzerine kurulduğunu ve bu nedenle çalışmanın bütününden bağımsız olarak ele alınmaması gerektiğini okura hatırlatmakta yarar bulunmaktadır. Buna göre, konuyla ilgili diğer Kanunlar dışarıda bırakılarak sadece Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ele alındığında çeşitli hükümler arasında hem “*çelişki*” ve hem de doğal sonuç olarak bir “*ilişki*” bulunmaktadır. Kanun hükümlerinden yola çıkarak aşağıdaki önermelerle konuyu ortaya koyalım.

Genel önerme: “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” (VUK md. 377)

Tümdengelim-1: Adi ortaklık bir mükellef ise, kendisine vergi cezası kesilebilir ve/veya vergi tarh edilebilir.

Tümdengelim-2: Adi ortaklık bir mükellef ise, kendisine kesilen vergi cezası ve/veya tarh edilen vergiye karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Şimdi bu önermeyi alt başlıklara ayırıp ayrı ayrı inceleyelim:

Mükellef kimdir? “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir.*” (VUK md. 8)

O halde buradan hareketle; “*gerçek veya tüzelkişi olmayan mükellef olamaz*” bir alt genel önermede bulunabilir mi sorusunun cevabı olumlu olacaktır. Çünkü Kanun, açıkça mükellef olmayı gerçek veya tüzelkişi olma şartına bağlamış gözükmektedir.

⁶ Konumuzla doğrudan ilgili olmadığından Türk Ceza Kanunu uygulaması açısından “*Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği*” ilkesine girilmemiştir. Vergi cezaları (maddi) yönünden, elbette vergi ve ceza hukuku düzenlemeleri arasında bir ilişki vardır, ancak ele aldığımız konu yönünden vergi cezaları ile ilgili açılan davalarda yargılanan birey değil, idarenin eylem ve işlemleridir. Ayrım böyle olunca, “*dava ehliyeti*” yönünden ceza hukuku ilkeleri dışarıda bırakılmıştır.

⁷ **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu – www.tdk.gov.tr

Kendilerine vergi cezası kesilenler kimdir? Kanun, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları sayarken, mükellef kavramı yanında ayrıca kendilerine vergi cezası kesilenler şeklinde bir kavram daha kullanmıştır. O halde *“kendilerine vergi cezası kesilenler mükellef olmak zorunda değildir”* şeklinde bir önermede daha bulunabiliriz. Nitekim Kanun, *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.”* şeklinde bir hüküm içermektedir. (VUK md. 331)

Bu hükümden hareketle, kendilerine vergi cezası kesilenler mükellef olmak zorunda olmadıklarına göre ve bu durum *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler”* ifadesi ile pekiştirildiğine göre, *“kendilerine vergi cezası kesilenler gerçek veya tüzel kişi olmak zorunda değildir”* şeklinde yeni bir önermede daha bulunabiliriz.

Sonuç: Mükellef gerçek veya tüzel kişidir. Vergi mükellefe düşer (terettübeden). Vergi tarihinde ancak mükellef dava açabilir. Mükellef aynı zamanda adına vergi cezası kesilen sıfatını da taşıyabilir. Ancak sadece vergi cezası söz konusu ise, adına vergi cezası kesilenin mükellef olması yani gerçek veya tüzelkişi olması şart değildir. O halde sadece vergi cezası söz konusu ise gerçek veya tüzelkişi olmayanlar (?) da dava açabilir. **Adi ortaklık, gerçek veya tüzel kişi olmadığından mükellef olamaz, ancak adına ceza kesilen olabilir. Adi ortaklığın vergi için dava açma yetkisi yoktur ama adına kesilen vergi cezası için dava açabilir.**

Özel önerme-1: *“Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. / Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.”*⁸ (VUK md. 9)

Tümevarım: Mükellef ve vergi sorumluluğu sıfatlarını taşımak için kanuni ehliyet şart olmadığına göre **“herkes”** (?) mükellef ve vergi sorumlusu olabilir. **“Herkes”** ile kastedilen hak ve/veya fiil ehliyeti olmayanların da dâhil olduğu bir kapsayıcı bir çerçevedir.

Özel önerme-2: *“Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”* (VUK md. 10)

Aslında genel bir önerme olan bu hükümde yer alan *“cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde”* ifadesinden hareketle, *“Tüzelkişiliği olmayan teşekküller de mükellef olabilir”* önermesine gidilebildiğinden burada özel bir önermenin varlığı kabul edilebilir.

Sonuç: Cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküller (örgüt / oluşum / kuruluş) dahi vergi mükellefi olabiliyor ise, buradaki *“gibi”* ifadesinden hareketle tüzelkişiliği olmayan adi ortaklıkların da mükellef olmaları mümkündür. **O halde, bir mükellef olarak kabulü**

⁸ Vergi ehliyeti ile ilgili olarak Bkz. M. Tahir UFUK, *“Türk Vergi Hukukunda Ehliyet ve Temsil Kavramlarının İrdelenmesi”*, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs/2001, S:237.

mümkün olan adi ortaklıklar bir vergi tarhına ve/veya ceza kesilmesine muhatap olmuşlar ise vergi mahkemelerinde dava açma yetkilerinin olduğu kabul edilmelidir.

