

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA SÜRE

YÜKSEKLİSANS TEZİ

Mehmet GÖKÇE

Anabilim Dalı: HUKUK

Programı: KAMU HUKUKU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Oğuz SANCAKDAR

ŞUBAT 2013

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA SÜRE

YÜKSEKLİSANS TEZİ

Mehmet GÖKÇE

Enstitü No: 1010032005

Anabilim Dalı: HUKUK

Programı: KAMU HUKUKU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Oğuz SANCAKDAR

ŞUBAT 2013

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezimizin amacı, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, özellikle de usuli uygulamalarda birden fazla kanunun (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4458 sayılı Gümrük Kanunu vs.) uygulanması nedeniyle yaşanan karmaşadan dolayı, uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için gerek idari aşamada gerekse de yargısal aşamada “menfaati ihlal edilen” ya da “hakkı zarar gören” kimselerce uyulması gereken hak düşürücü sürülerin kapsamlı bir şekilde öğreti ve yargı içtihatlarıyla ortaya konulması suretiyle, bu hak düşürücü sürelere riayet edilmediği için hak kayıplarına uğranılmasının önüne geçilmesidir.

Vergi yargısında süresi içerisinde dava açabilmenin ehemmiyeti çok büyüktür. Usulüne uygun olarak süresi içerisinde bir dava açıldıktan sonra yargılamanın geriye kalan kısmı re’sen mahkemece yürütülüp, sonlandırılacaktır.

Bu nedenlerle, ideal bir hukuk devletinde idare, idare edilenlerin hak kaybına uğramaması için, işlemlerinde muhakkak başvuru yolu ve süresini göstermelidir.

Çalışmamı meydana getirilebilmek için, eşim Gonca Gökçe ve kızım Bilge Gökçe’ye ayırmam gereken zamanı kullanmak zorunda kaldığım için öncelikle onlardan özür diler, her zaman desteğini benden esirgemeyen sevgili eşime, beni bugünlere getiren annem Gülizar Gökçe ve babam Süleyman Gökçe’ye, akademik çalışmalarım hususunda beni şevklendiren ablam Yrd. Doç. Dr. Hülya Gül, eniştem Yrd. Doç. Dr. Mevlüt Gül ve kayınpederim Yusuf Tuvay’a ve hakimlik mesleğini daha nitelikli yapabilmek adına kendimizi geliştirmek için biz hakimlere her türlü desteği sunan İstanbul Kültür Üniversitesi ile başta tez danışmanım Prof. Dr. Oğuz Sancakdar ile fakülte dekanı Prof. Dr. Bahri Öztürk ve Prof. Dr. Durmuş Tezcan olmak üzere İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nin ismini saymadığım tüm değerli hocalarına teşekkürü bir borç bilirim.

Şubat 2013

Mehmet GÖKÇE

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	V
KISA ÖZET	VI
ABSTRACT	VIII
1. GİRİŞ	1
2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ SIRASINDA UYULMASI GEREKEN SÜRELER VE BU SÜRELERİN DAVA AÇMA SÜRESİNE OLAN ETKİSİ.....	5
2.1- YANILMA.....	6
2.2- PİŞMANLIK VE ISLAH.....	13
2.3- VERGİ CEZALARININ İNDİRİMLİ ÖDENMESİ.....	19
2.4- TECİL-TAKSİTLENDİRME	22
2.5- UZLAŞMA.....	25
2.5.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Uzlaşma.....	25
2.5.1.1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	25
2.5.1.2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	27
2.5.2- Gümrük Kanunu Uyarınca Uzlaşma.....	36
2.6- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ	38
2.6.1- Hataların Ortaya Çıkması ve Düzeltilmesi	39
2.6.2- Düzeltmenin Kapsamı.....	40
2.6.3-Düzeltme Zamanaşımı	41
2.6.4-Düzeltme Yolu ile Dava Açma İlişkisi.....	42
2.6.4.1-Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusunun Dava Açma ile ilişkisi	42
2.6.4.2-Dava Açma Süresi İçerisinde Yapılan Düzeltme Başvurusunun Dava Açma ile ilişkisi	44
2.7-GÜMRÜK VERGİLERİNDE İDARİ İTİRAZ PROSEDÜRÜ	46
2.8- GÜMRÜK VERGİLERİNDE GERİ ALMA-KALDIRMA BAŞVURUSU	63

2.9- 2577 SAYILI İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NUN 11. MADDESİ
KAPSAMINDA İDAREYE YAPILAN BAŞVURULAR 67

**3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ YARGIDA DAVA
EDİLEBİLMESİ VE ÇÖZÜMLENEBİLMESİ İÇİN İLK DERECE
YARGILAMASI SIRASINDA UYULMASI GEREKEN SÜRELER..... 71**

3.1-VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇMA SÜRELERİ 72

3.1.1-İptal Davalarında Dava Açma Süresi..... 72

3.1.1.1-Genel Dava Açma Süresi..... 73

3.1.1.2-Özel Dava Açma Süreleri 73

3.1.1.3-Dava Açma Süresinin Başlangıcı 81

3.1.1.3.1-Doğrudan Tebliğ ve İlanen Tebliğde Dava Açma Süresinin Başlangıcı.... 81

3.1.1.3.2-Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı 85

3.1.1.3.3- Tahakkuku Tahsile Bağlı Olan Vergilerde Dava Açma Süresinin
Başlangıcı..... 86

3.1.1.3.4- Tescile Bağlı Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı 87

3.1.1.3.5- İdarenin Dava Açması Gerektiği Hallerde Dava Açma Süresinin
Başlangıcı..... 87

3.1.1.3.6- Tevkif Yoluyla Alınan Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 88

3.1.1.3.7- İhtirazi Kayıtlı Beyan Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Açma
Süresinin Başlangıcı..... 89

3.1.1.3.8- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. Maddesi Kapsamında
İdareye Yapılan Başvurular Neticesinde Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 95

3.1.1.3.9- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi Kapsamında
İdareye Yapılan Başvurular Neticesinde Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 97

3.1.2-Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin
Başlangıcı..... 99

3.1.2.1- İdarenin İşlemleri Üzerine Tam Yargı Davası Açılmasında Dava Açma
Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 99

3.1.2.2- İdarenin Eylemleri Üzerine Tam Yargı Davası Açılmasında Dava Açma
Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 106

3.1.2.3- Mahkeme Kararlarının Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Tam Yargı Davası
Açılmasında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı..... 109

3.1.3- İdarece Tesis ve İlgilisine Tebliğ Edilen İşlemlerde, İşleme Karşı Başvuru Yolu ve Süresi Gösterilmezse Ne Olur?	110
3.1.4- Dava Ne Zaman Açılmış Sayılır?	116
3.2- DAVANIN AÇILMASINDAN SONRA UYULMASI GEREKEN SÜRELER	118
3.2.1- Harç ve/veya Posta Pulunun Hiç Yatırılmaması ya da Eksik Yatırılması Suretiyle Dava Açılması ve Yargılama Devam Ederken Tebligat Yapılmasını Engelleyecek Düzeyde Posta Giderleri Avansında Azalma	118
3.2.2- Dava Dilekçelerinin İlk İncelemeye Tabi Tutulması ve Dilekçe Ret Kararı Üzerine Davanın Yenilenmesi	119
3.2.3- Dava Dosyasının Tekemmül Süreci	120
3.2.4- Duruşmaya İlişkin Süreler	121
3.2.5- Ara Karar Süresi	122
3.2.6- Yürütmenin Durdurulması Sürecine İlişkin Süreler	122
3.2.7- Tarafların Kişilik ve Niteliklerinde Değişiklik ve Davacının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılmaması	124
3.2.8- Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltmesi.....	127
3.2.9- Bağlantı İstemi.....	128
3.2.10- Görevsizlik-Yetkisizlik-Görevlilik Kararına İtiraz.....	128
3.2.11- Hakimin Davaya Bakmasının Yasak Olması ve Hakimin Reddi	133
3.2.12- Bilirkişi İncelemesi, Keşif ve Delillerin Tespiti	139
3.2.13- Kabul-Feragat	142
3.2.14- Adli Yardım	142
3.2.15- Davanın İhbarı ve 3. Şahısların Davaya Katılması.....	143
3.2.16- Mukabil (Karşı) Dava	144
4. KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARINA BAŞVURMADA SÜRE ..	145
4.1- OLAĞAN KANUN YOLLARINDA SÜRE	145
4.1.1-İtiraz ve Temyiz Başvurusu	145
4.1.2- Karar Düzeltme.....	148
4.2- OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARINDA SÜRE	148
4.2.1- Kanun Yararına Bozma	148
4.2.2- Yargılamanın Yenilenmesi	149
5. ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURUDA VE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BAŞVURMADA SÜRE	151

<i>5.1-ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU</i>	151
<i>5.2- AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BAŞVURU</i>	154
SONUÇ	156
KAYNAKÇA	158

KISALTMALAR

AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
C	: Cilt
E	: Esas
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
RG.	: Resmi Gazete
S	: Sayfa
T	: Tarih
VUK	: Vergi Usul Kanunu

Enstitüsü	:	Sosyal Bilimler
Anabilim Dalı	:	Hukuk
Programı	:	Kamu Hukuku
Tez Danışmanı	:	Prof. Dr. Oğuz Sancakdar
Tez Türü ve Tarihi	:	Yüksek lisans – Şubat 2013

KISA ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA SÜRE

Mehmet Gökçe

“Vergi Uyuşmazlıklarında Süre” konulu tez çalışmamızda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada, yargısal aşamada (olağan ve olağanüstü kanun yolları dâhil) ve kararlara karşı olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi’ne yapılacak bireysel başvuru yolu ve iç hukuk yolları tüketildikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne yapılacak başvuru yolu ile çözümlenebilmesi için uyulması gereken hak düşürücü süreler ile bunların mahiyeti anlatıldı.

Bu minvalde, giriş kısmından sonraki 2. ana başlık altında, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi usulleri olan; yanılma, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarının indirimli ödenmesi, tecil-taksitlendirme, uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, gümrük vergilerinde idari itiraz prosedürü, gümrük vergilerinde geri alma kaldırma başvurusu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. maddesi kapsamında idareye yapılan başvurular sırasında riayet edilmesi gereken hak düşürücü süreler ile bunların yargılama sürecine olan etkisine değinildi.

3. ana başlık altında ise, vergi uyuşmazlıklarının idari yargıda dava konusu edilebilmesi ve çözümlenebilmesi için ilk derece yargılaması sırasında uyulması gereken hak düşürücü sürelere yer verildi. Bu kapsamda, dava açma süresi, davanın

ne zaman açılmış sayılacağı, davanın açılmasından sonra hüküm verilinceye kadar (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi kapsamında Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan haller de dâhil olmak üzere) yargılama esnasında uyulması gereken süreler etraflıca anlatıldı.

4. ana başlık altında, kararlara karşı yapılacak olağan kanun yolları (itiraz, temyiz, karar düzeltme) ve olağanüstü kanun yolları (kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi) başvurularında yer alan hak düşürücü sürelerden bahsedildi.

5. ve son başlık altında, kararlara karşı yapılan olağan kanun yolları tüketildikten sonra eğer şartları var ise Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurularda ve tüm iç hukuk yolları tüketildikten sonra yine şartları varsa Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılacak başvurularda uyulması gereken hak düşürücü sürelerin anlatılması suretiyle çalışmamıza son verildi.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Mahkemesi, Vergi Uyuşmazlıklarında Süre, Vergi Yargısı, hak düşürücü süreler.

Department : **Law**
Programme : **Public Law**
University : **Istanbul Kültür University**
Institute : **Institute of Social Sciences**
Supervisor : **Prof. Dr. Oğuz Sancakdar**
Degree Awarded and Date : **MA – February – 2013**

ABSTRACT

DURATION AT TAX DISPUTES

Mehmet Gökçe

This study named ‘‘Duration at Tax disputes’’, sets forth the personal lodge procedure to Constitutional Court after using all standard procedures against decisions taken during administrative process and judicial process (including ordinary and extraordinary legal remedies) about tax cases. Also prescription periods and their natures that should be followed to solve tax disputes through application to European Human Rights Court after using all domestic law procedures will be mentioned.

In the second section we will give information about the procedures of resolving tax disputes during administrative process that are misapprehension, penitence and melioration, discounted payment of tax fines, postponement instalment, agreement, adjustment of taxing errors, administrative objection procedure at customs tax, application of withdrawal, annulment of customs tax and the prescription periods that should be taken into account in application to administration, and their influence on judgement, stated in the 11th clause of 2577 numbered Administrative Procedure Act (APA).

Third section explains the prescription periods that must be followed during first degree judgement in order to make tax disputes case of court at administrative

judgement and to find remedy. Relatedly, the following terms will be explained in detail: Tender period, deemed date of the beginning of the court and after beginning of the court, the periods that must be followed during judgement (including the situations attributed to Civil Courts Act under the 31st clause of the 2577 numbered Administrative Procedure Act) until reaching the decision.

Fourth section explains the prescription periods in applications of objections against decisions through ordinary law procedures (objection, appeal adjustment of decision) and extraordinary law procedures (notwithstanding the verdict, renewal of the judgement).

In the fifth and last section, the prescription periods during personal application –if requirements are met– to Constitutional Court after using all standard law procedures against decisions and finally if requirements are met again, the prescription periods that must be followed during application to European Human Rights Court after using all domestic law procedures will be explained.

Key Words: Tax, Tax Disputes, Tax Court, Duration of Tax Disputes, Jurisdiction of Tax Court, Prescription Periods.

1. GİRİŞ

Vergi alma yetkisi, devletin üstün buyurma gücüne dayanır. Vergi toplama, idare edilenlerin varlıklarına zorla ve karşılıksız olarak müdahale demektir. Bu bakımdan; Hukuk Devleti'nde vergi, kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Verginin kanuniliği ilkesi, idare edilenlerin, önceden, ne şekilde vergilendirileceklerini bilmelerini sağlar. Bu ilke idarenin keyfiliğine karşı bir güvencedir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve teknik boyut içermesi, bu kanunların uygulayıcıları olan kamu görevlilerince ve de idare edilenlerce anlaşılmasında güçlükler yaşanmasına, dolayısıyla da vergi kanunlarının yanlış uygulanmasına neden olabilmektedir. Bu yüzden de idare ile vergi yükümlüsü arasında uyumsuzluklar çıkabilmektedir.

İdare ile vergi yükümlüsü arasında çıkabilecek bu uyumsuzluklar, yargı yerine gidilmeden, taraflar arasında da çözümlenebilmektedir. Ancak vergi uyumsuzluklarının çözümünde en etkili yol vergileme işlemlerinin bağımsız yargı yerlerince, yargılama usulleri kullanılarak denetlenmesidir.

Bu denetim, adli rejimi ve bunun sonucu olarak yargı birliğini kabul eden Anglo-Sakson ülkelerinde adli yargı yerlerince yapılmaktadır. Buna karşılık; idari rejimi kabul eden ülkelerde bu konuda birlik yoktur. Denetim görevi, kimi ülkelerde, bağımsız bir vergi yargısına; kimi ülkelerde de, diğer yargı düzenlerine mensup mahkemelere verilmiştir. Bu uygulama, hukukçuların vergi uyumsuzluklarına bakışlarındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır.

Ülkemizde, idari rejim kabul edilmiştir. Vergi idaresi de, kuruluşu, yetkileri ve görevleri bakımından diğer idarelerden farklı değildir. Vergi idaresi, kanunla kendisine verilen görevleri, Vergi Usul Kanunu'nda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Gümrük Kanunu ile diğer vergi kanunlarında yer alan yetkileri ve yöntemleri kullanarak yerine getirir. Bu görevlerin yerine getirilmesi sırasında doğan uyumsuzluklar (vergi uyumsuzlukları), İdari Yargı Düzeni içinde yer

alan özel görevli uzman mahkemelerce çözümlenir. Yani, Ülkemizde, bağımsız bir vergi yargısı düzeni mevcut değildir¹.

İdari yargı; vatandaşların hukuksal güvenlik içinde bulunduğu, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatan hukuk devleti ilkesinin yaşama geçirilmesinde temel bir kontrol mekanizmasıdır. Çünkü idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi idari yargı aracılığı ile sağlanabilmektedir. Türk hukuk sisteminde, idarenin eylem ve işlemlerinden “menfaati ihlal edilen” ya da “hakkı zarar gören” kimse, yetkili yargı yerine başvurarak idari işlemin iptalini veya karşılaştığı haksızlığın giderilmesini isteyebilir. Eğer bir idari işlemin iptali söz konusu ise açılacak dava iptal davası olacaktır. Öte yandan, ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi veya uğranılan zararın giderilmesi söz konusu ise tam yargı davası açılması gerekecektir. Ancak dava yoluna başvurulmazdan evvel bazı uyuşmazlıkların idari aşamada da çözümlenebilmesi imkânı bulunmaktadır. İdari aşamanın zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir safha olmadığı durumlarda, “menfaati ihlal edilen” ya da “hakkı zarar gören” kimse tarafından bu yola başvurulması tercih edilmezse veya uyuşmazlığın çözümü için öncelikli olarak idareye başvurulduğu halde uyuşmazlık idari aşamada da çözümlenemezse yine dava yoluna başvurulabilecektir.

İdari uyuşmazlıklar hakkında, ilk derecede karar vermekle görevli idari yargı yerleri; idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bazı özellikli durumlarda ise bir temyiz mercii olduğu halde Danıştay’ın ilgili dairesidir.

Vergi mahkemeleri, idari uyuşmazlıklardan vergi uyuşmazlıklarını ilk derece mahkemesi olarak çözmekle görevlidirler.

2576 sayılı Kanunun 3410 sayılı Kanunla değişik 6’ncı maddesine göre, vergi mahkemeleri;

¹ CANDAN Turgut, “Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu” ,2005/Ekim Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları S. 24,25,26

a - Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b - "a " bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c - Ve diğer kanunlarla verilen işleri,
Çözümlemekle görevlidirler.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca (6352 sayılı Kanun'un 45. maddesi ile değişik c bendi) "Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere" karşı açılacak davalar ile (e bendi) "Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere" karşı açılacak davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayıldığından, bu davalar da Danıştay'ın ilgili dairesince ilk derece mahkemesi olarak çözümlenir ve karara bağlanır.

İdari işlem ve eylemlerin uzun bir süre uyuşmazlık doğurması ve bir davaya konu olması ihtimali, kamu hizmetlerinin işlenmesini ve idarenin faaliyetlerinin kararlı, istikrarlı ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini engelleyebilir. Bunun önüne geçmek için vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada ve yargısal aşamada çözümünde bir takım hak düşürücü süreler tayin edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, özellikle de usuli uygulamalarda birden fazla kanunun (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4458 sayılı Gümrük Kanunu vs.) uygulanması nedeniyle yaşanan karmaşadan dolayı, "menfaati ihlal edilen" ya da "hakkı zarar gören" kimseler, uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için gerek idari aşamada gerekse de yargısal aşamada uyulması gereken hak düşürücü sürelere riayet etmedikleri için hak kayıplarına uğrayabilmekte, dolayısıyla da katlanmamaları gereken bir vergisel yükü karşı karşıya kalabilmektedirler.

Bizim bu çalışmamızda; ‘‘Vergi Uyuşmazlıklarında Süre’’ başlığı adı altında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu temel alınmak suretiyle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada ve idari yargı aşamasında (olağan ve olağanüstü kanun yolları dâhil) çözümlenebilmesi için uyulması gereken süreler ile olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi’ne yapılacak bireysel başvurular ile iç hukuk yolları tüketildikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne yapılacak başvurularda uyulması gereken sürelerin hukuki niteliği ve bu sürelerin bireylerin hak arama özgürlüğünü kullanmalarına olan etkisi yargı kararları ışığında incelenerek ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ SIRASINDA UYULMASI GEREKEN SÜRELER VE BU SÜRELERİN DAVA AÇMA SÜRESİNE OLAN ETKİSİ

Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin tanımı yapılmamıştır. Sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinde vergi dairesinin tanımına yer verilmiştir. Bu maddeye göre, vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Oysaki vergi dairesi, vergi idaresi içerisinde yer alan bir birimdir. Dolayısıyla bu noktada vergi idaresinin daha geniş bir şekilde tanımlanmasına ihtiyaç vardır. Bu durumda, vergi idaresi, vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan bir örgüt olarak tanımlanabilir².

İşte bu örgüt yani vergi idaresi içerisinde uygulayıcı konumunda bulunan kamu görevlilerince, vergi kanunlarının karmaşık olması ve teknik boyut içermesi nedeniyle bu kanunların yanlış anlaşılması ve uygulanması söz konusu olabilmektedir. Böylesine durumlar da vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında uyuşmazlıklara yol açabilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar da idari çözüm ya da yargısal çözüm yolları ile ortadan kaldırılmaktadır.

Vergisel uyuşmazlıkların idari çözümü, yükümlü ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, iyi niyet havası içinde anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemdir³.

İdari çözüm yolu ile vergi idaresi ile mükellefler veya adlarına ceza kesilenler arasında çıkan uyuşmazlıkların, mükelleflerin belirli süreler içerisinde idareye başvurmaları yoluyla daha başlangıçta mutabakat sağlanması suretiyle yargısal aşamaya geçilmeden ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır. Bu yol ile vergi

² KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhal, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları" , 2012 Ankara, Yaklaşım Yayıncılık S. 63.

³ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, "Vergi Hukuku" , 2005 Ankara ,Turhan Kitapevi , S. 169,170.

mahkemelerinin iş yükünün azaltılması ve yükümlülerin zaman, emek ve gider kaybına uğramalarının önüne geçilmesi sağlanmaktadır⁴.

Türk vergi mevzuatında idari çözüm yolları olarak; ‘a) Yanılma, b) Pişmanlık ve ıslah, c) Vergi cezalarının indirimli ödenmesi, d) Tecil-Taksitlendirme, e) Uzlaşma (Vergi Usul Kanunu uyarınca uzlaşma-Gümrük Kanunu uyarınca uzlaşma), f) Vergi hatalarının düzeltilmesi, g) Gümrük vergilerinde idari itiraz prosedürü, h) Gümrük vergilerinde geri alma-kaldırma başvurusu’, i) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. maddesi kapsamında idareye yapılan başvurular, yer almaktadır.

Şimdi söz konusu idari çözüm yollarının sırasıyla ve genel hatları itibariyle tanımlanması yapılmaya çalışılacak, her bir yol için uyulması gereken süreler ve bunların dava açma süresine olan etkileri irdelenecektir.

2.1- YANILMA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 369. maddesinde; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzı hususunda bir içtihadın değişmiş olması halinde mükellefin yanılması nedeniyle mükellefe vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı, ayrıca, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapması suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaatin, bunlara ilişkin yeni veya değiştirilmiş genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı, geçmişe dönük uygulanmayacağı, bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Kanun’un 413. maddesinde de; mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kıldığı makamlardan yazılı izahat

⁴ YAŞIN Mehmet, ‘‘Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü’’, 2006/Eylül Ankara, Yaklaşım Yayıncılık S. 37.

isteyebilecekleri, bu makamların da özelge veya sirkülerle cevap vermek mecburiyetinde olduğu düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu Kanun maddeleri göz önüne alındığında, mükellef, başka mükelleflerce yapılan izahat başvuruları neticesinde, o mükelleflere verilen yazılı cevaplara uygun hareket ettiğinden bahisle vergi idaresince yanıtıldığından söz edemez. Yanılma hali için muhakkak mükellefin kendisinin izahat için yaptığı başvuru neticesinde verilen bir yazılı cevabın (özelge veya sirküler) bulunması ve mükellefin bu yazılı cevabı aldığı tarihten sonraki vergisel işlemlerinde bu cevaba uygun hareket etmesi gerekir. Öte yandan, yetkili makamlar görüşünü, olayın kendilerine aktarılış biçimine göre belirledikleri için, yetkili makamlarca bilgi verilen konudaki maddi unsurların, o bilgiye göre uygulama yapılan vergisel işlemlerde de aynen bulunması gerekir ki vergi idaresinin yanıtmasından söz edilebilsin⁵. Bu şartların varlığı halinde, idarenin verdiği yanlış izahat doğrultusunda vergisel uygulamalarını gerçekleştiren mükellefe bu uygulamalarının yanlışlığından ötürü vergi cezası kesilemeyecek ve gecikme faizi hesaplanamayacaktır.

Yanılma halinin bir türü yukarıda açıklanmaya çalışılan "idarenin mükellefe yanlış yazılı izahat vermesi" hali ise, bir diğer türü de "bir hükmün uygulanma tarzı hususunda bir içtihadın değişmiş olması" halidir. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda bir içtihadın değişmiş olması hali, vergi idaresinin belirli bir süredir uygulaya geldiği görüşüne uygun hareket eden mükellefin bu hareketinin, daha sonraki zamanlarda idarece görüş değişikliğine gidilmesi nedeniyle cezayı gerektiren bir harekete dönüşmesine rağmen, eski görüşüne uygun hareket eden mükellef aleyhine geçmişe dönük olarak bu hareketi nedeniyle ceza kesilememesi ve gecikme faizi hesaplanmaması hali olarak tanımlanabilir.

Yanılma halinde kesilemeyecek vergi cezaları, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarıdır.

Peki, mükellefin yanılması söz konusu olduğu halde vergi idaresince bu husus göz önünde bulundurulmadan mükellefe vergi cezası kesilmiş ve/veya

⁵ ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", 2006/Nisan Ankara, Oluş Yayıncılık, S.973.

gecikme faizi hesaplanmış ya da mükellefçe ödenmemesi gereken bir vergi ve fer'ileri mükelleften tahsil edilmiş ise mükellefin bu uyuşmazlığın çözümü için idari aşamada izlemesi gereken prosedür nedir?

Bu durumda, eğer dava açma süresi henüz geçmemiş ise mükellefçe, dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında bir üst makama, eğer bir üst makam yoksa işlemi yapan vergi dairesine başvurulmak suretiyle işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Altmış gün içerisinde bir cevap alınmazsa istek reddedilmiş sayılır. İsteğin altmış gün içerisinde reddedilmesi ya da bu süre içerisinde bir cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır. Eğer dava açma süresi geçmiş ise de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hataları ile ilgili 116 ila 126. maddeleri uyarınca vergi cezası kesme, gecikme faizi hesaplama ve haksız vergi tahsil edilmesine dair vergisel işlemlere karşı vergiyi ve/veya vergi cezasını doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içerisinde işlemi tesis eden vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunulabilir. 213 sayılı Kanun'un 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların da, yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği belirtilmiştir. Düzeltme başvurusundaki 5 yıllık zamanaşımı süresi hak düşürücü bir süredir. Ancak zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde tebliğ edilen vergi cezalarına ve hesaplanan gecikme faizlerine karşı düzeltme başvurusunda bulunabilmeye ilişkin zamanaşımı süresi hatanın yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı fiilen uzatılmış, 6 yıla çıkmış olmaktadır⁶.

Süresi içerisinde vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunulduğu takdirde eğer olayda bir yanılma hali söz konusu ise vergi hatalarının düzeltilmesi hakkındaki esaslar çerçevesinde vergi dairesince mükellef adına kesilen vergi

⁶ KIZILOT, KIZILOT, S. 125,126.

cezasının ve/veya hesaplanan gecikme faizinin terkin edilmesi gerekir⁷. Bu durum vergi dairesince düzenlenen bir düzeltme fişi mükellefe tebliğ edilir. Mükelleften yanılma hali nedeniyle haksız yere tahsil edilen bir vergi, vergi cezası ve gecikme faizi var ise de mükellefe ret ve iade edilir.

Ancak mükellef hata düzeltme yoluna başvurur, fakat idari aşamada da uyuşmazlığı ortadan kaldıramaz ise, yani talebi idarece tamamen ya da kısmen reddedilirse, düzeltme talebinin reddine dair işlemin tebliği tarihini izleyen 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hataları ile ilgili 116 ila 126. maddeleri uyarınca yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işleme karşı doğrudan doğruya dava açılıp açılmayacağı, bir de Gelir İdaresi Başkanlığına şikâyet yoluna başvurulması gerekip gerekmediği, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlem ile dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemlerin hangi sürede ve ne şekilde dava konusu edilebilecekleri, düzeltme yoluna başvurulduktan sonra dava açılması ile düzeltme yoluna başvurulmadan doğrudan işleme karşı dava açılması durumlarının yargılama aşamasındaki değerlendirmelerde bir farklılık yaratıp yaratmadığı hususları izleyen kısımlarda "Vergi Hatalarının Düzeltmesi" başlığı adı altında kapsamlı bir şekilde anlatılacağı için burada bu konulara değinilmemiştir.

Yanılma hali mevcut olduğu halde idarece mükellefe vergi cezası kesilir ve/veya gecikme faizi hesaplanır sonra da mükellefe bir ihbarname tebliğ edildiği halde mükellef tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi tercih edilmezse ne olacaktır?

Bu durumda mükellefçe tebliğ edilen bu işleme karşı, işlemin tebliği tarihini izleyen genel dava açma süresi 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde doğrudan doğruya dava açılabilir.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda bir içtihadın değişmiş olması nedeniyle yanılma hali ile ilgili olarak uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi

⁷ ÖNER Erdoğan, "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi" , 2012 Ankara, Seçkin Yayıncılık, S. 137

tercih edilmeden doğrudan doğruya yargı yoluna başvurulduğu duruma ilişkin bir Danıştay kararından örnek vermek gerekirse;

Türkiye Jokey Kulübü tarafından düzenlenen at yarışlarında ikramiye kazanan at sahibine yapılan ödemelerden kesilerek jokey olan davacıya ücret olarak ödenen tutarlardan gelir vergisi kesintisi yapılmadığı gibi yıllık gelir vergisi beyannamesinin de verilmediğinin tespit edilmesi üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak 2000 yılı için adına re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı gelir vergisini; 6132 sayılı At Yarışları Hakkındaki Kanun hükümlerine göre yapılan at yarışlarının tertip, tanzim ve idaresine ilişkin olarak çıkarılan ve 23.8.1955 gün ve 9085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan At Yarışları Tüzüğü'nün 94 ve devamı maddelerinde Türkiye Jokey Kulübü tarafından, atların kazandıkları ikramiyelerden, jokeylere, seyislere ve antrenörlere belli oranlarda prim, ücret ve ikramiye adı altında, at sahipleri adına ödeme yapılacağı öngörüldüğü, Türkiye Jokey Kulübü tarafından davacıya jokey primi adı altında yapılan ödemenin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret sayılan ödemelerden olduğu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği, ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yanılma halini düzenleyen 369'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, bir hükmün uygulama tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmü ait bir içtihadın değişmiş olması durumunun yanılma hali olarak belirlendiğinin ve vergi ziyai cezası kesilemeyeceğinin hükmüne bağlandığı, Türkiye Jokey Kulübü'nün organizasyonunda 9.9.1953 tarihinde başlayan yaklaşık 50 yıldır devam eden at yarışlarında ödenen ücretlerin vergilendirilmesinin Maliye Bakanlığının 12.7.2001 gün ve 038415 sayılı özeliği ile gündeme geldiği, 20.3.2003 tarihli ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 247 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de, jokey, jokey yamağı antrenörü ve seyislere at sahipleri adına Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılacak ücret ve ikramiye ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatının Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılmasının uygun bulunduğu, Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen geçici 68'inci madde ile de, 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübü'nün organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında yapılacak tevkifatın bu kulüp tarafından yerine getirileceğinin kurala

bağlandığı, buna göre yarışlarda görev yapan jokey, jokey yamağı, antrenör ve seyislere, kazanılan yarışlar nedeniyle ödenen ücretlerin vergilendirilmesi hususunda getirilen düzenlemeler karşısında, daha önce vergi tevkifatı yapılmamış ve ücretlilerce de beyan edilmemiş olmasının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca yanılma hali kapsamında kaldığı, bir başka deyişle bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş değiştirdiği açık olduğundan, kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kesilen vergi ziyai cezasını kaldırmak suretiyle değiştiren İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 29.12.2005 gün ve E:2005/303, K:2005/1160 sayılı kararının vergi ziyai cezasına ilişkin kısmı; "Türkiye Jokey Kulübü tarafından düzenlenen at yarışlarında ikramiye kazanan at sahibine yapılan ödemelerden kesilerek jokey olan davacıya ödenen ücretlerin vergilendirilmesinin Maliye Bakanlığının 12.7.2001 tarihli özeldesini ile yapılan düzenlemeye dayandırılması, bu tarihten önce idarece bu ücretlerin vergilendirilmemesi, yukarıda açıklanan 369'uncu maddenin ikinci fıkrasındaki yanılma hali olarak sayılamayacağı gibi, Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve özeldelerle yapılan değişiklikler yanılma halini kapsamayıp, sadece tereddütlerin giderilmesine ilişkin bulunduğundan, Vergi Mahkemesince, anılan madde hükmüne göre olayda yanılma halinin mevcut olduğu gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kaldırılmasında hukuka uygunluk görülmemiştir." gerekçesiyle Danıştay Üçüncü Dairesince bozulmuştur⁸.

İdarenin mükellefe yanlış yazılı izahat vermesi nedeniyle yanılma hali ile ilgili olarak uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi tercih edilmeden doğrudan doğruya yargı yoluna başvurulduğu duruma ilişkin bir Danıştay karardan örnek vermek gerekirse;

Yükümlü adına, 1995 yılı için salınan kusur cezalı tapu harcının kaldırılması istemiyle açılan davayı; yükümlünün ortağı bulunduğu ve müteahhitlik yapan adi ortaklığın, kat karşılığı inşaat yapım ve mülkiyetin kısmen devri sözleşmesiyle inşa ettiği bağımsız bölümlerden biri olan ... numaralı meskenin ... tarihinde ortaklık adına fatura edildiği, ... tarihinde ise ortaklardan biri olan yükümlü tarafından satın

⁸ Danıştay Üçüncü Dairesi 20.02.2007 tarih, E:2006/1519, K:2007/448 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

alındığı ve bu aşamada muafiyetten yararlandırılarak adına tapuda kayıt ve tescilinin yapıldığı, bu satışla beraber taşınmazın artık yükümlünün şahsi serveti üzerine geçtiğinin kabulünün gerektiği, bu meskenin ... tarihinde üçüncü şahıslara satılması sırasında muafiyetin tekrar uygulanmayacağı görüşüyle kusur cezalı olarak salınan tapu harcında isabetsizlik bulunmadığı, çünkü olayda inşa edilen ve ticari maksatla devredilen bir konutun değil, şahsi bir mülkün devir ve iktisabından söz edilebileceği, bu yüzden 2982 sayılı Yasanın 4. maddesinde belirtilen muafiyetten yararlanma şartının gerçekleşmediği gerekçesiyle reddederek cezalı tarhiyatı onayan ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının kusur cezasına ilişkin kısmı; “Yükümlünün gerek dairenin alınması, gerekse satılması sırasında her türlü bilgi ve belgeyi idareye verdiği, dairenin alımı sırasında 2982 sayılı Kanun gereğince harçtan muaf tutulduğu, satımı sırasında ise Tapu Sicil Müdürlüğünden satışın tapu harcından muaf olup olmadığının sorulduğu, anılan Tapu Sicil Müdürlüğünce muafiyet konusunda tereddüdün hâsıl olması üzerine yükümlünün mağdur olmaması için kendisine muafiyet yazısının verildiği, daha sonra konu hakkında Defterdarlık ile yapılan yazışmalar neticesinde Maliye Bakanlığı'nın... tarihli yazılı emri ile muafiyetin uygulanmaması gerektiği yönündeki görüşünü belirtmesi sonucu cezalı harcın istenildiği göz önüne alındığında; 213 sayılı Kanunun yukarıda anılan maddesi gereğince idarece yanılma hali dikkate alınarak ceza kesilmemesi gerektiği halde harcın kusur cezalı olarak istenilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” gerekçesiyle Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulmuştur⁹.

Görüldüğü üzere mükellef adına kesilen cezalara karşı doğrudan doğruya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açıldığı takdirde, mahkemelerce ve temyiz aşamasında Danıştay'ca, olayda mükellefin yani davacının bir yanılma halinin bulunup bulunmadığı hususu re'sen göz önünde bulundurularak sonuçta kesilen cezaların kaldırılmasına ya da onanmasına karar verilmektedir.

⁹ Danıştay Dokuzuncu Dairesi 17.03.1998 tarih ,E:1997/539, K:1998/1237 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

2.2- PİŞMANLIK VE ISLAH

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde (Değişik madde: 23/01/2008-5728 S.K./281.mad) pişmanlık ve ıslah ile ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.’’

Bu Yasal düzenleme dikkate alındığında pişmanlık ve ıslah şu şekilde tanımlanabilir. **Pişmanlık**, ihbar yapılmasından veya incelemeye başlanılmasından ya da takdir komisyonuna başvurulmasından önce işlenen suçtan pişman olduğunun ilgili makama bildirilmesidir. **Islah** ise, işlenen suçtan pişman olduğunun ilgili makama bildirilmesinden sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi veya eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması ile ödeme süresi geçmiş olan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesidir.

