

**YARGI BÖLÜMÜ****DANIŞTAY KARARI**

Esas No : 1985/4

Karar No : 1985/5

**ÖZÜ :** Vergi davalarında temyiz sürelerinden sonra alınan Maliye Bakanlığı muvafakatı nedeniyle, inceleme olanağı bulunmayan temyiz isteminin ehliyet yönünden reddi yolundaki Üçüncü Daire kararları ile bu hususun temyiz isteminin esastan incelenmesine engel teşkil etmeyeceği yolundaki Üçüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, temyiz süresinden sonra alınan Maliye Bakanlığı muvafakatının, temyiz isteminin Danıştay'ca esastan incelenmesine engel teşkil etmeyeceği yönünde içtihadın birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında.

**İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI**

Danıştay Üçüncü Dairesinin 7/2/1985 gün ve E : 1984/5100, K : 1985/478 sayılı ve 27/12/1984 gün ve E : 1984/5101, K : 1984/3609 sayılı kararları arasında görülen aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin Danıştay Üçüncü Dairesinin 21/3/1985 tarihli yazısıyla istenmesi üzerine isteme konu olan kararlar ve ilgili mevzuat incelenerek gereği görüldü:

İlgili kararlar:

A — Danıştay Üçüncü Dairesinin 7/2/1985 günlü ve E : 1984/5100, K : 1985/478 sayılı kararında, “2575 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanununun 31 inci maddesinde, dava ehliyeti bakımından Hukuk Usulu Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, Hukuk Usulu Muhakemeleri Kanununun 38 inci maddesinde “davaya ehliyet Kanunu Medeni ile tayin olunmuştur” denilmek suretiyle gerçek kişiler açısından Medeni Kanunda yer alan medeni hakları kullanma ehliyetini düzenleyen hükümlere atıf yapılmıştır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 39 uncu maddesinde, ehliyeti haiz hükmi şahıslar, kanuni uzuvları vasıtasıyla ve icap eden mezuniyeti istihsal ile hareket ederler.

Aksi halde hakim tayin edeceği müddet zarfında şeraitin ikmalî için muhakemeyi talike mecbur olduğu gibi davanın her halinde taraflardan her biri de bunu talep edebilir. Ancak müstacel işlerde hakim davanın muvakkatan devamına karar verebilir, 40 ıncı maddesinde de, “hakimin tayin ettiği müddet zarfında şeraiti lazime ikmal olunmazsa yapılan muamele hükümsüz addolunur. Şu kadarki kanunen davanın takibi bir makamın mezuniyetine mutevakkıf ise hakim bu makamı haberdar etmek şartıyla yeni bir mühlet de verebilir” hükümleri yer almıştır.

5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanununun, vergi dairelerini, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay nezdinde vergi itiraz ve davalarında taraf olma görevi ile yükümlü kılan 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi dairelerinin vergi mahkemelerinde dava açabileceklerini hükme bağlayan 377 nci maddesi karşısında vergi dairelerinin hiçbir halde ehliyetsizliğinden söz etmeğe olanak bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununun yine 377 nci maddesinde yer alan ve vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığından muvafakat alınmadan vergi mahkemesi kararlarını Danıştay nezdinde temyiz edemeyecekleri yolundaki hükmünde temyiz aşaması davanın devamı niteliğinde bulunduğundan vergi dairelerinin ehliyeti ile ilgili görmek doğru olmaz. Aksi halde bidayet mahkemesinde dava açmaya ehil olan aynı vergi dairesinin o mahkemenin kararını Danıştay'da temyiz ederken ehliyetsiz olduğu gibi bir sonuç ortaya çıkar ki bu durumu tevçiz etmek hukuken mümkün değildir. Şu halde Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesinde öngörülen Maliye Bakanlığının muvafakatının Hukuk

Usulü Muhakemeleri Kanununun yukarıda değinilen hükümleri de gözönünde tutulmak suretiyle davanın "temyiz" her safhasında yerine getirilebilecek bir usul şartı olduğunu kabul etmek gerekir. Özellikle konuya idari yargı açısından bakıldığında; muvafakatın esasın incelenmesine engel teşkil edebilecek bir usulî şart olduğu, başka bir anlatımla Maliye Bakanlığı muvafakatı dosyaya ibraz edilmedikçe esasın incelenmesine geçilemeyeceği dolayısıyla esasın incelenmesine kadar her zaman bu şartın yerine getirilebileceğini kabul etmek, aksi halde esasın incelenmesine geçilememesi sebebiyle temyiz talebini reddetmek zorunlu ise de her halde talebin reddini ehliyetsizliğe bağlamak yukarıdaki açıklamalar karşısında hukuki isabet taşımayacaktır.