Bu bölümde “ilişki” ve “çelişki” kavramları üzerinden konuyu Vergi Usul Kanunu özelinde ele aldık. Çalışmanın devam eden bölümlerinde ise konu bu kez diğer Kanunlar ile olan ilişkiler yönünden ele alınacak ve Aynı anda ortaya çıkan birbirine karşıt ya da eşit derecede çekici dilek ve isteklerin bireyde yarattığı ruhsal durum.

III. Bağımsız Bir İşletme Olarak Adi Ortaklıklar ve “Vergi Ehliyeti”

Adi ortaklık, 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun (e.BK) 520 ve müteakip maddelerinde, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun (y.BK) ise 620 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer özellikleri dışında adi ortaklığın en temel özelliği tüzelkişiliğinin var olmamasıdır⁹.

Bu durumda yukarıya aldığımız Kanun hükümleri çerçevesinde bir tüzelkişi olmayan adi ortaklığın, (gerçek veya tüzel kişiliği olmaması nedeniyle) mükellef olarak kabul edilmemesi gerekli iken (VUK md. 8) aynı Kanunun başka hükümleri uyarınca ise mükellef olarak kabul edilebileceği (VUK md. 9 ve 10) sonucuna ulaşılmakta ve ortaya bir çelişki çıkmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, yukarıda yer verdiğimiz “hak ehliyeti” ve “fiil ehliyeti” ile “vergi ehliyeti” kavramları aynı anlamda değildir. Eğer aralarında bir ilişki olsa idi zaten Vergi Usul Kanunu farklı bir hüküm ihdas etme yoluna gitmez idi.

Bu noktadan hareketle adi ortaklığın hak ve fiil ehliyeti karşısındaki durumunun, mükellefiyet ile ilgili tartışmalarda dışarıda bırakılması gerekir. Aksi halde, aşağıda yer vereceğimiz üzere bugüne kadar adi ortaklıklar tarafından verilmiş beyannamelere dayalı yapılan tarhiyatlar ya da ikmale veya re'sen yapılmış tarhiyatlar ile kesilen tüm cezaların hukuka aykırı olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Vergi idaresi tarafından; *“Adi ortaklığın ticari faaliyette bulunması durumunda ortaklığın bu faaliyetten elde ettiği kazancı ortaklar şirketteki payları oranında beyan eder. Ortakların kazancı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Adi ortaklıklar tüzel kişilikleri olmamasına rağmen diğer şirketler gibi gelir vergisi stopajı bakımından vergi sorumlusudur ve katma değer vergisi bakımından da vergi mükellefidir.”* şeklinde de kabul edildiği üzere adi

⁹ İş ortaklıkları ayrı bir inceleme konusudur. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi mükellefi olabileceklerdir. Konuya ilişkin olarak Bkz. Gökhan KORHAN, “İş Ortaklıkları ve Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi, Faaliyetin Zararla Sonuçlanması Durumunda Ortaklara Etkisi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat/2008, S:2. Ayrıca iş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin ihtiyarlığı konusunda Bkz. Dursun Ali TURANLI, “5520 Sayılı KVK'na Göre İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kâr ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs/2008, S:5.

ortaklıklar, Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı anlamında **aynen diğer şirketler gibi** vergi sorumlusu ve mükellef kabul edilmektedir¹⁰. Durum en açık bir şekilde 25 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde şu şekilde ifade edilmektedir:

"C - Adi Ortaklıklarda Vergileme:

1. Katma Değer Vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir. ...

2. Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecek olmakla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Ancak, ortaklık beyannamesine eklenen bu listede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik meydana gelmediği sürece, listenin her dönem beyannamesine eklenmemesi uygun görülmüştür.

Liste muhteviyatı bilgilerde değişiklik söz konusu olduğu takdirde ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek listenin, değişikliğin vuku bulunduğu dönem beyannamesine eklenmesinin gerektiği tabiidir. ..."

Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı yönünden örneklediğimiz uygulamalar, Damga Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi yönünden de benzer bir şekilde gerçekleşmektedir. Ortaklık faaliyetinden elde edilen kazancın ise doğal ve doğru bir şekilde ortaklar tarafından kendi payları çerçevesinde Gelir ve Geçici Vergi beyanlarına konu edildiği bir vakıdır.

O halde VUK.nun vergi ehliyeti ve kanuni temsilcilerin ödevleri ile ilgili hükümlerinden yola çıkıldığında, tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi olması mümkün olduğuna ve bunun için hak ve/veya fiil ehliyeti aranmayacağına göre; *"adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak"* ayrı vergi mükellefiyetine sahip kabul edilmelidir¹¹. Elbette bu ancak işletmenin ilgili olduğu Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Stopajı, Damga Vergisi gibi vergiler

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan "Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama – İş Bırakma – Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler" başlıklı kılavuz. Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/gelir_isi_birakma_degisiklik.pdf

¹¹ Danıştay 9. Daire'nin 14.04.2009 tarih ve E:2007/5234 K:2009/1707 sayılı kararında da, "Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, katma değer vergisi mükellefinin bu işleri yapanlar olduğu, aynı Kanunun 44. maddesinde ise, katma değer vergisinin, bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh olunacağı, şu kadar ki; adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı hükme bağlanmıştır. / Katma değer vergisi uygulamasında ise; adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre, adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi gerekmektedir." şeklinde yer alan gerekçe aynı yöndedir. Tam metin için Bkz. www.danistay.gov.tr

yönünden ele alınmalı, bizzat ortakların mükellefiyetinin söz konusu olduğu Gelir Vergisi bu kapsamda değerlendirilmemelidir.

