

MAHKEMEYE ERİŞİM HAKKI IŞIĞINDA VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇMA SÜRELERİ

Trial Period At The Tax Courts In The Light Of Access To The Court

Alper AYDIN¹

Geliş Tarihi: 31.10.2017

Kabul Tarihi: 01.02.2018

ÖZET

Hak arama özgürlüğü, insan hakları arasında yer alan en önemli haklardan ve adil yargılanma hakkının bir unsurudur. Devlet, bu hakkın kullanılabilmesi için tüm olanakları sağlamalı ve hakkın önündeki engelleri kaldırmalıdır. Fakat, gerek Anayasa Mahkemesi'ne gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru sayısının ve verilen ihlal kararlarının çokluğundan görülmektedir ki bu hakkın kullanımı ile ilgili ülkemizde sorunlar bulunmaktadır. Özellikle, hak arama özgürlüğünün en önemli unsuru olan mahkemeye erişim hakkında ciddi sıkıntılar vardır. Bu sıkıntıların bazılarının, yargının aşırı şekilci uygulamalarından kaynaklandığı yönünde AIHM'in kararları da mevcuttur. Ülkemizde mahkemeye erişim hakkını kısıtlayan çeşitli sorunlar vardır. Bu yüzden biz bu çalışmamızda, bu sorunları ayrı ayrı başlıklar altında irdeleyeceğiz. Genelde idari yargımızdaki ve özelde ise vergi mahkemelerimizdeki dava açma sürelerini inceleyerek, vergi mahkemelerinde dava açma süreleri ile ilgili olarak yaşanan mahkemeye erişim hakkına ilişkin sorunları tespit edip bu sorunların ortadan kalkması için çözüm önerileri sunacağız. Ayrıca, bunu yaparken çokça yargısal kararlardan faydalanacağız.

Anahtar Kelimeler: Mahkemeye erişim hakkı, hak arama özgürlüğü, vergi mahkemesi, dava açma süresi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, idari yargı.

ABSTRACT

Freedom of right seeking is the most important right among human rights and an element of the right to a fair trial. The state must provide all possibilities for the exercise of this right and remove obstacles in front of it. However, both the number of individual applications made to the Constitutional Court and the European Court of Human Rights are numerous and the number of violation resolutions appear to be problematic in our country regarding the use of this right. In particular, there are serious concerns about access to the court, which is the most important element of freedom of right. There are also decisions of the Court that some of these troubles are caused by excessive formalism of the judiciary. There are various problems in our country that restrict the right of access to the Court. Therefore, in this work, we will examine these issues separately under the headings. We will generally review the administrative courts and, in particular, the filing periods in the tax courts, identify problems with the access to the court in relation to the length of the proceedings in the tax courts and propose a solution to avoid these problems. Besides, we will benefit from judicial decisions.

Keywords: Right to access to court, freedom of right to seek, tax court, trial period, European Court of Human Rights, administrative jurisdiction..

¹ Bu makalenin yazımında benden desteğini hiç esirgemeyen çok değerli eşime teşekkür ederim. Konya 1. Vergi Mahkemesi Hakimi. alper000000@gmail.com

GİRİŞ

Hak arama özgürlüğü, herkesin meşru yol ve vasıtalar ile haklarını arayabilmesi olanağıdır. Bu olanak, Anayasamız, yasalarımız ve ülkemizin de imza attığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile tanınmıştır. Bu doğrultuda herkes, yasal yollardan hakkını arayabilmektedir. Hak aramanın en yaygın kullanıldığı yer yargı organlarıdır. Bu yüzden hak arama özgürlüğü gereği herkes, mahkemeye erişim hakkına sahiptir. Fakat, mahkemeye erişim hakkı sınırsız değildir. Bu hakka getirilmiş en önemli sınırlama dava açma süresidir. İşte biz bu çalışmamızda, dava açma sürelerinin mevzuattan, uygulamalardan ve yargısal yorumlardan kaynaklı olarak mahkemeye erişim hakkının nasıl hukuka aykırı olarak kısıtlandığını inceleyeceğiz. Ayrıca, dava açma sürelerinden kaynaklanan sorunlara ilişkin doktrinsel görüşlerden ve yargısal kararlardan bahsedip bu sorunlara dair çözüm önerilerimizi anlatacağız.