Olayda da, Ayaş Malmüdürlüğünün, Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 31/1/1984 gün ve K : 1984/105 sayılı kararına karşı Ankara Bölge İdare Mahkemesine yapılan itirazın görev yönünden reddedilerek dosyanın Danıştay Başkanlığına gönderilmesinden sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığından muvafakat alınarak dosyaya ibraz edildiği ve böylece Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesindeki usulî şartın yerine getirildiği anlaşıldığından temyiz incelemesinde ehliyet yönünden Kanuna aykırılık bulunmadığına oyçokluğuyla karar verilerek işin esasının incelenmesine geçildi." denilmiş ve işin esasının incelenmesine geçilmiştir.

B — Danıştay Üçüncü Dairesinin 27/12/1984 gün ve E : 1984/5101, K : 1984/3609 sayılı kararında;

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2686 sayılı Kanunun 50 inci maddesiyle değişik 377 nci maddesinin son fıkrasında; Vergi Daireleri Maliye Bakanlığının (İl Özel İdareleri, Belediyeler, Valilerin) muvafakatını almadan Vergi Mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar hükmü yer almış olup, Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 31/1/1984 gün ve E : 1982/228, K : 1984/104 sayılı kararının bozulması istemiyle Vergi Dairesi Müdürlüğünce Ankara Bölge İdare Mahkemesi nezdinde yapılan itirazın anılan mahkemenin 19/10/1984 gün ve E : 1984/636, K : 1984/1069 sayılı kararıyla görev yönünden reddedilerek Danıştay'a gönderilen dosyanın incelenmesinden ise, temyiz isteminde bulunan Vergi Dairesi Müdürlüğünce yukarıda sözü edilen madde hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığından muvafakat alındığına dair belgenin eklenmediği görüldükçe, Dairemizin 22/11/1984 gün ve E : 1984/5101 sayılı ara kararı ile istenilmesi üzerine Vergi Dairesi Müdürlüğünce 31/12/1984 gün ve 938 sayılı cevap yazısına ekli olarak gönderilen muvafakatnamenin, temyiz süresi geçirildikten sonra, 24/12/1984 gününde alındığı anlaşıldığından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin (1) fıkrasının (b) bendi hükmü uyarınca inceleme olanağı bulunmayan temyiz isteminin ehliyet yönünden reddine 27/12/1984 gününde oyçokluğuyla karar verildi." denilmektedir.

C — Danıştay Başsavcısının konu hakkındaki düşüncesi, "Vergi Dairelerinin, Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı, Danıştay'a yaptıkları temyiz istemleri nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesi uyarınca, alınması öngörülen Maliye Bakanlığı muvafakatının, temyiz süresi geçirildikten sonra alınmış olması nedeniyle, bu isteklerden kimisinin ehliyet yönünden reddedildiği ve kimisinin ise işin esasına girilerek sonuçlandırıldığı ve böylece 3 üncü Dairemizin, oyçokluğuyla birbirine aykırı kararlar verdiği saptanmış ve bu kararlara egemen olan aykırı görüşlerin içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin yerinde olacağı kanısına varılmıştır.

Bilindiği gibi, ehliyet; bir hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve mesuliyetler üstlenmesidir.