Buna göre birçok anlamda ters gelse de bir kere adi ortaklığın mükellef olması kabul edilmişse (ki bunların beyanname veriyor olması, adlarına ihbarnameler düzenleniyor olması ve hatta ödenmemiş borçlarda dahi adi ortaklık adına ödeme emri düzenleniyor olması bu konuda kabulü gösterir) artık Kanunda yazılı gerçek veya tüzelkişi ifadesi ile bağlı kalınmaksızın diğer madde hükümleri de dikkate alınarak mükellefiyetin kabulü gerekli olmaktadır.

Nitekim, *“Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* yolundaki Kanun hükmünde (VUK md. 8) vergi numarasının *“gerçek kişi”* ya da *“tüzel kişilere”* verilmesi öngörülmüş ise de gerçek veya tüzelkişi olmayan adi ortaklık gibi bir kısım teşekküllere başta Katma Değer Vergisi uygulaması için olmak üzere vergi numarası verildiği de bir diğer vakıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde, *“Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.”* hükmü ile bir yandan gerçek veya tüzelkişi kavramına vurgu yapılırken yine aynı hükmün devamında *“Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri... tarhiyata muhatap tutulurlar.”* hükmünün yer alması eğer adi ortaklığın vergi tarhına muhatap tutulmayarak bunlara (işletmeye) ait verginin ortaklardan biri adına düzenlenmiş tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh edileceği şeklinde anlaşılırsa, bugüne dek adi ortaklıklar adına yapılagelmiş tüm tarh (ve hatta tahakkukların) iptalinin gerekeceği sonucuna ulaşılma tehlikesi olduğunu bir kez daha hatırlatmakta yarar görmekteyiz.

Bu noktaya kadar gerek tümevarım ve gerekse tümdengelim yöntemleri ile yapılan değerlendirmede, adi ortaklıkların ayrı bir işletme olarak, bağımsız bir şekilde *“vergi mükellefi ve/veya sorumlusu”* kabul edilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu değerlendirmede hak ve/veya fiil ehliyeti kavramından ziyade vergi hukukunun kendine özgü bir kavramı olan *“vergi ehliyeti”* nin esas alındığı açıktır. Zira *“mükellef ve/veya vergi sorumlusu”* olan, doğal olarak *“vergi ehliyetine”* de sahip demektir.

IV. Mükellef Olarak Vergi Ehliyeti Var Olan Adi Ortaklık, Vergi Yargısında Dava Ehliyetine Sahip Değildir!

Öncelikle, *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu kanunda gösterilen usullere tabidir.”* yolundaki hüküm nedeniyle (İYUK md.1) vergi mahkemelerinde açılacak davaların İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabi olmakla birlikte aynı Kanunun yaptığı yollamaların ve özel düzenlemelerin de dikkate alınması gerektiğini belirtelim.

Aynı Kanun, *“Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller”* başlıklı 31. maddesinin 1. fıkrasında, *“Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya*

katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır.” hükmüne yer vererek “ehliyet” konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yollama yapmıştır.

Her ne kadar, “*Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” yolundaki devam hükmü ile Vergi Usul Kanunu’na bir yollama var ise de hüküm içinde öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yapılan yollamaların öncelikle uygulanacağı anlaşılmaktadır. **Bir başka ifade ile “ehliyet” konusunda eğer İdari Yargılama Usulünde bir hüküm var ise öncelikle bu yok ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve burada da bir hüküm yok ise ancak o zaman Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır.**

İYUK, “*menfaatleri ihlâl edilenler*” ve “*hakları doğrudan muhtel olanlar*” dışında ehliyet ile ilgili bir düzenleme içermemektedir. O halde başvurulacak Kanun artık (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nu yürürlükten kaldıran) Hukuk Muhakemeleri Kanunu olmaktadır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu; “*Medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir.*” (md. 50) ve “*Dava ehliyeti, medenî hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir.*” (md. 51) hükümlerini içermektedir.

İşte bu noktada, artık vergi ehliyetinin bir önemi kalmamakta ve devreye fiil ehliyeti yani medeni hakları kullanma ehliyeti girmektedir.

Bu durumda ehliyet konusunda, gerçek kişiler için 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun md. 8 ve devamı, tüzel kişiler için md. 47 ve devamı, dernekler için md. 56 ve devamı, vakıflar için md. 101 ve devamı uygulanacağından **adi ortaklıkların** medeni hakları kullanma yani **fiil ehliyeti bulunmadığı** ortaya çıkmaktadır.

O halde, vergi hukuku yönünden mükellefiyet açısından vergi ehliyeti tartışılabilirse de yargılama hukuku yönünden fiil ehliyeti olmayan adi ortaklıkların dava ehliyetinin bulunmadığı tereddütsüzdür.

O halde adını koymadan bu bölümde tartıştığımız husus, “*kanunların çatışması*”nın ta kendisidir ve 2577 sayılı Kanun’un 31. maddesinin yaptığı yollamalar nedeniyle esasen adi ortaklıkların dava ehliyeti ile ilgili olarak kanunların çatışması söz konusu değildir.

Kanun, “*Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; ...ehliyet... işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.*” (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 31/1) demekle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun (Hukuk Muhakemeleri Kanunu) “ehliyet” konusundaki hükümlerini öne almış, “*Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” diyerek (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 31/1) vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak

Vergi Usul Kanunu hükümlerinin İdari Yargılama Usulü ve Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu hükümleri saklı kalarak uygulanacağını öngörmüştür.