Pişmanlık ve ıslah ancak beyana dayanan vergilerde söz konusu olacaktır. İdarece tarh edilmesi gereken vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler ve otomatik tahakkuk ettirilen vergilerde pişmanlık ve ıslah uygulanamaz. Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunulabilmesi için bir vergi ziyat meydana gelmiş ve buna bağlı cezalardan birinin kesilecek olması gerekir¹⁰. Yukarıda anılan Kanun maddesindeki koşullara uygun olarak verilen bir pişmanlık dilekçesi ile kaçakçılık suçları (VUK. 359) için de pişmanlık hükümleri işletilebilir. Ayrıca iştirak halinde işlenen suçlarda, iştirakçilerden birinin vereceği pişmanlık dilekçesi üzerine, o iştirakçi açısından iştirak halinde suçluluk sıfatı da kalkacaktır¹¹. Dolayısıyla iştirakçi hakkında 213 sayılı Kanun’un 344. maddesi uyarınca iştirak nedeniyle vergi ziyat cezası da kesilemeyecektir. Pişmanlık dilekçesi verilmesi halinde vergi ziyat cezası kesilemeyecek olsa da şartları varsa usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilebilecektir.

Bu durumda, vergi ziyama neden olanlar, söz konusu durumdan pişmanlık duydukları takdirde 213 sayılı VUK’nun 371. maddesindeki şartların varlığı halinde ihbar yapılmasından veya incelemeye başlanılmasından ya da takdir komisyonuna başvurulmasından önce vergi dairesine verecekleri bir pişmanlık dilekçesi ile söz konusu maddedeki 15 günlük sürelerle de riayet ederek yükümlülüklerini yerine getirir iseler, uyuşmazlığın, henüz uyuşmazlık doğmazdan evvel yani daha idarenin

¹⁰ ÖZYER Mehmet Ali, “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 2001 İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, S. 663,664

¹¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 221.

bile durumdan haberi yokken idarenin önüne getirilmesi suretiyle çözümlenebilmesini sağlamaktadırlar.

Pişmanlıkla beyanname verilmesi durumunda pişmanlık hükümlerinin yerine getirilmemesi halî re'sen takdiri gerektirmektedir.

VUK'nun 371. maddesindeki 15 günlük sürenin son gününün resmi tatile rastlaması durumunda ne olacaktır?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinde vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesabının ne şekilde yapılacağı açıkça düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmi tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Kızıllara göre; "Özetle, 15 günlük sürenin son gününün tatile rastlaması durumunda, sürenin uzadığını kabul etmek mümkün değildir. Çünkü pişmanlık beyannamelerinde kanunla belirlenmiş bir vade yoktur. Mükellefler vergi idaresinin tamamen bilgisi dışındaki vergi ziyayı doğuran işlemlerini, kendiliklerinden vergi dairesine bildirerek süreyi başlatmaktadırlar. Dolayısıyla ödeme süresini istedikleri tarihe getirme imkânına sahiptirler. Bu tür bir sonucun bu müessesenin getiriliş

amacına uygun olduğunu iddia etmek mümkün değildir”¹². Bizce pişmanlık müessesesinde 15 günlük sürenin son gününün resmi tatile rastlaması durumunda, bu süre Vergi Usul Kanunu’nun 18/4 no’lu bendinde yer alan;”Resmi tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadarki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.” hükmü uyarınca, resmi tatili takip eden ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar uzayacaktır. Çünkü kanun hükmü, sürenin uzamasını yalnızca kanunla belirlenmiş vadelere özgülememiştir. Kanun, vergi kanunlarında yazılı tüm süreler için, bu sürelerin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinin bitimine kadar sürenin uzayacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla mükellef aleyhine kanun hükmünü aşacak bir şekilde yorum yapılması doğru olmayacaktır.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerin dava konusu edilip edilemeyeceğine dair tartışmaya gelecek olursak. Pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkukların doğrudan doğruya dava konusu edilebilmesinin yolu pişmanlıkla verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesi ve bunun üzerine yapılan tahakkukun davacıya tebliğini izleyen 30 gün içerisinde dava açılması olarak görülmektedir. Bir yolda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi hataları ile ilgili 116 ila 126. maddeleri uyarınca ortada açık bir vergi hatasının bulunması nedeniyle idareye yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin dava konusu edilmesidir. Bu yol daha önce de belirtildiği üzere “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi” başlığı adı altındaki kısımda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

Pişmanlık Talepli Dilekçelerin İhtirazi Kayıtla Verilmesi

Mükelleflerce, yasal gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, dava hakkının saklı tutulması için beyannameye yazılan nota, “**ihirazi kayıt**” denilmektedir.

213 sayılı Kanunun 378. maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27/3.

¹² KIZILOT, KIZILOT, S. 217.

maddesinde; ”.....ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz....”hükmü uyarınca mükellefler, beyannamelerine bir ihtirazi kayıt koymak suretiyle yapılan tahakkuk işleminin kendilerine tebliğini izleyen tarihten itibaren 30 gün içerisinde beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açabileceklerdir. Fakat kanaatimizce pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olduğundan ve bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımını olan cezai müeyyide uygulanmadığından pişmanlıkla verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi mümkün bulunmamaktadır. Hem pişman olmak, hem de pişmanlığına itiraz ediyor olmak çelişkili bir durumdur. Aksine düşünce söz konusu pişmanlık ve ıslah müessesesinin sistematığına aykırılık oluşturacak, bu müessesenin kötü niyetli kullanımına yol açacaktır.

Bizim kanaatimiz bu olmakla beraber, Danıştay ihtirazi kayıt konulmak suretiyle pişmanlıkla verilen beyannamelere karşı dava açılabileceğini düşünmektedir. Konuya örneklerle açıklama getirmek gerekirse;

“Davacı adına, 2004/Ekim-Aralık, 2005/Şubat, Mart dönemlerine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verilen katma değer vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilip tahsil edilen katma değer vergisi ile pişmanlık zamlarının terkin ve iadesi istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371’inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesinin hukuki sonuçlarından yararlanan davacının beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne olanak bulunmadığı, dolayısıyla davacının söz konusu 371’inci madde hükmünden yararlanmak talebiyle vermiş olduğu beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkukuna karşı açılan davanın, Vergi Usul Kanununun 378’inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca reddinin icap ettiği gerekçesiyle reddeden İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 29.11.2006 tarih ve E.2005/2419, K.2006/2425 sayılı kararı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren

mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyat cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı kanununun 378.maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3.maddesinde ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayaacağı hükmünün yer aldığının görüldüğü, bu hükümlerin değerlendirilmesinden, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır.

Olayda, pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir. Bu itibarla, davacı şirketin ihtirazi kaydı, ek beyannamenin konusunu oluşturan faturaların içeriği itibarıyla sahte olmadığı hususuna ilişkin olduğundan, söz konusu faturaların sahte olup olmadığı yönünde inceleme yapılması ve bunun sonucuna göre yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.” gerekçesiyle Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulmuştur¹³.

“Olayda, serbest bölgede faaliyet gösteren davacının, 2004/1-3 üncü dönem geçici vergi beyannamesi, elde edilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna olduğu ihtirazi kaydı konularak ve pişmanlıkla verilmiş ve tahakkuk ettirilen geçici vergiye karşı açılan davada, Mahkeme tarafından, Vergi Usul Kanununun 371 nci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunularak maddede öngörülen diğer koşulları usulüne uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan davacı şirketin

¹³ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 17.11.2008 tarih,E:2007/2863,K:2008/5329 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

beyannameye koyduğu ihtirazi kaydın geçerli olmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiş ise de, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasında hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır.

Bu durumda, 2004/1-3 üncü dönem geçici vergi beyannamesini ihtirazi kayıtlı ve pişmanlıkla veren davacının, tahakkuk ettirilen vergiye karşı açtığı davada, uyuşmazlığın esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları gerekçesiyle davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” gerekçesiyle Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından bozulmuştur¹⁴.

2.3- VERGİ CEZALARININ İNDİRİMLİ ÖDENMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde, adına ceza kesilen mükellef veya vergi sorumlusunun kesilen cezayı, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava konusu yapmaksızın ilgili vergi dairesine başvurarak, vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde; vergi ziyayı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması düzenlemesine yer verilmiştir¹⁵. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi halinde, indirim talebinin, önce tebliğ edilen vergi veya cezaya ait dava açma süresi içerisinde yapılması şarttır¹⁶.

İndirimin Uygulanacağı Cezalar

-İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda kesilen; vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

¹⁴ Danıştay Dördüncü Dairesi, 26.11.2007 tarih,E:2006/4704,K:2007/3799 sayılı karar (Yayınlanmamıştır.)

¹⁵ ÖNER, S. 171

¹⁶ ÖZBALCI, S.998.

Vergi aslına bağılı olmadan kesilen usulsüzlük cezaları da indirimden yararlanacaktır.

İndirimden Yararlanabilme Şartları

- Vergi aslı ve cezası için dava açılmaması,
- İhbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde indirimli ödeme talebinde bulunulması,
- Vergi veya vergi farkı ile indirimden arta kalan cezanın vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödenmesi, gerekmektedir.

İndirim talebi genel olmalıdır. Kısmi indirim talebi kabul edilmez. İndirim talebi ilave vergi ve buna ait cezanın tümünü kapsamalıdır. İlave olarak salınan verginin, bir kısmına karşı dava açıp diğesinde indirim talep etmek mümkün değildir.

Uzlaşılın vergi ve cezalar hakkında da indirimden yararlanılmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçerek indirim uygulanmasını isteme hakkı mümkündür. Bununla beraber, vergi idaresi, uzlaşma tutanağında belirtilmemiş olsa bile, uzlaşmanın vaki olmamasından sonraki dava açma süresi içerisinde ceza indirimi istenebileceğini kabul etmektedir¹⁷. Ayrıca, cezaya karşı dava açma süresi içerisinde dava açılmış olsa bile, henüz vergi mahkemesince bir karar verilmemiş olması kaydıyla dava açma süresi içerisinde davadan feragat edilerek indirim istenebilir.

Cezalarda İndirilecek Miktar

- Vergi ziyai cezasında birinci defada **yarısı**, müteakiben kesilenlerde **üçte biri**,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının **üçte biri**, indirilir.

¹⁷ ÖZBALCI, S.996.

Vergi ziyat cezasında yapılacak ½ oranındaki indirim, mükelleflerin mükellefiyetleri boyunca bir kez yararlanabileceği bir indirim oranıdır¹⁸. Bu indirim her vergi türü için ayrı ayrı yararlanılacak bir hak olmayıp mükellefiyet boyunca yalnızca bir defa uygulanacaktır. Aynı anda birden fazla vergi ziyat cezası kesilmesi halinde birinci defada yapılacak cezada indirim talebi için bu cezaların tamamına ½ oranında indirim uygulanacaktır. Bir kez ½ oranından yararlandıktan sonra vergi ziyat cezaları için yeniden indirim talep edildiğinde hep 1/3 oranında indirim uygulanacaktır.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise kaçınıcı kez işlendiğine bakılmaksızın 1/3 oranında indirim yapılır. Bu indirim vergi aslına bağı olsun olmasın tüm genel ve özel usulsüzlük cezalarına uygulanır.

İndirim Şartlarının İhlali

Mükellefin veya sorumlunun ceza indirimi talebi üzerine tahakkuk ettirilen vergi ile indirimden sonra kalan cezayı süresinde ödemediğinin tespit edilmesi halinde, bu mükellefler indirimden faydalandırılmaz. İndirilen ceza miktarı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezada indirim müessesesinin mükellef ve idare açısından Sonuçları

Uyuşmazlık, yargı mercilerine intikal ettirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmakta¹⁹, mükellefler ve idare zaman yönünden tasarrufta bulunmakta, mükellef, cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmakta, idare vergi aslı ve faizin tamamını, cezalarında belli bir kısmını bir an önce tahsil etme imkânına kavuşmakta, mükellef teminat gösterdiği takdirde de ödeme vadesi 3 ay kadar uzamaktadır.

¹⁸ KIZILOT, KIZILOT, S. 164.

¹⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 220.

Gümrük Cezalarında İndirim

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 07.07.2009 tarih, 27281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5911 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 244. maddesinde, bu kanuna göre verilen para cezalarına karşı idari yargı mercilerine itiraz yoluna gidilmeden ve ceza kararlarının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde söz konusu cezanın ilgili kişi tarafından ödendiği veya ödeneceği yazılı olarak gümrük idaresine bildirildiği ve bu miktarın ceza kararlarının tebliği tarihinden itibaren 2 ay içinde ödendiği hallerde, ilgili kişilerin itirazının düşeceği ve bu durumda, kesilen para cezasının üçte bir noksanı ile tahsil edileceği belirtilmiş idi. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki cezalarda indirim müessesesine paralel bir düzenleme de 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde yer alıyordu. Söz konusu madde mülga olunca, bu defa gümrük idarelerince 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/6 maddesindeki cezalarda indirim müessesesi işletilmeye başlanmıştır. Bu maddeye göre, idari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden idari para cezası dörtte üçü ile tahsil edilir. Peşin ödeme, kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 27. maddesinde dava açma süresi 15 gün olarak düzenlendiğinden, 17/6 maddesindeki cezalarda indirimden yararlanabilmek için cezanın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde ve dava açılmazdan evvel peşin ödemenin gerçekleşmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasındaki temel farklılık, Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki indirimden yararlanabilmek için vergi aslı ve cezası için dava açılmaması ya da dava açma süresi içerisinde açılan davadan feragat edilerek indirim talebinde bulunulması gerekmekte iken, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/6 maddesindeki cezalarda indirim müessesesinde indirimden yararlanılmış olması dava açılmasına engel teşkil etmemektedir.

2.4- TECİL-TAKSİTLENDİRME

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Tecil" başlıklı 48. maddesinde;" (Değişik fıkra: 30/05/1985 - 3209/1. md.) Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme

idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; (Değişik ibare: 04/06/2008 - 5766 S.K./6.mad) amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

(Ek fıkra: 04/06/2008 - 5766 S.K./6.mad) Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.

(Ek fıkra: 31/01/1984 - 2975/6 md.) Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmemeye reddedilen borçlular, söz konusu borçlarını, reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde, bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.

(Değişik fıkra: 04/06/2008 - 5766 S.K./6.mad) Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır ve buna isabet eden teminat iade edilir. Ancak, mahcuz malların değeri tecil edilen borç tutarından az, zorunlu teminat tutarından fazla olması halinde, tatbik edilen hacizler, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarı mahcuz mal değerinin altına inmediği müddetçe kaldırılmaz. Tecilli borca karşılık alınan teminat ise, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarının zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır.

(Değişik fıkra: 04/06/2008 - 5766 S.K./6.mad) Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olan makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye yetkilidir.

Tecilde taksit zamanları ve diğer şartlar tecile salahiyyetli makamlarca tespit olunur.

Tecil şartlarına riayet edilmemesi, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde amme alacağı muaccel olur.

(Ek fıkra: 25/05/1995 - 4108/13 md.) Tecil edilen amme alacağının gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.” düzenlemesine yer verilmiştir.

Tecil kararı, borcun vadesinde ödenmemesi veya hacze gidilmesi durumunda çok zor durumda kalabilecek bir vergi borçlusunu hakkında verilebilmektedir²⁰. 249 No’lu Tahsilât Genel Tebliğinde, “çok zor durum” ifadesinin, amme alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi takdirinde borçlunun vergiyi doğuran ticari, sinai veya zirai faaliyetinin devamına imkân kalmaması veya bu faaliyetlerinin ağır şekilde sekteye uğraması hali olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Olayda, çok zor durumun bulunup bulunmadığı hususunu tespit etmeye yetkili merci, tecile karar verecek olan amme idaresi veya yetkili kılacağı makamlardır. Genel itibariyle borçlu tarafından verilecek tecil dilekçesinin borçlunun bağlı bulunduğu vergi idaresine verilmesi gerekir. Tecil müessesesi asli ve fer’i amme alacaklarının hepsi için istenebilir²¹. Tecil, tahakkuku kesinleşmiş bir amme alacağının ödenmesinden önce her zaman için istenebilir. Tecil dilekçesinde, tecili istenilen borçların nevine, miktarına, vadesine, tecil nedenlerine, teklif edilen tecil süresi ve taksit tutarına yer verilmesi gerekir. Tecil edilen borçların toplamı 50.000 TL’yi aşmadığı takdirde borçlu tarafından teminat verilmesi şartı aranmaz. Ancak tecil edilen borçların toplamı bu tutarı aşıyorsa, 50.000 TL’yi aşan kısmın yarısı tutarında teminat gösterilmesi şarttır. Amme alacağı tecil faizi alınarak taksitlendirilebilir. Tecil şartlarına uyulmaması durumunda tecil sona erer. Alacağın tamamı muaccel hale gelir. Amme alacaklarının normal vadeleri tarihinden itibaren

²⁰ BİLİCİ Nurettin. “Vergi Hukuku-Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi”, 2010 Ankara, Seçkin Yayıncılık, S.119.

²¹ ÖZBALCI Yılmaz, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları”, 2006/Nisan Ankara, Oluş Yayıncılık, S.474

hesaplanacak gecikme zammı da alınır. Borçlu tarafından ödenen tecil faizleri, alınacak gecikme zammından mahsup edilir.

Tecil-Taksitlendirme müessesesi, borcun ödenmesine kadar verilecek bir tecil dilekçesi ile amme alacaklarının tahsili aşamasında karşılaşılan tahsile ilişkin uyuşmazlıkların, şartların varlığı halinde yargıya başvurulmaksızın idari aşamada zaman ve emek tasarrufu sağlayarak çözümlenebilmesi imkânı tanımaktadır. Böylelikle idare amme alacağını taksitlendirerek de olsa nihayetinde tecil faizi ile birlikte tahsil olanağına kavuşmakta, borçlu ise düşeceği zor halin önüne geçmektedir.

2.5- UZLAŞMA

Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi, genel olarak mahkemelerce yerine getirilmektedir. Ancak, yargılama sürecinin uzun sürebilmesi nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusu olabilmektedir. Bu durum kamu alacağının tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellefin mali yükünün artmasına ve belirsizliklerle karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenlerle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en sık başvurulan ve uygulanan yöntemlerden biri uzlaşma müessesesi olmaktadır. Şimdi uzlaşma müessesesini ve bu müessesede yer alan süreleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca uzlaşma ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca uzlaşma olmak üzere iki başlık adı altında inceleyeceğiz.

2.5.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Uzlaşma

VUK.'da yer alan uzlaşma müessesesinde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere ikili bir ayırım vardır.

2.5.1.1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

213 sayılı VUK'nun ek 11. maddesinde (Ek madde: 04/12/1985 - 3239/33 md.);' (Değişik fıkra: 11/08/1999 - 4444/7 md.) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü

maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

(Ek fıkra: 03/12/1988 - 3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.” hükmü bulunmaktadır.

Bu hükme göre mükellef tarafından ne zamana kadar tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabileceği açık değildir. Ancak, VUK'un 140. maddesinin 6009 sayılı Kanunla eklenen 2. bendine göre, vergi incelemesine başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanarak bir örneği nezdinde vergi incelemesi yapılanı verilir. Ayrıca, tutanağın bir örneği bağlı olunan birime, diğer örneği de ilgili vergi dairesine gönderilir. Maddenin 4. bendine göre ise inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanı verilir. Uygulamada bu belge genellikle incelemede tespit edilen hususları gösteren ve mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olup olmadığının sorulduğu ve incelemeye başlanırken alınan defter ve belgelerin de geri verildiğini gösteren tutanaktır. Bu tutanağın düzenlenmesi, incelemenin bittiğini göstermektedir. Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme kararını en geç bu tutanağı imzalarken vermelidir²². Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin²³ “Uzlaşma Talep Süresi” başlıklı 9. maddesine göre “Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde

²² ŞAHİN Tayfun, “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010/Kasım, Sayı: 215, www.yaklasim.com

²³ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 tarih, 28101 sayılı Resmi Gazete

bulunabilirler. 11. maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliği tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir. İncelemenin sonuçlandığı tarihten tarh zamanaşımının sona ermesine 3 aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.”

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına tarh edilen vergilerin yanı sıra vergi cezalarından sadece vergi ziyai cezaları(344’üncü maddenin 3’üncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) dâhil edilmişken, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına tarh edilecek vergilerin yanı sıra vergi cezalarından vergi ziyai cezaları (344’üncü maddenin 3’üncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç), özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları da dahil edilmiştir²⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandığı takdirde, tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacak ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacaktır. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK’nun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamadığı takdirde ise, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak mükellef tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açabilecektir.

2.5.1.2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ek. 1. maddesinde(Ek madde: 19/02/1963 - 205/22 md.; Değişik madde: 22/07/1998 - 4369/18 md.) ;” (..) Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369’uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında

²⁴ BİLİCİ, S.178.

her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.” düzenlemesine, ek 7. maddesinde de (Ek madde: 19/02/1963 - 205/22 md.; Değişik madde: 23/06/1982 - 2686/47 md.);”Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.’’ düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre; Uzlaşma talebinde bulunabilmek için;

- Mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanması,
- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinde belirtilen şekillerde yanılma halinden kaynaklanmış olması,
- Tarhiyatta Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hatası, hesap hatası ve vergilendirme hataları ile bunların dışında her türlü maddi hata bulunması,
- İhtilaf konusu olayla ilgili olarak, idarenin görüşü ile benzeri olaylarda daha önce verilmiş yargı kararları arasında farklılığın bulunduğuunun ileri sürülmesi gerekir.

Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Uzlaşma dilekçesinin postayla taahhütlü olarak gönderilmesi durumunda postaya veriliş tarihinin, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise uzlaşma komisyonuna geliş tarihinin başvuru tarihi olarak kabul edilmesi gerekir²⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13. maddesinde bir hakkın kullanılmasını, bir borcun ya da ödevin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebeplere yer

²⁵ BATUN Mehmet, “*Tarhiyat Sonrası Uzlaşma I*”, Yaklaşım Dergisi, 2010/Temmuz, Sayı;211, www.yaklasim.com

verilmiştir. Aynı Kanun'un 15. maddesinde de mücbir sebep hallerinden birinin bulunması durumunda, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir. Burada işlemeyeceği belirtilen süreler 14. madde de açıklanan vergi muameleleri ile ilgili sürelerdir. Uzlaşma başvurusunda bulunma ise bir vergi muamelesi değildir. Bu nedenle de 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden birinin bulunması 30 günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresini durdurmaz²⁶. Bilindiği üzere ülkemizde daha önceki yıllarda her yıl 1 Ağustos - 5 Eylül tarihleri arasında adli tatil uygulanmakta iken, 2012 yılından itibaren ise 20 Temmuz-1 Eylül tarihleri arasında adli tatil uygulanacaktır²⁷. Bu süre zarfında yargı yerleri çalışmaya ara vermekte ve son günü bu zamana rastlayan dava açma süreleri 2012 yılı öncesi için 11 Eylül, 2012 yılından itibaren 7 Eylül mesai bitimine kadar uzamaktadır. Uzlaşma başvurusu, yargı yerlerini ilgilendirmediğinden başvuru süresinin adli tatil nedeniyle uzaması söz konusu değildir. Bununla birlikte, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesi uyarınca her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. Yine aynı maddeye göre tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme süresinin son günü mali tatile rastlarsa, bu süre mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

Bu 30 günlük süre içerisinde mükellefçe önce dava açmakla beraber akabinde de uzlaşma talebinde bulunulur ve eğer uzlaşırsa, uzlaşmaya varıldığı hususu mahkemeye bildirilir ve dava incelenmeksizin reddedilir.

213 sayılı VUK'nun ek 9. maddesi uyarınca, 376. maddedeki "cezada indirim" hükümleri uygulanan vergi ve cezalara uzlaşma hükümleri uygulanamaz. Ancak, mükellef süresi içerisinde uzlaşma başvurusunda bulunsa da uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederse, olaya 376. madde hükümlerinin uygulanmasını talep etme hakkı mahfuzdur.

²⁶ CANDAN Turgut, "Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma", 2006/Temmuz Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, S. 314

²⁷ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 102. Madde, 04.02.2011 tarih, 27836 sayılı Resmi Gazete

650 sayılı KHK'nın 9. ve 11. Maddeleri ile 2575 sayılı Kanun'un 86. Maddesinin 1. Fıkrasında ve 2577 sayılı Kanun'un 61. Maddesinin 1. Fıkrasında yapılan değişiklik, 26.08.2011 tarih, 28037 sayılı Resmi Gazete.(Anılan KHK'nın 9 ve 11. Maddeleri Anayasa Mahkemesinin 18.07.2012 tarih, E:2011/113, K:2012/108 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Karar 01.01.2013 T. , 28515 S. RG.'da yayımlanmıştır. Yayımları izleyen 6 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi üzerine uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra üzerinde uzlaşılan cezalar için bir de ayrıca VUK'nun 376. maddesi uyarınca indirim talep edilemez²⁸.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, mükellef tarafından bir daha aynı vergi ve cezalar için uzlaşma başvurusunda bulunulamaz. Eğer mükellef tarafından dava açılmakla beraber bir yandan da uzlaşmaya başvurulmuş idiyse yargılamaya kaldığı yerden devam olunur. Ancak, mükellef tarafından bir dava açılmamış ise, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalandığı tarihten itibaren uzlaşma başvurusunda bulunulduğu tarih itibariyle kalan dava açma süresi içerisinde dava açılabilir. Fakat dava açma süresi hiç bir suretle 15 günden az olamaz. Yani uzlaşma başvurusunun yapıldığı tarih itibariyle 15 günden daha az bir dava açma süresi kalmışsa, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalandığı tarihten itibaren dava açma süresi 15 gün olarak esas alınır. Bir nevi süre uzatılmış olur. Kalan dava açma süresinin son günü mali tatil rastlarsa 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin 3. fıkrası uyarınca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açma süresi durur ve mali tatil sona erdikten sonra yeniden işlemeye başlar. Dava açma süresinin son günü adli tatil rastlarsa dava açma süresi 2012 yılından öncesi için 11 Eylül, 2012 yılından itibaren ise 7 Eylül tarihine kadar uzar. Her halde uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazıldığından, mükellef kalan dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse, bu takdirde uzlaşma yine de sağlanmış sayılır. Öte yandan, mükellef kalan dava açma süresi içerisinde teklif edilen vergi ve cezayı kabul etmez ve uzlaşma tutanağını da imzalamazsa bu süre içerisinde VUK. 376. maddedeki cezada indirim müessesesine başvurabilir.

Konuya uygulamalardan yani mahkeme kararlarından örnekler vermek gerekirse;

²⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 172.

Süresi içerisinde uzlaşma başvurusunda bulunulmadığı gerekçesi ile uzlaşma başvurusunun reddi üzerine 15 gün içerisinde tarhiyatların iptali istemiyle açılan davada verilen süre ret kararına bir örnek;

“Dava dosyasının incelenmesinden, dava konusu edilen davacı adına 2005/4 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı ile 2004/1-12 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatına ilişkin vergi ceza ihbarnamelerinin (dava dosyasında mevcut tebliğ alındısına göre) 22.04.2008 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, davacı tarafından ise 23.05.2008 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunulduğu, davalı idare tarafından ihbarnamelerin 24.04.2008 tarihinde tebliğ edildiği bilgisine istinaden sehven 04.06.2008 tarihine uzlaşma görüşmesi günü verildiği, uzlaşma görüşmesi gününde ise ihbarnamelerin 22.04.2008 tarihinde tebliğ edildiğinin ve buna göre de davacının 30 günlük uzlaşma başvurusu süresini kaçırdıktan sonra uzlaşma başvurusunda bulunduğunun anlaşılması nedeniyle 04.06.2008 tarih, 22188 sayılı işlem ile davacının uzlaşma talebinin reddine karar verildiği, bu işlemin 30.06.2008 tarihinde davacıya tebliği üzerine söz konusu tarhiyatların kaldırılması istemiyle de 08.07.2008 tarihinde işbu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca otuz günlük dava açma süresinin ve uzlaşma başvurusunda bulunabilmenin son günü 22.05.2008 (perşembe günü) olup, bu tarihten sonra 23.05.2008 tarihinde uzlaşma başvurusunda bulunulmasının dava açma süresini de uzatmayacağı anlaşıldığından, 08.07.2008 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasını inceleme olanağı yoktur.

Açıklanan nedenlerle; açılan davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/3-e maddesi ile 15/1-b maddesi uyarınca süre aşımı nedeniyle reddine,..27/07/2010 gününde oybirliği ile karar verildi²⁹.

Süresi içerisinde uzlaşma başvurusunda bulunulduktan sonra uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın davacıya tebliği üzerine 15 günden daha az bir dava açma süresi kaldığı için kanun gereği 15 günlük süre içerisinde açılması gereken davanın

²⁹ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 27.07.2010 tarih, E:2008/2639,K:2010/2321 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır)

süresi içerisinde açılmadığından bahisle mahkemece verilen süre ret kararına bir örnek;

“Dava dosyasının incelenmesinden, dava konusu edilen tarhiyata ilişkin vergi ceza ihbarnamesinin 19.09.2008 tarihinde davacı şirkete tebliğ edildiği, davacı şirket tarafından 14.10.2008 tarihinde uzlaşmaya başvurulduğu, 15.01.2009 tarihinde uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın davacı şirket temsilcisine tebliğ edildiği, 02.02.2009 tarihinde de bakılmakta olan işbu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda anılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 7. maddesi uyarınca, davacının uzlaşmaya başvurduğu tarih itibariyle dava açma süresi 15 günden daha az bir süre kaldığından, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın (Mahkememiz esasına kayıtlı E:2009/329 sayılı dosyada mevcut) davacı şirkete tebliğ edildiği 15.01.2009 tarihinden itibaren 15 gün içerisinde en geç 30.01.2009 (Cuma) tarihine kadar davanın açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 02.02.2009 (Pazartesi) tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasını inceleme olanağı yoktur.

Açıklanan nedenlerle; açılan davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/3-e maddesi ile 15/1-b maddesi uyarınca süre aşımı nedeniyle reddine, ...27/04/2010 gününde oybirliği ile karar verildi³⁰.

Uzlaşmaya konu edilemeyecek bir cezalı tarhiyat için yapılan uzlaşma başvurusunun reddi üzerine mükellefin 15 günlük ek dava açma süresi hakkı kazanmayacağı, tarhiyatın tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılması gerektiğine dair bir Danıştay kararına örnek;

İstemin Özeti : Otogaz, akaryakıt ve gıda maddeleri ticaretiyle uğraşan davacı şirketin, yasal defter ve belgelerini ibraz etmediği, bir kısım alışları ile satışlarını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, 2002 yılı için re'sen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi aslı ve aslı aranmayan geçici vergi için vergi ziyat cezası kesilmiştir.

³⁰ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 27.04.2010 tarih, E:2009/329, K:2010/1148 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır)

Malatya Vergi Mahkemesi 9.3.2005 günlü ve E:2004/322, K:2005/108 sayılı kararıyla; davalı idarenin, davanın süresinden sonra açıldığı yolundaki süre definin yerinde görülmediği, davacı adına re'sen yapılan tarhiyatın dayanağı inceleme raporunda belirtilen, beyan dışı bırakılan hâsıllara ilişkin tespitlerin somut ve vergi tarhına esas alınabilecek nitelikte olduğundan salınan vergi ve hesaplanan fon payında hukuka aykırılık bulunmadığı, olayın oluş şekli ve matrah farkının davacı tarafından ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden tespit edilmesi dikkate alındığında, tarhiyata 1 kat vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği gerekçesiyle, davanın vergi aslı ve hesaplanan fon payına ilişkin kısmının reddine, aslı aranmayan geçici vergi hakkında karar verilmesine yer olmadığına, tarhiyata uygulanan 3 kat vergi ziyai cezasının 1 kat olarak tadilen tasdikine, fazlasının kaldırılmasına karar vermiştir.

Tarafların temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi 22.11.2006 günlü ve E:2005/1796, K:2006/3042 sayılı kararıyla; davacı şirket adına, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre kesilen vergi ziyai cezalarını da kapsayan dava konusu cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 15.7.2004 tarihinde tebliği üzerine, dava açma süresi içinde 16.8.2004 tarihinde uzlaşma talebinde bulunulduğu ve bu talebin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatların uzlaşma kapsamında olmadığı belirtilerek 23.8.2004 tarihli Uzlaşma Ön Tespit Tutanağı ile reddedilerek, 1.9.2004 tarihinde davacıya duyurulması üzerine 16.9.2004 tarihinde bu davanın açıldığının anlaşıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinde yer alan onbeş günlük ek sürenin olaya uygulanma olanağı bulunmadığından, davanın vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği 15.7.2004 tarihine göre süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, mahkeme kararını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Malatya Vergi Mahkemesi 1.3.2007 günlü ve E:2007/57, K:2007/47 sayılı kararıyla; yükümlüsünce yapılan uzlaşma talebinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatların uzlaşma kapsamında olmadığı gerekçesiyle reddi halinde

de, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinin 4 üncü fıkrası hükmüyle tanınan ek onbeş günlük süreden yararlanılması gerektiği, buna göre açılan davanın süresinde olduğu gerekçesiyle, davanın kısmen kabulü yolundaki kararında ısrar etmiştir.

İsrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş, davanın süresinde açılmadığı, inceleme raporuna dayalı olarak yapılan tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Anılan Kanun hükümleri ve karar karşısında; "uzlaşmanın vaki olmaması" veya "uzlaşmanın temin edilememesi" hallerinden biri sebebiyle Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen Ek 7'nci maddesinden yararlanılarak ek onbeş günlük süre içerisinde tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açılabilmesi için, her şeyden önce usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusunun bulunması gereklidir. Oysa olayda, davacı Şirket tarafından, salınan kurumlar vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyai cezasına karşı yapılan uzlaşma talebi, esasa geçilmeden reddedildiğinden, uzlaşmanın vaki olmadığından veya uzlaşmanın temin edilemediğinden söz etmek mümkün değildir.

Yasal olarak uzlaşmanın konusuna girmeyen söz konusu ihtilafta, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinde yer alan onbeş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmadığından, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği 15.7.2004 tarihine göre davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Malatya Vergi Mahkemesinin 1.3.2007 günlü ve E:2007/57, K:2007/47 sayılı ısrar kararının bozulmasına,..25.1.2008 gününde oyçokluğu ile karar verildi³¹.

³¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.01.2008 tarih, E:2007/199, K:2008/7 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

2.5.2- Gümrük Kanunu Uyarınca Uzlaşma

Gümrük idareleri tarafından ilgili kanunları gereği alınan vergiler ve kesilen idari para cezaları Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almamaktadır. Bu nedenle, VUK.'un uzlaşma ile ilgili hükümlerinin gümrük vergileri ve cezaları bakımından uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Gümrük vergileri ve cezaları bakımından uzlaşma ile ilgili düzenleme 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde ve 27.08.2011 tarih,20038 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliğinde yer almaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde (Mülga madde: 18/06/2009-5911 S.K./68.mad.;Düzenleme: 13/02/2011-6111 S.K 137. mad.);

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde;''

1. Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir. Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde süre üç gün uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2. Gümrük vergileri alacakları ile cezaların, 5607 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olması halinde bu madde hükmü uygulanmaz.

3. Bu madde kapsamında yapılan uzlaşma talepleri, gümrük uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilir. Gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışması ile bu madde kapsamında yapılacak başvurulara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

4. Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilir. Yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.

5. Uzlaşma konusu yapılan gümrük vergileri ve cezalar, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergilerin alınması gerektiği tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, genel hükümlere göre işlem yapılır.

6. Bu madde uyarınca üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesi uyarınca ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlanılamaz.” düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu Kanun hükmüne göre, 5607 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ve kabahatlerine ilişkin olmayan gümrük vergileri alacakları ile Gümrük Kanunu'nda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi yoluyla uzlaşma talebinde bulunulabilecektir. Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, henüz Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde yer alan itiraz hakkı kullanılmamış gümrük

vergileri ve cezaları için yapılacaktır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi duracaktır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde ise süre kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır, ancak sürenin bitimine 3 günden az kalmış olması halinde süre 3 gün uzayacaktır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda ise, yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacak ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacaktır.

Ayrıca, Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre, gümrük vergilerinin matrahına giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri mali yükler uzlaşmaya konu edilemeyecek, aynı tür vergi veya cezanın bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulamayacak, ilgili mevzuat uyarınca alacak tutarının kesin tahsilinin öngörülmediği ve teminata bağlandığı durumlar uzlaşmaya konu edilmeyecektir.