Süre, sözlük anlamı olarak bir şeyin başlaması ile bitmesi arasındaki zaman dilimini ifade eder. Süre, çeşitli tasniflere tabi tutulabilir: yargısal süre, idari süre, yasal süre v. b. Biz konumuzu yargısal bir süre olan dava açma süresi ile sınırlı tutacağız.

Dava açma süresi ile ilgili yanlış bir düzenleme, yargısal içtihat, yorum veya uygulama mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldıracaktır. Bu yüzden, genelde idari yargı ama özelde vergi mahkemelerinde ki dava açma sürelerine ilişkin olarak çalışmamızı yapacağız.

Hangi mevzuattan kaynaklı düzenlemeler mahkemeye erişim hakkını engellemektedir? Yargı, yaptığı yorum ve uygulamalar ile nasıl mahkemeye erişim hakkını hukuka aykırı olarak kısıtlamaktadır? Bu ve benzeri soruların cevaplarını bu çalışmamızda arayıp, AİHM, Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve vergi mahkemeleri kararları ile doktrinsel görüşlerden yararlanarak, vergi mahkemelerinde mahkemeye erişim hakkına ilişkin yaşanan sorunları inceleyip çözüm önerileri sunmaya çalışacağız.

A. Mahkemeye Erişim Hakkı

1982 Anayasası'nın 2. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.² Bizce

² Anayasa Mahkemesi'nin 10/02/2016 tarih ve E:2015/18, K:2016/12 sayılı kararı. <http://>

de hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kendi koyduğu kurallarla kendini de bağlı sayan, eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olan, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığına sahip, vatandaşlarına hukuki güvence tanıyan devlettir. Hukuk devleti olmanın en önemli koşulu, kendi koyduğu kurallarla kendinin de bağlı olmasıdır. Bunun için de devletin tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması gerekmektedir.

Hukuk devletinin, vatandaşlarına sağladığı en önemli güvencelerden birisi adil yargılanma hakkıdır. Ülkemizin kabul ettiği uluslararası bir antlaşma olan ve kanunlardan önce gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, Sözleşme'nin "Adil yargılanma hakkı" kenar başlıklı 6. maddesinin ilgili kısmında yer alan; "Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da ceza alanında kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir." hükmü ile bu hak yer almaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Anılan maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.³ Hak arama hürriyeti, herkesin meşru yol ve vasıtalar ile hakkını arama özgürlüğüdür. Hak arama özgürlüğünün en meşru ve yaygın yolu, mahkemelerde dava açmaktır.

Adil yargılanma hakkının bir parçası olan hak arama özgürlüğünün unsurlarından birisi de mahkemeye erişim hakkıdır. Mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelmektedir. (Özkan Şen, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52).⁴ Mahkemeye erişim hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının unsurları arasında yer alır. AİHM, mahkemeye etkili erişim hakkını "*hukukun üstünlüğü*" ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul etmekte ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini ifade etmektedir. Bu sebeple hukuki belirsizliklerin ya da uygulamadaki belirsizliklerin tarafların

www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html

³ Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 28/11/2013 tarih ve E:2013/64, K:2013/142 sayılı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

⁴ Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 08/03/2017 tarih ve 2014/8282 bireysel başvuru numaralı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

mahkemeye erişimine zarar verdiği durumlarda bu hakkın ihlâl edildiğine karar verilmektedir (AİHM *Geffre/Fransa*, B. No: 51307/99, 23/1/2003, § 34).⁵

Mahkemeye erişim hakkı, kural olarak mutlak bir hak olmayıp, sınırlandırılabilen bir haktır. Bununla birlikte getirilecek sınırlandırmaların, hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık ve ölçülü olması ve kişinin üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerekir (B. No: 2013/1613, 2/10/2013, § 38).⁶ Devletler bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir hakları gereği bazı sınırlamalar getirebilir ve bu davalar niteliği gereği düzenleyici işlemlere konu olabilir. Bununla birlikte, bu sınırlamalar dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyeye ulaşmamalıdır (Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. *Edificaciones March Gallego S.A./İspanya*, B. No: 28028/95, 19/2/1998, § 34 ve *Rodríguez Valín/İspanya*, B. No: 47792/99, 11/10/2001, § 22).⁷