O halde konu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun bu "özel" düzenlemesi nedeniyle, çalışma konumuzu açısından "kanunların çatışması" söz konusu değildir ve bu nedenle de "genel kanun / özel kanun" – "önceki kanun / sonraki kanun" gibi konuları tartışmak anlamlı değildir. Ancak her durumda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun iptal davaları için aradığı "menfaat ihlali" şartının da göz önünde tutulması gerektiğini hatırlatalım.

V. Bir Mükellef veya Vergi Sorumlusu Olan Adi Ortaklık İle İlgili İşlemler Ancak Ortakları Tarafından Yargıya Taşınabilir

Bir görüşe göre adi şirketin tüzel kişiliği olmadığından taraf ehliyeti yoktur. Taraf ehliyeti dava şartı olduğundan mahkemece resen gözetilmelidir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için adi ortaklık adına bir veya birkaç ortağın tek başına dava açabilmesi mümkün değildir. Şayet ortakların tamamı değil de sadece birisi veya birkaçı tarafından dava açılmış ise, dava hemen reddedilmeyerek iştirak kurallarından yararlanılarak davacıya diğer ortakların davaya katılması ya da muvafakatlerinin alınıp kendisine temsil yetkisini vermeleri sağlanmak üzere mehil verilmesi ve sonucuna göre işlem yapılması gerekir¹².

Bir diğer görüşe göre ise; kişilerin haklardan yararlanma ve borç altına girebilmeleri için maddi medeni hukuk alanında hak ve fiil ehliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Vergi Usul Kanunumuz ise, kişilerin vergi mükellefi olmaları bağlamında bir ehliyet kısıtlaması getirmemiş; aksine -bazı özel durumlarda- tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin bile mükellefiyetini kabul etmiştir. Dolayısıyla hak ve/veya fiil ehliyetine sınırlı ve/veya sınırsız olarak sahip olmanın vergi mükellefiyetini etkilemeyeceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak mükellefiyete ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından Vergi Usul Kanunu'nun, başta 10. maddesi olmak üzere, ilgili hükümlerinin de gözden kaçırılmaması gereklidir¹³.

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalara göre ise bu satırların yazarı her iki görüşe kısmen katılmaktadır. Şöyle ki:

Adi ortaklıkların, bağımsız bir işletme olarak bazı vergiler yönünden mükellef veya vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi vergi ehliyeti ile ilgili olup yargılamada ise dava ve taraf ehliyeti yani fiil ehliyeti aranmaktadır. Buna göre adi ortaklık adına dava açılması, adi ortaklığın davada taraf haline getirilmesi mümkün değildir.

¹² Bu görüşe örnek olarak Bkz. Ahmet Selim SARIKAYA, "Adi Ortaklıkla İlgili Davalarda Taraf Ehliyeti", **Yaklaşım**, 2007/Mart, S: 171. Yazar bu görüşünü Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin, 08.04.2004 tarih ve 9009/3729 sayılı kararı ile desteklemektedir.

¹³ Bu görüşe örnek olarak Bkz. Emrah AKIN, "Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı", **Yaklaşım**, 2007/Haziran, S: 174.

Ancak tereddüt, adi ortaklık adına tesis edilmiş idari işlemin (ihbarname, tahakkuk fişi, v.s.) ne şekilde yargıya taşınabileceği noktasında oluşmaktadır: Tüm ortaklar mı dava açacaktır, bir veya birkaç ortak yeterli midir, dava dilekçeleri ayrı ayrı mı düzenlenecektir gibi...

Görüşümüze göre, vergi mahkemesinde dava açılacak bir işlemin adi ortaklık adına tesis edilmiş olması, örneğin cezalı KDV tarhiyatının adi ortaklık adına düzenlenmiş ihbarname ile yapılması tarhiyatı hukuka aykırı hale getirmeyecektir.

Nitekim Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, davacı adi ortaklık adına tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada, mahkemece adi ortaklıklarda verginin ödenmemesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağına hükme bağlandığı dolayısıyla ortakların tarhiyata muhatap tutulması gerekirken tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına cezalı tarhiyat yapılmasında isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran mahkeme kararı, Danıştay 9. Dairesi'nce;

"Katma değer vergisi uygulaması bakımından işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda mal teslimi ve hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, katma değer vergisi mükellefinin de adi ortaklık olduğu, dolayısıyla katma değer vergisi beyannamesinin de ortaklık adına düzenleneceği ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verileceği, ancak verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı, aynı zamanda adi ortaklıkların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bütün mükellefiyetleri yerine getirmek zorunda olduğu, bu açıdan, Kanun'un belirtmiş olduğu belge düzenine uymaları, yani, belgeleri zamanaşımı süresi içinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerinin gerektiği belirtilerek vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi incelemesi ile tarhiyat yapılabileceği ve vergi- ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri veya tamamı dava açabileceğinden, vergi mahkemesince işin esasının incelenmesi gerekirken, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle adına tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır."

gerekçesiyle bozulmuştur¹⁴.

Zaten aksine bir kabul, adi ortaklıklar adına yapılmış tüm cezalı tarhiyatların, düzenlenen tüm tahakkuk fişlerinin hukuka aykırı olduğu gibi bir sonuç da doğurmaya müsaittir. Konu vergi ehliyeti ile sınırlı değerlendirilip ötesine geçilmemelidir¹⁵.