2.6- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

Türkiye'de uygulanan sistem içerisinde vergi uyumsuzluklarının idari, barışçıl yolla çözümleri arasında en önemlilerinden biri de vergi hatalarının düzeltilmesidir.

Bir verginin tahsil edilebilir safhaya gelmesi için önce vergi alacağının doğması, sonra tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekir. Bu aşamalarda mükellef ve vergi idaresi tarafından hazine lehine veya aleyhine maddi hata veya tespit hatası yapılabilme ihtimali her zaman için mevcuttur. Vergi alacağını etkileyen bu hatalar, ister mükellef isterse hazine aleyhine yapılmış olsun düzeltme hükümleriyle ortadan kaldırılacaktır³².

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesine göre, "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına

³² ÖZBALCI, S.385.

yönelik idari bir işlemdir.. Vergi hataları ve düzeltilmesi ile ilgili esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi Hataları; 117. madde de hesap hataları ve 118. madde de vergilendirme hataları olarak aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

Hesap Hataları

- a)Matrah Hataları,
- b)Verginin Miktarında Hatalar,
- c)Verginin Mükerrer Olması,

Vergilendirme Hataları;

- a)Mükellefin Şahsında,
- b)Mükellefiyette,
- c)Mevzuda,
- d)Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata,

2.6.1- Hataların Ortaya Çıkması ve Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesine göre, vergi hataları;

- a)İlgili memurun hatayı bulması ile,
- b)Üst memurların yaptıkları incelemeler sırasında hatanın görülmesi ile,
- c)Teftiş sonucunda,
- d)Vergi incelemesi sırasında,
- e)Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi de iki yolla gerçekleşir; ya idare tarafından re'sen düzeltme suretiyle ya da yükümlü başvurusu üzerine gerçekleşir³³.

Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması halinde, idare re'sen düzeltme yapar.. Düzeltme

³³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 182.

mükellef aleyhine yapılmış ise ilave vergi ihbarname ile mükellefe tebliği edilir. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde ise, mükellefe sadece düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilmekle yetinilir³⁴.

Vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini mükellefler de talep edebilir. Düzeltme ilgili vergi dairesinden istenir. Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Düzeltme talebi yazılı olarak ve zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları ret olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca şikâyet yolu ile vergi dairesi işlemlerine karşı Gelir İdaresi Başkanlığı'na, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına başvurabileceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, valilik veya belediye başkanlığı şikâyeti kabul ederse, durumu ilgili vergi dairesine, il özel idaresine veya belediye hesap işleri müdürlüğüne bildirir; hatalı işlem düzeltilir.

İlgili makam şikâyeti reddeder ya da 60 günlük süre içerisinde cevap vermezse, düzeltme talebinde bulunan mükellef bu ret işlemini 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava konusu edebilir.

2.6.2- Düzeltmenin Kapsamı

Düzeltme yolu ile ıslahı istenen vergi, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Tahakkukun mükellefin beyanına göre yapılmış olması, varsa hatanın düzeltilmesine engel değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden yararlanılarak ödenen vergi ve cezalarda hata bulunması halinde gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir.

Üzerinde uzlaşılan tarhiyatlarda vergi hatası olması durumunda, düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltme yapılır.

³⁴ BİLİCİ, S.118.

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre, mahkemelerden geçmiş olan muamelelerde yargı kararları kesinleşmiş olsa bile vergi hatası bulunduğu takdirde yine düzeltme hükümleri içerisinde düzeltme gerçekleştirilebilecektir. Ancak, yargı organları tarafından hata hakkında bir karar verilmemiş olması gerekir.

Düzeltilme kapsamı dışında tutulan bir husus, yargı kararına konu olmuş hatalar ise; bir diğer husus da ödeme emri aşamasındaki hatalardır. Çünkü 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ödeme emrine karşı dava açılmasını düzenleyen 58. maddesi ile Vergi Usul Kanunu hükümleri birlikte değerlendirildiğinde tahsilat aşamasında düzeltme başvurusunda bulunamayacağı yönünde içtihat gelişmiştir. Yani tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonra başvurma imkânı olan bu yol, bu iki aşama arasında tahsil işlemleri yürütülürken işletilemeyecektir³⁵. Kanaatimizce bu durumun istisnası 213 sayılı Kanun'un 126. maddesinin 'b' ve 'c' bentlerinde sayılan haldir. Yani ilan yolu ile tebliğ edilip dava konusu olmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak düzeltme zamanaşımı süresinin 1 yıldan aşağı olamayacağına ilişkin düzeltme zamanaşımı süresinin uzayabileceğine dair düzenleme dikkate alındığında, tahsilat aşamasında da tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak da anılan koşulların varlığı halinde düzeltme başvurusunda bulunulabilecektir.

2.6.3-Düzeltilme Zamanaşımı

Vergi hatalarının düzeltilmesinde vergiyi ve/veya vergi cezasını doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içerisinde işlemi tesis eden vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunulabilir. 213 sayılı Kanun'un 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların da, yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği belirtilmiştir. Düzeltilme başvurusundaki 5 yıllık zamanaşımı süresi hak düşürücü bir süredir. Ancak zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde tarh ve tebliğ edilen vergi ve

³⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 181-182.

cezalarda hatanın yapıldığı,ilan yolu ile tebliğ edilip dava konusu olmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak zamanaşımı süresi 1 yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı fiilen uzatılmış, 6 yıla çıkmış olmaktadır³⁶. Düzeltme talebinin reddinden sonra ne kadarlık bir süre içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na, valiliğe ve belediye başkanlığına şikâyet başvurusunda bulunulabileceği yönünde bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bizim görüşümüze göre şikâyet başvurusunun da düzeltme zamanaşımı içerisinde yapılması gerekir.

2.6.4-Düzeltilme Yolu ile Dava Açma İlişkisi

Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusu ile dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları arasında dava açma ilişkileri yönünden bazı farklılıklar bulunmaktadır. Şimdi sırasıyla bu farklılıkları inceleyelim.

2.6.4.1-Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Başvurusunun Dava Açma ile ilişkisi

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları ret olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca şikâyet yolu ile vergi dairesi işlemlerine karşı Gelir İdaresi Başkanlığı'na, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına başvurabileceklerdir.

İlgili makam şikâyeti kabul ederse, durumu ilgili birime bildirir; hatalı işlem düzeltilir.

Şikâyet reddedilir ya da 60 günlük süre içerisinde cevap verilmezse, düzeltme talebinde bulunan mükellef bu ret işlemini 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava konusu edebilir. Ancak uygulamada idare 60 günlük bekleme süresi içerisinde açık ret anlamını taşımayan yanıtlar da verebilmektedir. Örneğin, idare, düzeltme

³⁶ KIZILOT, KIZILOT, S. 125,126.

başvurusunda bulunan mükellefe gönderdiği yazıda; talebin incelenmekte olduğunu bildirebilir. Bu durumda mükellef 60 günlük süre içinde dava açma yoluna gidebileceği gibi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçmeyecek şekilde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesini göz önünde bulundurmamak suretiyle kesin cevabı da bekleyebilir.

Ancak uygulamada Danıştay'ın bazı Daireleri 213 sayılı Kanun'un 124. maddesindeki, "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları ret olanlar, şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat edebilirler." düzenlemesindeki şikâyet yolunun ihtiyari olduğu, vergi idaresine yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin şikâyet yoluna başvurulmaksızın dava konusu edilebileceği yönünde kararlar vermektedirler³⁷. Fakat bunun aksine şikâyet yolu tüketilmeden dava açılmayacağına dair kararlar da mevcuttur³⁸.

Bizim kanaatimizce de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları ret olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca şikâyet yoluna müracaat ettikten sonra tesis edilecek açık veya zımni bir ret işlemine karşı dava açabileceklerdir. Düzeltme başvurusunda bulunulmadan doğrudan doğruya şikâyet başvurusunda bulunulamaz. Candan'a göre de dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları ret olanlar, ancak şikâyet yolunu tükettikten sonra dava açabileceklerdir. Davaya konu edilebilecek kesin işlem budur³⁹. Açılacak bu davada Mahkemeler, ancak olayda 213 sayılı Kanun'un 117. ve 118. maddelerinde sayılan vergi hatalarından birinin bulunup bulunmadığı yönünden bir inceleme yapabilecek, başka yönlerden bir hukuki uyumsuzluk bulunup bulunmadığı yönünde bir inceleme yapamayacaktır⁴⁰.

³⁷ Danıştay Dördüncü Dairesi 14.05.2008 tarih, E:2007/5695, K:2008/1826 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

³⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 24.12.2010 tarih, E:2009/218, K:2010/612 sayılı karar. (Yayımlanmamıştır.)

³⁹ CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri, S. 240

⁴⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, S. 184.

2.6.4.2-Dava Açma Süresi İçerisinde Yapılan Düzeltme Başvurusunun Dava Açma ile ilişkisi

2686 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'nun 123. maddesinde yapılan değişiklik ile itiraz süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi durumunda, düzeltme talebinin, itiraz dilekçesi sayılması şeklindeki uygulama yürürlükten kaldırılmıştır. 213 sayılı VUK'ta da bu yönde yeni bir düzenleme yapılmamıştır⁴¹. Bu durumda dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemlerde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin dikkate alınması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında bir üst makama, eğer bir üst makam yoksa işlemi yapan vergi dairesine, il özel idaresine veya belediye başkanlığına başvurulmak suretiyle işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Altmış gün içerisinde bir cevap alınmazsa istek reddedilmiş sayılır. İsteğin 60 gün içerisinde reddedilmesi ya da bu süre içerisinde bir cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır. Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin öncelikle 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Yani dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusu dava açma süresini durdurur, talebin reddedilmesinden itibaren kalan dava açma süresi içerisinde dava açılabilir.⁴² Bu durumda, mahkeme, olayda hem vergi hatası bulunup bulunmadığı yönünden hem de başkaca hukuki uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı yönünden bir inceleme yapacaktır. Çünkü bu dava süresi içerisinde açılmış bir dava mahiyetindedir. Eğer kalan süre geçtikten sonra dava açılırsa, Danıştay'ın bazı Daireleri açılan davanın süre yönünden reddedilmesi gerektiğini düşünmektedir⁴³. Bazı mahkemeler ve Vergi Dava Daireleri Kurulu da bu durumda dava dilekçesinin merciiine yani Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi ve şikayet yolu tüketildikten sonra tesis edilecek işlemin

⁴¹ KIZILOT, KIZILOT, S. 130.

⁴² CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri, S. 246

⁴³ Danıştay Dokuzuncu Dairesi 28.10.2011 tarih, E:2007/5300, K:2011/7243 sayılı karar. (Yayımlanmamıştır.)

dava konusu edilebileceğini düşünmektedir⁴⁴. Diğer bir görüş ise dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurmayacağını, düzeltme talebinin reddi üzerine 30 gün içerisinde dava açılabilirliğini ve açılan bu davanın da ilk dava açma süresinin kaçırılmasından sonra açılmış bir dava olması durumunda da mahkemenin ancak olayda 213 sayılı Kanun'un 117. ve 118. maddelerinde sayılan vergi hatalarından birinin bulunup bulunmadığı yönünden bir inceleme yapabileceğini ileri sürmektedir⁴⁵.

Bizim kanaatimizce ise, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemlerde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin dikkate alınması gerekir. Yani dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusu dava açma süresini durdurur. Düzeltme başvurusunun reddinden itibaren kalan süre içerisinde dava açılırsa da mahkeme, olayda hem vergi hatası bulunup bulunmadığı yönünden hem de başkaca hukuki uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı yönünden bir inceleme yapacaktır

Ancak düzeltme başvurusunun reddi üzerine 11. maddeye göre kalan süre içerisinde dava açılmaz, bu süre geçirildikten sonra dava açılırsa mükelleflerin tekrardan düzeltme yoluna başvurmasının pratik bir faydası olmayacağından merciine tevdi kararı verilerek dava dilekçesi ve eklerinin dava konusu işlem vergi dairesi işlemi ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na, il özel idare vergileri hakkında ise valiliğe veya belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına gönderilmesi gerekir. İlgili makam tarafından tesis edilecek olumsuz işleme karşı da 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmalıdır. Bu durumda mahkemelerde yalnızca olayda bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı yönünde bir inceleme yapılmalı, artık başkaca hukuki uyumsuzluklar yönünden bir irdelenmede bulunulmamalıdır.

⁴⁴ İstanbul I. Vergi Mahkemesi 25.05.2009 tarih, E:2008/2694, K:2009/1349 sayılı karar. (Yayımlanmamıştır.)

Vergi Dava Daireleri Kurulu 27.02.2004 tarih, E:2003/254, K:2004/28 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

⁴⁵ Vergi Dava Daireleri Kurulu 16.02.2007 tarih, E:2006/232, K:2007/62 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

2.7-GÜMRÜK VERGİLERİNDE İDARİ İTİRAZ PROSEDÜRÜ

İdari yargılama Usulü Hukuku, Vergi Usul Hukuku ve Vergi Hukuku alanında akademik ve uygulamaya dönük kaynaklar ne kadar bol ise, bu durumun zıttına Gümrük Kanunu ve uygulamaları hakkında büyük bir kaynak sıkıntısı yaşanmakta, bu alanda çalışmalar yapılmaktan her nedense imtina edilmektedir. Hal bu olunca da gerek ithalat ve ihracatçılar, gerekse de gümrük işlemlerini gerçekleştiren gümrük müşavirleri, hatta bunların vekilliğini üstlenen avukatları yaşanan kaynak sıkıntısı nedeniyle apayrı bir yargılama usulünün izlendiği Gümrük Hukukuna ilişkin ihtilaflarda kafa karışıklığı yaşamaktadır. Böylesi durumlar yargı nezdinde hak aranmamasına da neden olabilmektedir. İşte bu türden yaşanmakta olan bir sorun da, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun başta 3. ve 242. maddeleri ile başkaca diğer maddelerinde "5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan değişiklikler sonrası gümrükte ödenmesi talep edilen fonların (kaynak kullanımını destekleme fonu,kültür fonu,tarım katkı payı fonu vb.), ek vergi tahakkuklarının (gümrük vergilerinin yani ithalat ve ihracat vergilerinin) ve bunlara ilişkin olarak kesilen para cezalarının hangi mahkemede, hangi idari prosedürler izlendikten sonra ve ne kadar bir sürede dava konusu edilebileceklerine ilişkindir.

07.07.2009 tarih,27281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 8,9 ve 10. bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

8. (Değişik bent: 18/06/2009-5911 S.K\1.md.) a) "Gümrük vergileri" deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;

9. (Değişik bent: 18/06/2009-5911 S.K\1.md.) "İthalat vergileri" deyimi,

a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;

10. (Değişik bent: 18/06/2009-5911 S.K\1.md.) "İhracat vergileri" deyimi,

a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;"

Değişiklik öncesi 8, 9 ve 10. bentlerdeki düzenleme ise şu şekilde idi;

mülga 8. "Gümrük vergileri" deyimi, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;

mülga 9. "İthalat vergileri" deyimi,

- Eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri,,

-Tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini

mülga 10. "İhracat vergileri" deyimi,

- Eşyanın ihracında öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri,,

-Tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ihracat vergilerini "

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5911 sayılı Kanun ile değişmezden evvelki 3. maddesinde gümrük vergileri (ithalat ve ihracat vergileri) arasına ithalat ve ihracat sırasında ödenecek mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta veya ihracatta alınacak diğer mali yükler dahil edilmediğinden, gümrükte alınan fonlara karşı ithalat veya ihracat vergisi tanımlaması yapılamamakta, bu nedenle de fonlara karşı açılan davalar idari yargıda genel görevli mahkemeler olan idare mahkemelerince çözümlenmekteydi. Vergi ve benzeri mali yüküm olmaması

sebebiyle, 2576 sayılı Kanununun 6. maddesi uyarınca doğrudan vergi mahkemesinin görevine girmeyen fon payı uyuşmazlıklarının vergi mahkemesince çözümlenebilmesinin istisnası ise; öncelikle, bir gümrük vergisi tahakkukunun bulunması; ikinci olarak, bu vergi tahakkukunun süresinde ve usulüne uygun biçimde idari davaya(vergi mahkemesinde) konu edilmiş olması; son olarak da, fon payı uyuşmazlığının gümrük vergisi ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olması şartlarının birlikte var olması halinde usul ekonomisi gereği vergi mahkemesince fon payı uyuşmazlığına bakılabilmesi haliydi. Bu koşullardan herhangi birinin bulunmaması durumunda, ilgililer kendilerine gümrükte alınması gereken fonlar ile ilgili bir işlem tebliğ edildiğinde idare mahkemelerinde dava açma süresi olan 60 gün içerisinde bu işleme karşı doğrudan doğruya dava açabilmekteydiler. Nitekim vergi mahkemelerinde açılan davalar ise yukarıda belirtilen istisnai halin bulunmaması durumlarında görev yönünden reddedilmekteydi. Buna bir mahkeme kararı ile örnek vermek gerekirse;

"2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 3410 sayılı Kanununun 2. maddesiyle değişik 6. maddesinde Vergi Mahkemelerinin; a) Genel bütçeye ait il, özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümleyeceği hükmü yer almış. 5. maddesinde de, Vergi Mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derece Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışında maddede belirtilen davaların İdare Mahkemesince karara bağlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı adına tescilli 02.06.2008 tarih ve 202505 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ilgili olarak davalı idarece davacı adına KKDF tahakkuk ettirildiği, tahakkuk ettirilen bu KKDF'nin hukuka aykırı olduğundan bahisle kaldırılması istemiyle de iş bu davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

İthalatta alınan toplu konut fonu payının tahakkukundan doğan uyuşmazlıkların, idare ve vergi mahkemelerinden hangisinin görevine girdiği

konusunda Danıştay 7. ve 10. Daireleri arasında doğan içtihat aykırılığı; 06.10.2003 tarih ve 25251 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.05.2003 tarih ve E:2003/1, K:2003/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile; matrah ve oranları farklı olmakla birlikte eşyanın tabi olacağı gümrük pozisyonunun değişmesinin vergi ve fonu etkileyecek olması sebebiyle, toplu konut fonu ile ilgili davanın, gümrük vergisi ile ilgili uyumsuzluğun sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı ve aralarında bir yönden sebep-sonuç ilişkisi bulunması karşısında; bu iki uyumsuzluğun gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada çıkaracağı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Kanununun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiği gerekçesiyle Danıştay Onuncu Dairesinin kararı doğrultusunda birleştirilerek giderilmiş bulunmaktadır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin 4. fıkrasında da, Danıştay daireleri ile kurullarının, idari mahkemelerin ve idarenin, sözü edilen kararlara uymak zorunda oldukları hükmü yer almıştır.

İncelendiğinde görüleceği üzere; İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında, fon paylarının vergi ya da vergi benzeri mali yüküm olduğu ve bu nedenle vergi mahkemelerince çözümlenmesi gerektiği değil, salt usul ekonomisi ve birbirlerine bağlılık ve etkileşim içerisinde oldukları açıklanan gümrük vergisi ve fon payı uyumsuzluklarının farklı mahkemelerde görülmelerinin uygulamada yaratacağı sakıncalar nedeniyle vergi mahkemelerince çözümlenmesinin gerekli olduğu vurgulanmıştır. Kararda, söz konusu gerekliliğin ölçütü olarak da, matrah ve oranları farklı olan gümrük vergisi ve fon payının gümrük pozisyonundaki değişiklikten ve fon payı uyumsuzluğunun çözümünün gümrük vergisi uyumsuzluğuyla ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olması gösterilmiştir.

Buna göre; vergi ve benzeri mali yüküm olmaması sebebiyle, 2576 sayılı Kanununun 6. maddesi uyarınca doğrudan vergi mahkemesinin görevine girmeyen fon payı uyumsuzluklarının vergi mahkemesince çözümlenebilmesi; öncelikle, bir gümrük vergisi tahakkukunun bulunmasına; ikinci olarak, bu vergi tahakkukunun süresinde ve usulüne uygun biçimde idari davaya konu edilmiş olmasına; son olarak da, fon payı uyumsuzluğunun gümrük vergisi ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olmasına bağlıdır. Bu koşullardan herhangi

birinin bulunmaması durumunda ise, fon payı uyuşmazlığından doğan davanın, Anayasanın 37. maddesinde güvence altına alınan “kanuni hakim ilkesi” uyarınca, genel görevli idare mahkemesince çözümlenmesi gereklidir.

Bu durumda, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm niteliğini haiz olmayan söz konusu tahakkuka karşı açılan davanın görüm ve çözümünün, görev alanı özel olarak belirlenmiş olan vergi mahkemesinin görevine girmemesi, davanın görüm ve çözümü konusundaki görevin genel görevli idari mahkeme olan idare mahkemesi’nde olması nedeniyle, Mahkememizce işin esasına girilmesine olanak bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerden dolayı; davanın görev yönünden reddine,⁴⁶

07.07.2009 tarih,27281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 8,9 ve 10. bentlerinde yapılan değişiklik sonrasında ise, artık gümrük vergileri (ithalat ve ihracat vergileri) arasına ithalat ve ihracat sırasında ödenecek mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta veya ihracatta alınacak diğer mali yükler de dahil edildiğinden, gümrükte ödenecek fonlar da gümrük vergisi olarak nitelenmek zorundadır. Hal bu olunca da 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 3410 sayılı Kanunun 2. maddesiyle değişik 6. maddesi uyarınca gümrükte ödenmesi gereken fonlara ilişkin olarak(bunların para cezası kararları dâhil) gümrük idaresince tesis edilen işlemlere karşı da işlemi tesis eden gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda artık gümrük vergisi olarak nitelenen gümrükte ödenecek fonlar da dahil olmak üzere, gümrük vergileri ile bunlara ilişkin olarak kesilen para cezalarını tahsil etmek amacıyla düzenlenen işlemlere karşı dava açabilmenin ön koşulu, bu işlemler ile bunlara dair para cezası

⁴⁶ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 20.05.2009 tarih, E:2009/1227, K:2009/1301 sayılı karar. (Yayımlanmamıştır.)

kararlarına karşı 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen itiraz prosedürünün tamamlanmasıdır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde;" (Değişik madde: 18/06/2009-5911 S.K./64.mad) 1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. 2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. 3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. 4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir." düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, yükümlüler beyannamenin tescili tarihinden sonra ortaya çıkartılan fark gümrük vergilerine, fonlara ve bunlara ilişkin olarak alınan para cezası kararlarına karşı kendilerine tebliğ edildikleri tarihten itibaren 15 gün içerisinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler. İtirazda bulunulmaksızın tebliğ edilen gümrük vergilerine ve bunlara dair alınan para cezası kararlarına karşı doğrudan doğruya vergi mahkemelerinde dava açılmaz.

Ayrıca, yükümlüler, gümrük idaresine yaptıkları beyanın bağlayıcı olduğundan hareketle, beyanlarını kendi iradeleriyle yapmadıklarını ve daha sonra tahakkuk edecek gümrük vergilerine itiraz etmeyi düşünüyorlarsa, örneğin beyanname muhteviyatı eşyayı gümrükten bir an evvel çekmeyi isteyipte idare tarafından verdirilen beyannamenin yanlış olduğunu düşündükleri takdirde, idarenin istediği şekilde verilen beyannamenin tescili aşamasında gümrük idaresine verecekleri bir ihtirazi kayıt dilekçesi ile bu hususları kayda geçirmeleri gerekmektedir⁴⁷.Beyannamenin verildiği gün ihtirazi kayıt dilekçesini kayda geçirmeksizin yani beyannameye ilişkin olarak hiçbir zaman ihtirazi kayıt dilekçesi vermeksizin veya ihtirazi kayıt dilekçesini beyannamenin verildiği tarihten sonraki bir gün vermek suretiyle ve itiraz prosedürü işletildikten sonra dava açılması

⁴⁷ KILIÇ Kaptan, "Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması, 2009/Kasım Ankara,S.45.

durumunda, mahkemeler ve Danıştay Yedinci Dairesi tarafından, beyannamenin verildiği tarihte bir ihtirazi kayıt olmaması nedeniyle yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacaklarından bahisle davanın reddine karar verilmektedir⁴⁸.

Yukarıda anlatılan iki durum arasındaki temel fark; birincisinde, yükümlü beyanının doğru olduğunu düşünmekte ve verilen beyanname sonrasında ithalatını gerçekleştirmektedir. Daha sonra idare tarafından yapılan araştırma neticesinde davacının beyanının doğru olmadığı ortaya çıkartılmakta ve davacı adına fark vergiler tahakkuk ettirilmekte ve para cezası kesilmektedir. Bu durumda yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen bu tahakkuk ve para cezalarına karşı 15 gün içerisinde itiraz başvurusunda bulunması gerekmektedir. İkinci durumda ise; yükümlü, mallarını gümrükten bir an evvel çekmeye ihtiyaç duyduğundan, idarenin zorlaması nedeniyle doğru olmadığını düşündüğü bir beyannameyi vermek zorunda kalmaktadır. Hal bu olunca da tahakkuk ettirilecek vergilere karşı önce itiraz edebilmesi, ardından da dava açabilmesi için beyannamenin verildiği tarihte bir ihtirazi kayıt dilekçesinin verilmesi ve kayda geçirilmesi gerekmektedir. Böylelikle yükümlü tarafından iradesi hilafına bir beyanname verildiği ortaya konulmaktadır. Eğer yükümlü tarafından beyannamesine aynı gün bir ihtirazi kayıt konulmazsa bu beyan yükümlünün iradesine uygun bir beyan olarak kabul edilmektedir.

Anlatılan idari itiraz prosedürü gümrük vergilerine karşı dava açılabilmesi için zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir yoldur. Uyuşmazlığın öncelikli olarak idari aşamada çözümlenmesi için Yasada belirtilen süreler içerisinde itiraz edilmesi gerekir. İtiraz üzerine idare işlemi geri alabilir veya düzeltebilir. Eğer yükümlünün itirazı doğrultusunda bir işlem tesis edilirse uyuşmazlık yargıya intikal ettirilmeden çözümlenmiş olur. Ancak yükümlünün itirazı dikkate alınmazsa itirazın reddine dair işleme karşı işlemin yapıldığı yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Danıştay içtihatları ile itiraz prosedürü ihtiyari bir yol olmaktan çıkarılmış, davaya konu edilebilecek kesin işlem olarak itirazın reddine dair işlemler kabul edilmiştir⁴⁹.

⁴⁸ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 27.01.2009 tarih, E:2008/3998,K:2009/145 sayılı (Yayımlanmamıştır.); Danıştay Yedinci Dairesi 07.12.2006 tarih, E:2004/3431,K:2006/3892 sayılı www.danistay.gov.tr; Danıştay Yedinci Dairesi 11.02.2010 tarih, E:2009/615, K:2010/675 sayılı kararlar. (Yayımlanmamıştır.)

⁴⁹ KILIÇ, S.37-38-39.

Bu durumun tek istisnası, bir teminata bağlı olup da teminatı henüz iade edilmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56. maddesi uyarınca teminatın paraya çevrileceğine hatırlatan ve aynı Kanun'un 37. maddesi uyarınca vade verilmesine ilişkin olarak düzenlenen işlemlere karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemeleri nezdinde itiraz prosedürü işletilmeksizin dava açabilme olanağıdır. Fakat gümrük vergilerinin kendisi teminata bağlı olsa da bunlara ilişkin olarak kesilen para cezası teminat kapsamında olmadığından bu para cezasına karşı her halde itiraz prosedürünün tüketilmesi gerekir. Teminatın iade edildiği durumlarda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56. maddesi uyarınca teminatın paraya çevrileceğine hatırlatan ve gümrük vergilerinin tahsili amacıyla aynı Kanun'un 37. maddesi uyarınca vade verilmesine ilişkin olarak düzenlenen işlemler ise gümrük vergileri teminatlı bir alacak olma özelliğini kaybettiği için ek tahakkuk mahiyetinde kabul edildiklerinden (Danıştay Yedinci Dairesinin içtihadı da bu yöndedir) bu işlemlere karşı da itiraz prosedürü işletilmeksizin dava açma imkânı bulunmamaktadır. Bu durumlar genellikle Dâhilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında bir teminata bağlı olarak gerçekleştirilen geçici ithalatlarda söz konusu olabilmektedir. Bunun dışında genelde, gümrük idarelerince tesis edilen ek tahakkuk işlemlerine ve kesilen para cezalarına karşı 15 gün içerisinde öncelikle söz konusu gümrüğün bağlı bulunduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü (eski adı, Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü) nezdinde itirazda bulunulması, itirazın reddi halinde itiraz ret kararının tebliği tarihini izleyen günden itibaren veya başvurudan itibaren 30 gün içerisinde Bölge Müdürlüğü'nce bir cevap verilmemek suretiyle itirazın zımnen reddi halinde zımni reddin oluştuğu tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde Bölge Müdürlüğü işlemine karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açabilme imkanı vardır. Eğer Gümrük İdaresince, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan," 1. Gümrük idarelerinin gümrük mevzuatının uygulanmasına ilişkin bir karar vermesini talep eden her kişi, kararın verilebilmesi için gerekli bütün bilgi ve belgeleri söz konusu idarelere ibraz etmek zorundadır. 2. Karar alınması talebinin yazılı olarak yapılması gerekir. Gümrük idareleri, söz konusu talebe ilişkin başvurunun kendilerine ulaştığı tarihten itibaren otuz gün içinde karar alırlar. Verilen kararlar başvuru sahibine yazılı olarak tebliğ edilir. Ancak, gümrük idareleri tarafından bu süreye uyulması mümkün değilse, belirtilen süre aşılabilir. Bu

durumda, söz konusu idareler, yukarıda belirlenen sürenin dolmasından önce başvuru sahibine süre aşımını haklı kılan gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördükleri ek süreyi de belirterek bilgi verirler. 3. Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, Onikinci Kısımda belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir." düzenlemesi uyarınca itiraz başvurusundan itibaren 30 gün içerisinde başvuru sahibine, süre aşımını haklı kılan (30 gün içerisinde bir cevap veremeyeceğine ilişkin) gerekçeler ile talep hakkında karar vermek için gerekli gördüğü ek süreyi de belirterek bilgi verirse, başvuru bu süreyi bekler, bu ek süre sonuna kadar bir cevap verilirse tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde, bir cevap verilmezse ek sürenin bitimini izleyen 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Gümrük idaresince keyfi uygulamalar yapılmaması için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan 6 aylık bekleme süresi, idare tarafından verilebilecek maksimum ek süre tarihi olarak kabul edilmelidir. Çünkü uygulamada idareler belirli bir ek süre tarihi vermekten kaçınmakta, "bir karar alınıncaya kadar" şeklinde bir ek süre vermektedirler. Ancak her halde bu süreler geçmiş olsa bile davacıya cevabi bir işlem tebliğ edildiği takdirde hak arama hürriyeti göz önünde bulundurularak 30 gün içerisinde dava açma hakkı tanınması gerekir.

Genellikle gümrük idareleri, gümrükte ödenecek fonlara dair işlemleri bir ek tahakkuk yani gümrük vergisi işlemi olarak düşünmemekte, dolayısıyla da itiraza tabi olmadan doğrudan doğruya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava konusu edilebilecek bir işlem olduğu değerlendirmesi ile üzerine itiraza tabi bir işlem olduğu yönünde bir uyarı koymadan, 30 gün içerisinde idari yargıya başvuru hakkı olduğu hatırlatmasını yazmak suretiyle işlemi yükümlüsüne tebliğ etmektedir. Bu durum da mükelleflerin yanıtılmasına neden olabilmektedir. Örneğin, mercine tevdi kararı verilerek gümrük idaresine tevdi edilebilecek 15 günlük süre geçirildikten sonra, nasılsa 30 günlük dava açma sürem var diye mükellefler tarafından fona dair işlemin tebliği tarihini izleyen günden itibaren 15 gün geçtikten sonra dava açıldığı takdirde mahkemelerce mercine tevdi kararı verilemeyeceğinden, açılan davaların retle sonuçlandığı, bu durumların da mükelleflerin hak arama hürriyetini zedelediği açıktır. Böylesi durumlar için Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan,"(Ek fıkra: 03/10/2001 - 4709 S.K./16. md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun

yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır." düzenlemesi gereği, idarenin, işlemlerine karşı başvuru yolu hususunda mükellefleri yanılttığından ve bir hakkın kullanılmasına engel olduğundan bahisle, mükelleflerce idareye karşı tazminat davası açılabilmesi imkanı ise mevcuttur.

Ancak, üzerinde itiraza tabii olmadığı, 30 gün içerisinde idari yargıya başvurulabileceği yazan bir işleme karşı 30 günlük dava açma süresi içerisinde, fakat 15 günlük itiraz süresi geçtikten sonra açılan davayı, itiraza başvurulmadan dava açıldığı ve 15 günlük itiraz süresi de geçtikten sonra dava açılması nedeniyle merciiine tevdi kararı verilebilmesine de olanak bulunmadığı gerekçesi ile reddeden mahkeme kararına karşı yapılan itiraz başvurusu neticesinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nce verilen karardaki;" Buna göre idari davaya konu edilebilecek işlem KKDF tahakkuku kararları değil, bahsedilen kararlara karşı yukarıda belirtilen usul doğrultusunda yapılacak itiraz üzerine, aynı maddede yazılı merci tarafından tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yolu konumundadır. Bu yol işletilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması ve onbeş günlük itiraz süresi içinde dava açılmış ise, dava dilekçesi ve eklerinin, 2577 sayılı Yasa uyarınca merciiine tevdi edilmesi İdari Yargılama Hukukunun gereklerindedir.

Dava dosyasındaki belgelerin incelenmesinden; davaya konu KKDF tahakkuk ettirilmesine ilişkin davaya konu 17.05.2010 tarih ve 69753 sayılı işlemin davacı şirkete 11.06.2010 tarihinde tebliğ edilmesi üzerine, Başmüdürlüğe 15 gün içerisinde itiraz edilmesi gerekirken, doğrudan 09/07/2010 tarihinde görülmekte olan iş bu davanın açıldığı anlaşılmalı birlikte, davaya konu işlemin üçüncü maddesinde, kaynak kullanımı destekleme fonuna ilişkin itirazın 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi kapsamında yapılamayacağı, ancak idari yargı merci nezdinde dava açılacağı belirtilmek suretiyle davalı idare tarafından davacının yanıltıldığı görüldüğünden, idari itiraz süresinin tüketildiğinden bahsedilemeyeceği de açıktır.

Bu durumda; dava konusu uyuşmazlık ve işlem ile yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinden; dava dilekçesinin ilgili idari merciine tevdi kararı verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmakla; itiraza konu kararda usule ve hukuka uygunluk bulunmamıştır.⁵⁰ gerekçesi dikkate alındığında, 30 günlük dava açma süresi içerisinde ancak, 15 günlük Başmüdürlüğe itiraz süresi geçirildikten sonra dava açılması halinde, işlem üzerinde başvuru yolu ve süresi yanlış gösterilmişse idarenin yanılması hali mevcut olduğundan bahisle yine de merciine tevdi kararı verilebilecek böylelikle yükümlülerin hak arama hürriyeti idarenin yanılması da söz konusu olsa engellenemeyecektir.

Tüm açıklamalar ışığında, Gümrük Kanunu'nun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, gümrük vergilerinin ödenmesinin talep edildiği (ek tahakkuk) işlem veya buna bağlı olarak kesilen para cezası değil; söz konusu işlemlere karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur.

-Bu yol tüketilmeden dava açılması durumunda ne gibi bir sonuç doğabileceğini ise iki Mahkeme kararları ile açıklayalım;

"Anılan Kanunun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, idari karar değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun idari yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindedir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 3.'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında 5'inci bendinde, idari karar, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dâhil olmak gümrük

⁵⁰ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 12.07.2011 tarih, E:2010/21460, K:2011/8803 sayılı karar. (Yayımlanmamıştır.)

idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak tasarrufları olarak tanımlanmıştır.

Bu tanım karşısında, dava konusu işlemin, davacı şirketten, hesaplanan faizlerin ödenmesinin istenilmesine ilişkin kısmı, davalı Gümrük Müdürlüğünün davacı şirket üzerinde hukuki sonuç doğuran tasarrufu olduğundan idari karar, KKDF'ye ilişkin kısmı sonradan hesaplanan teminata bağlı olmayan ek tahakkuktur.