Gerek 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri hakkında kanunun 5655 sayılı Kanunla değişik 23 üncü maddesi, gerekse 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2686 sayılı Kanunla değişik 377 nci maddesinin 2 inci fıkrası, Vergi Dairelerinin Vergi Mahkemelerinde dava açabileceklerini hükme bağlamış olduğuna ve temyiz aşaması davanın devamı niteliğinde bulunduğuna ve prensip olarakta temyiz yoluna ancak davanın taraflarının başvurabileceğine göre, vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığından muvafakat almadan vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvuramayacakları yolundaki kanun hükmünü, vergi

dairelerinin ehliyeti ile ilgili görmek mümkün değildir. İlk derece mahkemelerinde dava ve taraf ehliyeti bulunduğu kabul edilen Vergi Dairelerinin o mahkeme kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulurken ehliyetsiz olduklarını söylemeye hukuken olanak yoktur.

Esasen, vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığının muvafakatını almaksızın, Vergi Mahkemeleri kararlarına karşı Danıştay'da temyiz davası açamayacaklarına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesi "dava açmaya yetkili olanlar" başlığını taşımakta olduğuna ve yukarıda belirtildiği üzere, vergi dairelerinde dava ve taraf ehliyetini haiz olduklarına göre meselenin, ehliyet yönünden değil temyiz yetkisi, başka bir söyleyişle temyiz incelemesi yapma koşulu bakımından irdelenmesi gerekir.

Yetki (selahiyet); Kanundan veya akitten doğan hukuki bir iktidar olup, bu iktidarı ihraz eden kimsenin başkalarına ait hakları kullanabilmesidir.

Bir davayı bizzat takip edebilme veya vekille takip ettirebilme yetkisine dava takip yetkisi denir. Dava takip yetkisi, kural olarak, dava ehliyetini haiz olan kimselere aittir. Ancak, bazı hallerde, bir kimsenin taraf ve dava ehliyetini haiz olmasına rağmen, muayyen bazı davaları takip edemeyeceği hükme bağlanmış olabilir. (Karının şahsi malları, iflas masası, miras şirketi ve vergi dairelerinin temyiz yoluna başvurulabilmesi gibi) Daha açık bir anlatımla dava, dava takip yetkisi olmayan biri tarafından açılır veya dava takip yetkisi olmayan biri aleyhine açılırsa mahkeme davayı red etmeyerek asıl davayı takip yetkisini haiz olan kişiye, işbu davaya devam etmek isteyip istemediğini veya temyiz incelemesi için yapılan başvuruya icazet verip vermediğini bildirmesi için uygun bir mehil vermesi öğretide de benimsenen ilkelere aittir. Aksi görüşlerin hak arama özgürlüğünün özüne ve kanun koyucunun (muvafakat) koşulunu aramadaki amacına ters düşeceği inancındayız. O halde vergi dairesi tarafından süresi içinde yapılmış olan temyiz başvurularının, muvafakatın bu sürenin geçmesinden sonra alınmış olması halinde dahi, amaçsal bir yorumla, temyiz incelemesi yapılmasının yerinde olacağı söylenebilir.

Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesi ile yollama yapılan, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 39 uncu maddesi, "Ehliyeti haiz hükmi şahıslar kanuni uzuvları vasıtasıyla ve icab eden mezuniyeti istihsal ile hareket ederler.

Aksi halde hakim tayin edeceği müddet zarfında şeraitin ikmalî için muhakemeyi talike mecbur olduğu gibi davanın her halinde taraflardan her biri de bunu talep edebilir. Ancak müstacel işlerde hakim davanın muvakkaten devamına karar verebilir." 40. maddesinde ise, "Hakimin tayin ettiği müddet zarfında şeraiti lazime ikmal olunmazsa yapılan muamele hükümsüz addolunur. Şu kadarki kanunen davanın takibi bir makâmın mezuniyetine mütevekkif ise hakim bu makâmı haberdar etmek şartıyla yeni bir mühletle verebilir" hükümleri yer almıştır.

Demek oluyor ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesinin son fıkrasına göre, Maliye Bakanlığından alınması gereken özel izin, temyiz inceleme koşullarından biri olup, bu iznin temyiz süresinden önce veya sonra alınmış olması işin esasına girilerek varılacak sonuca göre bir karar verilmesine engel teşkil etmemelidir.

Bu açıklamaların ışığı altında İçtihatların, 3 üncü Dairenin 7/2/1985 günlü ve E : 1984/5100, K : 1985/478 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir" şeklindedir.