¹⁴ Danıştay 9. Daire'nin, 10.02.2010 tarih ve E.2008/3705, K.2010/681 sayılı Kararı. Alıntı: Eslem AYZAZ, "Adi Ortaklıklarda Dava Açma Ehliyeti", **Yaklaşım**, 2011/Ocak, S: 217

¹⁵ Danıştay 9. Daire'nin 14.04.2009 tarih ve E:2007/5234 K:2009/1707 sayılı kararı, "Bu durumda, vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabileceğinden, Vergi Mahkemesince işin

Yine görüşümüze göre, adi ortaklık hakkında tesis edilen bir işlemin vergi yargısına taşınmasında, dava konusu işlemin adi ortaklık adına tesis edildiğinin belirtilmesi kaydıyla bir veya birkaç ortak tarafından dava açılması mümkündür.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun, *"Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur.*

Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusudur.

Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır."

şeklindeki hükmü (md. 637 – Temsil) ile 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun;

"Şirket hesabına ve kendi namına bir üçüncü şahıs ile muameleye girişen şerik, bu üçüncü şahsa karşı yalnız kendisi alacaklı ve borçlu olur. Şirket veya bütün şerikler namına üçüncü bir şahıs ile şeriklerden biri muameleye giriştiği halde diğer şerikler ancak temsil hakkındaki hükümlere tevfikân üçüncü şahsın alacaklı veya borçlusudur. Kendisine idare vazifesi tahmil edilen şerik şirketi ve bütün şerikleri üçüncü şahıslara karşı temsil etmek hakkını haiz sayılır."

şeklindeki hükmü de (md. 533 – temsil) bu yöndedir.

Nitekim adi ortaklık adına yapılmış cezalı bir tarhiyatın sadece bir ortak tarafından açılmış bir dava ile yargıya taşınmasında davanın esasına girerek davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararı¹⁶ Bölge İdare Mahkemesi tarafından;

"...bir dava yalnızca gerçek veya tüzel kişiler tarafından yahut bunlara karşı açılabilirdiğinden tüzel kişiliği olmayan adi ortaklığın, herhangi bir davada taraf ve icra takibine muhatap olma yeteneğinin bulunmadığı, bu nedenle ve 818 sayılı Borçlar Kanununun 533 ve 534. maddelerine göre adi ortaklıktan kaynaklanan davalarda ve icra takiplerinde, bütün ortakların birlikte hareket etmeleri, başka bir deyişle hep birlikte davacı ve davalı olmalarının zorunlu olduğu, Yargıtay 4. Hukuk Dairesinin 15.5.1967 gün ve 2310/4247 sayılı kararında da belirtildiği gibi adi ortaklığı oluşturan ortakların taraf olmadıkları bir

esasının incelenmesi gerekirken, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır." şeklindeki gerekçe ile aynı yöndedir. Tam metin için Bkz. www.danistay.gov.tr

¹⁶ Gaziantep Vergi Mahkemesi'nin 18.01.1994 tarih ve 1994/17 sayılı kararı.

davanın görülebilme olanağından söz edilemeyeceği, yönetici ortağın davacı olabilme yeteneğine gelince, yönetici ortağın davacı olabilmesi için bütün ortakların oybirliği ile karar vermesinin gerektiği, böyle bir karar olmadığı sürece yöneticinin yalnız başına ve bir dava kapsamında ortakları temsil etmek yetkisinden bahsedilemeyeceği, ortakların Borçlar Kanununun 534. ve Medeni Kanununun 630. maddeleri uyarınca ortaklığı oluşturan mallar üzerinde iştirak halinde malik oldukları ve bunun sonucu olarak da adi ortaklık tarafından açılacak davaların bütün ortaklar tarafından birlikte açılmasının vazgeçilemeyecek bir koşul teşkil ettiği, olayda ise adi ortaklık adına tarhedilen kaçakçılık ve ağır kusur cezalı katma değer vergisine karşı herhangi bir temsil belgesi sunulmaksızın tek kişi tarafından dava açıldığı, ara kararıyla şirketi temsile ait belge istenmesine rağmen böyle bir yetki belgesinin gösterilmediği, bu durumda davanın ehliyetsiz kişi tarafından açıldığı kabulü icabettiği...”

tarafından bozulmuşsa da¹⁷ bu kararın Danıştay tarafından;

“Adi ortakların hukuki statüsü Borçlar Kanununun 520 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiş olup, ortakların üçüncü şahıslara karşı münasebeti kısmındaki 534. maddesinde, aksine bir anlaşma bulunmadıkça ortakların birlikte veya bir mümessil vasıtasıyla yaptıkları muamelelerden doğan borçlardan müteselsilen sorumlu oldukları hükmü yer almaktadır. Bunun yanında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 44. maddesi Katma Değer Vergisi, bu vergiye mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Şu kadar ki; a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri ... tarhiyata muhatap tutulurlar hükmünü taşımaktadır.

Ortaklığın borçlarından, özellikle de uyuşmazlıktaki vergi borcundan müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklarından herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulabildiği adi ortaklıklarda istenen vergi ve cezayı vergi mahkemesi önünde ortaklardan birisinin müteselsil sorumluluğunun gereği olarak tek başına dava etme hakkı bulunmaktadır.

gerekçesiyle kanun yararına bozulmuş olması¹⁸, ortakların her birinin tek başına dava açma hakkı bulunduğunu somut olarak ortaya koymaktadır.