Olayda; davacı şirket adına tescilli 24.03.2004 tarih, 13238 sayılı gümrük beyannamesine ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesi kapsamında davacıdan KKDF ve KKDF'nin cezai faizi istenilmesine dair 23.09.2010 tarih, 124637 sayılı işlemin 13.10.2010 tarihinde tebliğ edildiği ve bu işlemin söz konusu kısmına karşı davacı tarafından onbeş gün içerisinde itiraz başvurusunda bulunulmadan 19.10.2010 tarihinde dava açıldığı dikkate alındığında, dava konusu işlemin söz konusu kısımlarına karşı dava açılmadan önce yukarıda sözü edilen yasa maddesi uyarınca onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz edilmesi gerekirken, doğrudan açılan bu davada idari mercii tecavüzü mevcut olup dilekçenin İstanbul Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'ne gönderilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.⁵¹

Anılan kararda 242. maddedeki 15 günlük itiraz süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açıldığından yani 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasına göre, dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciiine başvurma tarihi olarak kabul edileceğinden, açılan dava, süresi içerisinde yapılmış bir itiraz başvurusu gibi kabul edilerek görevli mercie tevdi kararı verilmiştir.

"4458 sayılı Gümrük Kanununda yapılan değişiklik sonucu, eşyanın ithalinde ödenecek mali yükler, ithalat vergisi kapsamına alındığından, serbest dolaşıma giriş beyannamesi kapsamında kesilen tarım katkı payına ilişkin para cezasının da itiraz müessesine tabi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

⁵¹ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 29.11.2010 tarih, E:2010/3917, K:2010/3172 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

Olayda, Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nde tescilli 29/09/2009 tarih 116512 sayılı beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle istenilen tarım katkı payına ilişkin para cezası kararının, 09/11/2009 tarihinde davacı şirkete tebliğ edildiği, yukarıda anılan kanunda öngörülen 15 günlük süre içerisinde itiraz edilmesi gerekirken, bu süre geçirilerek 08/12/2009 tarihinde Mahkememizde bakılan davanın açıldığı, dolayısıyla idari itiraz süresi geçirilen tarım katkı payına karşı açılan bu davada merciine tevdi kararı verilmesinin, davacıya artık hukuki bir yarar sağlamasının söz konusu olmadığı anlaşıldığından, süresinde itiraz edilmeyerek davacı yönünden kesinleşen tarım katkı payında yasal isabetsizlik görülmemiştir.⁵²

Anılan kararda ise 242. maddedeki 15 günlük itiraz süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmadığından yani 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasına göre, dilekçelerin görevli mercie tevdi halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciine başvurma tarihi olarak kabul edileceğinden, açılan davada verilen dilekçenin, süresi içerisinde yapılmış bir itiraz başvurusu dilekçesi gibi kabul edilebilmesine imkan bulunmaması nedeniyle bu aşamada merciine tevdi kararı verilmesinin, davacıya artık hukuki bir yarar sağlamasının da söz konusu olamayacağı anlaşıldığı için görevli mercie tevdi kararı verilememiş ve davanın reddine karar verilmiştir.

Nitekim 15 günlük itiraz süresi geçirildikten sonra yapılan itiraz başvurusunun reddine dair Başmüdürlük (Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü) kararlarına karşı süresi içerisinde açılan davalarda da, süresi içerisinde itiraz başvurusunda bulunulmadığından, bu durumun dava açma hakkı vermeyeceğinden bahisle davanın reddine karar verildiği ya da işin esasına girilmek suretiyle verilen kararların Danıştay Yedinci Dairesince bozulduğu görülmektedir⁵³.

⁵² İstanbul 10. Vergi Mahkemesi , 13.05.2011 tarih, E:2010/4168, K:2011/1359 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

⁵³ Danıştay Yedinci Dairesi 16.04.2007 tarih, E:2006/106, K:2007/1815.(Yayımlanmamıştır.)

-Teminatlı olan vergiler ile teminatı iade edilmiş olan vergilerin tahsili amacıyla düzenlenen işlemlerinin ne şekilde dava konusu edilebileceklerini bir Danıştay kararı ile ortaya koymak gerekirse;

“Dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak Yurda getirilen eşyanın süresinde Yurt dışı edilmemesi veya gerçeği yansıtmayan belgelerle Yurt dışı gibi gösterilmesi suretiyle rejim şartlarının ihlal edilmesi durumunda, eşyaya ait olup, giriş esnasında tahakkuk ettirilerek teminata bağlanmış olan vergilerin takibi konusunda, teminatların ilgisine iade edilip edilmemesi hallerine göre ikili bir ayrıma gidilmesi gerekmektedir.

Bunlardan ilki; yani, rejim şartları ihlal olunmakla birlikte teminatlar henüz ilgisine iade edilmeyip, gümrük idaresinin elinde bulunması halinde yapılacak takibat, giriş esnasında tahakkuk ettirilerek teminata bağlanan ithalat vergilerinin vadesi belli olmadığından, öncelikle, vadenin belirlenmesi için 6183 sayılı Kanunun anılan 37’nci maddesi; ardından da, teminatlı alacakların takip ve tahsilini düzenleyen 56’ncı maddesi uyarınca tesis edilecek işlemle gerçekleştirilmelidir.

Diğer halde ise; yani, ihracat taahhüdünün yerine getirildiğinden bahisle taahhüt hesabı kapatılıp, teminatların iade edilmesinden sonra, ihracat belgelerinin gerçeği yansıtmaması gibi nedenlerle rejim şartlarının ihlal edildiğinin saptanması dolayısıyla veya herhangi diğer bir nedenle, taahhüt kapatma işleminin iptal edilmesi durumunda, eşyaya ait vergilerle ilgili olarak ne gibi bir işlem yapılması gerektiği konusunda, bir düzenlemeye, 4458 sayılı Kanunda yer verilmemiştir.

Ancak, böyle bir durumda, ithalat vergilerine tabi bir eşyanın, Gümrük Kanununa aykırı bir şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi hali söz konusu olacağından ve aynı Kanunun 182’nci maddesine göre, gümrük yükümlülüğü doğacağından, gümrük vergileri alınmadan Yurda girişi yapılan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, Gümrük Kanununa göre tahakkuk ettirilerek, yükümlüsüne bildirilmesi suretiyle, yükümlülerin, bu bildirimlere karşı, anılan Kanunun 242’nci maddesinde öngörülen idari itiraz yollarına başvurabilmelerine ve talep reddi üzerine de otuz gün içinde dava açabilmelerine olanak tanınması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, dâhilde işleme rejimi şartlarının ihlali durumunda, vergilerin takibi konusunda, ne gibi bir işlemin yapılacağı belirlenmesi bakımından, teminatların ilgisine iade edilip edilmediğinin tespiti önem kazanmaktadır.

Zira, teminatların iade edilmemiş olması halinde, önce 6183 sayılı Kanunun 37, ardından 56'ncı maddeleri uyarınca işlem tesisi gerekeceği; bu işlemlere karşı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tesis edilmemiş olmaları nedeniyle, aynı Kanunun 242'nci maddesinde öngörülen idari itiraz yollarına başvurulmasının olanaklı olmaması; doğrudan dava konusu edilebilmelerinin yanısıra, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında yapılacak başvurunun da mümkün bulunması; davanın süresinde açılıp açılmadığı hususunun, belirtilen ihtimallere göre ayrı ayrı değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Teminatların iade edilmiş olması halinde ise, 6183 sayılı Kanuna göre takibat mümkün olmayıp, vergilerin tahakkuk ettirilerek, yukarıda belirtilen şekilde, idari itiraz ve sonrasında, idari dava açılabilmesine olanak tanınması gerekmektedir.⁵⁴

-Teminata bağlı iken, teminatı iade edilen gümrük vergilerinin ve gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen işleme karşı açılan davada itiraz prosedürünün işletilmesi gerektiğine dair olarak verilen bir mahkeme kararının Danıştay Yedinci Dairesince onanmasına ilişkin bir karar örneği de vermek gerekirse;

"Davacı adına tescilli 8.6.1998 gün ve 3533 sayılı giriş beyannamesiyle, 16.10.1997 gün ve 97/D1-3362 sayılı dâhilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın, işlendikten sonra ihraç edilmek suretiyle taahhüt hesabı kapatılarak teminatların iade edilmesinden sonra, ihracata ilişkin belgelerin gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi üzerine, tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerini, bu vergiler üzerinden hesaplanan gecikme faizini ve istenilen kaynak kullanımını destekleme fonu payı ile bu fon payına ait cezai faizi iptal eden Bursa Vergi Mahkemesinin 6.4.2007 gün ve E:2006/1357; K:2007/1096 sayılı kararı; geçici olarak ithal edilen eşyaya ait olup, giriş esnasında tahakkuk ettirilen vergiler

⁵⁴ Danıştay Yedinci Dairesi, 29.12.2008 tarih, E:2006/5347, K:2008/5540 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

için alınan teminatlar, ihracatın gerçekleştirilip taahhüdün yerine getirilmesiyle, taahhüt hesabı kapatılarak iade edilmek, böylelikle, giriş esnasında yapılan tahakkuk işlemi geri alınmakla, şartlı muafiyet sisteminin sona erdiği; böyle bir durumda, ithalat vergilerine tâbi bir eşyanın, 4458 sayılı Gümrük Kanununa aykırı bir şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi hali söz konusu olacağından ve aynı Kanunun 182'nci maddesine göre, gümrük yükümlülüğü doğacağından, gümrük vergileri alınmadan yurda girişi yapılan eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, Gümrük Kanununa göre tahakkuk ettirilerek, yükümlüsüne bildirilmesi suretiyle, yükümlülerin, bu bildirimlere karşı, anılan Kanunun 242'nci maddesinde öngörülen idari itiraz yollarına başvurabilmelerine ve taleplerinin reddi üzerine de otuz gün içinde dava açabilmelerine olanak tanınması icap ettiği; olayda, dava konusu işlemin tebliği üzerine, düzeltme ve/veya itiraz yoluna başvurulmadan, doğrudan iptali istemiyle dava açıldığı göz önüne alındığında, uyuşmazlığın vergilere ilişkin kısmı yönünden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 ve 15'inci maddeleri ile 4458 sayılı Kanunun 242'nci maddesi uyarınca yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre; gecikme faizine ilişkin kısmı yönünden ise, davacıya ilk defa duyurulan idari nitelikte karar olduğu göz önünde bulundurularak karar verilmesi gerektiği; maddi olayın ve hukuki durumun yanlış nitelendirilmesi sonucu verildiği anlaşılan temyize konu mahkeme kararında isabet bulunmadığı; ek olarak tahakkuk ettirilen kaynak kullanımını destekleme fonu payı tutarı üzerinden, 7.6.1988 gün ve 19835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1988/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 8'inci maddesi uyarınca cezai faiz istenilip istenilemeyeceği hususunun ise, Anayasanın 38'inci maddesinde ifade edilen kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı göz önünde bulundurularak yeniden değerlendirilmesinin icap ettiği gerekçesiyle, Danıştay Yedinci Dairesinin 28.9.2009 gün ve E:2009/191; K:2009/3815 sayılı kararıyla bozulması üzerine yapılan inceleme sonucunda; tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile kaynak kullanımını destekleme fonu payının ve davacıya ilk defa duyurulan idari nitelikte karar olan gecikme faizinin tebliği üzerine idari itiraz yollarına gidilmeden beşinci gün dava açıldığı; bu durumda, olayda idari merci tecavüzü bulunduğu anlaşıldığı gerekçesiyle dava dilekçesi ve eklerinin merciiine tevdiine; kaynak kullanımını destekleme fonu payı tutarı üzerinden hesaplanan cezai faizin ise, kanuni dayanağı

olmaması nedeniyle iptaline’’ dair Bursa Birinci Vergi Mahkemesinin 11.2.2010 gün ve E:2010/250; K:2010/262 sayılı kararı Danıştay Yedinci Dairesince onanmıştır⁵⁵.

- Başmüdürlük (Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü) tarafından 30 gün içerisinde bir cevap verilemeyeceğine dair belirsiz bir ek süreyi ihtiva eden işleme karşı açılan davalarda verilen bir karardan örnek vermek gerekirse;

"Bakılan bu davada, davacı tarafından 22.09.2011 tarihinde yapılan itiraz başvuru üzerine 30 gün içerisinde Başmüdürlükçe kesin bir cevap verilmediği, bunun yerine süresi içerisinde cevap verilemeyeceğine ve bir karar alınıncaya kadar süre verildiğine dair Gümrük Kanunu'nun 6/2 maddesi uyarınca düzenlenen bila tarih, 22682 sayılı yazının 22.11.2011 tarihinde davacıya tebliğ edildiği ve davacı tarafından da bu yazının dava konusu edildiği, oysaki Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, bu yazı değil; söz konusu para cezasına karşı, öngörülen usule göre yapılan itiraz üzerine Başmüdürlükçe tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, süresi içerisinde cevap verilemeyeceğine ve bir karar alınıncaya kadar süre verildiğine dair Gümrük Kanunu'nun 6/2 maddesi uyarınca düzenlenen bila tarih, 22682 sayılı Başmüdürlük yazısının idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı, davacı tarafından 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen (başvuru tarihinden itibaren 6 ay) bekleme süresi sonuna kadar Başmüdürlükçe bir işlem tesis edilirse tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde bunun, Başmüdürlükçe bir işlem tesis edilmezse de talebin reddedildiği varsayılarak bekleme süresinin sonundan itibaren 30 gün içerisinde ret işleminin ve her halde bu süreler dolduktan sonra bile Başmüdürlükçe bir işlem tesis edilerek tebliğ edilmesi halinde de 30 gün içerisinde bu işlemin dava konusu edilebileceği anlaşılmış olup, ortada davalı idarece tesis edilmiş kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadan açılan davanın esasının incelenmesi olanağı bulunmamaktadır."⁵⁶

⁵⁵ Danıştay Yedinci Dairesi, 21.11.2011 tarih, E:2010/2740, K:2011/7886 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

⁵⁶ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi , 07.02.2012 tarih, E:2011/2371, K:2012/259 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

Anılan Mahkeme kararları göz önünde bulundurulduğunda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi hükmüne göre, idari davaya konu olabilecek işlem, gümrük vergilerinin ödenmesinin talep edildiği işlemler veya bunlara bağlı olarak kesilen para cezası işlemleri değil; söz konusu işlemlere karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki idari bir başvuru yoludur. Bu yol tüketildikten sonra, tesis edilen olumsuz işleme karşı tebliğini izleyen 30 gün içerisinde ilk işlemi tesis eden gümrük idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmek olanaklı hale gelecektir. Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde, teminata bağlı olan gümrük vergileri hariç olmak üzere, öncelikle uyuşmazlığın çözümünün idari aşamada aranması, ancak uyuşmazlığın idari aşamada çözülememesi halinde yargısal aşamaya geçilebilmesi mümkündür.

2.8- GÜMRÜK VERGİLERİNDE GERİ ALMA-KALDIRMA BAŞVURUSU

Söz konusu geri alma-kaldırma başvurusu bir nevi 213 sayılı VUK.'da yer alan hata düzeltme başvurusuna benzeyen, uyuşmazlıkların idari yoldan çözümlenmesi amaçlayan bir başvuru yoludur.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 211. maddesinde, Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verileceği, kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılacağı, ancak, kanunen ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi gereken gümrük vergileri, ilgili kişinin kasten yaptığı bir tahrifat sonucunda ödenmiş veya tahakkuk ettirilmişse, bu vergilerin geri verilmesine veya kaldırılmasına ilişkin taleplerin kabul edilmeyeceği, kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergilerinin, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verileceği veya kaldırılacağı kurala bağlanmıştır.

Burada bahsi geçen;"Geri verme" deyimini, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesine; "Kaldırma" deyimini, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesidir.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler Gümrük Kanunu kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanır.

Kontrol ve denetleme sonucunda, geri verme veya kaldırma hallerinden birinin tespiti durumunda, aynı süre içinde geri verme veya kaldırma işlemi doğrudan yapılır.

Söz konusu Kanun'un 213. maddesinde ise, beyannamenin tescili tarihi itibarıyla, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olduklarından bahisle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin geri verileceği veya kaldırılacağı, kusurlu eşyaya, teslimden önce hasar gören eşyanın da dâhil olacağı, bu tür eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasının, kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı olduklarının tespiti için gerekli olan ilk kullanım dışında eşyanın kullanılmamış olması ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi koşullarına bağlı olacağı, bu madde uyarınca geri verilecek veya kaldırılacak gümrük vergileri için vergilerin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren bir yıl içerisinde gümrük idaresine müracaat edilmesi gerekeceği belirtilmiştir.

Gümrük vergilerinin hatalı olarak kaldırılması veya geri verilmesi halinde, başlangıçta tahakkuk eden vergiler ile ödenmiş faizler yeniden tahsil edilir. Tahsil edilmeyen miktarlar tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenir. Bu süre içinde ödenmeyenler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır.

Bu durumda, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine göre, eşya gümrükten çekildikten sonra kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk ettirilmemesi gereken vergilerin tahsil ya da tahakkuk ettirildiğinin varlığı halinde başka bir ifadeyle ithalat gerçekleştirildikten sonra hataen veya fuzulen tahsil ya da tahakkuk ettirilmiş bir verginin bulunması durumunda söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine gümrük idaresince verginin geri verilmesi veya kaldırılması mümkündür. Bu müracaat üzerine ilgilinin talebi gümrük idaresince reddolunursa bu işleme karşı doğrudan doğruya dava açılabilmesi imkânı yoktur. Yukarıda "Gümrük Vergilerinde İdari İtiraz Prosedürü" başlığı

altında anlatıldığı üzere, bu ret işlemi Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 5. fıkrası anlamında bir idari karar olduğundan 242. madde uyarınca bu idari karara karşı tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bir üst makama (Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne) itiraz edilmesi, bu itiraz da üst makamca reddolunursa nihai işlem olan bu itirazın reddine dair karara karşı tebliğini izleyen 30 gün içerisinde geri alma-kaldırma başvurusunu reddeden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilmesi mümkündür. Mahkeme işleminde sadece geri alma-kaldırma koşullarının var olup olmadığı yönünde bir inceleme yapacak, başkaca hukuki uyumsuzluklar yönünden işlemin denetimini yapamayacaktır. Çünkü tebliğ edilen vergilere karşı süresi içerisinde açılmış olan bir davada ancak işlem her yönü itibarıyla hukuki denetime tabi tutulabilir. Geri alma-kaldırma başvurusunda ise süresi içerisinde ihtirazi kayıt koymak mümkün olmamış veya işlemin tebliği üzerine süresi içerisinde itiraz prosedürü işletilmemiş, fakat bu süreçler geçtikten sonra kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk ettirilmemesi gereken vergilerin tahsil ya da tahakkuk ettirildiğinin varlığının farkına varılmış olması nedeniyle söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi üzerine üç yıl içinde geçmişe dönük olarak gümrük idaresine müracaat edilmesi hali söz konusu olmaktadır.

Anlatılanlara ilişkin bir mahkeme kararından örnek verecek olursak da;

“Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirket adına tescilli 11.03.2009 gün ve 20275 sayılı serbest dolaşıma giriş gümrük beyannamesi ile ithal edilen eşyaya ait gözetim farkının yurtdışı gider olarak eşyanın kıymetine dâhil edildiğini sonradan fark ettikleri, oysaki beyannamenin tescili sırasında gözetim belgesinin ibraz edilememesi ve eşyanın ait olduğu pozisyonun gözetime tabi olması nedeniyle gözetim farkının mükerrer olarak eşyanın kıymetine tekrardan eklendiği, dolayısıyla fazladan vergi ödenmek zorunda kaldığı ileri sürülerek 50.411,62 TL gümrük vergisi ve katma değer vergisinin iadesi istemiyle davalı idareye yapılan başvurunun reddine dair işleme vaki itirazın reddine ilişkin 24.07.2009 tarih, 134 sayılı Başmüdürlük işleminin iptali istemiyle işbu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 211. maddesine göre, eşya gümrükten çekildikten sonra kanunen ödenmemesi ya da tahakkuk ettirilmemesi gereken vergilerin tahsil ya da tahakkuk ettirildiğinin varlığı halinde başka bir ifadeyle ithalat gerçekleştirildikten

sonra hataen veya fuzulen tahsil ya da tahakkuk ettirilmiş bir verginin bulunması durumunda verginin geri istenilmesi mümkündür.

Olayda ise 211. maddenin öngördüğü şekilde kanunen alınmaması gereken bir vergi anlamında hataen veya fuzulen tahsil edilmiş bir verginin söz konusu olup olmadığı hususu, söz konusu eşyanın kıymetinin fazladan beyan edilip edilmediğinin tespitine bağlı olduğundan ve bu tespitin de ancak dava konusu eşyaya ait fatura ile yurtdışı giderlerinin ve bu giderlere ait faturaların yurtdışı incelemesi de dahil araştırılması suretiyle yapılması gerektiğinden, davacının tamamen kendi iradesi ile ihtirazi kayıt olmaksızın verdiği beyannameye istinaden yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemlerine ilişkin geri verme başvurusunun 4458 sayılı Kanun'un geri vermeye ilişkin hükümlerinde belirtilen şartları taşımadığı yani böylesi bir durumun açıkça Kanunen alınmaması gerektiği halde alınmış bir verginin varlığına esas teşkil etmediği, olayın hukuki bir ihtilaf mahiyetinde olduğu, ancak davacı tarafından ihtirazi kayıt konularak verilen bir beyanname üzerine veya bir ek tahakkuk yapılması üzerine işletilecek itiraz prosedürü sonunda açılacak bir davada davacı tarafından ileri sürülen bu iddiaların araştırılabileceği açık olduğu anlaşıldığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.⁵⁷

Yine aynı şekilde Gümrük Kanunu'nun 213. maddesinde belirtilen, beyannamenin tescili tarihi itibarıyla, kusurlu veya ithallerine esas teşkil eden sözleşme hükümlerine aykırı olduklarından bahisle, ithalatçı tarafından kabul edilmeyen eşyaya ilişkin ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması yönündeki, vergilerin yükümlüye tebliği tarihinden itibaren bir yıl içerisinde, gümrük idaresine yapılan müracaatların reddi halinde de ancak itiraz prosedürü işletildikten sonra dava açılabilir.

⁵⁷ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, 15.09.2011 tarih, E:2009/2651, K:2011/3331 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

2.9- 2577 SAYILI İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NUN 11. MADDESİ KAPSAMINDA İDAREYE YAPILAN BAŞVURULAR

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında bir üst makama, eğer bir üst makam yoksa işlemi yapan vergi dairesine başvurulmak suretiyle işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Altmış gün içerisinde bir cevap alınmazsa istek reddedilmiş sayılır. İsteğin altmış gün içerisinde reddedilmesi ya da bu süre içerisinde bir cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.11. maddedeki bu yol, dava açma süresini bir süre durdurarak, böylelikle de dava açma süresini kaçırma ihtimalini ortadan kaldırarak uyuşmazlığın dava konusu edilmesinden önce idari aşamada çözümlenebilmesi için yükümlülere bir fırsat sunmaktadır.

Ancak vergisel işlemlere karşı 11. maddenin uygulanıp uygulanamayacağı hususuna gelirsek;

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin 4. fıkrasında yer alan, "Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmününün 10.06.1994 tarihinde yürürlüğe giren 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile yürürlükten kaldırılması nedeniyle, 11. madde artık tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinde de uygulanabilir bir hale gelmiştir⁵⁸.

Buna rağmen hala, Danıştay Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu⁵⁹, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

⁵⁸ CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari, S. 440

⁵⁹ Danıştay Dördüncü Daire 24.01.2012 tarih, E:2010/6294, K:2012/75 sayılı (Yayımlanmamıştır.); Yedinci Daire 21.12.1995 tarih, E:1995/1902, K:1995/5748 sayılı (Yayımlanmamıştır.); Dokuzuncu Daire 12.04.1996 tarih, E:1995/3087, K:1996/1404 sayılı, www.danistay.gov.tr; Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.05.2009 tarih, E:2008/604, K:2009/215 sayılı (Yayımlanmamıştır.) kararlar.

Hakkında Kanun'da ödeme emirlerine karşı 7 günlük özel dava açma süresi öngörüldüğünden, ödeme emirlerine karşı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca yapılacak başvurunun , bu dava açma süresini durdurmayacağını düşünmektedirler. Bu Dairelere göre ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresi içerisinde 11. madde uyarınca yapılacak bir başvurunun dava açma süresini durdurabilmesi için açıkça kanunda bu durumun düzenlenmesi gerekmektedir. Yani bu Dairelere göre 11. maddeye göre yapılan başvurular 30 günlük genel dava açma süresini durdurmakta, ancak özel kanunlarda daha kısa dava açma süreleri öngörülmiş olan işlemlere karşı dava açma süresini durdurmamaktadır.

Bizim kanaatimize göre ise, sözü edilen maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan "Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz" hükmü 18.06.1994 gün ve 21964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4001 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile 18.6.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından ve 4001 sayılı Kanun'un anılan 6'ncı maddesinin gerekçesinde, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için daha sonra açılan davaların süre aşımı yönünden reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına neden olduğu, gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak, söz konusu fıkranın yürürlükten kaldırıldığı belirtildiğinden, 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının yürürlükten kaldırılmasıyla güdülen amacın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresini durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde yeniden incelenip halledilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Bu bakımdan, 2577 sayılı Kanun'un idari başvuru yolunu düzenleyen 11'inci maddesinin 18.06.1994 tarihinden itibaren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda da uygulanması, yani, ilgililerin bahsi geçen işlemlere karşı doğrudan idari dava açma ya da idari itiraz yoluna başvurma haklarının olması, açıklanan yasal düzenleme sonrası doğan hukuki duruma ve bu düzenlemeyi yapmaktaki Kanun Koyucunun amacına uygun düşmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun sözü edilen 11'inci maddesinde, tesis edilmiş bulunan idari işlemlere karşı yapılacak ve idari dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu olmayan (ihtiyari) idari başvuru (itiraz) yolu düzenlenmiş bulunduğundan, ödeme emirlerine karşı da itiraz yoluna başvurulup başvurulamayacağı hususunun tespiti bakımından, idari işlemler içerisinde ödeme emirlerinin mahiyet ve niteliğinin saptanması önem arz etmektedir.

İdari işlemler, idari makamlar tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, kamu gücü kullanılarak ve tek taraflı iradeyle yapılan, ilgililer üzerinde hukuki sonuçlar doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler olarak tanımlanmaktadır.

Ödeme emri de, 6183 sayılı Kanun'un 2'nci kısmının "Cebren Tahsil ve Takip Esasları"nı düzenleyen 1'inci bölümünde yer alan ve 55'inci maddesinde tanımlanan, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, borçlarını yedi gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bildirildiği bir idari işlemdir. Yani, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının, tahsil dairesince, cebren tahsili yoluna başvurulmasından önce, ilgililerin amme borcunu ödemeleri konusunda uyarılması; aksi takdirde, karşılaşacakları müeyyidelerin duyurulması amacıyla yönelik, kamu alacağının cebren takibi ve tahsili yolunda tesis edilen bir idari işlemdir. Bu anlamda ödeme emri tebliğ edilmekle, kamu gücü kullanılmak suretiyle bir alacağın takibine başlanılmış olmaktadır. Başka bir deyişle; ödeme emri, kamu alacağının, cebren tahsiline yönelik tesis edilmesi zorunlu ilk işlemdir. Bu haliyle, vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş ve vadesinde de ödenmemek suretiyle kesinleşmiş bir verginin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ve bu Kanun'un idareye tanıdığı yetkiye dayanılarak cebren tahsili

aşamasında tesis edilen bir idari işlem olan ödeme emrinin, diğer idari işlemlerden ayrı hukuksal statüye tabi tutulması, idare Hukuku ilkeleriyle bağdaşır nitelikte değildir.

Bu nedenlerle, ödeme emirlerine karşı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında yapılan başvurunun işlemekte olan idari dava açma süresinin durmasını sağlamayacağına hukuka uygun biçimde söylenmesi olanaklı bulunmadığı gibi Kanun Koyucu'nun iradesine de aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla ödeme emirleri de dâhil olmak üzere idari davaya konu edilebilecek mahiyetteki her türlü vergisel işlemlere karşı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında başvuruda bulunulabilir ve yapılan bu başvuruda Kanun maddesindeki koşullar doğrultusunda işlemekte olan dava açma süresini durdurur.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ YARGIDA DAVA EDİLEBİLMESİ VE ÇÖZÜMLENEBİLMESİ İÇİN İLK DERECE YARGILAMASI SIRASINDA UYULMASI GEREKEN SÜRELER

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenebilmesi için uyulması gereken süreler ile uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememesi durumunda ne kadarlık bir sürede ve ne şekilde dava konusu edilebileceklerini inceledikten sonra bu başlık altında da uyuşmazlıkların dava konusu edilmeleri durumunda riayet edilmesi gereken süreleri irdeleyeceğiz.

İdari eylem ve işlemlerin sürekli dava tehdidi altında tutulabilmesi durumlarında ihtilafların sonu alınamayacağından, kamu düzeni ihlal edileceği gibi, idari işlemlerde istikrarın sağlanamaması ve kamu hizmetlerinin düzenli ve verimli bir şekilde işleminin engellenmesi söz konusu olacaktır. Bu sorunların giderilebilmesi için, bireylerin yargı yoluna başvurma hususundaki Anayasal hakları da dikkate alınarak, idari yargı yerlerine başvurma, süre ile sınırlandırılmıştır. Bu suretle de idare hukukunda "dava açma süresi" diye bir müessese ortaya çıkmıştır⁶⁰. Bu süre hak düşürücü bir süredir. Davanın her aşamasında mahkeme tarafından re'sen gözetilir.

Daha önce de değinildiği üzere, Ülkemizde idarenin işlemlerinin denetimi yönünden, idari rejim kabul edilmiştir. Vergi idaresi de, kuruluşu, yetkileri ve görevleri bakımından diğer idarelerden farklı değildir. Vergi idaresi, kanunla kendisine verilen görevleri, Vergi Usul Kanunu'nda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Gümrük Kanunu ile diğer vergi kanunlarında yer alan yetkileri ve yöntemleri kullanarak yerine getirir. Bu görevlerin yerine getirilmesi sırasında doğan uyuşmazlıklar (vergi uyuşmazlıkları), İdari Yargı Düzeni içinde yer alan özel görevli uzman mahkemelerce çözümlenir. Yani, Ülkemizde, bağımsız bir vergi yargısı düzeni mevcut değildir⁶¹.

⁶⁰ KARAVELİOĞLU Celal, "Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu", 2006/Şubat Ankara, Karavelioğlu Yayınları, S. 530

⁶¹ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 24,25,26

İdari uyuşmazlıklar hakkında, ilk derecede karar vermekle görevli idari yargı yerleri; idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bazı özellikli durumlarda ise bir temyiz mercii olduğu halde Danıştay'ın ilgili dairesidir.

Vergi mahkemeleri, idari uyuşmazlıklardan vergi uyuşmazlıklarını ilk derece mahkemesi olarak çözmekle görevlidirler. (İstisnai hallerde doğrudan doğruya Danıştay'ın ilgili dairesinde de ilk derece mahkemesi olarak dava açılabilir. Örneğin Vergi Usul Kanunu ile ilgili bir tebliğin tamamının veya bir kısmının iptali istemiyle açılacak dava gibi)

2576 sayılı Kanunun 3410 sayılı Kanunla değişik 6'ncı maddesine göre, vergi mahkemeleri;

a - Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b - "a " bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c - Ve diğer kanunlarla verilen işleri,
Çözümlemekle görevlidirler.

3.1-VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇMA SÜRELERİ

3.1.1-İptal Davalarında Dava Açma Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu tarafından iptal davaları; İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile, hukuka aykırı oldukları iddiası ile iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır. İptal davalarında genel ve özel dava açma süreleri bulunmaktadır. Şimdi sırası ile bu süreleri inceleyelim.

3.1.1.1-Genel Dava Açma Süresi

2577 sayılı Kanun'un dava açma süresini düzenleyen 7. maddesinin 1. fıkrasında iptal davalarında, dava açma süresinin özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde altmış ve Vergi Mahkemelerinde otuz gün olduğu, 2.fıkrasının (b) bendinde de, otuz günlük dava açma süresinin, vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlayacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

2577 sayılı Kanun'un sürelerle ilgili genel esaslar başlıklı 8. maddesinde de, sürelerin, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı, tatil günlerinin sürele dahil olduğu, şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı, bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa da bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Kanun'da yer alan bu otuz ve altmış günlük dava açma süreleri, genel nitelikli sürelerdir. Bu süreler, ancak özel kanunlarda, idari davaya konu edilebilecek işlemlere karşı ayrı bir dava açma süresi gösterilmemiş olan işlemlere karşı açılacak davalarda uyulması gereken sürelerdir⁶².

3.1.1.2-Özel Dava Açma Süreleri

Özel dava açma süresi, yukarıda anlatılan genel dava açma sürelerinin istisnasını teşkil eder.

⁶² CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 322

Vergi davaları konusunda kanunlarda yer alan özel dava açma süreleri şu şekildedir;

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinde(Değişik madde: 03/04/2002 - 4751 S.K../1. md.);

Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanun'un 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edeceği, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nin bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabileceği,

Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirlerin, tarh ve tahakkuk işlemlerinin (Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dâhil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanların takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanların il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verileceği,

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarının, vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verileceği, merkez komisyonunun kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceleyeceği ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndereceği, merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde, bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire,

kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosyanın tekemmül etmiş sayılacağı, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davaların, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç 1 ay içinde karara bağlanacağı ve vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabileceği belirtilmiştir.

Bu düzenleme dikkate alındığında otuz günlük genel dava açma süresinin dışında 213 sayılı Kanun'un söz konusu maddesi ile 15 günlük özel bir dava açma süresinin belirlendiği açıktır.

b) Diğer bir özel dava açma süresi ise 6183 sayılı Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, bu ödeme emrine karşı böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiaları ile 7 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecektir.

Yine aynı Kanun'un 15. ve 20. madde hükümleri uyarınca ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı 7 gün içerisinde dava açılması gerekir⁶³. Haciz işlemine karşı özel bir dava açma süresi öngörülmediğinden bu işleme karşı öğrenme tarihini izleyen günden itibaren vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi olan 30 gün içerisinde dava açılmalıdır.

Burada şunu belirtmekte de yarar var, ödeme emri, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz işlemlerine karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmenin şartı, söz konusu ödeme emri içeriği borcun ve ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin tesis edilmesine neden olan borçların vergi mahkemesinin görev alanına giren borçlar olması gerekir. Örneğin bir ödeme emri içeriği borç ecri misil borcu olduğu takdirde bu ödeme emrine karşı 7 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde değil, ödeme emri içeriği ecri misil borcu idare mahkemelerinin görev alanına girdiğinden,

⁶³ ÖZKAN Aykar, ÇAĞLAR Kemal, ERTEKİN Özkan, "Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi", 2010 Ankara, Adalet Yayınevi, S.183

bu ödeme emrine karşı 7 gün içerisinde idare mahkemesi nezdinde dava açılması gerekir.

c) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek. 7. maddesine göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, uzlaşma başvurusunda bulunulduğu tarih itibariyle dava açma müddeti bitmiş (dava açma süresinin son gününde yapılmış uzlaşma başvurusu) veya 15 günden az bir dava açma süresi kalmış ise dava açma süresi tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

d) 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesine göre de, gümrük vergileri ve para cezalarına karşı uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine 3 günden az kalmış olması halinde süre 3 gün uzar.

Yukarıda anılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek. 7. maddesi ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesi ile genel dava açma sürelerinin istisnai hallerde uzayabileceği düzenlenmiştir.

e) Görevli olmayan yerlere başvurulması halinde ek dava açma süresi;

Çözümlemesi Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli ve askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilceği, görevsiz yargı merciine başvurma tarihinin, Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edileceği, adli veya askeri yargı yerlerine açılan ve görevsizlik sebebiyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilceği, 2577 sayılı Kanun'un 9. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Böylelikle vergi

mahkemesinin görev alanına giren bir işleme dair dava, dava açma süresinin son gününde sehven sulh ceza mahkemesinde açılmış olsa bile, bu mahkemenin vereceği görevsizlik kararının kesinleşmesinden itibaren yükümlü yeniden bir 30 günlük dava açma süresi hakkı kazanacaktır. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, vergi mahkemesine başvurma tarihi olarak kabul edileceğinden, sehven görevsiz mahkemede de olsa dava açılırken dava açma süresine dikkat etmek gerekir. Aksi halde görevsiz mahkeme tarafından verilen görevsizlik kararının kesinleşmesinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmış olsa bile, yanlış makama da olsa dava açma süresi içerisinde dava açılmadığından, açılan davanın süre yönünden reddine karar verilecektir.

f) Dava dilekçesinin reddi halinde ek dava açma süresi;

Mahkeme tarafından, dava dilekçesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. ve 5. maddelerinin her ikisine veya yalnız bir tanesine aykırı olduğu sonucuna varılır ise dilekçenin kararda belirtilen noksanlıkların tamamlanması suretiyle 30 gün içerisinde yeniden dava açmakta serbest olmak üzere reddine karar verilir. Yükümlü dilekçe ret kararının kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlamak suretiyle aynı mahkemede yeniden dava açabilecektir. Burada, davacılara yanlış dava dilekçeleri hazırlayarak dava açtıkları için eksiklikleri tamamlamaları için ek bir 30 günlük daha dava açma süresi tanınmaktadır. Ancak, her halükarda, işleme karşı süresi içerisinde dava açılıp açılmadığının hesabında ilk dava açma süresi dikkate alınacaktır.