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'u uyarınca idari yargıda mahkemeye erişim hakkı, iptal ve tam yargı davaları vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Kişiler, haklarında tesis edilen bireysel işlemlere veya genel düzenleyici işlemlere karşı iptal davası açabilmektedir. Ayrıca, idari eylem veya işlemde dolayı hakları doğrudan muhtel olan kişiler de tam yargı davası açabilmektedir. Bu davaların açılma usulü 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. Mahkemeye erişim hakkı sınırsız olmadığından, bu hak belirli dava açma süreleri öngörülerek kanunla sınırlandırılmıştır. Mahkemeye erişim hakkının sınırı olan dava açma süresinin işlemeye başlaması için ilgili veya ilgililerin idari davaya konu olacak olan işlemde haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu haberdarlıkla birlikte dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. Bununla birlikte, mahkemeye erişim hakkını sınırlandıran dava açma süresi ve buna ilişkin usul kurallarının net olması gerekmektedir. Bizce, mahkemeye erişim hakkını hukuksuz bir biçimde sınırlandıracak veya ortadan kaldıracak dava açma süresi veya buna ilişkin yargısal içtihatlar olmamalıdır.

İdari işlemlerin ilgisine veya ilgililerine bildirilmesi, dava açma süresinin işlemeye başlaması açısından önem arz ettiğinden bu konunun mahkemeye erişim hakkı açısından incelenmesi gerekmektedir. Dava açma süresi, mahkemeye erişim hakkına getirilmiş önemli bir kısıtlama olduğundan, bu sürelerle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkları şimdi inceleyerek, yasama organı ve yargı organı kaynaklı sorunları tespit edip çözüm önerileri sunmaya çalışacağız.

⁵ Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 06/01/2016 tarih ve 2013/9479 bireysel başvuru numaralı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

⁶ Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 26/06/2014 tarih ve 2012/855 bireysel başvuru numaralı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

⁷ Akt. Anayasa Mahkemesi'nin 12/03/2015 tarih ve 2013/5949 bireysel başvuru numaralı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

B. İdari Yargı Genelinde Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi, mahkemeye erişim hakkına getirilmiş meşru, kanuni ve ölçülü bir sınırlamadır. Bu sınırlamaya ilişkin usul ve esaslar hakkın özünü zedelememelidir. Dava açma süreleri kanunla belirlenmiştir. Meşru görülen amacı, idareyi sürekli dava tehdidi altında bırakmamaktır. Ölçülü olması ise, dava açma süresinin makul olması açısından uzunluğu/kısalığına bağlıdır. Dava açma süresinin kısa olması kişilerin, uzun olması ise davalı idarenin aleyhine bir durum doğurur. İdari işlemlere karşı dava açmayı belirli bir süreye tabi kılmamanın nedenleri, kişilerin haklarında tesis edilen işlemleri belirli bir sürede dava konusu etmeleri ve idareyi sürekli dava tehdidi altında kalmaktan kurtararak idari işlemlerde istikrar sağlamaktır.⁸

İdari yargıda dava açma süresi, kamu düzenindedir ve gerek doktrinde⁹ gerekse de Danıştay içtihatlarında¹⁰ “hak düşürücü” olduğu kabul edilir. Fakat dava açma süresinin, kamu hukukuna has bir kurum olduğu da ileri sürülmüştür.¹¹ Süresi içerisinde kullanılmayan dava açma hakkı düşer. Süre geçirildikten sonra dava açma olanağı ortadan kalkar. Süre ile ilgili hususları hakim kendiliğinden ve her zaman göz önüne alarak inceler. Davanın süresinde açılmadığı da davanın her aşamasında ileri sürülebilir.

Dava açma süreleri ile ilgili olarak 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde; idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı, hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, dava açma süreleri ile ilgili detaylı usul ve esaslar 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, dava açma süresi, hem anayasa hem de kanun gereği yazılı bildirim ile başlar. Dava açma süresinin işlemeye başlaması için yazılı bildirim şarttır. Yazılı bildirim şart olması da evrensel hukukun getirdiği bir zorunluluktur. Çünkü ilgililer, haklarında yapılan iş ve işlemlerden haberdar olmadıkları sürece doğal olarak hak aramaya da başlayamayacaklardır. Hakkında tesis edilen idari bir işlemten haberdar edilmeyen bir kişinin, bu işleme karşı dava açması düşünülebilir mi veya hakkında işlem tesis edilip bu işlemde de usulüne uygun olarak haberdar edilmeyen kişinin davasını, süreaşımı nedeniyle reddetmek hukuka uygun olur

⁸ Gözübüyük, Şeref; “İdari Yargıda Dava Açma Süresi” Amme İdaresi Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 1969, s.3.