Anılan kararda bir diğer dikkat çekici husus ise davacı tarafın “N....İ.....ve Ort.” şeklinde yer alıyor olmasıdır. Bir başka ifade ile dava, adi ortaklığın bir ortağı tarafından açılmış ise de davacı olarak adi ortaklık yer almaktadır.

VI. Konunun Önemi: Dilekçe Red Kararı mı ? / Ehliyet Yönünden Davanın Reddi Kararı mı?

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre dava dilekçeleri ilk incelemeye tabi tutulurken, “**ehliyet**” yönünden de incelenir. (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14/3-c) İlk incelemeye konu hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de

¹⁷ Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi'nin 23.01.1995 tarih ve E:1994/439 K:1995/4 sayılı kararı.

¹⁸ Danıştay 9. Daire'nin 30.01.1996 tarih ve E:1995/2286 K:1996/267 sayılı (Kanun Yararına Bozma) kararı.

davanın her safhasında aynen ilk inceleme sonrası verilmesi gereken karar verilir. (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14/6)

İlk inceleme üzerine verilecek kararlar Kanun'da tek tek tanımlanmış olup, ehliyet ile ilgili bir aykırılık halinde davanın reddine karar verilmesi gerekir. (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 15/1-b)

Buna göre, adi ortaklık ile ilgili bir işlemde vergi mahkemesinde dava açılmış olması halinde mahkemenin ehliyet nedeniyle davanın reddine karar vermiş olması adi ortaklık ve ortakları açısından birçok sıkıntıya yol açacaktır¹⁹. Her şeyden önce eğer konu bir tarhiyat ise karar aleyhine temyize gidilse dahi yürütme kendiliğinden durmayacağından tahsilât işlemleri başlayabilecektir.

Oysa dilekçenin reddine karar verilmiş olsa (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü kanunu md. 14/3-g ve md. 15/1-d) bu halde dilekçe red kararına uygun bir şekilde yeniden dava açılması mümkün olacaktır.

Yukarıda alıntı yapığımız Danıştay (Kanun Yararına Bozma) kararına konu Bölge İdare Mahkemesi kararının ise; *"...olayda ise adi ortaklık adına tarhedilen kaçakçılık ve ağır kusur cezalı katma değer vergisine karşı herhangi bir temsil belgesi sunulmaksızın tek kişi tarafından dava açıldığı, ara kararıyla şirketi temsile ait belge istenmesine rağmen böyle bir yetki belgesinin gösterilmediği, bu durumda davanın ehliyetsiz kişi tarafından açıldığının kabulü icabettiği gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararını bozarak, 2577 sayılı Kanunun 3622 sayılı Kanunla değişik 15/1-d maddesi uyarınca dava dilekçesinin ehliyetli şahıs veya şahıslar tarafından bizzat yahut bir avukat tarafından otuz gün içinde dava açmakta serbest olmak üzere..."* şeklinde olduğu görülmektedir ki burada Mahkemenin bu şekilde yaptığı değerlendirmenin tekdüze olmadığı başka Mahkemelerin başka türlü kararlar (dava red lararı gibi) ihdas edebileceği gözden uzak tutulmamalıdır.

Aynı konuda Danıştay 4. Dairesi'nde görülen başka bir uyuşmazlıkta, tüzel kişiliği olmayan ve medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın yargı mercilerinde yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/1-b maddesi uyarınca davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararı, adi ortaklık adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ortaklardan birine tebliğ edilmesinin yerinde olduğu, tarhiyatın kaldırılması istemiyle adi ortaklığın ortakları tarafından verilen vekâletnameye istinaden vekil imzasıyla ortaklık adına açılan davada işin esası incelenmesi gerektiği belirtilerek bozulmuştur²⁰.

¹⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 19.11.2003 tarih ve E:2000/8454 K:2003/4807 sayılı kararı ile örneklenebileceği üzere, *"Tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı ortaklığın, yargı mercilerinde temyiz dahil yargılamanın hiç bir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığından, adi ortaklık adına açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği"* yolunda çok sayıda karar mevcuttur. Kararın tam metni için Bkz. www.danistay.gov.tr

²⁰ Danıştay 4. Daire'nin, 24.06.2009 tarih ve E.2009/1347, K.2009/3551 sayılı Kararı. Alıntı: AYZA, a.g.m.

Adi ortaklık adına salınan katma değer vergilerine karşı açılan davalarda, Danıştay 4 ve 9. Daireleri adi ortaklığın dava açma ehliyeti olduğunu kabul etmelerine karşın, Danıştay 3. Dairesi, adi ortaklıkların yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olamayacağı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararlarını onamaktadır²¹.

Gelir vergisi açısından konuyu inceleyecek olursak, idarelerce gelir vergisi tarhiyatlarının adi ortaklığı oluşturan şahıs veya şirketlerin hisseleri oranında düzenlendiği görülmektedir. Ortaklardan birinin hissesi oranında düzenlenen ihbarnameye karşı ortak tarafından açılan davalar ise mahkemelerce işin esasına girilerek incelenmektedir²². Adi ortaklık adına salınan gelir (stopaj) vergisine karşı ortaklar tarafından açılan davada ise mahkeme adi ortaklığın tüzel kişiliğe sahip olmadığını dolayısıyla ortaklığın değil, ortakların vergi mükellefi olduğu ve yapılacak tarhiyatın her ortak için bir ihbarname ile tebliği gerektiği gibi adi ortaklığın gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti de olmadığından tevkifat yapma zorunluluğu da bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Bu karar Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından onanmıştır²³.