Örneğin; “davacının söz konusu şirketin ilgili dönemlerde kanuni temsilcisi olduğunu ve dava açma tarihi itibarıyla de temsil yetkisinin sona erdiğini gösterir temsil belgesi ve imza sirkülerinin dava dilekçesine eklenmediği, dava konusu vergi ceza ihbarnameleri davacının ortağı olduğuSan. ve Tic. Ltd. Şti. adına düzenlenmiş olduğundan, davanın söz konusu şirket adına ve yukarıda anılan Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirketi temsil yetkisi sona eren kanuni temsilci yerine yeni bir kanuni temsilci belirlenmediği takdirde, şirketi temsil ve ilzam yetkisi ortaklara geçtiğinden ve en az iki ortağın imzası ile veya iki ortağın verdiği vekâletnameye istinaden avukat kanalı ile işbu davanın açılması gerektiğinden Nuri adına ve yalnızca onun adına verilen vekâletname ile avukat tarafından açılan davanın

yukarıda anılan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesi hükmüne uygun bulunmadığı, dolayısıyla dava dilekçesinin reddi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle 2577 sayılı Kanunun 3. maddesine uygun olmayan dava dilekçesinin, belirtilen noksanlıklar giderilerek, işbu kararın tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde bu kararda yazılı esaslara uygun ve iki nüsha düzenlenmiş dilekçeyle yeniden dava açmakta serbest olmak üzere aynı Kanunun 15/1-d bendi uyarınca reddine⁶⁴ dair kararda davanın ehliyetli kişi tarafından doğru bir şekilde açılmasını sağlamak amacıyla dava dilekçesinin reddine karar verilmiştir.

Dilekçe ret kararı üzerine süresi içerisinde davanın yenilenmemesi durumunda ise örneğin;

“Dava dosyasının incelenmesinden; Mahkememizin 09.09.2008 tarih ve E.:2008/2938, K.:2008/2462 sayılı dava dilekçesinin reddine ilişkin kararının davacıya 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca 24.09.2008 tarihinde tebliğ edildiği, davacı tarafından, davanın 24.10.2008 tarihine kadar yenilenmesi gerekirken, süresinden sonra 05.11.2008 tarihinde davanın açıldığı görüldüğünden, işbu davada yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca süre aşımı vardır.”⁶⁵ gerekçesi ile davanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-b bendi uyarınca süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmektedir.

g) Dava açma süresinin uzayabileceği diğer bir durum ise mali tatil ve adli tatildir.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesi uyarınca her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava

⁶⁴ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, 28.12.2011 tarih, E:2011/2365, K:2011/4751 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

⁶⁵ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 12.11.2008 tarih, E:2008/3794, K:2008/3146 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

açma süreleri mali tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz.

Bilindiği üzere ülkemizde daha önceki yıllarda her yıl 1 Ağustos - 5 Eylül tarihleri arasında adli tatil uygulanmakta iken, 2012 yılından itibaren ise 20 Temmuz- 1 Eylül tarihleri arasında adli tatil uygulanacaktır⁶⁶. Bu süre zarfında yargı yerleri çalışmaya ara vermekte ve son günü bu zamana rastlayan dava açma süreleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca 2012 yılı öncesi için 11 Eylül, 2012 yılından itibaren 7 Eylül mesai bitimine kadar uzamaktadır.

Bu durumda, dava açma süresinin son günü 1 Temmuz ila 31 Ağustos tarihlerine rastlayan **vergi dairelerince** tesis edilen bir işleme karşı önce mali tatil, sonrasında da adli tatil nedeniyle 7 Eylül tarihine kadar dava açabilme imkânı mevcuttur.

h) 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'ndaki ek dava süresi;

Anılan Kanun'un 42. maddesinde, "Bir avukatın ölümü veya meslekten yahut işten çıkarılması veya işten yasaklanması yahut geçici olarak iş yapamaz duruma gelmesi hallerinde, baro başkanı, ilgililerin yazılı istemi üzerine veya iş sahiplerinin yazılı muvafakatini almak şartıyla, işleri geçici olarak takip etmek ve yürütmek için bir avukatı görevlendirir ve dosyaları kendisine devir ve teslim eder. (Ek cümle: 02/05/2001 - 4667/28. md.) Ayrıca durumu mahkemelere ve gerekli göreceği yerlere bildirir. Bu hükümler avukatlık ortaklığı hakkında da kıyasen uygulanır. Yukarıdaki fıkrada yazılı işlere ait kanuni süreler, dosyaların devir ve teslimine kadar işlemez. Şu kadar ki, bu süre üç ayı geçemez." denilmektedir. Bu nedenle de anılan şartların varlığı halinde baro başkanı tarafından görevlendirilen avukatın dava

⁶⁶ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 102. Madde, 04.02.2011 tarih,27836 sayılı Resmi Gazete

650 sayılı KHK'nın 9. ve 11. Maddeleri ile 2575 sayılı Kanun'un 86. Maddesinin 1. Fıkrasında ve 2577 sayılı Kanun'un 61. Maddesinin 1. Fıkrasında yapılan değişiklik, 26.08.2011 tarih,28037 sayılı Resmi Gazete,(Anılan KHK'nın 9 ve 11. Maddeleri Anayasa Mahkemesinin 18.07.2012 tarih, E:2011/113, K:2012/108 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Karar 01.01.2013 T. , 28515 S. RG.'da yayımlanmıştır. Yayımları izleyen 6 ay sonra yürürlüğe girecektir.

açma süresi dolaylı olarak uzayacaktır. Duran süre, işlerin devir ve tesliminden itibaren yeniden işlemeye başlayacağından, işlerin devir ve teslimi sırasında duran süre kadar dava geç açılmış olacaktır. İşlerin devir ve teslimi için en fazla 3 aylık bir süre verildiğinden dava açma süresi de en fazla 3 ay uzayacaktır.

i) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin, 4. fıkrası uyarınca birel işlemle birlikte düzenleyici işleme karşı Danıştay'da dava açılması durumunda birel işlem için öngörülen 30 günlük dava açma süresinin 60 güne çıkması hali;

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar başlıklı 24. maddesinin, 1. fıkrasının, "c" bendinde (6352 sayılı Kanun'un 45. maddesi ile değişik c bendi) " Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar da sayılmıştır. Bu türden düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak dava açma yeri Danıştay olduğundan ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine göre özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da dava açma süresi de 60 gün olduğundan, bu düzenleyici işlemlerin ilanını izleyen 60 gün içerisinde düzenleyici işleme karşı, yahutta bu süre geçirildikten sonra bu düzenleyici işleme dayalı olarak tesis edilen birel işlemin yükümlünün ıttılasına girdiği tarihi izleyen 60 gün içerisinde birel işlemle birlikte düzenleyici işleme karşı Danıştay'da dava açılabilir. Aslında birel işleme karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılacakken, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin, 4. fıkrası uyarınca birel işlemle birlikte düzenleyici işlemlerde dava konusu edildiğinde, hem birel işlem için de görevli mahkeme Danıştay olmakta, hem de birel işleme karşı dava açma süresi 60 güne çıkmaktadır.

j) Mücbir Sebep Halinin Dava Açma Süresine Etkisi;

Mücbir sebep halleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılmıştır. Ancak, dava açma süreleri ve bu sürelerle ilgili genel esaslar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almaktadır. Söz konusu Kanunda bu konuya ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'na bir gönderme yapılmadığı gibi mücbir sebep

halinde dava açma sürelerinin duracağına dair bir düzenleme de bulunmamaktadır.⁶⁷ Kaldı ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep halleri vergisel ödevlere ilişkin olup, dava açma süresi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu açıklamalar ışığında, mücbir sebep hallerinin dava açma süresini etkilemediğini söylemek mümkündür.

3.1.1.3-Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı Kanun'un dava açma süresini düzenleyen 7. maddesinin 2. fıkrasında otuz günlük dava açma süresinin, vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlayacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Şimdi, dava açma süresinin başlangıcı açısından Kanun'da sayılan bu durumları kısaca ve uygulamadan örneklerle inceleyelim.

3.1.1.3.1-Doğrudan Tebliğ ve İlanen Tebliğde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Bireysel işlemlere karşı dava açılabilmesi için bu bireysel işlemde yükümlülerin haberinin olması gerekir. Bu da genellikle işlemlerin tebliği ile gerçekleşir. Durumun hukuken davacının ıttılaşına girdiğinin kabulü için ortada usulüne uygun olarak yapılmış bir tebligatın bulunması gerekir. Yani dava açma süresinin başlayabilmesi, ilgiliye tebliğin usulüne uygun ve tam olarak yapılmasına bağlıdır.⁶⁸

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesine göre, tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü

⁶⁷ YAŞIN, S. 81.

⁶⁸ KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler", 2000/Ankara, Yetkin Yayınları, S. 58.

olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilecektir. Tahakkuk fişinin tebliği ile ilgili esaslar ise Vergi Usul Kanunu'nun 25. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 107. maddesine göre de, Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur eliyle de yaptırmaya yetkilidir. Memur eliyle tebligatta da Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Anılan Kanunda tebligat ile ilgili olarak 93 ila 109. maddelerde düzenlemeye gidilmiştir. Dolayısıyla vergi dairelerince tesis edilen tahakkuk fişinden gayri işlemlerin tebliğinde bu hükümlerin uygulanması gerekir. Keza 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesinde de, hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin tatbik olunacağı belirtilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise, bu Kanun uyarınca yapılan işlemlerin tebliğinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesinde belirtildiği gibi Vergi Usul Kanunu hükümlerinin tatbik edileceğine dair bir düzenleme bulunmadığından, Gümrük Kanunu uyarınca tesis edilen işlemlerin tebliğinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun uygulanması gerekir. Ancak, Gümrük vergilerinin tahsili aşamasına kadar yapılacak tebliğlerde 7201 sayılı Kanun uygulanacak, tahsil aşamasına geçildiğinde yapılacak tebliğlerde ise yine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun tebligat ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Usulüne uygun olarak yani Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanunu hükümlerine riayet edilerek doğrudan ilgisine yapılmış tebligatlarda dava açma süresi işlemin tebliğini izleyen günden itibaren başlar.

Adresleri meçhul olanlara yapılan ilan tebliğlerinde ise; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılan ilan tebliğlerinde, idari dava açma süresinin başlangıcı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca değil, Tebligat Kanunu'nun 31. maddesi hükmü uyarınca belirlenir⁶⁹. Buna göre de, ilan tebliğ son ilan tarihinden itibaren 7 gün sonra yapılmış sayılır. İlan tebliğe karar veren merci, 15 günü aşmamak üzere daha uzun bir süre belirleyebilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yapılan ilan tebliğlerinde ise, söz

⁶⁹ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 372

konusu Kanunun 106. maddesine göre, ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat etmiş ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Tebligat Kanunu'ndaki 7 günlük sürenin sonunda ve Vergi Usul Kanunu'ndaki bir aylık sürenin sonunda ilan edilen tebligat gerçekleşmiş olduğundan bu tarihi izleyen günden itibaren dava açma süresi başlayacaktır.

Eğer, gerek doğrudan yapılan tebligat işlemi, gerekse de ilan edilen yapılan tebligat işlemi yukarıda anılan Kanun hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmemiş ise, yani ortada bir usulsüz tebligat durumu söz konusu ise, bu durumda 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin uygulanması gerekir. Bu maddeye göre, tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir ve dava açma süresi de yükümlünün tebligatı öğrendiğini beyan ettiği bu tarihi izleyen günden itibaren başlar.

Uygulamadan bir örnek vererek doğrudan tebliğ ve ilan edilen tebliğde dava açma süresi konusuna son verelim.

“Dava, davacı adına tanzim olunan ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, 58.maddesinde ise, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Kanunun 20,21 ve 22 maddelerine göre verginin kesinleşmesi ve ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi usulüne uygun bir tarh tebliğ ve tahakkukla olacağı, 93.maddesinde; tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği, aynı kanunun

101.maddesinde; bilinen adresin 8. bent halinde sayıldığı,102. maddesinde tebliğ evrakının nasıl teslim edileceği, bu maddenin son fıkrasında yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemlerin komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyetin taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vazedilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı,103. maddesinde de, tebliğin ilanla yapılacağı haller 4 bent halinde sayıldıktan sonra ilanın şekli başlıklı 104. maddesinde ise ilanın ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanacağı, gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla yapılacağı ilan yazısını tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılarak ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderileceği hükme bağlanmıştır.

İlan yolu ile tebliğ, yükümlü adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre yasada öngörülen şekilde gerçekleştirilmedikçe bu yolla yapılacak tebliğin hüküm ifade etmeyeceği açıktır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı adına yapılan vergi ve ceza tarhiyatlarına ait ihbarnamelerin yükümlünün bilinen adresinde tebliğ edilemediğinden bahisle ilanen tebliğ yoluna gidildiği, kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla davacı adına uyuşmazlığa konu ödeme emirlerinin tanzim edilerek tebliğ edildiği anlaşılmaktadır.

Olayda, dava konusu ödeme emirlerinden 20041123145050321783 takip numaralı ödeme emrinin 18.05.2009 tarihinde davacıya tebliğ edildiği ve bu ödeme emrine karşı yasal süresi içerisinde 22.05.2009 havale tarihli dilekçe ile Muğla Asliye Hukuk Mahkemesi kanalıyla Mahkememizin E:2009/1435 sayılı esasında dava açıldığı, bu davada Mahkememizin 13.07.2009 tarih, K:2009/1912 sayılı kararı ile dava dilekçesinin reddine karar verildiği, süresi içerisinde yeniden verilen dilekçe ile de işbu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Dava konusu diğer ödeme emirleri yönünden olay değerlendirildiğinde ise, söz konusu ödeme emirlerinden, davacının, 21.05.2009 tarihli takip sorgulama ile haberdar olduğu, zira söz konusu ödeme emirlerinin davacıya tebliğ edilemediğine

ilişkin tebliğ alındıkları incelendiğinde de bu tebliğ alındıklarının yukarıda anılan yasada belirtilen kişilerce tutanak haline getirilmediği, dolayısıyla bu ödeme emirlerinin usulsüz bir şekilde yani ilan tebliğ şartları oluşmaksızın tebliğ edildiği anlaşıldığından, usulsüz tebliğ nedeniyle bu ödeme emirlerinin davacının itilasına girdiği 21.05.2009 tarihinde tebliğ edildiği ve buna göre de söz konusu ödeme emirlerine karşı açılan işbu davanın yasal süresi içerisinde açıldığı sonucuna varılarak, bu ödeme emirleri yönünden de işin esasına geçildi.

Bu durumda; tarihyata ilişkin ihbarnamelerin yükümlünün bilinen adresinde tebligata çıkarıldığına ve tebliğ edilemediğine ilişkin tebliğ zarflarının yukarıda anılan yasada belirtilen kişilerce tutanak haline getirilmediği, dolayısıyla tarihyat safhasına ilişkin tebligatların da usulüne uygun olarak gerçekleştirilmediği anlaşılmış olup, davacının usulüne uygun olarak kesinleşmiş vergi borcu bulunduğunu ortaya koyamayan davalı idarenin davacı adına tanzim ettiği dava konusu ödeme emirlerinde hukuki isabet görülmemiştir.”⁷⁰.

3.1.1.3.2-Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Anayasa ve kanunların verdiği yetki çerçevesinde idarelerin idari işlemleri düzenleme yetkisi vardır. Düzenleyici işlemler, Bakanlar Kurulu Kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, talimat ve genelge olabilmektedir⁷¹. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7. maddesinin 4. fıkrasında, ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava açma süresinin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı, ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri belirtilmiştir. Kısacası düzenleyici işlemin resmi gazetede yayımlanmasını müteakip süresi içerisinde dava açılmadığı takdirde, düzenleyici işleme dayalı olarak tesis edilen birel işlemle birlikte düzenleyici işlemin de iptali istemiyle dava açılabilmesi mümkündür. 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24. maddesinin 6352 sayılı Kanun’un 45. maddesi ile değişik c bendinde; ‘‘ Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında

⁷⁰ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 31.03.2010 tarih, E:2009/2462, K:2010/944 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

⁷¹ ÖZKAN, ÇAĞLAR, ERTEKİN, S.136

uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar'' da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayılmıştır. Bu türden düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak dava açma yeri Danıştay olduğundan ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine göre özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da dava açma süresi de 60 gün olduğundan, bu düzenleyici işlemlerin ilanını izleyen 60 gün içerisinde düzenleyici işleme karşı, yahutta bu süre geçirildikten sonra bu düzenleyici işleme dayalı olarak tesis edilen birel işlemin yükümlünün ıttılasına girdiği tarihi izleyen 60 gün içerisinde birel işleme birlikte düzenleyici işleme karşı Danıştay'da dava açılabilir⁷². Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev alanına girmeyen düzenleyici işlemlerde ise, düzenleyici işlemlerin ilanını izleyen 30 gün içerisinde düzenleyici işleme karşı, yahutta bu süre geçirildikten sonra bu düzenleyici işleme dayalı olarak tesis edilen birel işlemin yükümlünün ıttılasına girdiği tarihi izleyen 30 gün içerisinde birel işleme birlikte düzenleyici işleme karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.

3.1.1.3.3- Tahakkuku Tahsile Bağlı Olan Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 24. maddesinde, mahiyeti itibariyle tahsili tahakkukunu da içine alan vergiler, tahakkuku tahsile bağlı vergiler olarak tanımlanmıştır.

Bu tür vergilere örnek olarak, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan eğlence vergisi, 492 sayılı Kanun'da öngörülen bazı harçlar, 488 sayılı Kanun'da yer alan damga vergisi sayılabilir.

Bu vergilere karşı yani tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, dava açma süresi tahsil tarihini izleyen günden başlar.

⁷² ÖNGÖREN Gürsel, "Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri" , 1990/İstanbul, Kazancı Kitap Tic. A.Ş. , S. 56,57.

3.1.1.3.4- Tescile Bağlı Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yılın ocak ayının başında tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen bu vergi ayrıca mükellefe tebliğ edilmez. Bu tahakkuka karşı, tahakkukun verildiği 1 Ocak tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yani 30 Ocak'a kadar dava açılması gerekir⁷³.

Ayrıca, aracın ilk tescili sırasında, tescil tarihi yılın ilk yarısında ise o yılın motorlu taşıtlar vergisinin tamamı, tescil tarihi yılın ikinci yarısında ise motorlu taşıtlar vergisinin yarısı yükümlü adına tahakkuk ettirilir.

Tahakkuk ettirilen bu vergi bir defaya mahsus olmak üzere yükümlüye tebliğ edilir. Genellikle tescil ve tebliğ aynı tarihte olduğu için, tescili izleyen 30 gün içerisinde tahakkuk ettirilen vergiye karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir⁷⁴.

3.1.1.3.5- İdarenin Dava Açması Gerektiği Hallerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinin 2. fıkrasında, vergi dairesinin, tadilat ve takdir komisyonunca takdir edilen matrahlara karşı dava açabileceği belirtilmiştir. Bu durumda, takdir komisyonu kararlarının imza karşılığı vergi dairesine tevdiini takip eden 30 gün içerisinde vergi dairelerince bu kararlara karşı vergi mahkemesinde dava açılacaktır.

Aynı Kanun'un 49. maddesinde, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine dair kararlarının, ilgili oldukları il ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve sanayi odalarına, köy ve mahalle muhtarlıkları ile vergi dairelerine imza karşılığında verilecekleri, takdir komisyonu kararı verilen bu kurum, kuruluş, daire, teşekkül ve muhtarlıkların da kararın kendilerine verilmesini izleyen

⁷³ KARAKOÇ, S. 67.

⁷⁴ ÖZBALCI Yılmaz, " Vergi Davaları" , 2006/Ocak Ankara, Oluş Yayıncılık , S. 180-181.

15 gün içerisinde bu kararlara karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Öte yandan, yukarıda, özel dava açma sürelerine ilişkin bölümde anlatıldığı üzere, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanun'un 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edeceği, ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Resmi Gazete de ilan tarihini izleyen onbeş gün içinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından Danıştay'da dava açabilecektir.

3.1.1.3.6- Tevkif Yoluyla Alınan Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin, 2. fıkrasının b) bendi uyarınca kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilerde, dava açma süresi istihkak sahibine ödemenin yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren başlayacaktır. Örneğin, ücretli olarak çalışan bir işçiye 2012/Mart ayı ücreti 01.04.2012 tarihinde ödenirken, işveren tarafından sorumlu sıfatıyla gelir vergisi kesintisi yapılır ve tevkif edilen bu vergi, işveren tarafından ücretin ilgili olduğu ayı takip eden ayın 20. günü akşamına (olayda 20.04.2012 tarihi) kadar muhtasar beyanname ile beyan edilerek tahakkuk ettirilir ve o ayın 26. günü akşamına kadar tahakkuk eden vergi de ödenir.. Yani mart ayı ücretini 01.04.2012 tarihinde alan bir işçi, ücretinden yapılan vergi kesintisine karşı bu tarihi izleyen 30 gün içerisinde, işvereni tarafından muhtasar beyannamelerin verildiği vergi dairesinin yargı çevresine dahil olduğu vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Sorumlu sıfatıyla kaynakta kesinti yapan işveren ise muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtla vermek suretiyle tahakkuk eden vergiye karşı, genellikle beyannamenin verildiği gün aynı zamanda tahakkuk da verildiği için beyannamenin verildiği tarihi izleyen 30 gün içerisinde dava açabilecektir.

Konuya uygulamadan örnek vermek gerekirse;

“Dava dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine eklenen vergi tarifesinde yer alan ücretlilerden %35

oranında vergi kesintisi yapılmasını öngören hükmün Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi üzerine, davacının ücretli olarak çalıştığı kurum tarafından uyuşmazlığa konu 2009/12 dönemi ücretinden fazladan gelir vergisi kesintisi yapıldığından bahisle, davacının 2009/12. dönemine ilişkin maaşından %35 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin iptali ve fazladan kesilen bedelin iadesi istemiyle görülmekte olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda değinilen yasa hükmüne göre, ücretli olarak çalışan ve her ay ücretinden tevkif yoluyla gelir vergisi kesilen davacının, aylık ücretini aldığı tarihte başlayan dava açma süresinin belirlenebilmesi amacıyla Mahkememiz Hâkimliği'nin 08.03.2010 tarihli ara kararı ile davacının işverenine ihtilafı döneme ilişkin ücret ödemesinin hangi tarihte yapıldığı hususu sorulmuş olup, 30.03.2010 tarihinde Mahkememiz kaydına giren cevabi yazıdan, davacının 2009/12 dönemine ilişkin ücretinin 30.12.2009 tarihinde ödendiğinin belirtildiği görülmüştür.

Bu durumda; istihkak sahibi davacı yönünden dava açma süresinin başlangıcını oluşturan ödeme tarihini izleyen 30 gün içerisinde yani en geç 29.01.2010 tarihine kadar dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 24.02.2010 tarihinde açılan işbu davada süre aşımı bulunduğundan uyuşmazlığın esasının incelenmesi olanaklı değildir.⁷⁵

Söz konusu örnekte görüldüğü üzere, istihkak sahibi yani ücretinden gelir vergisi kesilerek kendisine ödeme yapılan kişi, eğer işvereni tarafından sorumlu sıfatıyla ücretinden fazla gelir vergisi kesintisi yapıldığını düşünüyorsa, kendisine yapılan ödeme tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde davasını açması gerekir. Aksi halde açtığı dava süre yönünden reddedilir.

3.1.1.3.7- İhtirazi Kayıtlı Beyan Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

213 sayılı Kanununun 378. maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme

⁷⁵ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 14.04.2010 tarih, E:2010/822, K: 2010/1030. (Yayımlanmamıştır.)

bağlanmıştır. Genel olarak mükelleflerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açabilmeleri olanaklı değildir. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürütmenin durdurulması başlıklı 27. maddesinin, 3. fıkrasında yer alan, " İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler tahsil işlemini durdurmaz, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." düzenlemesinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyana dayalı olarak yapılacak vergilendirme işlemlerine karşı vergi davası açılabileceği sonucuna varıldığından, mükelleflerin beyanlarına karşı dava açamayacaklarının istisnası olarak bu durum gözükmektedir⁷⁶. Zira önceki bölümde pişmanlık ve ıslah başlığı adı altında anlatıldığı üzere Danıştay içtihatları sayesinde pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere de ihtirazi kayıt şerhi konulması suretiyle, bunun üzerine yapılacak vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilmesine hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır.

İhtirazi kaydın ne zaman konulması gerektiği ise uygulamada ayrı bir tartışma konusudur.

Öncelikle gümrük vergilerine ilişkin olarak verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt dilekçesinin ne zaman verilmesi yani bu dilekçenin idarenin kaydına ne zaman geçirilmesi gerektiği konusu yönünden bir değerlendirme yapmak gerekirse;

Yükümlüler, gümrük idaresine yaptıkları beyanın bağlayıcı olduğundan hareketle, beyanlarını kendi iradeleriyle yapmadıklarını ve daha sonra tahakkuk edecek gümrük vergilerine itiraz etmeyi düşünüyorlarsa, örneğin beyanname muhteviyatı eşyayı gümrükten bir an evvel çekmeyi isteyipte idare tarafından verdirilen beyannamenin yanlış olduğunu düşündükleri takdirde, idarenin istediği şekilde verilen beyannamenin tescili aşamasında gümrük idaresine verecekleri bir ihtirazi kayıt dilekçesi ile bu hususları kayda geçirmeleri gerekmektedir⁷⁷. Beyannamenin verildiği gün ihtirazi kayıt dilekçesini kayda geçirmeksizin yani beyannameye ilişkin olarak hiçbir zaman ihtirazi kayıt dilekçesi vermeksizin veya ihtirazi kayıt dilekçesini beyannamenin verildiği tarihten sonraki bir gün vermek

⁷⁶ KIZILOT, KIZILOT, S. 328.

⁷⁷ KILIÇ, S.45.

suretiyle ve itiraz prosedürü işletildikten sonra dava açılması durumunda, mahkemeler ve Danıştay Yedinci Dairesi tarafından, beyannamenin verildiği tarihte bir ihtirazi kayıt olmaması nedeniyle yükümlülerin kendi beyanlarına karşı itiraz edemeyeceklerinden, dolayısıyla da dava açamayacaklarından bahisle davanın reddine karar verilmektedir.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin konuya ilişkin aşağıda yer verilen kararında da , dava açılabilmesi için beyannamenin verildiği tarihte bir ihtirazi kayıt olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

“Gümrük vergisi tahakkukları dolayısıyla vergi mahkemesinde idari dava açılabilmesinin, söz konusu tahakkuklara karşı Gümrük Kanununun 242'nci maddesinde öngörülen düzeltme veya idari itiraz yollarına başvurulmuş ve bu başvuruların zımnen ya da açık olarak yetkili idari mercice reddedilmiş olması; düzeltme ya da itiraz yollarına başvurulabilmesi için de, idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işleminin veya ihtirazi kayıtle verilen gümrük giriş beyannamesine dayalı tahakkukun bulunması gerekmektedir. İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir. İhtirazi kaydın bu etkisini gösterebilmesi, yasalarda beyanda bulunulması için belli edilen süre veya zamanda konulmuş olmasına bağlıdır. Gümrük vergisi yönünden bu süre veya zaman da gümrük yükümlülüğünün başladığı; başka bir deyişle beyannamenin tescil edildiği tarihtir. Bu tarihin geçirilmesinden sonra konulacak ihtirazi kaydın, beyanın bağlayıcılığından hareketle hak arama yollarını kapatan yasa hükmünü etkisiz kılması kaçınılmaz olacağından, Kanun Koyucu'nun iradesiyle bağdaştırılması olanaklı değildir.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, beyannamenin tescil edildiği 14.07.2005 tarihinden sonra, 15.07.2005 tarihinde gümrük müdürlüğü kayıtlarına giren dilekçeyle, itiraz ve dava hakkını saklı tutmak amacıyla, beyannameye yer alan hususların serbest iradesinin ürünü olmadığını ispatlamaya çalıştığı; gümrük giriş beyannamesi kapsamı eşyaya ait vergilerin ödenmesinden sonra yapılan düzeltme ve itiraz başvurularının reddedildiği anlaşılmıştır.

Olayda ihtirazi kaydın, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra konulmuş olması nedeniyle beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılması, başka bir deyişle, beyannamenin tescil edildiği tarihten sonra verilen ihtirazi kayıt dilekçesine dayanılarak, idari itiraz yollarına gidilmesi mümkün bulunmadığından, itirazın reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmamıştır.”

Ancak, Danıştay Yedinci Dairesi’nce dava açılabilmesi için beyannamenin verildiği tarihte bir ihtirazi kayıt olması gerektiği düşünüldüğü halde, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nce, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 15 günlük üst makama itiraz başvurusu süresi içerisinde, gümrük idaresine beyannameye ilişkin olarak bir ihtirazi kayıt dilekçesi verilerek süresi içerisinde işletilen itiraz prosedürü tamamlandıktan sonra itirazın reddine vaki işlemin iptali istemiyle dava açılabilmesi mümkündür. Yani beyannameye ilişkin olarak illaki aynı gün bir ihtirazi kayıt dilekçesi verilerek kayda geçirilmesine lüzum yoktur. Beyannameye ilişkin olarak itiraz süresi içerisinde (15 gün) bir ihtirazi kayıt dilekçesi verilebilir⁷⁸.

Kanaatimizce gümrük beyannamelerinde, söz konusu 15 günlük itiraz süresi beyannamenin verilebilmesine ilişkin bir süre olmadığından, beyannamenin verildiği günde ihtirazi kaydın kayda geçirilmesi gerekir ki, yükümlünün iradesi hilafına söz konusu beyannamenin verdirilmesi üzerine tahakkuk işlemlerinin yapıldığı sonucuna varılabilir. Bu durumda, yükümlü ihtirazi kaydı üzerine tahakkuk eden vergilere karşı itiraz prosedürünü işletebilecek ve itirazın reddine dair işlemin davacıya tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde yükümlü tarafından vergi mahkemesi nezdinde dava açılacaktır.

Gümrük vergileri dışındaki vergiler açısından ise, Danıştay 4. Dairesi tarafından beyanname verildikten sonra, beyanname verme süresinin sonuna kadar bir ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi suretiyle, ihtirazi kayıt dilekçesinin idarenin kaydına geçirilmesini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde yükümlünün beyanı üzerine yapılan vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılacağı düşünülmektedir.

⁷⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 22.06.2009 tarih, E:2009/3398, K:2009/9143 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin aşağıda örnek mukabilinden verilen kararı da yukarıda anlatılan düşüncesini birebir teyit mahiyetindedir.

“2002 yılı kurum kazancından indirilen yatırım indiriminden dolayı verilen ancak ihtirazi kayıt dilekçesi daha sonra ibraz edilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi ile fon payının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 7. Vergi Mahkemesince, dosyanın incelenmesinden, davacının 7.5.2003 tarihinde vergi dairesine verdiği muhtasar beyanname üzerine aynı günlük tahakkuk fişinin düzenlendiği, davanın ise 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 16.6.2003 tarihinde kayda giren dilekçeyle açıldığının anlaşıldığı gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin 1/b bendi uyarınca süre aşımı nedeniyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacının temyiz istemi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesinin 5.5.2004 günlü ve E:2003/2178, K:2004/1025 sayılı kararıyla; olayda, 2002 yılına ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan yatırım indirimine ait muhtasar beyanname 7.5.2003 gününde, ihtirazi kayıt dilekçesi ise 20.5.2003 gününde davalı İdareye verilmiş ve mahkemece 7.5.2003 gününde verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergi ve fon payına karşı yasal süresinden sonra dava açıldığı gerekçesiyle dava reddedilmiş ise de, davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazi kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği hususu tartışmasız olup, bu dilekçenin beyanname ile birlikte verilme zorunluluğu da bulunmadığından, ihtirazi kayıt dilekçesinin verildiği 20.3.2003 tarihine göre 16.6.2003 tarihinde açılan dava süresinde olduğundan, işin esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın süreaşımı nedeniyle reddinde isabet görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararı bozulmuştur.”⁷⁹.

Bizce de beyanname verildikten sonra, beyanname verme süresinin sonuna kadar, mükellef tarafından verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabilir. Zira beyanname verme süresi içerisinde ilk beyannamesini iptal ederek, yerine ihtirazi kayıtlı yeni bir beyanname verme imkânına sahip olan mükellefe bu hakkın tanınması usul ekonomisi açısından da yerinde olacaktır.

⁷⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi, 5.5.2004 gün, E:2003/2178, K:2004/1025 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

Son olarak, süresi içerisinde ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı 30 gün içerisinde dava açılması gerekirken bu süre içerisinde dava açılmayıp da, sonradan aynı döneme ilişkin olarak tekrardan ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vermek suretiyle düzenlen ikinci tahakkuk fişi üzerine 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açmak yoluyla ilk beyan üzerine yapılan tahakkuk işleminin dava konusu edilip edilemeyeceğine dair bir mahkeme kararından örnek vererek ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine dava açma süresinin başlangıcı konusuna son noktayı koyalım.

“Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin 2009/Ocak 1. döneme ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesini süresi içerisinde ihtirazi kayıtla 22.01.2009 tarih 20090122014050...028 sıra no’lu tahakkuk fişi karşılığında verdiği, söz konusu tahakkuk işleminin 30 günlük süre içerisinde dava konusu edilmeyerek aynı döneme ilişkin olarak 5.3.2009 tarihinde ihtirazi kayıtla matrahsız olarak düzeltme beyannamesinin verildiği ve 200903050140500...0021 sıra nolu tahakkuk fişinin düzenlendiği, akabinde 5.3.2009 tarih, 200903050140500...0021 sıra nolu tahakkuk fişi dava konusu gösterilmek suretiyle 22.01.2009 tarihinde tahakkuku yapılan 20090122014050...028 sıra no’lu tahakkuk fişi içeriği 64.246,28-TL tutarındaki özel tüketim vergisinin kaldırılması istemiyle iş bu davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, davacı şirket tarafından yasal süre içerisinde 22.01.2009 tarihinde beyanname verme yükümlülüğü yerine getirilmiş ve beyannameye ihtirazi kayıt şerhi konulmuş ve bu beyan üzerine tahakkuk eden özel tüketim vergisi 30 günlük yasal süre içerisinde dava konusu edilmeyerek kesinleşmiş, sonrasında ise 5.3.2009 tarihinde ihtirazi kayıtla matrahsız olarak verilen düzeltme beyannamesi üzerine tanzim edilen 200903050140500...0021 sıra nolu tahakkuk fişi eklenmek suretiyle 22.01.2009 tarihinde verilen ihtirazi kayıtlı ilk beyannameye göre tahakkuk ettirilerek ihtilaf yaratılmadan kesinleşen 64.246,28-TL tutarındaki özel tüketim vergisi dava konusu edilmek istenmiştir. Ancak sonradan ve matrahsız olarak ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin, 22.01.2009 tarihinde tahakkuku yapılan vergiye ilişkin dava açma süresini ihya ettiğini, bu tahakkuka dava açma imkanı getirdiğini kabul etmek mümkün değildir.

Bu bakımdan, 5.3.2009 tarih ve 200903050140500...0021 sıra no'lu tahakkuk fişine konulan ihtirazi kayıt, davacıya ihtirazi kayıtlı ilk beyanına karşı dava açabilme hakkı vermediğinden, açılan işbu davanın esasının incelenme imkânı bulunmamaktadır.⁸⁰

3.1.1.3.8- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. Maddesi Kapsamında İdareye Yapılan Başvurular Neticesinde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Malum olduğu üzere, idari işlem ve eylemler idarece kendiliğinden veya ilgililerin başvurusu üzerine tesis edilir. Başvuru üzerine idari davaya konu olacak bir işlem tesis ettirilmesi hususu ise 2577 sayılı Yasa'nın 10. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. İlgilinin başvurusu üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi anlamında idarece bir işlem tesis ettirilebilmesi için, ilgilinin hakkında aynı konuda daha önce tesis edilmiş bir işlem veya eylemin bulunmaması gerekir⁸¹. Anılan madde ile amaçlananın ne olduğuna gelirse: İdareler kişilerin menfaatini yalnızca tesis ettikleri idari işlemler ya da eylemler nedeniyle etkilemezler, bunlar olmaksızın suskun ve hareketsiz kalmalarıyla da etkileyebilirler⁸². İşte 2577 sayılı Yasa'nın 10. maddesi sayesinde idarenin hareketsiz kalmasından zarar görenlerin idareye yapacağı bir başvuru ile, idarenin, haklarında bir işlem tesis etmeye mecbur bırakılması, böylelikle de tesis edilen işleme karşı dava açılabilmesi imkanına kavuşulması sağlanmaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin, 2. fıkrasında idarenin suskun kalmak suretiyle ilgililerin menfaatini ihlal ettiği durumlarda idareye ne şekilde işlem tesis ettirilebileceği anlatılmıştır. Buna göre; ilgilisi tarafından idareye yapılan başvurudan itibaren idarece 60 gün içerisinde kesin ve açık bir cevap verilirse bu işlemin tebliğini izleyen günden itibaren, eğer 60 gün içerisinde bir cevap verilmezse de istek reddedilmiş sayılacağından bu zımni ret işleminin, 60 günün bittiği tarihten itibaren, ilgilisi tarafından, dava açma süresi içerisinde, konusuna göre

⁸⁰ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, 26.02.2010 tarih, E:2009/819, K:2010/642 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

⁸¹ YENİCE Kazım, ESİN Yüksel, " Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü" , 1983/Nisan Ankara, S. 204.