⁹ S. S. Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, cilt III, s. 1961 (1966); A. Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, İdare Hukuku, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, 4. Bs., Ankara, Turhan: 2010, s.922.

¹⁰ Danıştay 6. Dairesi'nin 04/12/2017 tarih ve E:2016/1480, K:2017/13026 sayılı kararı, Danıştay 15. Dairesi'nin 23/03/2017 tarih ve E:2016/9999, K:2017/1356 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

¹¹ Duran, Lütfi; “İdare Kazada Dava Açma Süresi”, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, cilt XI, sayı 1-2, s. 249.

mu? İşte bu durumlar apaçık hukuka aykırı olduğu için yazılı bildirim, dava açma süresinin işlemeye başlaması için olmazsa olmaz bir koşuldur. Usulüne uygun bir yazılı bildirim, kişinin dava açması ve kanuni dava açma süresinin tamamını kullanabilmesi için bizce gereklidir.

Yazılı bildirim nasıl ve hangi vasıtalarla olacağına ilişkin usul ve esaslar mevzuatta düzenlenmiştir. Yazılı bildirim tebliğ, yayın veya ilan gibi vasıtalar ile yapılabilir. Buna ilişkin düzenlemeler 2577, 7201, 213 sayılı Kanunlarda yer almaktadır.

İdari yargıda dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olarak kabul edilmiştir.(2577 sayılı İYUK) Özel kanunlarında ayrı dava açma süresi gösterilmemişse, 2577 sayılı Kanun'da yer alan genel dava açma süresi uygulanacaktır. Fakat özel kanunlarda ayrı bir dava açma süresi gösterilmişse de, bu özel dava açma süresi uygulanacaktır. Yani, idari yargıda genel ve özel dava açma süreleri olmak üzere ikili bir ayırım yapılmıştır. Örnek vermek gerekirse, 6183 sayılı Kanun'da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi 15 gün olarak düzenlendiğinden, ödeme emirlerine karşı genel dava açma süresi olan otuz gün değil, özel dava açma süresi olan 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılacaktır.

Mahkemeye erişim hakkına getirilmiş bir sınırlama olan dava açma süresinin çok kısa olması mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak AİHM, sürenin kısalığı açısından değerlendirme yapmaktadır. Perez de Rada Cavanilles/İspanya kararı¹², başvurunun kanun yoluna başvurusu için üç günlük süresi vardır. Ancak bu süre içerisinde gönderdiği dilekçesi mahkeme kaydına üç günlük süre geçtikten sonra ulaştığı için başvurusu reddedilmiştir. AİHM'e göre, başvuru için kendisine tanınan sürenin kısa olması dikkate alındığında başvurunun ihmalkâr davrandığı için kabahatli görülmesi mümkün değildir. AİHM, bu davada bir usuli kuralın milli mahkemelerce bu kadar katı uygulanması sonucu başvurunun mahkemeye ulaşma hakkının elinden alındığını belirtmiş ve başvurunun süre geçtiği için reddedilmesini 6. maddenin ihlali olarak görmüştür.¹³

2577 sayılı Kanun'da düzenleyici işlemlere karşı dava açma süresi ile ilgili özel bir düzenleme yer almıştır. İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava açma süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlamaktadır. (2577 sayılı İYUK 7/4. madde) Ancak, bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilmelerine

¹² *AİHM'in* Perez de Rada Cavanilles/İspanya kararı, 28.10.1998.

¹³ İnceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, İkinci Bası, İstanbul 2005, s.132.

imkan tanınmıştır. Düzenleyici işlemler, uygulanmadıkları sürece ilgililer üzerinde icrai bir etkide bulunmadıklarından fazla dikkati çekmedikleri gibi hukuka aykırı olup olmadıkları da tam anlaşılabilir.¹⁴ Bu nedenle uygulama işlemi üzerine düzenleyici işleme dava açma süresi tekrar başlamaktadır.