**İNCELEME** : 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanununun 23 üncü maddesinde; Vergi Dairelerinin Vergi Mahkemelerinde dava açabilecekleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesinde ise; vergi dairelerinin Danıştay'da temyiz yoluna başvurabilmeleri için Maliye Bakanlığının muvafakatını almaları gerektiği öngörülmüştür.

İçtihadın birleştirilmesine konu olan Danıştay Üçüncü Daire kararlarının bir kısmında; Maliye Bakanlığı muvafakatının temyiz süresi geçtikten sonra alınması halinde temyiz istemi ehliyetsizlik sebebi ile red edilmiş, bir kısım daire kararlarında ise konu bir ehliyet sorunu olarak kabul edilmiş ve temyiz istemleri esastan incelenmiştir. Vergi uyumsuzluklarını çözmekle görevli diğer Danıştay daireleri olan Dördüncü ve Yedinci Dairelerin uygulamalarında konunun bir ehliyet sorunu olarak ele alınmadığı görülmektedir.

Danıştay Üçüncü Dairesinin yukarıda açıklanan kararları arasındaki aykırılık sebebi ile Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi uyarınca içtihağın birleştirilmesinin gerekli olduğuna oyçokluğuyla karar verildikten sonra konu incelendi:

Konunun çözüme kavuşturulabilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince alınması gereken Maliye Bakanlığı muvafakatının hukuki yapısı ile bu muvafakatın temyiz incelemesi üzerindeki etkilerinin açıklığa kavuşturulmasını gerektirmektedir.

Vergi Dairelerinin Danıştayda temyiz yoluna başvurmalarında Maliye Bakanlığından muvafakat alınması kanunla gösterilen usulün gereğidir. Kamu görevlileri kendilerine mevdu kamu hizmetlerini yerine getirirlerken heran bir takım idari kararlar alırlar ve idari işlemler yaparlar. Bu kararların alınmasında ve işlemlerin yapılmasında, varsa o konu ile ilgili kanun ve idari düzenlemelerde gösterilen usullere uyulur. Eğer yasalarda bir idari usul belirlenmemiş ise kamu görevlileri hizmetin icaplarına göre gerekli yöntemleri kendileri belirlerler. Maliye Bakanlığı muvafakatı Danıştay yönünden yargılama usulüne ilişkin özel bir hükümdür. Bu sebepten de vergi dairelerince temyiz yoluna başvurulması halinde, bu usule riayet edilip edilmediğı temyiz merciince gözönünde tutulacaktır. Bu durumda Maliye Bakanlığı muvafakatı, yargılama usulü yönünden özel bir temyiz şartı veya temyiz safhasında gerekli özel bir ehliyet şartı olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, buradaki ehliyet benzeri durum, gerek özel hukuktaki genel ehliyet, gerekse idari yargılama usulündeki özel dava ehliyeti anlamında değildir. Esasen yargılama safhalarından olan temyiz yolu davanın devamı mahiyetinde olduğundan ve temyiz yoluna ilke olarak ilk derecede taraf olanlar başvurabileceklerinden, davanın ilk derecede görölmesinde taraf olan vergi dairesinin temyiz safhasında ehliyetsizliğı söz konusu edilemez. Olay, vergi dairesi yönünden dava ve taraf ehliyetsizliğı değil, idari bir yetkinin kullanılmasında kanunun belirlenen usule uyulup uyulmadığı sorunudur. Bu usule uyulmadan vergi dairesince temyiz başvurusu yapılsa söz konusu muvafakat alınmadıkça bu özel temyiz şartına uyulmaması nedeniyle temyiz istemi esastan incelenemeyecektir.

Temyiz süresi geçtikten sonra alınan Maliye Bakanlığı muvafakatı sonuçları da yukarıdaki açıklamalara göre değerlendirilmelidir.

İdarenin kanunen kendisine tanınmış olan bir yetkiyi kullanırken yapmış olduğu usul hatalarının makul bir süre içinde düzeltilmesini hukuki bir yol olarak kabul etmek gerekir. Özellikle içtihağın birleştirilmesine konu olan olaydaki gibi hızlı bir iş akımı ve belirli sürelerle kayıtlı olarak çalışan idare organlarının idare yönünden hak kaybını önlemek için suratlere hareket etmeleri gereklidir.