⁸² KARAVELİOĞLU, S. 615

Danıştay veya vergi mahkemesinde dava konusu edilebilme imkânı vardır. Ancak idareye yapılan başvurudan itibaren 60 gün içerisinde verilen cevap kesin değilse, ilgili bu cevabı istemin reddi sayarak, tebliğini izleyen günden itibaren dava açma süresi içerisinde dava açabileceği gibi, bu işlemi dava konusu etmeyip kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Fakat bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez. 6 aylık bekleme süresi sonuna kadar idarece kesin ve açık bir işlem tesis edilirse tebliğini izleyen günden itibaren bu işlemin, bir işlem tesis edilmezse de talebin reddedildiği varsayılarak bekleme süresinin sonundan itibaren bu ret işleminin dava açma süresi içerisinde dava konusu edilmesi gerekir. Her halde dava açılmaması veya açılan davanın süre yönünden reddedilmesi hallerinde, bu süreler dolduktan sonra bile idarece bir işlem tesis edilerek tebliğ edilmesi halinde de tebliğini izleyen günden itibaren 60 gün içerisinde bu işlemin dava konusu edilebilmesi mümkündür.

Anılan Kanun maddesinin 2. fıkrasının, ‘‘Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde dava açılabilir.’’, şeklindeki son cümlesi dikkate alındığında bu durumda, sanki vergi mahkemesinde de dava açma süresi 60 günmüş gibi algılanabilir. Ancak burada kastedilen Danıştay ve idare mahkemelerindeki genel dava açma süresi olup, bu hal 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7. maddesinde belirtilen vergi mahkemelerinde 30 gün olan genel dava açma süresini uzatan bir durum değildir. Keza Candan’a göre de; son cümle hükmünü, fıkranın, ‘‘İlgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler’’, şeklindeki ikinci cümlesi ile bağlantılı olarak yorumlamak daha doğru olacaktır. Buna göre son cümledeki hal ile bir ve ikinci cümlelerdeki halin farklı dava açma sürelerine tabi tutulmasını haklı gösterecek hiçbir neden yoktur. Dolayısıyla son cümledeki durumda da, dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açılabilir. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olduğu için de eğer vergi mahkemesinin konusuna giren bir işlem ise ‘Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap

verilirse de, cevabın tebliğinden itibaren bu işleme karşı 60 değil, 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerekir⁸³.

Vergi hukukunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi anlamındaki uygulamalara örnek olarak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126. maddeleri uyarınca yapılan hata düzeltme ve şikâyet başvurusu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211 ve 213. maddeleri uyarınca yapılan geri verme-kaldırma başvurusu sayılabilir.

3.1.1.3.9- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesi Kapsamında İdareye Yapılan Başvurular Neticesinde Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde;'' İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.'' hükmüne yer verilmiştir.

2577 sayılı Yasa'nın 10 ve 11. maddeleri arasındaki temel farklılık şudur. 10. maddedeki durumda, idarece tesis edilmiş bir işlem bulunmadığı için, idarenin hareketsiz kalmasından zarar görenlerin idareye yapacağı bir başvuru ile, idarenin, haklarında bir işlem tesis etmeye mecbur bırakılması ve bunun üzerine dava açma imkanına kavuşulması söz konusu iken, 11. maddedeki halde ise, zaten idarece, idari davaya konu edilebilecek mahiyette tesis edilmiş bir işlem bulunmaktadır. İlgilisi işlemin tebliği tarihini izleyen günden itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilme imkanına sahip iken, 11. madde kapsamında bir üst makama, eğer bir üst makam yoksa işlemi yapan vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını,

⁸³ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 413

değiştirilmesini veya yeni bir işlem tesis edilmesini isteyebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Altmış gün içerisinde bir cevap alınamazsa istek reddedilmiş sayılır. İsteğin altmış gün içerisinde reddedilmesi ya da bu süre içerisinde bir cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır. 11. maddedeki bu yol, dava açma süresini bir süre durdurarak, böylelikle de dava açma süresini kaçırma ihtimalini ortadan kaldırarak uyuşmazlığın dava konusu edilmesinden önce idari aşamada çözümlenebilmesi için ilgisine bir fırsat sunmaktadır.

Anılan maddenin uygulanmasına bir örnek;

“Olayda, davacının 3.5.2005 tarihinde davalı idareye başvurarak gayrimenkullerine konan haczin kaldırılmasını istediği ve bu istemin 26.5.2005 tarihinde tebliğ edilen 23.5.2005 tarih ve 5848 sayılı işlemle reddedilmesi üzerine 13.6.2005 tarihinde asliye hukuk mahkemesi kaydına giren dilekçeyle dava açıldığı anlaşılmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesi uyarınca idareye yapılan başvuru işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurduğundan haczin öğrenilme tarihinde idareye yapılan başvurudan sonra idarenin ret cevabının tebliğ tarihi olan 26.5.2005 tarihinden itibaren otuz günlük dava açma süresinin onsekizinci günü olan 13.6.2005 tarihinde açılan dava süresinde olup, davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi yolunda verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”⁸⁴. Buradaki 3.5.2005 tarihi, hem haczin öğrenildiği tarih, hem de haczin kaldırılması talebi ile idareye yapılan başvuru tarihi olduğundan, dava açma süresi henüz başlamadan durmuştur. İdareye yapılan başvurudan itibaren 60 gün içerisinde talebin reddi yolunda tesis edilen işlemin 26.05.2005 tarihinde ilgisine tebliği üzerine, izleyen günden itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamıştır.

⁸⁴ Danıştay Üçüncü Dairesi, 28.12.2005 tarih, E:2005/2270, K:2005/2921 sayılı karar. (www.danistay.gov.tr)

3.1.2-Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Tam yargı davaları ilke olarak, adalet mahkemelerinde bakılan edim davalarına benzerler. Bu dava türü ile, yönetim hukuku alanında, ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenir. Tam yargı davasının kapsamına, yönetsel işlemlerden, yönetsel eylemlerden ve yönetsel sözleşmelerden kaynaklanan hak ihlali ile ilgili davalar girer.⁸⁵ Tam yargı davasını, iptal davasından ayıran temel özelliklerden biri de budur. Çünkü iptal davasına yalnızca idari yani yönetsel işlemler konu olabilir.

Tam yargı davasında, müdahalenin men'i, eski hale iade, zararın tazmini gibi seçimlik talepte bulunma imkanı varken, iptal davasında yalnızca işlemin iptalini talep etmekle yetinilebilir. Tam yargı davası açabilmek için, davacının bir hakkının doğrudan zarar görmesi gerekir. İptal davasında dava açabilmek içinse, davacının menfaatinin ihlal edilmesi yeterlidir. Tam yargı davasının sonuçlarından yalnızca davacı yararlanırken, iptal davasının sonuçlarından davanın tarafı olmayan kişiler de yararlanabilir.

3.1.2.1- İdarenin İşlemleri Üzerine Tam Yargı Davası Açılmasında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12. maddesinde, idari işlemlerden dolayı hakları ihlal edilen kişilerin doğrudan doğruya konusuna göre Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresi düzenlenmektedir.

Söz konusu maddeye göre; ilgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi, ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya

⁸⁵ GÖZÜBÜYÜK Şeref, "Yönetsel Yargı", 2002/ANKARA, Turhan Kitabevi, S. 263-264.

kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilecekleri ve 11. madde uyarınca idareye başvuru haklarının saklı olduğu belirtilmiştir.

Şimdi sırasıyla bu alternatifli yolları ele alalım;

a)İdari işlemlerden doğan zararlardan dolayı doğrudan açılacak tam yargı davalarında dava açma süresi ve sürenin başlangıcı;

İlgililerin idari işlemlerden dolayı uğradıkları zararlar, bazı hallerde işlemin tesis ve tebliği ile hemen, bazı hallerde de o işlemin tesisini müteakip icrası ile doğar. Eğer, idari işlemle amaçlanan sonuç, işlemin tesis ve tebliği ile beraber doğrudan ve derhal gerçekleşiyor, yani işlemin ayrı bir icra safhası bulunmuyor ise, işlemten doğabilecek zarar işlemin tesis ve tebliği ile ortaya çıktığından, işlemin tebliğini izleyen günden itibaren konusuna göre, 60 gün içerisinde Danıştay'da ve idare mahkemesinde veya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde tam yargı davası açılabilir.⁸⁶

İlgililerin idari işlemlerden dolayı uğradıkları zarar, işlemin tesis ve tebliği ile birlikte ortaya çıkmıyorsa, yani zarar işlemin yürütülmesi ile birlikte ortaya çıkıyorsa, zararın doğduğu icra safhasını izleyen günden itibaren yine konusuna göre, 60 gün içerisinde Danıştay'da ve idare mahkemesinde veya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde tam yargı davası açılabilir. Her iki halde de ilgililer, tam yargı davası açmazdan evvel, dava açma süresi içinde 2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesi uyarınca uğranılan maddi ve manevi zararın giderilmesi için üst makama, bir üst makam yoksa aynı makama başvurabilirler. Bu başvuru işlemekte olan dava açma süresini durdurur.

b)İptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması halinde dava açma süresi ve sürenin başlangıcı;

⁸⁶ KARAVELİOĞLU, S. 667-668

Bu davada, hem hukuka aykırı olduğu iddia edilen idari işlemin iptali, hem de bu işlem nedeniyle uğranılan zararın tazmini istenilmektedir. Burada dava açma süresi, idari işlemin tebliğini izleyen günden itibaren genel dava açma süresidir. Yani konusuna göre, Danıştay'da ve idare mahkemesinde 60 gün içerisinde veya vergi mahkemesi nezdinde 30 gün içerisinde iptal ve tam yargı davası birlikte açılabilir. Eğer idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için özel kanunlarda daha kısa bir süre öngörülmüş ise, iptal ve tam yargı davasının bu kısa süre içerisinde birlikte açılması ya da idari işleme karşı öncelikle süresi içerisinde iptal davası açılması, sonrasında da genel dava açma süresi içerisinde bu iptal davasından da bahsederek tam yargı davası açılması gerekmektedir. Bu durumda, dosyalar aynı mahkemede iseler birleştirilebilir, ayrı mahkemelerde iseler bağlantı istenerek aynı mahkemeye getirtilebilirler. Aynı mahkemeye getirtilemez ya da tekemmül süreçlerindeki farklılıklar nedeniyle dosyalar birleştirilemez ise öncelikle iptal davasının sonuçlanması beklenilmelidir. Yani tam yargı davası için, iptal davası bekletici mesele yapılmalıdır⁸⁷. Dava açılmazdan evvel 2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesi uyarınca uğranılan maddi ve manevi zararın giderilmesi için üst makama, bir üst makam yoksa aynı makama başvurulabilmesi imkanı söz konusu durumda da mevcuttur.

Dava açıldıktan sonra ve dava açma süresi de geçtikten sonra işlemin icrası ile başkaca zararlar doğar veya işlemin tesis edildiği anda zarar doğmamış, ancak icrası ile zarar doğar ise, bu durumda zararların doğduğu tarihi yani zararı doğuran işlemin icrası tarihini izleyen günden itibaren genel dava açma süresi içerisinde doğrudan doğruya tam yargı davası açılması gerekir.

İptal ve tam yargı davasının birlikte açıldığı vergi davalarına tipik örnek olarak, , vergilendirme işleminin iptali ile istirdat davası mahiyetindeki haksız yere tahsil edilen vergilerin faizi ile birlikte geri ödenmesinin talep edildiği davaları sayabiliriz.

c)İptal davasının karara bağlanmasından sonra açılacak tam yargı davalarında dava açma süresi ve sürenin başlangıcı;

⁸⁷ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 454

Buradaki birinci durum, idari işleme karşı iptal davası açıldıktan sonra, bu davada verilen kararın tebliğini izleyen, konusuna göre Danıştay'da ve idare mahkemesinde 60 gün içerisinde veya vergi mahkemesi nezdinde 30 gün içerisinde tam yargı davası açılabilmesidir.

İkinci durum ise, iptal davası üzerine verilen karara karşı yapılan temyiz başvurusu, temyiz kararına karşı yapılan karar düzeltme başvurusu veya en nihayetinde yargılamanın yenilenmesi başvurusu üzerine verilen kararların ilgisine tebliğini izleyen, konusuna göre Danıştay'da ve idare mahkemesinde 60 gün içerisinde veya vergi mahkemesi nezdinde 30 gün içerisinde tam yargı davası açılabilmesidir. Tam yargı davası açılabilmesi için, söz konusu kanun yollarına illaki davacı tarafından başvurulmuş olmasına gerek yoktur. Davalı idarece yapılan temyiz başvurusu, karar düzeltme başvurusu veya yargılamanın yenilenmesi başvurusu üzerine verilen kararların tebliği üzerine de davacı tarafından tam yargı davası açılabilmesine engelce bir durum bulunmamaktadır⁸⁸.

Tam yargı davası açma süresi içerisinde 2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesi kapsamında idareye başvuru hakkı yine mahfuzdur.

Konuya uygulamadan bir örnek vermek gerekirse;

“Uyuşmazlık, davacı şirketin sakıncalı mükellefler listesine alınmış olması nedeniyle uğranıldığı iddia edilen 50.000,00 TL maddi ve 50.000,00 TL manevi zararın faiziyle tazminine ilişkindir.

KOD Listesine alma yönünde tesis edilen işleme karşı davacı tarafından İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin E:2010/18 sayılı dosyasında açılan davada 07.04.2010 tarihinde davacıya tebliğ edilen 02.03.2010 tarihli yürütmenin durdurulması kararı verildiği ve sonrasında esas hakkında verilen kararın da Danıştay Üçüncü Dairesinin temyiz ve ardından düzeltme incelemelerinden geçerek İdarenin karar düzeltme talebinin reddine dair kararın davacıya tebliğ edildiği ve aynı

⁸⁸ KARAVELİOĞLU, S. 675

zamanda kesinleşme tarihide olan 27.12.2011 tarihinden itibaren dava açma süresi içinde işlem den kaynaklanan zarar için tazminat talebi ile dava açılabilceği dahi düşünöldüğünde kanun yollarına ilişkin süreç tamamlanmadan açılan işbu davanın esasının, yasal bir zorunluluk olmayan İdareye başvurusu da aranmaksızın, incelenmesi gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125.maddesinde idarelerin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları gidermekle yükümlü oldukları kurala bağlanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-b maddesinde ise, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları, idari dava türleri arasında sayılmıştır.

İdarenin hukuki sorumluluğu, kamusal faaliyetler sonucunda, idare ile yönetilenler arasında yönetilenler zararına bozulan ekonomik dengenin yeniden kurulmasını, idari etkinliklerden dolayı bireylerin uğradığı zararın idarece tazmin edilmesini sağlayan bir hukuksal kurumdur. Bu kurum, kamusal faaliyetler nedeniyle yönetilenlerin malvarlığında ortaya çıkan eksilmelerin ya da çoğalma olanağından yoksunluğun giderilebilmesi, karşılanabilmesi için aranılan koşulları, uygulanması gereken kural ve ilkeleri içine almaktadır. Öte yandan bu hukuki sorumluluk, kişilere lütuf ve atıfet duygularıyla belli miktarda para ödenmesini öngören bir prensip olmayıp; demokratik toplum düzeninde biçimlenen idare-birey ilişkisinin doğurduğu hukuki bir sonuçtur.

İdarenin hizmet kusuru nedeniyle sorumluluğu, idarece yürütölen hizmetin kuruluşunda, düzenlenmesinde ve işleyişinde ortaya çıkan her türlü bozukluk, aksaklık ve eksiklik tir. Bu bağlamda hizmet kusuru, özel hukuktaki anlamından uzaklaşarak nesnelleşen, anonim bir niteliğe sahip, bağımsız karakteri olan bir kusurdur. Hizmet kusurundan dolayı sorumluluk, idarenin sorumluluğunun doğrudan doğruya ve asli nedenini oluşturmaktadır. Bu kurala göre; idarelerin meydana gelen bir zarardan dolayı sorumlu tutulabilmeleri ve tazmin borcuyla yükümlü sayılabilmeleri için öncelikle ortada bir zararın bulunması, bu zararın meşru ve güncel olması, keza uğranıldığı öne sürölen zararın idarenin haksız ve hukuka aykırı bir işlem ve eyleminden kaynaklanması, ayrıca zararı doğuran olay ile idare arasında illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir. Ortada bir zarar bulunmakla birlikte

eğer bu zarar idareye isnat edilemiyorsa, idarenin tazmin borcundan sorumlu tutulması mümkün değildir.

Bir olay nedeniyle duyulan elem ve ızdırabı kısmen de olsa hafifletmeyi amaçlayan manevi tazminat ise patrimonanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı değil, tatmin aracıdır. Olayın gelişimi ve sonucu ilgilinin durumu itibariyle manevi zarara karşılık takdir edilecek manevi tazminatın, manevi tatmin aracı olmasından dolayı zenginleşmeye yol açmayacak miktarda ve ancak idarenin olaydaki sorumluluğunu ifade edecek ölçüde saptanması zorunlu bulunmaktadır. Manevi tazminata hükmedilmesi için idarenin mevzuata ve hukuka aykırı bir işlemi veya eylemi sonucunda ilgilinin şeref ve haysiyetinin zedelenmesi ya da ağır bir elem ve acı duymasına neden olması halinde hükmedileceği idare hukukunun temel prensiplerindedir.

Dava dosyasının İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin E:2010/18 sayılı dosyası ile birlikte incelenmesinden; olumsuz mükelleflere ait listede yer aldığı öğrenilmesi üzerine yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle dava açıldığı, anılan Mahkemece 02.03.2010 tarihli karar ile yürütmenin durdurulmasına, 15.09.2010 tarih ve E:2010/18;K:2010/2189 sayılı karar ile de davanın kabulüne işlemin iptaline karar verildiği, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın davacıya 07.04.2010, İdareye 13.04.2010, esas hakkındaki kararın ise davacıya 06.10.2010, İdareye 07.10.2010 tarihlerinde tebliğ edildiği, İdarece yürütmenin durdurulması kararının tebellüğ tarihinden itibaren değil ve fakat 15.09.2010 tarihli esas hakkındaki karar tarihi itibariyle davacının KOD Listesinden çıkartıldığı, kararın temyizi sonrası Danıştay Üçüncü Dairesince temyiz isteminin, ardından da yapılan karar düzeltme isteminin reddedildiği, bu kararın İdareye ve davacıya tebliğ tarihi olan 27.12.2011 tarihi itibariyle kararın kesinleştiği, KOD Listesine alınma işleminden doğan zararların tazmini istemli olarak Gelir İdaresi Başkanlığına 15.08.2011 tarihinde yapılan başvurunun reddi üzerine 02.11.2011 tarihinde aynı yönlü 50.000,00-TL maddi ve 50.000,00-TL'de manevi zararın faiziyle tazmini istemiyle de bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Maddi tazminat, zararı doğuran olay ile idare arasında illiyet bağı kurulabilen, çeşitli hesaplama yöntemleri ile ulaşılabilen, gerçek zararın tazmin edilmesi amacına

hizmet eden hukuki bir hak olup tutarı açık olarak ortaya konulmadığı durumlarda yargı yerlerince hükmedilmesine hukuki olanak bulunmamakla olayda; davacı tarafından bu yönde somut, meşru, güncel ve gerçek bir zarara uğranıldığı ispat olunmadığından, başka bir ifadeyle 50.000,00-TL maddi zarara uğranıldığı hususu somut olarak tutarı itibariyle belgelerle kanıtlanamadığından, maddi tazminat talebinin reddi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Davacının 50.000,00 TL manevi zararının tazmini talebine gelince; gerek davalı idarenin, gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri çeşitli sebeplerle kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm yer almadığı, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki yaratacağı, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği, dolayısıyla yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde İdarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacı şirket hakkında "olumsuzluk tespit edilen mükellef" nitelmesi yapılarak "özel esaslara tabi mükellefler" listesine alınmasına ilişkin işlem sonucu, bir şirketin manevi kişiliği olarak nitelenebilecek ticari itibarının zedelendiği, bu haliyle de olayın ve anılan idari işlemin niteliği, şirketin ticari hayatı üzerindeki neticeleri dikkate alınarak ve sebepsiz zenginleşmeye yol açmayacak düzeyde 3.000,00-TL manevi tazminata hükmedilmesi, bu tutarı aşan kısmın ve faiz isteminin reddine karar verilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, davanın manevi tazminata ilişkin 3.000,00 TL'lik kısmının kabulüne, bu miktarın davalı İdareden alınarak davacıya verilmesine, fazlaya ilişkin tüm taleplerin ise reddine...⁸⁹.

Burada mahkeme, idari işleme karşı açılan iptal davasının sonuçlanmasından sonra kararın davacıya tebliği üzerine 30 gün içerisinde açılması gereken tam yargı davasının bu süre içerisinde açılmadığını görmekte beraber, karar sonrası yapılan temyiz başvurusu üzerine verilen temyiz kararına karşı yapılan karar düzeltme

⁸⁹ İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, 21.03.2012 tarih, E:2011/2074, K:2012/672 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

başvurusu üzerine verilen kararın 27.12.2011 tarihinde davacıya tebliği üzerine 2577 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca 30 gün içerisinde zaten davacının tam yargı davası açma hakkı olduğunu, önceki aşamalarda (ilk derece mahkemesinin kararı ile temyiz başvurusu neticesinde Danıştay'ca verilen temyiz kararının tebliği üzerine) dava açılmamış olsa bile karar düzeltme kararının tebliği tarihinden önce açılan bu tam yargı davasının erken açılan dava olduğunu düşünerek işin esasına geçmiştir.

3.1.2.2- İdarenin Eylemleri Üzerine Tam Yargı Davası Açılmasında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13. maddesinde ise, idarenin eylemlerinden dolayı hakları ihlal edilen kişilerin doğrudan doğruya konusuna göre Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresi düzenlenmiştir.

Anılan maddeye göre; idari eylemlerden dolayı hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir. Görevli olmayan adli ve askeri yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idari yargı mercilerine açılacak davalarda, birinci fıkrada öngörülen idareye başvurma şartı aranmaz.

Burada idarenin bir işlemi nedeniyle verdiği bir zarar söz konusu değildir. Tamamen idarenin bir eylemi nedeniyle verilen zarar vardır. Bu eylem icrai bir eylem olabileceği gibi, bazen de idarenin hareketsiz kalması şeklinde ortaya çıkan bir eylem de olabilir. Örneğin, vergi borcundan dolayı yükümlünün haczedilen mallarının sığağa karşı dayanaksız mallar olması nedeniyle satışlarına kadar soğutulan bir ortamda muhafaza edilmeleri gerekirken, idarenin bu hususa riayet etmemesi suretiyle haczedilen malların bozulması nedeniyle satışlarının gerçekleştirilememesi ve bu nedenle de yükümlünün vergi borçlarını ödeyememesi

durumu, idarenin alması gereken tedbirleri hareketsiz kalmak suretiyle almaması nedeniyle idarenin icrai olmayan eyleminden kaynaklanan bir zarardır.

İdarenin bir eyleminden dolayı zarar görenlerin tam yargı davası açmazdan evvel idareye başvurarak zararlarının tazminini istemeleri gerekir. Bununla amaçlanan, idareye verdiği zarar nedeniyle zararı tazmin edebilme hususunda bir imkan sunulmasıdır. Bu yola doktrinde "ön karar" denilmektedir. İdareden bir "ön karar" alınmadan, yani idarenin bir eylemi nedeniyle doğrudan doğruya tam yargı davası açılır ise, koşulların varlığı halinde (idareye başvuru süresi içerisinde tam yargı davası açılmış ise) merciine tevdi kararı verilerek, ilgili merci tarafından verilecek kararın dava konusu edilmesi sağlanmaktadır.

İlgililerin haklarının yerine getirilmesi için idareye "ön karar" için yapacakları başvurunun, zararı doğuran eylemlerin yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrenildikleri tarihten itibaren 1 yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren 5 yıl içinde yapılması gerekir. Yapılan başvuru üzerine isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında 60 gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihi izleyen günden itibaren, konusuna göre 60 gün içerisinde idare mahkemesinde veya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde tam yargı davası açılabilir.

Ön karar başvurusunun aranmadığı tek hal, görevli olmayan adli ve askeri yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idari yargı mercilerine açılacak davalardır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrasında Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar sayılmıştır. Burada Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak bakılacak tam yargı davaları idari işlemlerden doğanlarla sınırlı tutulmuştur. Bu nedenle de idarenin eylemlerinden doğan zararlar nedeniyle ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılabilmesi imkânı yoktur⁹⁰.

⁹⁰ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 468

Burada bir diğer sorunda idarenin eylemlerinden dolayı vergi mahkemesi nezdinde tam yargı davası açılıp açılmayacağıdır. Candan'a göre; "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri sayılmıştır. Burada sayılan davalar, vergi idarelerinin vergilendirme işlemleri ile hesaplanan verginin tahsili amacıyla tesis ettikleri işlemlere ilişkindir. Son bent ile vergi mahkemelerine verilen görev ise, idari davalar dışında kalan ve vergi mahkemesince çözümlenmesi çeşitli kanunlarda öngörülen işlemlerle ilgilidir. Görüldüğü gibi vergi idarelerinin kanunlarla verilen görevlerini yerine getirirken kamu gücünü kullanarak yaptıkları eylemler dolayısıyla kişiler tarafından açılacak tam yargı davaları vergi mahkemelerinin görev alanında sayılmamıştır. Vergi dairelerinin idari nitelikteki eylemlerinden doğan tam yargı davalarının çözümü, idari yargı sistemimizde genel görevli mahkemeler olan idare mahkemelerinin görev alanına girmektedir."⁹¹

Ancak bizim kanaatimize göre, vergi mahkemeleri idari yargı sistemi içerisinde özel görevli mahkemeler yani uzmanlık mahkemeleri olmaları nedeniyle, temelinde 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde sayılan; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konulardan ve bunlara ilişkin olarak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin konulardan kaynaklanan vergi idaresinin bir eyleminden doğan zarar söz konusu ise, buna karşı açılacak tam yargı davasını çözümlenmek hususunda, bu konularda ihtisas sahibi olan vergi mahkemelerinin daha yetkin olduğu açık olduğundan ve bu davaların vergi mahkemelerinde görülmesinin adil yargılanma ilkesi ile tabi hâkim ilkesine de daha uygun olacağından, sayılan hususlardan kaynaklanan vergi idaresinin eylemine karşı "ön karar" alındıktan sonra izleyen 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerekir.

Tam yargı davalarında yetkili mahkeme 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 36. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; " İdari sözleşmelerden doğanlar dışında kalan tam yargı davalarında yetkili mahkeme, sırasıyla: a) Zararı

⁹¹ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 468-469

doğuran idari uyuşmazlığı çözümlenmeye yetkili, b) Zarar, bayındırlık ve ulaştırma gibi bir hizmetten veya idarenin herhangi bir eyleminden doğmuş ise, hizmetin görüldüğü veya eylemin yapıldığı yer, c) Diğer hallerde davacının ikametgâhının bulunduğu yer idari mahkemesidir.

3.1.2.3- Mahkeme Kararlarının Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Tam Yargı Davası Açılmasında Dava Açma Süresi ve Dava Açma Süresinin Başlangıcı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinde, mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle açılacak tam yargı davalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın tebliğinden itibaren 30 günü geçemez. Ancak, hacze ve ihtiyati hacze ilişkin davalarda verilen kararlar, kararın kesinleşmesinden sonra yerine getirilir.

Mahkeme kararlarının idareye tebliği üzerine en geç 30 gün içerisinde karara uygun bir şekilde idarece işlem tesis edilmez veya eylemde bulunulmaz ise, idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Keza mahkeme kararları bu süre içerisinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmez ise, idare aleyhine idari yargıda tazminat davası açılabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine adli yargıda borçlar hukuku hükümlerine göre tazminat davası da açılabilir.

Mahkeme kararları genellikle idare tarafından şu şekilde yerine getirilmez; a) Kararlar hiç yerine getirilmez, b) Kararlar geç yerine getirilir, c) Kararlar eksik yerine getirilir, d) Kararlar hatalı yerine getirilir.

Bu durumda doktrinde kabul gören genel görüşe göre, kararın idareye tebliğini izleyen en geç 30 gün içerisinde karar hiç yerine getirilmez ise veya karar

geç, eksik yahutta hatalı yerine getirilirse bu durumdan hakkı zarar gören ilgilinin istemi halinde ilamların infazı için geçerli olan 10 yıl içerisinde idareye başvuruda bulunulması, bu başvurunun, kısmen veya tamamen reddedilmesine dair işlemin tebliği tarihini veya başvurudan itibaren 60 gün içerisinde bir cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedilmesi halinde 60'ıncı günü izleyen günden itibaren konusuna göre 60 gün içerisinde Danıştay veya idare mahkemesi nezdinde veya 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde tam yargı davası açılabilmesi mümkündür.

Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilen bir kararın, karar doğrultusunda yerine getirilmemesi nedeniyle açılacak tam yargı davasının Danıştay'da, idare mahkemesi tarafından verilen bir kararın, karar doğrultusunda yerine getirilmemesi nedeniyle açılacak tam yargı davasının idare mahkemesinde ve vergi mahkemesi tarafından verilen bir kararın, karar doğrultusunda yerine getirilmemesi nedeniyle açılacak tam yargı davasının da vergi mahkemesinde açılması gerekir. Çünkü görevli mahkemeler bunlardır. Yetkili mahkemeler ise kararı yerine getirilmeyen mahkemenin bulunduğu yerdeki görevli mahkemeleridir.

3.1.3- İdarece Tesis ve İlgilisine Tebliğ Edilen İşlemlerde, İşleme Karşı Başvuru Yolu ve Süresi Gösterilmezse Ne Olur?

Bizim kanaatimizce bu durumda, yani idarece tesis ve tebliğ edilen işlem üzerinde başvuru yolu ve süresi veya yalnızca başvurusu süresi yazmadığı ya da yanlış yazdığı için, açılan davaların süre yönünden reddedilmesi veya gümrük vergilerinde olduğu gibi öncelikli olarak itiraz prosedürünün süresi içerisinde tamamlanmaması nedeniyle davanın reddedilmesi durumlarında mükelleflerin hak arama hürriyetinin zedelendiği açıktır. Fakat bir yandan da hangi işlemlere karşı hangi usulün izlenerek, hangi süre içerisinde dava konusu edilebileceği açıkça kanunlarla düzenlendiği için bir noktada kanunu bilmemek de mazeret sayılmaz. Aksi halde, idare işleminde başvuru yolunu ve süresini göstermedi diye ilelebet dava açılabilmesi gibi bir sonuç doğacaktır. Böylesi durumlar için Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan,"(Ek fıkra: 03/10/2001 - 4709 S.K./16. md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız

işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır." düzenlemesi gereği, idarenin, işlemlerine karşı başvuru yolu hususunda mükellefleri yanılttığından ve bir hakkın kullanılmasına engel olduğundan bahisle mükelleflerce idareye karşı tazminat davası açabilmesi imkanı ise mevcuttur.

Nitekim Danıştay Yedinci Dairesi'nin, ödeme emri üzerinde başvuru süresi yanlış yazdığından bahisle ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresi geçtikten sonra açılan davayı esasa girmek suretiyle inceleyen mahkeme kararının bozulmasına dair kararında da bu durum teyit edilmiştir.

“Her ne kadar, Mahkemece, ödeme emrinde ödeme süresi olarak (30) gün gösterilmesi ile davacının dava açma süresi konusunda yanıltıldığından hareketle davanın süresinde açıldığı kabul edilmiş ise de; ödeme emrinde yazılı (30) günlük sürenin, idari dava açma süresi değil, kamu alacağının ödenmesi için belirlenen süre olduğu, anılan ödeme emrinin incelenmesinden anlaşılmıştır. Öte yandan; 6183 sayılı Kanunda, ödeme emirlerine karşı açılacak idari davalara ait süreyi, ödeme süresine bağlayan bir düzenleme olmadığı gibi; anılan Kanunun 58'nci maddesinde, dava açma süresinin (7) gün olduğu da, açık biçimde gösterilmiştir. Ayrıca; yukarıda sözü edilen hükümlerde açıkça düzenlenen ödeme veya dava açma süresi konusunda idarece ilgililere yanlış bilgi verilmiş olmasının, dava açma süresini değiştirmesi de düşünülemeyeceğinden; hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikteki böyle bir durum nedeniyle, yasada öngörülmeyen dava açma süresinden yararlanması mümkün değildir.

Bu bakımdan; ödeme emrinin iptali istemiyle, 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin yukarıda anılan hükmünde öngörülen yedi günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra açılan davada, süre aşımı bulunduğundan; davanın, bu nedenle, reddi gerekirken, işin esası incelenmek suretiyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”⁹².

⁹² Danıştay Yedinci Dairesi, 11.04.2007 tarih, E:2006/41, K:2007/1679 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

Ancak, bizim düşüncemizin aleyhine Danıştay'ca verilen kararlar da mevcuttur.

“Davacı adına 2008/Ocak-Eylül dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda geç verilmesi nedeniyle 213 sayılı Kanunun mükerrer 355/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük ve anılan Kanunun 352. maddesi gereğince kesilen usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davayı; dava konusu ihbarnamelerin davacıya 26.1.2009 tarihinde tebliğ edildiği, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre geçtikten sonra 26.2.2009 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle reddeden İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin 13.3.2009 tarih ve E:2009/458, K:2009/1076 sayılı kararının; Anayasanın 40. maddesi uyarınca ihbarnamelerde dava açma süresinin yazılı olmaması halinde süre sınırının söz konusu olamayacağı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35.maddesinde; ihbarnamenin; vergi mahkemesinde dava açma süresini ve vergi mahkemesinde dava açma şeklini ihtiva edeceği, 108. maddesinde ise; vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellef adının, verginin nev'i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan 213 sayılı Kanun'un 35. ve 108. maddelerinden, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şeklinin ihbarnamede yer alması gereken bilgiler arasında olduğu, ihbarnamede dava açma süresinin yazılmamış olması halinde ise vesikanın hukuk alanında bir etki doğurmayacağı açıktır. Olayda, dava konusu ceza ihbarnamelerinde vergi mahkemesinde dava açma süresi bulunmadığından, hükümsüz olan ihbarnamelere açılan davayı süreaşımı nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamıştır.”⁹³.

“2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının " Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11 inci maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme

⁹³ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 22.05.2012 tarih, E:2009/3946, K:2012/2826 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu ifade edilmiş," Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde de, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmüne yer verilmiş, Anayasanın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesine 4709 sayılı Kanununun 16. maddesiyle eklenen ikinci fıkrada ise, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." düzenlemesi öngörülmüş, bu ek fıkranın gerekçesinde ise," Bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amaçlanmaktadır. Son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmiştir." açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeler ve anılan gerekçenin birlikte değerlendirilmesinden; bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde anayasal bir hak olan "hak arama hürriyetlerini" son derece dağınık mevzuat nedeniyle sonuna kadar kullanabilmelerini sağlamak ve kolaylaştırmak amacıyla, Devletin kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı veya idari makamların gösterilmesi, ayrıca söz konusu başvurunun süresinin de belirtilmesi gerektiğinin bir Anayasal zorunluluk olduğu ve bu zorunluluğa Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında; "Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır." şeklindeki yorumla somutlaşan "hukuk devleti", ve "belirlilik" ilkelerinin de bir gereğidir. Bu bağlamda, Devletin bir kurumu olan vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme emrinde de, ödeme emrine karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın

ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik ise ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur.