VII. Örnek Uygulama

Ahmet ÖRNEK ve Timsal KİŞİ adlı gerçek kişiler tarafından eşit paylarla kurulmuş adi ortaklık, Vergi Dairesi kayıtlarında, KDV, Damga Vergisi, Muhtasar, ÖTV yönünden "Ahmet Örnek ve Ort." olarak mükellefiyet kaydına sahiptir. Ayrıca Ahmet ÖRNEK ve Timsal KİŞİ, adi ortaklıktan elde ettikleri (ticari kazanç) nedeniyle ayrı ayrı Gelir Vergisi mükellefleridir.

Adi ortaklığın 2007 yılı defter ve belgeleri vergi incelemesine tabi tutulmuş ve vergi inceleme elemanı tarafından, adi ortaklık adına; KDV, Damga Vergisi, St. Gelir Vergisi ve ÖTV için dört ayrı Vergi İnceleme Raporu ve her bir gerçek kişi ortak adına (Yıllık) Gelir Vergisi Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir.

Buna göre, adi ortaklık adına düzenlenmiş dört ayrı Vergi İnceleme Raporu uyarınca yapılacak cezalı tarhiyatlar (KDV, Damga Vergisi, St. Gelir Vergisi ve ÖTV) "Adi Ortaklık" adına düzenlenmiş İhbarnameler ile adi ortaklardan herhangi birine tebliğ edilecek, dava ise adi ortaklardan Ahmet ÖRNEK veya Timsal KİŞİ tarafından kendi adlarına düzenlenerek imzalanmış vergi türleri itibariyle ayrı düzenlenmiş dört ayrı dava dilekçesi ile açılacaktır.

İki ortaktan hangisinin yani Ahmet ÖRNEK veya Timsal KİŞİ'nin dava açmış olması önemli değildir. Zaten davada tüm cezalı tarhiyat dava konusu yapılabilecektir. Ahmet ÖRNEK veya

²¹ Danıştay 3. Daire'nin, 28.09.2010 tarih ve E.2008/4661, K.2010/2850 sayılı Kararı. Alıntı: AYZAZ, *a.g.m.*

²² Danıştay 3. Daire'nin, 27.01.2010 tarih ve E.2008/2061, K.2010/158 sayılı Kararı. Alıntı: AYZAZ, *a.g.m.*

²³ Danıştay 4. Daire'nin, 13.10.2009 tarih ve E.2007/3325, K.2009/4863 sayılı Kararı. Alıntı: AYZAZ, *a.g.m.*

TİMSAL kişi adlı ortaklardan birinin dava açması yeterli olduğu gibi arzu ederlerse davacı olarak her ikisi ismini yazarak ve imza koyarak tek dilekçe ile de dava açabileceklerdir.

Buna göre adi ortaklık adına düzenlenmiş İhbarnameler ile adi ortaklık adına yapılan cezalı tarhiyat, adi ortaklık adına düzenlenmiş bir dava dilekçesi ile açılmış ise uygulamada farklılıklar görülmeye başlamaktadır. Görüşümüze göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte bu şekilde düzenlenmiş dava dilekçesinde davacının “*adi ortaklık*” olarak gösterilmiş olması, davanın “*ehliyet*” nedeniyle reddi”ne neden olmamalı, en azından dilekçeye imza koyan adi ortaklardan biri veya bir kaç davacı olarak kabul edilmek suretiyle yargılamaya devam edilebilmelidir²⁴. Aksi halde, dava açma süresinin dolmasından sonra verilecek “*ehliyet nedeniyle davanın reddi*” kararı ile ilgililerin konuyu tekrar yargı önüne getirebilme²⁵ olasılıkları yok denecek kadar azalmış olacaktır²⁶.

Ancak konu gerçek kişilerin ticari kazancı olunca, vergi dairesi her bir ortak adına Cezalı Yıllık Gelir Vergisi tarhiyatını, pay oranlarını da dikkate alarak her bir ortak adına ayrı ayrı cezalı tarhiyat yapacaktır. Zaten İnceleme elemanı da Raporlarını bu şekilde düzenlemiş olacaktır. İşte burada her bir ortak kendi adına düzenlenmiş cezalı tarhiyatı, kendi adlarına ve kendi imzaları ile düzenleyecekleri dava dilekçeleri ile ayrı ayrı dava konusu yapmak durumundadır. Bir ortağın açtığı dava, diğer ortak için geçerli değildir, bir ortak diğer ortak adına yapılan cezalı tarhiyatı dava konusu yapamayacak ya da açtığı davaya dâhil edemeyecektir.