Danıştayda temyiz yoluna başvurma idari yargılama usulü kanununa göre altmış günlük süre ile tahdit edilmiş olmasına rağmen temyiz yoluna başvurma için gerekli olan muvafakatın alınmasında bir süre tahdidi söz konusu değildir. Doğal olanı, bu muvafakatın temyiz dilekçesine ekli olarak Danıştay'a gönderilmesidir. Ancak zamanın darlığı muvafakat merciince yapılan incelemenin uzaması ve sair sebeplerle bu muvafakatın gecikmesi temyiz hakkının kullanılmasını etkilememeli ve temyiz incelemesi yapılmıca kadar bir muvafakatın ibrazı kabul edilmelidir. Esasen temyiz başvurusu için verilen muvafakatın elde edilmesindeki zaman farkının hak kaybına sebep olmaması hukuk düşüncesi gereğidir. Kanunlarımızda yer alan bazı hükümler ile hukuki düşüncemize yön veren temel hukuk kavramları ile ilgili tanım ve yorumlarda bu yöndeki düşünceyi teyit etmektedir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 39 uncu maddesi "Ehliyeti haiz hükmü şahıslar kanuni uzuvları vasıtasıyla ve icab eden mezuniyeti istihsal ile hareket ederler. Aksi halde hakim tayin edeceği müddet zarfında şeraitin ikmali için muhakemeyi talike mecbur olduğu gibi davanın her halinde taraflardan her biri de bunu talep edebilir". 40 ıncı maddesinde ise, "Hakimin tayin ettiği müddet zarfında şeraiti lazime ikmal olunmazsa yapılan muamele hükümsüz addolunur. Şu kadarki kanunen davanın takibi bir makamın mezuniyetine mütevvakıf ise hakim bu makamı haberdar etmek şartıyla yeni bir mühlet de verebilir." hükümleri yer almıştır.

Diğer taraftan Roma Hukukunda ve eski hukukumuzda, icazetin vekalet hükmünde olacağı bir hukuk kuralı olarak benimsenmiştir. Bu kurallar bugün hukuk düşüncesi olarak geçerliliklerini korumaktadır.

**SONUÇ:**

Yukarıda açıklanan gerekçelerle vergi davalarında temyiz süresinden sonra alınan Maliye Bakanlığı muvafakatının, temyiz isteminin Danıştay'ca esastan incelenmesine engel teşkil etmeyeceğinden içtihadın Danıştay Üçüncü Dairesinin 7/2/1985 tarihli ve 1985/478 sayılı kararı yönünde birleştirilmesine 25/6/1985 günündeki toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından 2/7/1985 günlü ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.

**AZLIK OYU**

X — Birleştirilmesi istenen kararlarla ilgili davaların her ikisi de tek hakimle verilmiş kararlara karşı açılan davalarla ilgilidir.

Bilindiği gibi 6/1/1982 gün ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu Üçüncü Bölümünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları gösterilirken bunlar arasında 45 inci maddede "İtiraz" yolu yer almıştır.

İtiraz yolu, tek hakimle çözümleneceği 6/1/1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun Tek Hakimle Çözümlenecek Davalar başlığını taşıyan 7 nci maddenin 2 nci fıkrasında sayılan, esas olarak 75.000,— TL. nı geçmiyen tarhlara karşı açılan daha çok küçük meblağlar ve basit sayılabilecek davalar için tanınmış bir yoldur.

Bu nedenle de Kanun Koyucu bunlar için temyiz yoluna başvurmada aradığı (213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 377-23/6/1982 gün ve 2686 sayılı Kanunla yapılan değişiklik) Maliye Bakanlığının (İl özel idarelerine ve belediyeler için valilerin) muvafakatını aramamıştır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 47 nci maddesinde tek hakimle verilen kararların temyiz edilemeyeceği hükmüne bağlanırken buna bazı istisnalar da getirilmiş "mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline, muvafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyumsuzluklarında tek hakimle verilen kararların Danıştayda temyiz edilebileceği" kabul edilmiştir.