6183 sayılı Yasanın 58. maddesinde ise, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği, itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin tatbik olunacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun " Değiştirilen deyimler" başlıklı 13. maddesinde de; vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan, İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimlerinin, Vergi Mahkemesi, vergi ihtilafı deyiminin, vergi davası, itiraz deyiminin .ise, vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığı kuralına yer verilmiştir. Belirtilen Kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; Anayasanın yukarıda sözü edilen 40. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne uyularak düzenlenmiş olmak koşuluyla, bir ödeme emri tebliği üzerine 6183 ve 2576 sayılı Yasaların anılan hükümlerine göre Vergi Mahkemesi nezdinde dava açma süresinin 7 gün olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

Yukarıda söz edilen Anayasal ve yasal kurallar karşısında, Anayasanın emredici kuralına rağmen, 6183 sayılı Yasanın 55. maddesinde bir ödeme emrinde bulunacak açıklamalar veya ibareler arasında ödeme emrine karşı yapılacak başvuru yeri ve süresinin öngörülmemiş olması Anayasanın doğrudan uygulanabilirliği tartışmasının yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Kural olarak Anayasa hükümleri doğrudan uygulanacak hükümler olmayıp, Anayasada öngörülen düzenlemelere ilişkin olarak uygulama ile ilgili kanunların çıkarılması gerekir. Ancak Anayasanın ayrıntılı biçimde düzenlediği konularda uygulama kanunu çıkarılması gerekmediği gibi, mevcut kanunda Anayasaya uygunluğu sağlayacak değişiklik yapılması gerekiyorsa bu değişikliğin yapılması beklenilmeden ayrıntılı Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 8.12.2004 günlü ve E:2004/84, K:2004/124 sayılı kararında; " Özel

kanunlarda aksi yönde bir kural bulunmaması halinde idari yaptırımlara karşı ilgililerin belirtilen düzenlemeler uyarınca idari yargı yoluna başvurabilecekleri kuşkusuzdur. Bu bağlamda, 5225 sayılı Kanun'da iptali istenen kurallar yönünden başvurulacak kanun yolu ve süresinin özel olarak öngörülmemiş olması, Anayasa'nın 40. maddesine aykırılık oluşturmaz. Kaldı ki, 40. maddenin ikinci fıkrasıyla Devlet'e verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğu olup, bu hususlara ilişkin olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü içermemektedir." açıklaması da Anayasanın söz konusu 40. maddesinin ikinci fıkrasının doğrudan uygulanabilirliği konusuna açıklık getirmektedir. Bu nedenle, Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrası, ayrı bir yasal düzenlemeyi gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir kural olup, öncelikle uygulanma zorunluluğu vardır. Buna göre; yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmeleri zorunludur.

İncelenen dosyada; Vergi Mahkemesince, davacı adına düzenlenen ve 18.5.2005 tarihinde bizzat davacıya tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük dava açma süresinin son günü olan 25.5.2005 tarihi geçirildikten sonra, 16.6.2005 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, dosyada bulunan ödeme emri fotokopilerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin İstanbul Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir.

Bu durum ise, Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği gibi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla, Anayasanın 36. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın

temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır.

Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır.⁹⁴

3.1.4- Dava Ne Zaman Açılmış Sayılır?

2577 sayılı Kanun'un 4. maddesine göre, dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde (05.07.2012 tarih, 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6352 sayılı Kanun'un 52. maddesi ile eklenen ibare)'büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın'' asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Anılan Kanun'un 6. maddesi uyarınca da, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya yukarıda anılan 4'üncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kağıdı verilir. 4 'üncü maddede yazılı diğer yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

2577 sayılı Kanun'un 14. maddesinin 1. fıkrasına göre, dilekçeler Danıştay'da Evrak Müdürlüğü'nce kaydedilecek ve Genel Sekreterlikçe görevli

⁹⁴ Danıştay Dördüncü Dairesi, 13.11.2006 tarih, E:2005/2134, K:2006/2156 sayılı karar, www.danistay.gov.tr

daiirelere havale olunacaktır; 2. fıkrasına göre ise, (05.07.2012 tarih, 28344 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6352 sayılı Kanun’un 53. maddesi ile değişik fıkr) bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunacaktır. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kağıdı verilecektir. 05.07.2012 tarih, 28344 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6352 sayılı Kanun’un 62. maddesi ile 2577 sayılı Kanun’a eklenen geçici 6. maddeye göre, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde evrak büroları oluşturuluncaya kadar dilekçeler mahkeme başkanı ve hakim tarafından havale edilmeye devam olunacaktır.

Anılan düzenlemelere göre, dava dilekçesi Danıştay’da Evrak Müdürlüğü’nce, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde de evrak bürosunca kaydedildiği tarihte dava açılmış sayılacaktır. Ancak evrak bürosu kuruluncaya kadar, eskiden olduğu gibi nöbetçi mahkeme başkanının veya bu mahkeme hakimlerinin havalesi üzerine dava dilekçesinin deftere kaydının yapıldığı tarihte dava açılmış sayılacaktır. Öte yandan Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilen dava dilekçeleri üzerine, bu yerlerce söz konusu dilekçenin kaydının yapıldığı tarihte dava açılmış sayılacaktır.

Ayrıca, çözümlenmesi Danıştay’ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli ve askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabileceği, görevsiz yargı merciine başvurma tarihinin, Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edileceği 2577 sayılı Kanun’un 9. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Yani görevsiz yargı yerlerine açılan davaların görev yönünden reddedilmesi ve bu kararın kesinleşmesini müteakipte 30 gün içerisinde görevli Danıştay, vergi mahkemesi veya idare mahkemesinde dava açılması durumunda, davanın açılış tarihi, dava dilekçesinin görevli mahkemenin kaydına girdiği tarih değil, aksine görevsiz olan mahkemenin kaydına girdiği tarihtir. Buradaki amaç, yanlış yere başvuran yükümlünün dava açma süresini kaçırmamasının engellenmesidir.

3.2- DAVANIN AÇILMASINDAN SONRA UYULMASI GEREKEN SÜRELER

3.2.1- Harç ve/veya Posta Pulunun Hiç Yatırılmaması ya da Eksik Yatırılması Suretiyle Dava Açılması ve Yargılama Devam Ederken Tebligat Yapılmasını Engelleyecek Düzeyde Posta Giderleri Avansında Azalma

Bu durumda ne yapılacağı hususu 2577 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında anlatılmıştır.

Harcı veya posta ücreti yatırılmadan yahutta eksik yatırılmak suretiyle dava açılmışsa, Danıştay'da görülmekte olan bir dava ise daire başkanı veya görevlendireceği bir tetkik hakimi tarafından, diğer hallerde mahkeme başkanı veya hakimi tarafından bir üst yazı ile 30 gün içerisinde harcın ve/veya posta ücretinin verilmesi veya tamamlanması istenir. 30 gün içerisinde istem yerine getirilmediği takdirde yine aynı şekilde bir üst yazı ile istem tekrarlanır ve bir 30 gün daha süre verilir. Bu süre sonunda da harç ve/veya posta pulu verilmez veya eksiklik tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve bu karar davacıya tebliğ edilir.

Başlangıçta posta avansı tam olarak yatırılmakla beraber, yargılama devam ederken tebligat yapılmasını engelleyecek düzeyde posta gideri avansında bir azalma olmuş ise 30 gün içerisinde eksikliğin tamamlanması hususu Danıştay'da görülmekte olan bir dava ise daire başkanı veya görevlendireceği bir tetkik hakimi tarafından, diğer hallerde mahkeme başkanı veya hakimi tarafından bir üst yazı ile istenir. 30 gün içerisinde eksiklik tamamlanmazsa yine aynı şekilde bir 30 günlük daha süre verilir. Bu 30 günlük sürenin sonunda da eksiklik tamamlanmazsa, yukarıda anlatılan davanın başlangıcı safahatındaki harç veya posta gideri eksikliğinden farklı olarak doğrudan doğruya davanın açılmamış sayılmasına karar verilmez. Öncelikle dosyanın işlem den kaldırılmasına karar verilir. İşlem den kaldırma kararının tebliği

tarihinden itibaren 3 ay içerisinde eksikliğin tamamlanması suretiyle dosya yeniden işleme konulmadığı takdirde, 3 aylık sürenin dolmasını müteakip davanın açılmamış sayılmasına karar verilir. Bu karar davacıya tebliğ edilir.

Her iki halde de davanın açılmamış sayılmasına dair kararlara karşı kanun yollarına (itiraz-temyiz) başvurulabilir.

3.2.2- Dava Dilekçelerinin İlk İncelemeye Tabi Tutulması ve Dilekçe Ret Kararı Üzerine Davanın Yenilenmesi

2577 sayılı Kanun'un 14. maddesine göre, dava dilekçeleri Danıştay'da görülmekte olan bir dava ise daire başkanı veya görevlendireceği bir tetkik hakimi tarafından, diğer hallerde mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, sırasıyla görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet ve 2577 sayılı Kanun'un 3. ve 5. maddelerine uygun olup olmadığı yönlerinden incelenir. Bu incelemenin ve inceleme üzerine yapılacak işlemlerin (tebligata çıkarma işlemi ve 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesinde belirtilen; görev ret, süre ret, dilekçe ret, merciine tevdi, kesin işlem olmaması nedeniyle dava ret, hasım düzeltme gibi işlemler) dava dilekçesinin alındığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde tamamlanması gerekir.

Mahkeme tarafından, dava dilekçesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesinin (1. İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. 2. Dilekçelerde; a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri "05.07.2012 tarih, 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6352 sayılı Kanun'un 51. maddesi ile eklenen ibare" ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, b) Davanın konu 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 uyuşmazlık 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. 3. Dava konusu

kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.) ve 5. maddesinin (1. Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.2. 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 gerekir.) her ikisine veya yalnız bir tanesine aykırı olduğu sonucuna varılır ise dilekçenin kararda belirtilen noksanlıkların tamamlanması suretiyle 30 gün içerisinde yeniden dava açmakta serbest olmak üzere reddine karar verilir. Yükümlü dilekçe ret kararının kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlamak suretiyle aynı mahkemede yeniden dava açabilecektir.

3.2.3- Dava Dosyasının Tekemmül Süreci

Bu husus yani tebligat ve cevap verme süreci 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan yasal düzenlemeye göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Genel olarak dava dosyası bu safhada tekemmül eder ve bir karar verilmek üzere mahkeme üyelerinden birine havale edilecek duruma gelir. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir. Taraflar, dosyanın tekemmülü sırasında yapılacak yukarıda anlatılan tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

Öte yandan, daha önceki aşamalarda ‘‘özel dava açma süreleri’’ başlığı altında anlatılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 49. maddesindeki hallerde Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılacaktır. Anılan Kanun maddesinde özel bir dava açma süresi (15 gün) öngörüldüğü gibi, ayrıca da özel bir tekemmül süresi belirlenmiştir.

3.2.4- Duruşmaya İlişkin Süreler

2577 sayılı Kanun’un 17. maddesine göre, duruşma talebi, dava dosyasının tekemmül aşaması sona ermeden yani dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Bu süre zarfında duruşma talebinde bulunulduğu takdirde, 25.000-TL’yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları toplamı yine bu tutarı aşan vergi davalarında duruşma yapılması zorunludur. Dava konusu 25.000-TL’nin altında kalıyorsa, yani dava tek hakimle görülüp çözümlenecek mahiyette bir dava ise, süresi içerisinde duruşma talebinde bulunulsa bile dava dosyasının duruşmaya konulup konulmaması hakimnin takdirine bağlıdır. Her halde anılan şartlarla bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme veya hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Duruşma davetiyelerinin duruşma gününden en az 30 gün içerisinde taraflara gönderilmesi gerekir. Kanun maddesinde gönderilmesi yeterli gibi bir düzenleme yapılmışsa da aslında duruşmadan önce taraflara duruşma davetiyelerinin tebliğ edilmiş olması gerekir. Aksi halde, duruşmadan 30 gün önce davetiye tebligata çıkarılmakla beraber, duruşmadan önce taraflardan birine tebligat yapılamamış, ancak tebligat yapılamayan tarafın yokluğunda duruşma yapılarak bir karar verilmişse bu durum Danıştay’ca kararın bozulması nedeni sayılabilmektedir.

‘‘Olayda, davacı tarafından dava dilekçesinde duruşma talep edilmesi üzerine Mahkemece duruşma günü belirlenerek duruşma davetiyeleri taraflara tebligata çıkarılmış ise de, taraflara tebliğ edilmesi gereken duruşma davetiyelerinin her ikisinin de davacıya tebliğ edildiği anlaşıldığından, davalı idareye herhangi bir

tebligat yapılmadan, idarenin duruşmaya katılmadığı belirtilmek suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.⁹⁵.

Aynı Kanun'un 19. maddesine göre, duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içerisinde bir karar verilmesi gerekir. Ancak, bu kararın esastan verilen bir karar olması şart değildir. Duruşma yapıldıktan sonra 15 gün içerisinde ara kararı da verilebilir. Ara kararın yerine getirilmesi üzerine dosya öncelikle incelenir.

3.2.5- Ara Karar Süresi

2577 sayılı Kanun'un 20. maddesi uyarınca, Danıştay ile vergi ve idare mahkemeleri baktıkları davaya ilişkin olarak re'sen inceleme yetkisine haizdirler. Bu nedenle de davanın çözümlenebilmesi için gerekli gördükleri her türlü bilgi ve belgenin belirledikleri süre içerisinde gönderilmesini taraflardan veya ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların yerine getirilmesi mecburidir. Haklı nedenlerin bulunması durumunda bir defaya mahsus olmak üzere ara kararın gereğinin yerine getirilebilmesi için ilgisine verilen süre uzatılabilir. Burada ara kararın gereğinin yerine getirilebilmesi için ilgisine mahkemece ne kadar bir süre verilebileceği hususu belirlenmemiş, mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Çünkü her ara kararın muhteviyatı farklılık arz edebileceğinden, yerine getirilebilmeleri için gerekli olan süreler de değişkenlik gösterecektir.

3.2.6- Yürütmenin Durdurulması Sürecine İlişkin Süreler

Anayasanın 125/5. maddesine göre, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Dava açılırken dava dilekçesinde yürütmenin durdurulması talep edilebilir. Ancak, dava açılırken yürütmenin durdurulması talep edilmemişse dava hakkında esastan bir karar verilinceye kadar her zaman için verilebilecek ek bir dilekçe ile

⁹⁵ Danıştay Yedinci Dairesi, 13.10.2004 tarih, E:2004/744, K:2004/2422 sayılı karar. www.danistay.gov.tr

yürütmenin durdurulması talep edilebilir. Mahkeme ortada bir yürütmenin durdurulması talebi yokken, kendiliğinden yürütmenin durdurulmasına karar veremez. Fakat vergi mahkemelerinde süresi içerisinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması durumunda, davacının yürütmenin durdurulması yönünde bir talebi olmasa da, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri kendiliğinden durur⁹⁶. Ancak, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesine göre de, Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16. maddede yazılı süreler (savunma ve cevap süreleri) kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir. Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar 15 gün içinde yazılır ve imzalanır. Bu karara karşı, Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakim tarafından katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

⁹⁶ YAŞIN, S. 93.

Tüm bu anlatılanlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde "yürütmenin durdurulması" başlığı adı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu madde, yargının hızlandırılmasına ilişkin 3. yargı paketi olarak tanımlanan 05.07.2012 tarih, 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6352 sayılı Kanun'un 57. maddesi ile kapsamlı olarak değiştirilmiştir. Yukarıdaki açıklamalarımızda bu husus dikkate alınmıştır.

3.2.7- Tarafların Kişilik ve Niteliklerinde Değişiklik ve Davacının Gösterdiği Adrese Tebligat Yapılamaması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26. maddesinde, ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olması halinde ve davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde ne gibi işlemlerin hangi sürelerde yapılacağı hususlarına yer verilmiştir. Söz konusu maddedeki düzenleme şu şekildedir.

1. Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. 4 ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.

2. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir.

3. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemde kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten başlayarak 1 yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

4. Dosyaların işlemde kaldırılmasına ve davanın açılmamış sayılmasına dair kararlar diğer tarafa tebliğ edilir.

Anılan Kanun maddesi dikkate alındığında, gerçek bir kişinin ölümü halinde davayı takip hakkı kendisine geçen mirasçıların; tüzel kişiliğin fesholması, tasfiyesinin ya da iflasın kapanması nedeniyle hukuk aleminden silinmesi gibi durumlarda davayı takip hakkı kendisine geçen, tasfiye durumu devam ederken doğan borçlar nedeniyle tasfiye memurunun, iflas süreci devam ederken doğan borçlar nedeniyle iflas idaresinin ve daha öncesi dönemlere ilişkin tüzel kişilik borçlarından dolayı öncelikle ilgili dönem kanuni temsilcisinin, limited şirketlerde aynı zamanda ilgili dönem ortaklarının ve birleşme ve devir hallerinde birleşilen veya devralan şirketin başvurusuna kadar dava dosyası işlemde kaldırılabılır⁹⁷. 4 ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalacaktır.

Davacının gösterdiği adreste bulunamaması halinde ise, davacı tarafından yeni bir adres gösterilinceye kadar dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verilir. Eğer varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz hale gelir. Dosyanın işlemde kaldırılmasından itibaren 1 yıl içerisinde yeni adres bildirilmek suretiyle dosyanın işleme konulması istenilmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

Dava dosyasının işlemde kaldırılması nedeniyle yürütmenin durdurulması kararının kendiliğinden hükümsüz kaldığı yukarıda anlatılan hallerde, dava dosyasının yeniden işleme konulmasının istenilmesi üzerine yenilenen dava tahsil işlemlerini durdurmaz, tahsil işlemlerinin durması için yeniden yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve mahkemece bu talebin kabul edilmesi gerekir.

Anılan Kanun maddesinin üçüncü fıkrasında, davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde dava dosyasının işlemde kaldırılmasına karar verileceği ve dava dosyasının işlemde kaldırılmasından itibaren 1 yıl içerisinde davacı tarafından dosyanın yeniden işleme konulması istenilmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği belirtilmiş, ancak, maddenin birinci fıkrasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde

⁹⁷ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 591-592-593

değişiklik olması halinde, dosyanın işlemde kaldırılmasından itibaren ne kadar bir süre içerisinde davayı takip hakkı kendisine geçen kişiler tarafından dava dosyasının yeniden işleme konulmasının istenilmediği durumlarda davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği yönünde bir ibareye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu nedenle işlemde kaldırılan bir dava dosyasının, takip hakkı kendisine geçen kişiler tarafından yenilenmesine kadar, ucu açık bir şekilde hatta dava yenilenmediği takdirde iletilebilen açık kalması ihtimali vardır. Bu durumun önüne geçilebilmesi için uygulamada şöyle bir yöntem izlenmektedir. İşlemde kaldırılan dava dosyasına karar numarası alınmak suretiyle dava dosyasının sürekli açık kalması engellenmektedir.

Anlatılanlara ilişkin örnekler vermek gerekirse;

“Dosyanın tetkikinden; davacıya çıkartılan tebligatın adresinde bulunmaması nedeniyle tebliğ edilemediği ve dava dosyasının 10.07.2008 tarihinde işlemde kaldırıldığı ve bu tarihten itibaren bir yıl içinde de davacı tarafından yeni adres bildirilmek suretiyle dosyanın yeniden işleme konulması talebinde bulunulmadığı anlaşılmış bulunmaktadır.

Bu itibarla davanın açılmamış sayılmasına...”⁹⁸.

“Dava, davacının ortağı olduğu iddia olunan Tasfiye Halinde.....Tic. Ltd. Şti.’nin vergi borçlarının söz konusu şirketten tahsil olanağı kalmadığından bahisle, bu amme alacaklarının takip ve tahsili amacıyla davacı adına düzenlenerek tebliğ olunan 09.03.2009 tarih,2009/323 ila 349 sayılı toplam 27 adet ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılmıştır.

Dava dosyasında mevcut, davalı idare tarafından dosyaya ibraz edilen, Pütürge Sulh Hukuk Mahkemesinin 30.06.2009 tarih, E:2009/72,K:2009/68 sayılı Veraset İlamından davacı ...’in 25.06.2009 tarihinde öldüğü anlaşılmaktadır.

⁹⁸ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 27.07.2009 tarih, E:2008/915, K:2009/2032 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

Bu durumda, üstte anılan mevzuat gereğince, davayı takip yetkisi kendilerine geçen davacı ...'in mirasçılarının başvurmasına kadar dava dosyasının işlemden kaldırılmasına, bu kararın davalı ...Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne tebliğine...''⁹⁹.

3.2.8- Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Danıştay, bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi ve idare mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse veya karar birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, kararın tebliğinden itibaren kararın yerine getirilmesine kadar, taraflardan her biri, kararın açıklanmasını yahut aykırılığın giderilmesini kararı veren merciden isteyebilir. Kararı veren merci gerek görürse dilekçenin bir örneğini belirleyeceği süre içerisinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha verilir ve birisi açıklama veya aykırılığın giderilmesini isteyene gönderilir (İYUK 29. Madde).

Kararın tebliğinden itibaren, karardaki iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de kararı veren Danıştay dairesi, bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi veya idare mahkemesinden istenilebilir. Kararı veren merci gerek görürse dilekçenin bir örneğini belirleyeceği süre içerisinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha verilir ve birisi yanlışlığın düzeltilmesini isteyene gönderilir. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme kararın altına yazılır (İYUK 30. Madde).

Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile düzeltilebilecek olan yanlışlıklar sadece maddi yanlışlıklardır. Hukuksal yanlışlıklar ancak, temyiz, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi yolları ile giderilebilir. Açıklama isteminden farklı olarak, yanlışlıkların düzeltilmesi yolunda başvuru açısından her hangi bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Her zaman için hatta karar yerine getirildikten sonra da yanlışlıkların düzeltilmesi istenebilir¹⁰⁰.

⁹⁹ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 28.12.2009 tarih, E:2009/1105, K:2009/3350 sayılı karar.(Yayımlanmamıştır.)

¹⁰⁰ YAŞIN, S. 131.

3.2.9- Bağlantı İstemi

Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay'a veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda esastan bir karar verilinceye kadar bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verilir. Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar yine Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir.

Bağlantı iddiaları mahkemelerce kabul edilmediği takdirde, bu hususta verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, 2577 sayılı Kanun'un 38'inci maddenin 2 ve 3'üncü fıkrasındaki durumlarla ilgili davalar için Danıştay'a başvuruda bulunabilirler. Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay görevli dairesince durum incelenerek karara bağlanır.

Bağlantının bulunup bulunmadığı yolundaki bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları kesindir. Bağlantının varlığı yolunda, idare ve vergi mahkemelerince veya bu konuda yapılacak itiraz üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca bağlantı hakkında karar verilinceye kadar usuli işlemler durur. Bağlantıya ilişkin işlemler sonuçlandırıldıktan sonra bu davalara bakmakla yetkili kılınan mahkeme veya Danıştay, davalara bırakıldığı yerden devam eder.

3.2.10- Görevsizlik-Yetkisizlik-Görevlilik Kararına İtiraz

Görev, davanın her aşamasında göz önünde bulundurulması gereken bir husus olduğundan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/6. maddesi uyarınca idari mahkemeler tarafından davanın her aşamasında görevsizlik kararı verilebilir.

İdare ve vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı Danıştay'a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderirler. 2577 sayılı İYUK'un 15/4. maddesi uyarınca bu karara karşı itiraz ve temyiz yolu kapalıdır. Görevsizlik sebebiyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay'ca çözümlenir. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir (İYUK mad. 43).

Danıştay, vergi mahkemesi veya idare mahkemesi, davanın taraflarınca ileri sürülen görev itirazını (idari yargı içindeki mahkemelerle sınırlı olmak üzere) yerinde görmezse, yani mesela vergi mahkemesinde görülmekte olan bir davanın idare mahkemesinin görev alanına girdiği yönündeki bir itirazın vergi mahkemesince kabul edilmemesi durumunda, görev itirazının reddi yönündeki ara karara karşı itiraz ve temyiz yolu kapalı olduğundan, ancak esas karar ile birlikte bu ara karar da itiraz ve temyize konu edilebilir.

Eğer adli veya askeri yargının görev alanına giren bir dava ise, Danıştay, vergi mahkemesi veya idare mahkemesi görevsizlik kararı verir. Bu durumda dava dosyası adli mahkemeye gönderilmez. Davacı tarafından karara karşı kanun yoluna başvurulması (itiraz/temyiz) tercih edilerek veya kanun yoluna başvurulması tercih edilmeyerek, kararın kesinleşmesinden sonra görevli adli veya askeri mahkemede dava açılabilir. Ancak, dava adli veya askeri yargı makamlarınca verilen görevsizlik kararının kesinleşmesi üzerine 30 gün içerisinde idari yargıda açılmış bir dava ise ve Danıştay, vergi mahkemesi veya idare mahkemesi de davayı idari yargının görev alanında görmez ve görevli mahkemeyi göstererek görevsizlik kararı verir ise (örneğin askeri yargının görevsizlik kararının kesinleşmesi üzerine 30 gün içerisinde

vergi mahkemesinde dava açılması durumunda, vergi mahkemesi davayı adli yargının görev alanında görürse) , bu kararın kesinleşmesinden itibaren davanın tarafları, son görevsizlik kararını veren mercie başvurarak dosyanın Uyuşmazlık Mahkemesine gönderilmesini isteyebilirler. Bu durumda mahkeme dosyayı Uyuşmazlık Mahkemesi'ne gönderir ve Uyuşmazlık Mahkemesi'nden görevli mahkemenin belirlenmesini ister. Burada her hangi bir süre öngörülmemiştir. Son görevsizlik kararının kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde son görevsizlik kararını veren mahkemeye başvurarak dosyanın Uyuşmazlık Mahkemesine gönderilmesi istenilebilir¹⁰¹.

Ancak, dava adli veya askeri yargı makamlarınca verilen görevsizlik kararının kesinleşmesi üzerine 30 gün içerisinde idari yargıda açılmış bir dava olmakla birlikte Danıştay, vergi mahkemesi veya idare mahkemesi de davayı idari yargının görev alanında görmez, aksine davayı, adli veya askeri yargıda görevsizlik kararını veren mahkemenin görev alanında görürse, 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 19. maddesi uyarınca gerekçeli bir karar ile görevli merciin belirlenmesi için, tarafların talebine lüzum olmaksızın doğrudan doğruya Uyuşmazlık Mahkemesi'ne başvurabilir¹⁰². Bu durumda idari yargı yeri elindeki işin incelenmesini Uyuşmazlık Mahkemesi'nin karar vermesine değin erteler.

Olumsuz görev uyuşmazlığı (adli veya askeri yargı kolunun da idari yargı kolunun da davanın görüm ve çözümü hususunda kendilerini görevli olarak görmemeleri hali) ancak bu şekilde giderilebilir.

Olumlu görev uyuşmazlığı ise şu şekilde tanımlanabilir: Başka bir yargı düzeninin görevi içine girdiği gerekçesi ile görevsizlik itirazının mahkemece reddi üzerine, görev alanı korunmak istenen yargı düzeni içinde yer alan Başsavcının, görev konusunun incelenmesini Uyuşmazlık Mahkemesi'nden istemesine olumlu görev uyuşmazlığı denir¹⁰³.

¹⁰¹ GÖZÜBÜYÜK, S. 120

¹⁰² CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 519-520

¹⁰³ GÖZÜBÜYÜK, S. 110

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/6. maddesi uyarınca idari yargıda görülmekte olan bir davada her aşamada görevsizlik itirazında bulunabilme imkanı vardır. Fakat görevsizlik itirazında bulunulduğu takdirde idari yargı yerince verilecek görevsizlik itirazının reddi yolundaki (görevlilik ara kararı) karar uyarınca, eğer Uyuşmazlık Mahkemesi'ne başvurulması düşünüüyorsa, 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 10/2. maddesi uyarınca görevsizlik itirazının dava dosyasının tekemmülü aşamasında yani dava dilekçesi, savunma ve cevaplarda ileri sürülmesi gerekir. Aksi halde Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından bu husus re'sen göz önünde bulundurulacağından talep reddedilebilir.

İdari yargı yerine yapılan, davanın adli veya askeri yargının görev alanına girdiği hususundaki itiraza karşı idari yargı yerince verilen görev itirazının reddi yönündeki kararın tebliğini izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde ilgili tarafça kararı veren idari mahkemeye verilecek iki nüsha dilekçe ile, dilekçesinin olumlu görev uyuşmazlığı çıkartmaya yetkili makama (görevsizlik itirazı adli yargı yararına ileri sürülmüşse Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, askeri ceza yargısı yararına ileri sürülmüşse Askeri Yargıtay Başsavcısı ve askeri idari yargı yararına ileri sürülmüşse bu mahkemenin Başkanının sözcüsü) sunulması istenebilir. Bunun üzerine idari yargı yeri söz konusu dilekçenin bir nüshasını davanın karşı tarafına tebliğ eder. Karşı tarafça 7 gün içerisinde bir cevap verilebilir. Bu süre içerisinde bir cevap verilmezse, cevap verme hakkından vazgeçmiş sayılır. (2247 sayılı Kanun'un 12. maddesi).

Olumlu görev uyuşmazlığı çıkartmaya yetkili makam, uyuşmazlık çıkartılmasına yer olmadığına karar verir ise (işin esası yönünden veya görev itirazının reddine dair kararın tebliğini izleyen 15 günden sonra yani süresi dışında uyuşmazlık çıkartılmasının istenildiği gerekçesi ile), istemin de reddine karar verir ve bu karara karşı hiçbir mercie başvurulamaz. Eğer, yetkili makam uyuşmazlık çıkartmaya karar verir ise de, varsa eksiklikleri tamamlattıktan sonra en geç 10 gün içerisinde düzenleyeceği gerekçeli düşünce yazısını, kendisine gönderilen dilekçe ve ekleriyle birlikte Uyuşmazlık Mahkemesine gönderir. Durumu da ilgili yargı yerine hemen bildirir (2247 sayılı Kanun'un 13. maddesi).

Bunun üzerine, 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 18. maddesine göre, Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulduğu resmi yazı ile kendisine bildirilen yargı mercii, görev konusunda Uyuşmazlık Mahkemesince bir karar verilinceye kadar davanın görülmesini geri bırakır. Bu takdirde zamanaşımı süreleriyle öbür kanuni veya hakim tarafından verilen süreler, işin yeniden incelenmesine başlanacağı güne kadar durur. Şu kadar ki, Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulduğunu bildiren yazının alındığı günden başlamak üzere 6 ay içinde bu Mahkemenin kararı gelmezse yargı mercii davayı görmeye devam eder. Ancak, esas hakkında son kararı vermeden Uyuşmazlık Mahkemesinin kararı gelirse yargı mercii bu karara uymak zorundadır. Uyuşmazlık çıkarılacağı bildirilerek yargı merciiinden davaya bakmanın ertelenmesi istenemez. 2247 sayılı Kanun'un 12, 13 ve 17. maddelerinde yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

Görev itirazının reddine dair bir karara yani görevlilik kararına bir örnek vermek gerekirse;

“2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun“Vergi Mahkemelerinin Görevleri” başlıklı 6. maddesinde, Vergi Mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyeceği hükme bağlanmıştır.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “İdari Dava Türleri ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırı” başlıklı 2. maddesinin 1/a bendinde, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davaların iptal davaları oldukları belirtilmiş bulunmaktadır.

İdari işlem ise, idari makamların ve mercilerin kamu gücü ve kudreti ile hareket ederek, idari usulleri uygulayarak idare işlevine ilişkin olarak yaptıkları ve

çeşitli hak ve yükümlülükleri doğuran, doğrudan uygulanabilen, kesin ve yürütülmesi zorunlu, tek yanlı irade açıklamalarıdır.

Olayda, davalı idare tarafından özel hukuk hükümlerine tabi faturada yer alan vergilere karşı açılacak davada adli yargının görevli olduğu iddia olunmakta ise de, uyuşmazlığın fatura bedeline ilişkin olmaması, dava konusu katma değer vergisinin genel bütçeye ait bir vergi olması ve bu vergiye ilişkin olarak açılacak davaların da yukarıda anılan 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi uyarınca idari yargı kolu içerisinde yer alan Vergi Mahkemelerinin görev alanına girmesi nedeniyle, davalı idarenin görev itirazı yerinde görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, uyuşmazlığın görüm ve çözümü idari yargı yerlerinin görev alanına girdiğinden davalı idarenin uyuşmazlığın görüm ve çözümünün adli yargı yerlerine ait olduğu yönündeki görev itirazının reddine, Mahkememizin görevli olduğuna, 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanununun 12. maddesi hükmü uyarınca bu kararın tebliğ tarihinden itibaren 15 (onbeş) gün içinde görev uyuşmazlığı çıkarılmasını istemeye yetkili Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na sunulmak üzere iki nüsha dilekçe ile Mahkememize başvurulabileceği hususunun davalı idareye duyurulmasına ve kararın taraflara tebliğine, 07/04/2011 tarihinde karar verildi.»¹⁰⁴.

3.2.11- Hakimin Davaya Bakmasının Yasak Olması ve Hakimin Reddi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hakimin yasaklılığını ve reddini gerektiren durumlar belirtilmemiştir. Sadece söz konusu Kanun'un 56. ve 57. maddelerinde hakimin çekinmesi ve reddi halinde Danıştay'da ve mahkemelerde ne gibi işlemler yapılacağı düzenlenmiştir. 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na gönderme yapılan haller arasında hakimin davaya bakmasının yasak olması ve hakimin reddi durumları da vardır. 1927 tarihli, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu bazı hükümleri dışında 01.10.2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmış ve onun yerine 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu yürürlüğe girmiştir.

¹⁰⁴ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, 07.04.2011 tarih, E:2010/1729 sayılı görevlilik ara kararı.(Yayımlanmamıştır.)

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 34. maddesinde hakim in davaya bakmasının yasak olduğu durumlar sayılmıştır. Bu durumlar şunlardır.

- a) Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada.
- b) Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında.
- c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında.
- ç) Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında.
- d) Üçüncü derece de dahil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında.
- e) Nişanlısının davasında.
- f) İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada.

Burada hakim in davaya bakmaktan yasaklı olduğu durumlar sınırlı olarak sayılmıştır. Bunlar dışında hakim in yasaklılığını gerektirir bir durum yoktur. Hakim bakmakta olduğu davada yasaklılık sebeplerinden en az birinin varlığını tespit ettiği takdirde davadan derhal çekinmek zorundadır. Taraflar da her zaman 6100 sayılı Kanun'un (HMK) 34. maddesindeki sebeplerden birine dayanarak hakim in davaya bakamayacağını, dolayısıyla da çekinmek zorunda olduğunu ileri sürebilirler¹⁰⁵.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 36. maddesinde ise; Hakim in tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması halinde, taraflardan birinin hakimi reddedebileceği gibi hakim in de bizzat çekilebileceği, özellikle aşağıdaki hâllerde, hakim in reddi sebebinin varlığının kabul edileceği belirtilmiştir.

- a) Davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması.
- b) Davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği halde görüşünü açıklamış olması.
- c) Davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hakim ya da hakem

¹⁰⁵ KURU Baki, ARSLAN Ramazan, YILMAZ Ejder, " Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı" , 2011/Ankara, Yetkin Yayınları, S.102.

sıfatıyla hareket etmiş olması.

ç) Davanın, dördüncü derece de dahil yansoy hısımlarına ait olması.

d)Dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması.

Söz konusu madde de hakimin reddi sebepleri, hakimin davaya bakmaktan yasaklı olduğu hallerdeki gibi sınırlı olarak sayılmamıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasında, hakimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması halî de hakimin reddi sebebidir. Yani biraz takdirî bir durum söz konusudur. Madde de sayılan hallerde ise otomatik olarak hakimin reddi koşulunun varlığı kabul edilir.

Hakimin reddi sebeplerinden birinin varlığı halinde hakim kendi kendisini reddedebileceği gibi taraflardan biri de hakimi reddedebilir. Hakim kendi kendisini reddetmez ise taraflardan biri tarafından reddedilinceye kadar davaya devam eder. Taraflardan birinin avukatının müvekkili adına hakimin reddi talebinde bulunabilmesi için, vekaletnamesinde açık bir yetkisinin olması gerekir.