VII. Sonuç

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

1. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmamaktadır ancak bu durum bunların bağımsız bir işletme olarak Katma Değer Vergisi ya da Gelir Vergisi Stopajı yönünden mükellef kabul edilmesine engel değildir.
2. Adi ortaklıkların özellikle, defter tutama, belge düzenleme gibi şekli mükellefiyetler yönünden ayrıca izlenmesinin gerekmesi, vergi numarası uygulamasında ayrı bir

²⁴ Sonuç olarak Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesi, “Vergi Mahkemesi'nde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlığını taşımakla ve “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.” hükmünü içermekle bu kapıyı esasen adi ortaklıkları mükellef kabul ederek açmış durumdadır. Aynı Kanununun 10. maddesinden hareketle, tüzel kişiliği olmayan bir teşekkül olarak da kabul edilebilecek adi ortaklığın, aksine bir somut olgu yoksa her bir ortağı aynı zamanda kanuni temsilci de olmaktadır. Kaldı ki 2577 sayılı İYUK'nun 2. maddesi “menfaatleri ihlâl edilenler” kavramına yer verdiği için, adi ortaklığın her bir ortağı, adi ortaklık adına yapılan cezalı tarhiyatla “menfaati ihlal edilen” konumundadır.

²⁵ Bu durumda VUK'nun 124. maddesinde yer alan “*Şikayet Yolu İle Müracaat*” uygulaması yapılabilirse de, konunun esasına girilmesi gereken ve açık vergi hatası olarak değerlendirilmediğinden hukuki ihtilaf sayılabilecek konularda yargının davayı bu kez de bu yönden reddetme olasılığı mevcuttur.

²⁶ Bu durumda “*davanın ehliyet nedeniyle reddi*” yerine “*dava dilekçesinin reddi*” daha hakkaniyete uygun görünmektedir. Bu sayede yenilenen dava dilekçesi ile konunun dava edilebilirlik imkânı korunmuş olabilecektir.

vergi numarası verilme zorunluluğu gibi nedenlerle bu uygulama hem pratik hem pragmatiktir.

3. Adi ortaklıkların vergi ehliyetinin var olduğu ve vergi ehliyetinin Vergi Usul Kanunu özel düzenlemeleri nedeniyle başkaca bir normatif dayanağa ihtiyacı olmadığı açıktır. Sonuç olarak Vergi Usul Kanunu, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefiyeti ile ilgili hükümler de içermektedir.
4. Adi ortaklıkların vergi ehliyetinin bulunması bunların bağımsız olarak dava ehliyeti bulunduğu anlamına gelmeyecektir. Dava ehliyeti konusu Vergi Usul Kanunu dışında kalan bir konudur ve ilgili Kanunlar adi ortaklıklara taraf olma ehliyeti tanımamaktadır.
5. Bir şekilde adi ortaklıklar idari işlemlere muhatap olduklarında, ister bu adi ortaklığın bir ortağı isterse birkaç ortağı konuyu yargıya taşıyabilmelidir. Bu durumda İdari Yargılama Usulü Kanunu *“Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddî olay veya hukukî sebeplerin aynı olması gerekir.”* hükmü içerdiğinden (md. 5) tek bir dilekçe ile dava açılabilir.
6. Açılan davada bir veya birkaç ortağın ya da bağımsız olarak adi ortaklığın davacı olarak gösterilmiş olması, dilekçenin bir veya birkaç ortak tarafından imzalanmış olması; davanın (dilekçeye imza koyan) *“bu ortaklar”* adına görülmeye devam edilmesi için yeterli sayılmalıdır. Kanunda aksine bir düzenleme yoksa da bu riske girmeme açısından davacı ortak ya da ortakların, davacı olarak kendi adlarını dilekçeye yazarak konunun adi ortaklık ile ilgili olduğunu belirtmelerinde yarar bulunmaktadır.)
7. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (Hukuk Muhakemeleri Kanunu) düzenlemeleri açık olup, tereddüt çalışmanın başlangıcında analiz edilen Vergi Usul Kanunu hükümlerinde kullanılan *“gerçek kişi”* ya da *“tüzel kişi”* kavramlarından kaynaklanmakta ve Kanun kendi içinde kavramsal olarak çelişir bir izlenim yaratmaktadır.
8. Mükellef ve vergi sorumlusu kavramlarının tanımlanmasında *“gerçek kişi”*, *“tüzel kişi”* kavramlarının kullanılmaması, diğer hükümlerde ise *“gerçek kişi”* veya *“tüzel kişi”* kavramlarına yer verilmeden *“mükellef”* veya *“vergi sorumlusu”* kavramlarının kullanılması daha uygun bir yöntem olacaktır. Vergi Usul Kanunu açısından yaptığımız eleştiri aynıyle 6183 sayılı Kanun (Örneğin Bkz. md. 3 *“Amme Borçlusu”* ya da *“Borçlu”* kavramı) için de geçerlidir.

Konu kuş bakışı ele alındığında basit gibi algılanabilirse de, uygulamanın muhatap aldığı, Vergi Usul Kanunu'nun mükellef (ya da vergi sorumlusu) saydığı, mükelleflere dava açma yetkisi verdiği, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun açık bir düzenleme içermediği adi ortaklıklar ile ilgili uyumsuzluklarda bireylerin hataya düşmeleri mümkündür.

Genelde idari davalar, özelde ise vergi davaları, davaya konu idari işlemin hukuka uygunluğunun denetleniyor olması nedeniyle Hukuk Devleti ilkesinin olmazsa olmazıdır. İptal davalarında dava açabileceklerin geniş tutulması somut olgusu dikkate alındığında *“kanunları bilmemek mazeret sayılmaz”* söyleminin kolaylığına kaçmadan çözüm üretilmesi ve (gerekirse) mevzuatta değişikliğe gidilmesi yararlı olacaktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.