İşte birleştirilmesi istenen kararlar temyiz yolunun yanına 2577 sayılı Kanunla getirilmiş bu itiraz yolu sebebi ile vergi dairelerinin, birazda Kanunların ilk uygulama yılları olması nedeniyle, itiraz yolunu seçerek bölge idare mahkemelerine yaptıkları yanlış başvuruların, bu mahkemelerde reddedilmesi sonucu, Danıştaya intikal etmesinden oluşan davalar sonucu alınmış kararlardır.

Örnek olarak alınan kararlardan birinde; dava Maliye Bakanlığından muvafakatın temyiz süresinin geçirilmesinden sonra alındığı için ehliyet yönünden reddedilmiş, diğerinde ise; muvafakatın gönderilmiş olması süre düşünülmeden 377. maddedeki usuli şartın yerine getirildiği anlaşıldığından temyiz incelenmesinde ehliyet yönünden kanuna aykırılık bulunmadığına karar verilerek işin esasının incelenmesine geçilmiştir.

Aynı durumda davalar, konularının görevinde olması nedeniyle 9 uncu Dairemize de gelmiştir. 9 uncu Daire bu konuda 3 üncü Dairemizden bütünü ile farklı bir uygulamaya geçmiş; ilk anda davayı ne red ve ne de kabul etmiş, önce itiraz yoluna başvurmuş olan ve niteliği itibariyle Danıştaya temyiz istemi ile gelmiş davalarda idareye başlangıçta 30 günlük bir süre vermiş (9. Daire Esas 1984/2098 sayılı dosyadaki ara kararında olduğu gibi), sonra bunu da yeterli bulmayarak itiraz yoluna başvuran vergi dairesi için temyize geliş yeni bir durum olması ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 46 ncı maddesinde altmış gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabileceği gösterildiğine göre muvafakat alma süresini kararın tebliğinden itibaren altmış güne çıkarmıştır. (9 uncu Daire Esas 1985/866 sayılı dosyadaki ara kararında olduğu gibi) Tanınan bu süreler içerisinde alınan muvafakatları yeterli görmüş davanın esasını incelemiş, aksi durumda muvafakat hiç gönderilememiş veya tanınan süreden sonra alınmış muvafakatlar olması hallerinde davayı ehliyetten reddetmiştir.

Görülüyor ki burada 9 uncu Dairenin 3 üncü Dairenin örnek ve birleştirilmesi istenen kararlarına göre farklı bir yorumu ve uygulaması vardır.

Aynı Daire, yani 9 uncu Daire temyiz istemi ile doğrudan Danıştaya yapılan başvurularda 60 günlük temyiz yoluna başvurma süresi dışında alınmış muvafakatla yapılan temyiz istemlerini ehliyet yönünden reddetmektedir. (9 uncu Daire Esas 1964/721, Karar 1984/2725 sayılı kararda olduğu gibi)

İçtihadın birleştirilmesi gibi, oluşturulması ve sonuca bağlanması büyük emek isteyen ve bağlayıcı nitelikte kararlara giderken bunun daha geniş miktarda aynı konudaki sorunu kapsıyacak şekilde tutulması ve varılacak kararın daha şumullü olması özellikle burada 9 uncu Daire uygulamasının da konu edilip, tartışmaya alınarak ondan sonra kararlar arasında birleştirilmeye gidilmesi, bu sebeple şu anda birleştirme isteminin esasına geçilmemesi gerektiği kanısı ile çoğunluk kararına karşıyım.

### AZLIK OYU

XX — Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde çok eski tarihlerden beri “temel yasa” kabul edilen ve pek çok değişikliğe rağmen halen bu niteliğini koruyan V.U.K’nun 377 nci maddesinde; “Vergi daireleri Maliye Bakanlığının.....muvafakatını almadan vergi mahkemeleri kararları aleyhine Danıştay’da temyiz davası açamazlar” hükmü yer almıştır.