6100 sayılı HMK'nın 38. maddesinde; "Hakimin reddi sebebini bilen tarafın, ret talebini en geç ilk duruşmada ileri sürmesi gerekir. Taraf, ret sebebini davaya bakıldığı sırada öğrenmiş ise en geç öğrenmeden sonraki ilk duruşmada, yeni bir işlem yapılmadan önce bu talebini hemen bildirmek zorundadır. Belirtilen sürede yapılmayan ret talebi dinlenmez." düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemenin duruşmanın istisnai olduğu ve yapıldığı takdirde de yalnızca bir defa duruşma yapılabildiği idari yargıda da geçerli olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla hakimin reddi talebi, davanın karara bağlanmasına kadar her zaman yapılabilir. Uygulamada bu doğrudur.¹⁰⁶

Hakimin reddi talebi bir dilekçe ile yapılır. Dilekçede, hakimin reddi sebeplerinin açıkça ve kanıtlarıyla gösterilmesi gerekir. Bu dilekçe davanın karşı tarafına gönderilir. Tebliğini izleyen günden itibaren 1 hafta içerisinde cevap verilmesi gerekir. Bu süre zarfında cevap verilir yahutta süre geçtiği halde cevap

¹⁰⁶ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 687

verilmezse, yazı işleri müdürü tarafından, dava dosyası, bu dilekçeler ve tüm ekleri ile birlikte reddedilen hakime verilir. Reddedilen hakimin 1 hafta içerisinde dosyayı inceleyerek istemin yerinde olup olmadığına ilişkin görüşünü yazı ile bildirmek suretiyle dosyayı merciiine gönderilmek üzere yazı işleri müdürüne vermesi gerekir.

Ancak, yazı işleri müdürü tarafından ret dosyası kendisine verilen hakim, hakimin reddi talebini aşağıdaki hallerde usulden reddedebilir. Bu durumda ret dosyası merciiine gönderilmez. Bu karar tek başına itiraz ve temyize konu edilemez, sadece esas kararlar birlikte itiraz ve temyiz yoluna başvurulabilir.

a) Ret talebi süresinde yapılmamışsa.(Zira yukarıda anlatıldığı üzere, idari yargı için davanın karara bağlanmasına kadar her aşamada hakimin reddi talebinde bulunulabileceğinden kararın verilmesinden sonra hakimin reddi talebinde bulunulmuş ise)

b) Ret sebebi ve bu sebebe ilişkin inandırıcı delil veya emare gösterilmemişse.

c) Ret talebinin davayı uzatmak amacıyla yapıldığı açıkça anlaşılıyorsa.

Bu hallerde ret talebi, toplu mahkemelerde reddedilen hakimin müzakereye katılmasıyla; tek hakimli mahkemelerde ise reddedilen hakimin kendisi tarafından geri çevrilir.

Hakimin reddi talebi yukarıda sayılan sebeplerden dolayı usulden reddedilmez ve reddedilen hakimin görüşü ile birlikte mercie gönderilirse, mercie ilişkin yapılacak işlemler 2577 sayılı İYUK'un 56. ve 57. maddelerinde düzenlenmiştir.

56. madde ile Danıştay'da çekinme ve ret durumları düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;” 1. Davaya bakmakta olan dava dairesi başkan ve üyelerinin çekinme veya reddi halinde, bunlar hariç tutulmak suretiyle, o daire kurulu tamamlanarak, bu husus incelenir, çekinme veya ret istemi yerinde görülürse işin esası hakkında da bu kurulca karar verilir.

2. Çekinen veya reddedilenler ikiden fazla ise bu husustaki istem, idari dava dairesi başkan ve üyeleri için İdari Dava Daireleri Genel Kurulunda, vergi dava dairesi başkan ve üyeleri için Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda incelenir. Çekinen veya reddedilen başkan ve üyeler bu kurullara katılamazlar. Üye noksanı diğer dava dairelerinden tamamlanır. Bu kurullarca çekinme veya ret istemi kabul edildiği takdirde davanın esası hakkında da bu kurullarca karar verilir.

3. İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu başkan ve üyelerinden bir kısmının davaya bakmaktan çekinmesi veya reddi halinde noksan üyelikler diğer dava dairelerinden tamamlanır.

4. İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının toplanmasına engel olacak sayıda ret istemlerinde bulunulamaz ve çekinilemez.

5. Danıştay Tetkik hakimleri ve savcılarını sebeplerini bildirerek çekinebilecekleri gibi taraflarca da reddedilebilirler. Bunlar hakkındaki çekinme veya ret istemleri davaya bakmakla görevli daire tarafından incelenerek karara bağlanır.”

57. madde ile ise mahkemelerde çekinme ve ret durumları düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;”

1. Tek hakimle görülen davalarda hakimın reddi istemi, reddedilen hakimın katılmadığı idare veya vergi mahkemesince incelenir.

2. İtiraz üzerine veya doğrudan davaya bakmakta olan bölge idare mahkemesi ile idare ve vergi mahkemesi başkan ve üyelerinin reddi istemi, reddedilen başkan ve üyenin katılmadığı bölge idare, idare ve vergi mahkemesince incelenir.

3. İdare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üye birden çok ise istem bölge idare mahkemesince incelenir. Bölge idare mahkemelerinde reddedilen başkan veya üye birden çok ise istem Danıştay’ca incelenir.

4. Danıştay'ca ve bu mahkemelerce ret istemleri yerinde görülürse için esası hakkında da karar verilir.

5. Davaya bakmaktan çekinme halinde diğer bir hakimin görevlendirilmesi ile mahkemenin noksan üyesinin tamamlanması veya görevli mahkemenin belirlenmesinde yukarıdaki hükümler uygulanır.’’

Hakimin reddi talebine ilişkin karar, dosya üzerinden inceleme yapılarak da verilebilir. Reddi istenen hakim, ret hakkında merci tarafından karar verilmeye kadar o davaya bakamaz. Şu kadar ki, gecikmesinde sakınca bulunan iş ve davalar bunun dışındadır. Daha önce hakkındaki ret talebi mercice reddolunan hakimin, aynı durum ve olaylara dayanarak yeniden reddedilmesi hali, hakimin davaya bakmasına engel oluşturmaz. Ret talebinin merci tarafından kabul edilmemesi halinde, reddi istenen hakim davaya bakmaya devam eder. Ret talebinin, kötü niyetle yapıldığının anlaşılması ve esas yönünden kabul edilmemesi halinde, talepte bulunanların her biri hakkında beş yüz Türk Lirasından beş bin Türk Lirasına kadar disiplin para cezasına hükmolunur. Hakim hakkında aynı davada aynı tarafça ileri sürülen ret talebinin reddi halinde verilecek disiplin para cezası, bir önceki disiplin para cezasının iki katından az olamaz. Disiplin para cezasının tahsili için, davaya bakan mahkeme, dosyanın geliş tarihinden başlayarak iki hafta içinde gereğini yapar (HMK 42).

Hakimin davaya bakmasının yasak olduğu hallerin doğmasından itibaren, çekinen hakimin yapmış olduğu bütün işlemler, davanın esası hakkında karar verecek mahkemenin kararı ile iptal olunabilir. Bu hakimin vermiş olduğu hüküm ve kararlar ise her halde iptal olunur. Ancak bu karara karşı süresi içerisinde itiraz ve temyize başvurulamamış ise davaya yasaklı hakim tarafından bakıldığı gerekçesi ile yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilir.

Hakimin reddi talebinin kabul edildiği durumda ise, ret sebebinin doğduğu tarihten itibaren reddedilen hakimce yapılmış olan ve ret talebinde bulunan tarafça itiraz edilen esasa etkili işlemler, davaya bakacak olan mahkeme tarafından iptal olunur (HMK 43/3).

3.2.12- Bilirkişi İncelemesi, Keşif ve Delillerin Tespiti

2577 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na gönderme yapılan haller arasında bilirkişi incelemesi, keşif ve delillerin tespiti durumları da vardır. Bu durumları sırasıyla 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümleri doğrultusunda inceleyelim.

Maddi olayın çözümü hukuki bilgi yanında teknik veya özel bir bilgiyi de gerektirirse ve hakim bu teknik veya özel bilgiye sahip de değilse, mahkeme veya hakim, uyuşmazlığın çözümü için bilirkişi görüşüne re'sen başvurabileceği gibi, tarafların talebi üzerine de gerek görürse bilirkişi incelemesi yaptırabilir. Taraflar, esastan bir karar verilinceye kadar bilirkişi incelemesi yaptırılmasını talep edebilirler. Mahkeme veya hakim bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verirse bu durumu bir ara karar ile taraflara bildirir ve ara kararda belirteceği süre içerisinde, bilirkişi incelemesi için kullanılmak üzere davacı taraftan avans bir ücret yatırılmasını ister.

Bu ücretin yatırılmasından sonra veya yatırılmaması durumunda hazineden temin edilmesinden sonra, heyetçe çözümlenecek davalar için mahkeme tarafından belirlenen naip üye tarafından, tek hakimce çözümlenecek davalarda davaya bakan hakim tarafından re'sen tespit edilecek bilirkişinin adı ve ünvanı taraflara bildirilir. Bu bildirimden itibaren HMK 272. maddeye göre 7 gün içerisinde, hakimler hakkındaki yasaklılık veya ret sebeplerinden biri ile taraflar bilirkişinin reddini talep edebilirler. Yasaklılık sebeplerinden biri sonradan bilirkişi açısından gerçekleşirse, mahkeme veya hakim bilirkişi görevden alabilir veya bilirkişi de görevden alınmasını talep edebilir.

Bilirkişiye karşı taraflardan birince itirazda bulunulur ve yapılan itiraz yerinde bulunursa yeniden bir bilirkişi tayin olunur ve aynı şekilde taraflara bildirilir. Bilirkişiye bir itirazda bulunulmazsa veya itiraz yerinde görülmezse, naip üye veya hakim belirleyeceği yazılı soru veya sorularla birlikte yemin ettirmek suretiyle dosyayı bir tutanak ile bilirkişiye verir ve raporunu hazırlaması için takdir edeceği makul bir süre verir. Bu süre 3 ayı geçemez.(HMK madde 274) Ancak, bilirkişinin talebi halinde gerekçe göstermek suretiyle 3 ayı geçmemek üzere ek bir

süre verilebilir. Bilirkişi tarafından hazırlanan raporun mahkemeye ibraz edilmesinden sonra, naip üye veya hakim tarafından bilirkişi raporu taraflara tebliğ edilmek üzere gönderilir. Raporun tebliğinden itibaren, bilirkişi raporunda belirtilen hususlara karşı taraflarca 2 hafta içerisinde itirazda bulunulabilir.(HMK 281. madde) Rapora yapılan itiraz yerinde bulunursa ya bilirkişiden ek rapor alınır ya da yeni bir bilirkişi belirlenmek suretiyle bir başka bilirkişinin daha görüşüne başvurulur.

Keşif incelemesine gelince,

Keşif, bu yolla edinilecek bilginin uyumsuzluğunun çözümüne katkı yapabilecek nitelikte olması durumunda hakimin eşya, arazi, arsa veya bina ile temas ederek kendi duyuları ile bilgi sahibi olması halidir. Mahkemece re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verilinceye kadar her zaman keşfe karar verilebilir.

Delil tespiti:

6100 sayılı HMK'da delil tespiti, taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakianın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep etmesi olarak tanımlanmıştır. Delil tespiti istenebilmesi için hukuki yararın varlığı gerekir. Kanunda açıkça öngörülen haller dışında, delilin hemen tespit edilmemesi halinde kaybolacağı yahut ileri sürülmesinin önemli ölçüde zorlaşacağı ihtimal dahilinde bulunuyorsa hukuki yarar var sayılır.(HMK 400)

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 58. maddesinde HMK'ya yapılan atıf dışında delil tespiti ile ilgili olarak ise yalnızca şu düzenlemeye yer verilmiştir; Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler. Davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitini mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir. Delillerin tespiti istemi, ivedilikle karara bağlanır.

2577 sayılı Yasa'nın atıfta bulunduğu HMK'ya göre, henüz dava açılmamış olan hallerde delil tespiti, esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkemeden veya üzerinde keşif yahut bilirkişi incelemesi yapılacak olan şeyin bulunduğu veya tanık olarak dinlenilecek kişinin oturduğu yer sulh mahkemesinden istenir. Noterlerin, 18/1/1972 tarihli ve 1512 sayılı Noterlik Kanunu uyarınca yapacağı vakıa tespitine ilişkin hükümler saklıdır. Esas hakkında açılan davada, delil tespiti yapan mahkemenin yetkisiz ve görevsiz olduğu ileri sürülemez. Dava açıldıktan sonra yapılan her türlü delil tespiti talebi hakkında sadece davanın görülmekte olduğu mahkeme yetkili ve görevlidir.(HMK 401)

Anılan düzenlemede, dava açılmazdan evvel davaya bakacak olan mahkemeden de delil tespiti talep edilebileceği belirtilmekte ise de, 2575,2576 ve 2577 sayılı Yasalarda idari yargı yerlerine davadan bağımsız olarak delillerin tespiti yetkisi verilmiş değildir. Dolayısıyla HMK'daki söz konusu düzenlemenin idari yargıya teşmili mümkün değildir¹⁰⁷. Zira 2577 sayılı Yasa'nın 58. maddesinde de, tarafların, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilecekleri belirtilmiş, dava açılmazdan evvel bu mercilerden delil tespiti talebinde bulunabileceği belirtilmemiştir. Bu durumda, idari yargıda dava açılmazdan evvel HMK'daki düzenleme uyarınca sulh hukuk mahkemelerine verilecek bir dilekçe ile delil tespiti talep edilebilir.

Hangi sürede delil tespiti talebinde bulunabileceği yönünde bir düzenlemeye gerek 2577 sayılı İYUK'da, gerekse de 6100 sayılı HMK'da yer verilmemiştir. İdari yargı yerlerinde delil tespiti talebi dava dilekçesi ile veya daha ileriki bir tarihte verilecek dilekçeyle yapılır.

Bu dilekçede tespiti istenen vakıa, tanıklara veya bilirkişilere sorulması istenen sorular, delillerin kaybolacağı veya gösterilmesinde zorlukla karşılaşılacağı kuşkusunu uyandıran sebepler ile aleyhine delil tespiti istenen kişinin ad, soyad ve adresi yer alır. Tespit talebinde bulunan, durum ve koşulların imkân vermemesi

¹⁰⁷ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 751

nedeniyle, aleyhine tespit yapılacak kişiyi gösteremiyorsa talebi geçerli sayılır. Mahkeme tarafından belirlenen tespit giderleri avans olarak ödenmedikçe sonraki işlemler yapılmaz. Tespit talebi mahkemece haklı bulunursa karar, dilekçeyle birlikte karşı tarafa tebliğ edilir. Kararda ayrıca, delil tespitinin nasıl ve ne zaman yapılacağı, tespitin icrası esnasında karşı tarafın da hazır bulunabileceği, varsa itiraz ve ilave soruların bir hafta içinde bildirilmesi gerektiği belirtilir.(HMK 402) Talep sahibinin haklarının korunması bakımından zorunluluk bulunan hallerde, karşı tarafa tebligat yapılmaksızın da delil tespiti yapılabilir. Tespitin yapılmasından sonra, tespit dilekçesi, tespit kararı, tespit tutanağı ve varsa bilirkişi raporunun bir örneği mahkemece kendiliğinden diğer tarafa tebliğ olunur. Karşı taraf tebliğden itibaren bir hafta içinde delil tespiti kararına itiraz edebilir (HMK 403).

3.2.13- Kabul-Feragat

2577 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile bu konuda da HMK'ya atıfta bulunulmuştur. 6100 sayılı HMK'nın 307. maddesinde tanımlandığı üzere feragat; davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. 308. maddesine göre de kabul; davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesidir. Feragat ve kabul, hüküm kesinleşinceye kadar yani itiraz-temyiz ve karar düzeltme aşamaları da dahil her zaman yapılabilir. Feragat ve kabul, kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurur. Ancak feragat veya kabul nedeniyle idari yargı yerince verilen davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair kararlar itiraz ve temyize konu edilebilir.

3.2.14- Adli Yardım

2577 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile bu konuda da HMK'ya atıfta bulunulmuştur.

Dava açılırken başvurma harcı ve posta avansının peşin alınması, ayrıca mahkemece bilirkişi ve keşif incelemesi yaptırılmasına ihtiyaç duyulması durumunda bunlarla ilgili masrafların davacıdan talep edilmesi bazen davacıları ekonomik manada zorlayabilmektedir. Davacının hak arama özgürlüğünün ortadan kalkmaması için, davasında haklı olduğu durumlarda yargılama giderlerini

karşılama noktasında aciz halinde bulunduğunu ispat etmesi koşulu ile davacı tarafa yargılama giderlerinden geçici olarak muafiyet tanınmasına adli yardım denilmektedir. Adli yardım talebi davaya bakacak veya bakmakta olan mahkemeden istenebilir. İtiraz ve temyiz aşamasında da bölge idare mahkemesinden ve Danıştay'dan adli yardım talebinde bulunabilir(HMK mad. 336/3). Yardım kurumu olmayan tüzel kişilerin adli yardımdan yararlanabilmesi imkanı yoktur¹⁰⁸. Adli yardım müessesinden yararlanan davacı, davayı kaybederse ödemediği yargılama giderlerinin kendisinden tahsiline karar verilir. Davayı kazanırsa yargılama giderleri davalı idare üzerinde bırakılır.

Adli yardım talebinin hangi süre içerisinde yapılabileceğine dair bir belirleme HMK'da yapılmamıştır. Dava dilekçesinde veya dava esnasında yazılı olarak adli yardım talebinde bulunulabilir. Adli yardım talebi mahkemece kabul edilirse ne zaman adli yardım talebinde bulunulmuş ise, ancak bu tarihten sonra yapılacak yargılama giderleri yönünden geçici muafiyet söz konusu olur, yargılamanın önceki aşamaları için muafiyet söz konusu olmaz. Mahkemece verilen adli yardım talebinin kabulü veya reddi yönündeki kararlar kesindir, itiraz veya temyiz yoluna gidilemez. Ancak, adli yardım talebi reddedilen kimse yardımı hak ettirecek yeni bir sebebin ortaya çıkması halinde yeniden adli yardım talebinde bulunabilir.

3.2.15- Davanın İhbarı ve 3. Şahısların Davaya Katılması

2577 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile bu konuda da HMK'ya atıfta bulunulmuştur.

3. şahısların, menfaatlerinin bulunması nedeniyle davanın taraflarından birinin yanında yer almak istediklerini kendiliklerinden davaya bakan mahkemeye yazılı olarak iletmeleri üzerine, bu talebin mahkemece kabul edilmesine davaya katılma denir.

Davanın ihbarı, diğer bir anlamı ile davanın duyurulması ise, davanın taraflarından birinin talebi üzerine davanın, dava dışı 3. bir kişiye bildirilmesidir.

¹⁰⁸ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 746

Davanın ihbarı ile amaçlanan, davanın ihbar edilmesini isteyen tarafa, dava dışı 3. kişinin kendisine yardım etmesini, yanında yer almasını isteme hakkı verilerek, davayı kaybetmesi durumunda, davanın ihbar edilmesini istediği bu 3. kişiye karşı açacağı rücu davasında veya 3. kişinin kendisine karşı açabileceği tazminat davasında hakkını daha emin bir şekilde savunabilmesi imkanı sağlanmasıdır¹⁰⁹.

Davanın ihbarı, davaya katılmadan farklıdır. Katılmada 3. kişinin davaya müdahil olma yönünde kendi talebi vardır. İhbarda ise, 3. kişinin kendiliğinden bir talebi olmaksızın davanın taraflarının talebi ile davaya müdahil olmasını isteme durumu vardır. Davanın kendisine ihbar edilen kişi davaya katılmak istediğini bildirir ve mahkemece bu talep kabul edilirse, artık katılma ile ilgili kurallar uygulanır¹¹⁰. Katılma talebi de davanın ihbar edilmesi talebi de bir dilekçe ile davaya bakmakta olan mahkemedен istenebilir. Mahkemece bir karar verilinceye kadar her aşamada katılma ve davanın ihbarı talebinde bulunulabilir. Katılan taraf, davanın tarafı niteliği kazanmaz. Hüküm yine asıl taraf hakkında verilir.

3.2.16- Mukabil (Karşı) Dava

2577 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile bu konuda da HMK'ya atıfta bulunulmuştur.

Karşı dava, açılmış bir davada, davalı tarafın da, davacıya karşı ileri sürebileceği kimi iddia ve isteklerinin hüküm altına alınmasını davaya bakan mahkemedен istemesidir¹¹¹. Bu tür bir karşı dava, yazılı yargılama usulünün geçerli olduğu idari yargıda dava dilekçesinin davalı idareye tebliği üzerine 30 günlük cevap süresi içerisinde verilecek cevap dilekçesinde bildirilmek suretiyle açılabilir (HMK mad. 133).

¹⁰⁹ KURU, ARSLAN, YILMAZ, S.522.

¹¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, S. 395-396.

¹¹¹ CANDAN, Açıklamalı İdari, S. 719

4. KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARINA BAŞVURMADA SÜRE

Bu başlıkta ilk derece mahkemelerince nihai karar verildikten sonra başvurulabilecek olağan kanun yolları haklarının kullanılmasında ve kararın kesinleşmesinden sonra başvurulabilecek olağanüstü kanun yolları haklarının kullanılmasında uyulması gereken süreler anlatılacaktır.

4.1- OLAĞAN KANUN YOLLARINDA SÜRE

4.1.1-İtiraz ve Temyiz Başvurusu

İtiraz ve temyiz 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 ila 50. maddelerinde düzenlenmiştir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklardan ve bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri (6352 sayılı Kanun'un 50. maddesi ile değişik tutar) 25.000-TL'yi aşmayan davalar vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir.

Dava konusu belli bir parayı ihtiva etmeyen uyuşmazlıklara ilişkin davalar ile konusu belli bir parayı ihtiva edip de dava konusu tutarın 25.000-TL'yi aştığı davalar ise vergi mahkemelerince heyet halinde çözümlenir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi uyarınca, vergi mahkemeleri tarafından tek hakimce verilen nihai kararlara karşı davanın taraflarınca kararın tebliğini izleyen 30 gün içerisinde vergi mahkemesinin bağlı olduğu bölge idare mahkemesine itiraz başvurusunda bulunulabilir. Vergi mahkemeleri tarafından heyet halinde verilen nihai kararlara karşı davanın

tarafılarınca kararın tebliğini izleyen 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunabilir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca (6352 sayılı Kanun'un 45. maddesi ile değişik c bendi) " Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıncı çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere" karşı açılacak davalar ile (e bendi) "Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere" karşı açılacak davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayıldığından, bu davalarda Danıştay'ın ilgili dairesince verilecek nihai kararlara karşı, bu kararların tebliğini izleyen 30 gün içerisinde davanın taraflarınca Vergi Dava Daireleri Kurulu'na temyiz başvurusunda bulunulabilir.

Temyiz ve itiraz dilekçelerinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesi esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş işe eksikliklerin 15 gün içinde tamamlatılması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa itiraz ve temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir.

Temyiz ve itiraz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4. maddesinde belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, karara karşı süresinde itiraz veya temyiz talebinde bulunamamış olsa bile, cevap süresi içerisinde düzenleyeceği cevap dilekçesinde, itiraz veya temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler itiraz veya temyiz dilekçesi yerine geçer.

Kararı veren Danıştay veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gönderir. Yürütmenin durdurulması isteği bulunan itiraz ve temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar

verilmek üzere kararı veren mahkemeye bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gönderilir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay veya Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu yerlerce yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

Temyiz veya itiraz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek 15 günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde itiraz veya temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz veya itiraz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme ve ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz veya karara karşı itiraz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyiz veya itirazın kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz veya itiraz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile temyiz ve itiraz dilekçelerinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesi esaslarına göre düzenlenmemiş olması nedeniyle eksikliklerin verilen 15 gün içinde tamamlanmaması üzerine itiraz ve temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde itiraz ve temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz veya itiraz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3. madde esaslarına göre düzenlenmediği ve itiraz ve temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği bölge idare mahkemesi, Danıştay'ın ilgili dairesi ve Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca saptanması hallerinde de yukarıda sözü edilen kararlar bölge idare mahkemesi, daire ve Kurulca da verilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay veya Vergi Dava Daireleri Kurulu; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay'ca kararı veren mahkemeye, Kurulca kararı veren daireye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir, temyiz yoluna başvurulamaz.

4.1.2- Karar Düzeltme

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflar; a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması, b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, d) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, nedenleri ile kararın düzeltilmesini isteyebilirler. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağıdırlar. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İYUK mad. 54).

4.2- OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARINDA SÜRE

4.2.1- Kanun Yararına Bozma

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde bu yola ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği

bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan kanun yararına bozma başvurusunu Danıştay'ın ilgili dairesi, Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilen kararlara karşı yapılan kanun yararına bozma başvurusunu ise ilgisine göre Vergi Dava Daireleri Kurulu veya İdari Dava Daireleri Kurulu inceler. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu karara karşı, kararı kanun yararına bozulan idare ve vergi mahkemelerince, bölge idare mahkemesince ve Danıştay'ın ilgili dairesince ısrar edilemez. Kanun yararına bozma başvurusunda bulunabilmek için kanunda her hangi bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Kanaatimizce bu yola kararın kesinleştiği tarihten itibaren genel zamanaşımı süresi olan 10 yıl içerisinde başvurulması gerekir.

4.2.2- Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, şu hallerde yargılamanın yenilenmesi istenebilir; a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması, b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması, c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması, d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi, e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması, f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması, g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakim katılmasıyla karar verilmiş olması, h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki

ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması, 1) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

Yargılamanın yenilenmesi süresi, (h) maddesinde yazılı sebep için 10 yıl, (ı) maddesinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

5. ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURUDA VE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BAŞVURMADA SÜRE

Bu kısımda, olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurular ile iç hukuk yolları tüketildikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılacak başvuruların muhteviyatı ve bu aşamalarda uyulması gereken süreler anlatılacaktır.

5.1-ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU

Bireysel başvuru, ülkemizde 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum neticesinde 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un kabulü ile Anayasa'nın 148. maddesinde yapılan değişiklik neticesinde anayasal düzenlemeye kavuşmuştur. Böylelikle, herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilecektir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

Bireysel başvuru kurumunun kabul edilmesindeki en önemli amaç, temel hak ihlallerinin iç hukukta ortadan kaldırılması ve buna bağlı olarak ülkemiz aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvuru sayısının asgariye indirilmesidir. Bireysel başvuru yolu, olağan ve olağanüstü kanun yollarından ayrılan kendine özgü bir hak arama yoludur.

30.03.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ve 12.07.2012 tarihli, 28351 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nde bireysel başvuru yoluna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 76. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruyu düzenleyen 45 ila 51. maddeleri 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten sonra kesinleşen kararlara karşı Anayasa Mahkemesi'ne

bireysel başvuruda bulunabilecektir. Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren 15 gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuru sahibinin mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

Başvuru dilekçesinde başvuru sahibinin ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır. Başvuru sahibi bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekaletnamenin sunulması gerekir.

Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması halinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuru sahibi veya varsa vekiline 15 günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.

Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ila 47'nci maddelerinde öngörülen şartların taşınması gerekir.

Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvuru sahibinin önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

Kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere havale edilir. Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi halinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığı'na gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir.

Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir. Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir.

Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvurunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere re'sen veya başvurunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi halinde, esas hakkındaki kararın en geç 6 ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi halinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez. Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir.

Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması

yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir. Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir ve Mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Bu kararlardan hangilerinin Resmî Gazetede yayımlanacağına ilişkin hususlar İçtüzükte gösterilir. Davadan feragat halinde, düşme kararı verilir.

5.2- AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NE BAŞVURU

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 76. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruyu düzenleyen 45 ila 51. maddeleri 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten sonra kesinleşen kararlara karşı Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunduktan sonra ancak iç hukuk yolları tüketilmiş olduğundan, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruya rağmen, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki haklardan herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiası Anayasa Mahkemesi'nce yerinde bulunmadığı takdirde, yine AİHS'de yer alan haklardan birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiası ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurabilecektir.

Sözleşme ve Protokollerinde tanınan hakların Yüksek Taraf Devletlerden biri tarafından ihlalden zarar gördüğü iddiasında bulunan her hakiki şahıs, hükümet dışı her teşekkül veya her insan topluluğu, iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve kesin kararın alındığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurulabilir. Şayet, iç başvuru yollarının tüketilmesi sonuçsuz kalacak ve boşuna zaman kaybına neden olacak nitelikte ise bu yolların tüketilmesi zorunlu değildir. Ancak, iç hukuk yolu tüketilmesi zorunlu bir yol olduğu halde, bu yol tüketilmeden AİHM'ye başvurulmuş ise Mahkemece kabul edilmezlik kararı verilir. Kabul edilmezlik kararının verilmesi, ilk olarak iç hukuk yollarının tüketilmemiş olması durumunda söz konusu olabilmektedir¹¹².

¹¹² TEZCAN Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, SANCAKDAR Oğuz, ÖNOK Rifat Murat, "İnsan Hakları El Kitabı", 2011 Ankara, Seçkin Yayıncılık, S. 564-565

Mahkeme, herhangi bir kişisel başvuruyu aşağıdaki hallerde de kabul etmez.

- a) Başvuru imzasız ise veya,
- b) Başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmiş veya milletlerarası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı ise ve yeni olaylar ihtiva etmiyorsa,

c) Başvuruyu işbu Sözleşme ve Protokolleri hükümlerine aykırı, açıkça dayanaktan yoksun veya başvuru hakkının suiistimali mahiyetinde telakki ettiği takdirde.

Mahkeme bu durumlarda kabul edilmez bulduğu her başvuruyu reddeder. Yargılamanın her aşamasında bu karar verilebilir (AİHS mad. 35).

Mahkeme, kendisine intikal eden başvuruyu kabul edilebilir bulduğu takdirde, olayları tespit etmek amacıyla, tarafların temsilcileriyle birlikte başvuruyu incelemeye devam eder ve gerekirse, ilgili Devletlerin, etkinliği için gerekli tüm kolaylıkları sağlayacakları bir tahkikat yapacaktır. İşbu Sözleşme ve Protokollerinde tanımlanan şekliyle İnsan Haklarına Saygı esasından hareketle, davanın dostane bir çözüm ile sonuçlandırılması için ilgili taraflara hizmet sunmaya amade olacaktır (AİHS mad. 38).

Dostane çözüme varılırsa, Mahkeme olaylarla ve varılan çözümle sınırlı bir açıklama yapılmasına karar vererek başvuruyu kayıttan düşürür.(AİHS mad. 39) Dostane çözüm olmazsa ve Mahkeme işbu Sözleşme veya Protokollerin ihlal edildiğine karar verirse ve ilgili Yüksek Taraf Devletin iç hukuku bu ihlali ancak kısmen telafi edebiliyorsa, Mahkeme, gerektiği takdirde, hakkaniyete uygun bir surette zarar gören tarafın tatminine hükmeder (AİHS mad. 41).

SONUÇ

Sürenin mahiyeti ve hükmü, idari işlem ve eylemlerin uzun bir süre uyuşmazlık doğurması ve bir davaya konu olması ihtimali, kamu hizmetinin işlemesi ve idarenin faaliyetleri bakımından bir huzursuzluk meydana getirebilir ve idari faaliyetleri sekteye uğratabilir. Bunu önlemek için idare hukukunda bir uyuşmazlığın yargı merciine getirilmesi ve dava açılması için belli bir süre tayin edilmiş ve idari davanın bu sürenin sonuncu gününe kadar açılması şart koşulmuştur. Davanın açılması süresi hak düşürücü bir süredir, yani müruruzaman (süreaşımı) mahiyetinde değildir, ondan daha kuvvetli ve etkili olan hak düşürücü bir süredir. Bunun için kanunun tayin ettiği süre zarfında açılmayan dava düşer ve artık bu konu hakkında dava açmak imkanı kalmaz¹¹³.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, özellikle de usuli uygulamalarda birden fazla kanunun (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 4458 sayılı Gümrük Kanunu vs.) uygulanması nedeniyle yaşanan karmaşadan dolayı ve bu alanlarda hukuk fakültelerinde verilen derslerin süresinin azlığı ya da müfredatta bazı derslere yer verilmemesi nedeniyle, hukuk fakültelerinden mezun olarak avukatlık mesleğini icra edenlerce ve “menfaati ihlal edilen” ya da “hakkı zarar gören” kimselerce, uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için gerek idari aşamada gerekse de yargısal aşamada uyulması gereken hak düşürücü sürelerle riayet edilmediği için hak kayıplarına uğranılabilmekte, dolayısıyla da mükellefler katlanmamaları gereken bir vergisel yükü karşı karşıya kalabilmektedirler.

Oysaki re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu idari yargıda görevli olan vergi mahkemesinde, idari mercii tecavüzünde bulunulmadan, ehliyetli kimse tarafından, kesin ve yürütülebilir bir işleme(idarenin eyleminden kaynaklanan tam yargı davalarında zarara yol açan eyleme) karşı süresinde ve bir dava dilekçesinde bulunması gereken unsurları (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3. ve 5. maddelerindeki unsurlar) ihtiva eden dilekçe ile dava açılması durumunda, gerekli olan tüm araştırma mahkemece gerçekleştirilerek, bir hukuka aykırılık saptandığı

¹¹³ ONAR Siddık Sami, “ İdare Hukuku’nun Umumi Esasları” , 3. C. , S. 1960-1961.

takdirde işlemin iptaline ve tam yargı davalarında da tazminata hükmedilecektir. Dolayısıyla vergi yargısında süresi içerisinde dava açabilmenin ehemmiyeti çok büyüktür. Usulüne uygun olarak süresi içerisinde bir dava açıldıktan sonra yargılamanın geriye kalan kısmı re'sen mahkemece yürütülüp, sonlandırılacaktır.

Bu nedenlerle, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada ve idari yargı aşamasında (olağan ve olağanüstü kanun yolları dahil) çözümlenebilmesi için uyulması gereken süreler ile olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurular ile iç hukuk yolları tüketildikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılacak başvurularda uyulması gereken sürelerin hukuki niteliği ve bu sürelerin bireylerin hak arama özgürlüğünü kullanmalarına olan etkisi işbu çalışmamızda kapsamlı bir şekilde ortaya konulmuştur.

Özetle, birden fazla kanunda yer alan usuli düzenlemelerin tek çatı altında, İdari Yargılama Usulü Kanunu içerisinde birleştirilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle yaşanan karmaşa da büyük oranda ortadan kaldırılabilir. Ayrıca, ideal bir hukuk devletinde idare, idare edilenlerin hak kaybına uğramaması için, işlemlerinde muhakkak başvuru yolu ve süresini göstermelidir. Bu amaçla Anayasamızın 40. maddesine 03/10/2001 tarihinde, 4709 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile şu fıkra eklenmiştir; "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır." Bu düzenleme gereği, idarenin, işlemlerine karşı başvuru yolu hususunda mükellefleri yanılttığından ve bir hakkın kullanılmasına engel olduğundan bahisle mükelleflerce idareye karşı tazminat davası açılabilmesi imkanı mevcuttur. Ancak, idare tarafından tazminat ödeme riski göze alınmamalı, Anayasanın söz konusu amir hükmü her zaman ivedilikle göz önünde bulundurularak, işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı ve süreleri belirtilmelidir.

KAYNAKÇA

BATUN Mehmet, *Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 1*, Yaklaşım Dergisi, 2010/Temmuz, Sayı;211.

BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku-Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, 2010 Ankara, Seçkin Yayıncılık.

CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 2005/Ekim Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2006/Temmuz Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 2002/ANKARA, Turhan Kitabevi.

KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, 2000/Ankara, Yetkin Yayınları

KARAVELİOĞLU Celal, *Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 2006/Şubat Ankara, Karavelioğlu Yayınları.

KILIÇ Kaptan, *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Gümrük Kabahatleri ve Uygulaması*, 2009/Kasım Ankara.

KIZILOT Şükrü, Zuhale KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 2012 Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

KURU Baki, Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 2011/Ankara, Yetkin Yayınları.

ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukuku'nun Umumi Esasları, 3. Cilt.* 1966 İstanbul, İsmail Akgün Matbaacılık-Hak Kitabevi

ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 2005 Ankara ,Turhan Kitabevi.

ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 2012 Ankara, Seçkin Yayıncılık.

ÖNGÖREN Gürsel, *Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri*, 1990/İstanbul, Kazancı Kitap Tic. A.Ş.

ÖZBALCI Yılmaz, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, 2006/Nisan Ankara, Oluş Yayıncılık

ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Davaları*, 2006/Ocak Ankara, Oluş Yayıncılık.

ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2006/Nisan Ankara, Oluş Yayıncılık.

ÖZKAN Aykar, Kemal ÇAĞLAR, Özkan ERTEKİN, *Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi*, 2010 Ankara, Adalet Yayınevi.

ÖZYER Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2001 İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği..

ŞAHİN Tayfun, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*, Yaklaşım Dergisi, 2010/Kasım, Sayı; 215.

TEZCAN Durmuş, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKDAR, Rifat Murat ÖNOK, *İnsan Hakları El Kitabı*, 2011 Ankara, Seçkin Yayıncılık.

YAŞIN Mehmet, *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, 2006/Eylül Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

YENİCE Kazım, Yüksel ESİN, *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, 1983/Nisan Ankara.

İnternet Siteleri

www.danistay.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.yaklasim.com