İdari yargının özel bir bölümünü teşkil eden vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacak usulleri içeren V.U.K’nun adli yargı ve 2577 sayılı yasa ile yapılan atıf gereği idari yargı yönünden uygulanması söz konusu usul hükümlerini muhtevi H.U.M.K’na göre özel bir yasa olduğunda şüphe yoktur. Bu husus 2577 sayılı yasanın 31 inci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü ile de sabittir. Bir konu hakkında özel ve genel yasalarda çelişik hükümler bulunması diğer bir ifade ile özel ve genel yasa hükümlerinin çatışması halinde özel yasa hükümlerine itibar edileceği hususu, hukukun temel kaidelerinden birini teşkil eder. Kaldığı, özel yasada yer alan hükmün çok özel bir konuyu kapsamaması karşısında V.U.K. ile H.U.M.K. hükümleri arasında bir çatışma olduğunu kabul etme imkanı dahi olmaması icabeder.

Diğer taraftan 213 sayılı V.U.K’nun 406 nci maddesinde yer alan “Vergi Daireleri Maliye Bakanlığının.....muvafakatını almadan Temyiz Komisyonunun kesin kararları aleyhine Danıştay’da temyiz davası açamazlar” hükmünün yürürlükten kaldırılması sonucu 2577 sayılı yasanın 31 inci maddesiyle yapılan atıf gereğince ehliyet yönünden H.U.M.K. hükümlerinin uygulanacağı kabul edilebilir ise de; 213 sayılı yasada yer alan özel nitelikteki ehliyet hükmü yerine H.U.M.K. hükümlerinin uygulanmasını yerinde bulmayan Maliye Bakanlığının başvurusu sonucu söz konusu hüküm yeni duruma göre düzeltilerek 2686 sayılı yasa ile V.U.K’nun 377 nci maddesine yeniden eklenmiştir. Bu durumda 377 nci maddeye eklenen hüküm gerek H.U.M.K’nun hükmüne, gerekse H.U.M.K’na atıf yapan 2577 sayılı yasanın 31. maddesi hükmüne nazaran muahhar bir hüküm olmaktadır. Muahhar yasa hükmünün içerdiği konuyla ilgili olarak yani Maliye Bakanlığı muvafakatının alınmasına ilişkin olarak H.U.M.K’na atıf yapan 2577 sayılı yasanın 31 inci maddesi hükmünü tadil ettiğini kabul etmek zorunludur. Diğer bir ifadeyle atfın iptal edilmesi nedeniyle artık Maliye Bakanlığından alınacak muvafakat hakkında H.U.M.K. hükümlerinin uygulanması imkanı ortadan kalkmıştır.

Bu nedenlerle olaya; vergi uyuşmazlıklarında öncelikle uygulanması gerekli V.U.K’da yer alan özel nitelikli ve muahhar hüküm yerine Maliye Bakanlığı muvafakatı yönünden geçerliliğini yitiren atıf gereği olarak H.U.M.K. hükmünün uygulanması yoluna gidilmesine ilişkin kararda hukuka uyarlık yoktur.

Diğer taraftan idari yargıda, hak düşürücü müddetler, hakimın uzatma ve kısaltma yetkisi olmayan ve hakimın hiç bir takdir hakkı bulunmayan müddetlerdir. İdare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıklardan birisini de bu husus teşkil eder ve idari yargı hakimi tarafından davanın her safhasında re’sen nazarı itibare alınır. Nitekim, zaman aşımı özel hukukta tarafların bu konuda def’ide bulunmasına tabi olduğu taraflarca def’ide bulunulmadığı takdirde hakim tarafından re’sen gözönünde tutulmadığı halde, idare hukukunda zaman aşımı, hakim tarafından re’sen araştıracağı hususlardandır. Şahıslar kadar idare de kanunen belli edilen müddetlere uymak zorunluluğundadır. Kanunen belli edilen süre geçtikten sonra idarenin muvafakat vermesi temyiz süresini durduramayacağından, temyiz isteminin süresi içinde yapıldığını kabule hukuken ve kanunen imkan yoktur.

Yukarıda açıkça izah edilen hukuki ve kanuni gerekçeler karşısında içtihadın çoğunluk kararında olduğu gibi birleştirilmesi yerinde olmadığından karara katılmıyoruz.