Tatil günleri dava açma sürelerinin hesabında dikkate alınır, süreye dahildir. Fakat kanun koyucu, sürenin son gününün tatil gününe rastlaması ile ilgili ayrı bir hak getirmiştir. Tatil günlerinin bazen gözden kaçması ile dava açma süresinin son gününün tatil gününe rastlaması sonucunda ilgililer hak kaybına uğramasın diye sürenin, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı kabul edilmiştir. Ayrıca, dava açma sürelerinin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde de sürenin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağı kabul edilmiştir. 20 Temmuz – 31 Ağustos arası adli tatil olarak kabul edildiğinden, dava açma süresinin son günü bu aralığa denk gelen kişilere de kanun koyucu, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren ek olarak 7 gün daha süre tanımıştır. Buna göre dava açma süresinin son günü 7 Eylül olmaktadır. Özel kanunlarında yer alan dava açma sürelerinin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde sürenin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayıp uzamayacağı ile ilgili farklı yargısal kararlar vardır.¹⁵

2577 sayılı Kanun'da, idare mahkemelerinde genel dava açma süresinin altmış gün olduğu belirtilmiştir. Fakat yine aynı Kanun'da, ivedi yargılama usulünde dava açma süresi otuz gün, merkezi ve ortak sınavlara karşı açılan davalarda ise dava açma süresi 10 gün olarak belirlenmiştir. Bu dava türlerinde genel dava açma süresinden farklı dava açma süreleri getirilmiş olduğundan, bu işlemlerle ilgili olarak açılan davalar bu özel dava açma sürelerine tabidir. (2577 sayılı İYUK 7/1. madde)

B.1. 2577 Sayılı İYUK 9. Madde Uygulaması

2577 sayılı Kanun'da dava açma süreleri ile ilgili olarak bulunan düzenlemelerden birisi de ek dava açma süresi hakkı veren 9. maddede yer alan hükümdür. Buna göre, adli yargı yerlerince verilen görev ret kararının kesinleşmesini izleyen günden itibaren ilgililerin, görevli idari yargı yerinde otuz günlük ek dava açma süresi hakkı vardır.

Görev, konu bakımından davaya hangi mahkemenin bakacağını belirler. Ülkemizde bir çok yargı kolu bulunduğundan, görevli mahkeme konusunda

¹⁴ Mutlu, Meltem; "İdari Yargılama Hukukunda Süreler", Manisa Barosu Dergisi, Yıl:8, Sayı: 28, Ocak 1989, s.5.

¹⁵ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 12/04/2016 tarih ve E:2016/445, K:2016/596 sayılı kararı ile Konya Vergi Mahkemesi'nin 19/08/2015 tarih ve E:2015/1259, K:2015/1471 sayılı kararı.

sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu görev uyuşmazlıklarının giderilmesi için sadece bu işe mahsus mahkeme bile vardır, Uyuşmazlık Mahkemesi. İlgililer de zaman zaman davasını hangi yargı kolunda açması gerektiği ile ilgili tereddütler yaşamakta ve görevsiz yargı kolunda dava açabilmektedirler. İdari yargının görevli olduğu bir dava, adli yargıda açıldığında dava görev ret ile sonuçlanmaktadır. Bu görev ret kararı üzerine bu sefer ilgililerin, görevli yargı kolu olan idari yargıda dava açması gerekmektedir. Fakat, ilgililer adli yargının görev ret kararından sonra bu kez görevli yargı yeri olan idari yargıda dava açmak istediklerinde, artık kuvvetle muhtemel yasal dava açma süresi geçmiş olacaktır. Mahkemelerin bile görev konusunda anlayamayıp uyuşmazlığa düştüğü ve sırf bu uyuşmazlığın çözümü için özel bir mahkeme kurulduğu bir ortamda, ilgililerden görevli mahkeme konusunda hataya düşmemelerini beklemek hiç gerçekçi olmaz. Düşükleri bu hata yüzünden, dava açma süresini kaçırmaları sonucu mahkemeye erişim haklarını ellerinden almak ise hukukla ve vicdanla bağdaşmaz.

Bu sakıncaları öngören kanun koyucunun getirdiği, görev ret kararının kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz günlük dava açma hakkına yönelik 2577 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan düzenleme, mahkemeye erişim hakkı açısından çok isabetli bir düzenleme olmuştur. Bu düzenlemenin uygulanabilmesi için davanın öncelikle görevsiz bir yargı kolunda açılmış olması, davanın görevsiz yargı kolunda açılmış olması ile birlikte görevli yargı kolundaki dava açma süresi içerisinde açılmış olması, görevsiz yargı kolunun görevsizlik kararı vermesi ve bu kararın kesinleşmesi gerekmektedir.¹⁶

Uygulamada çok mümkün olmamakla birlikte, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra otuz günlük süre geçirilmiş olsa bile, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılacaktır. Bu durum, maddenin ilk fıkrası ile getirilen ek dava açma süresi hakkının zaten doğal bir sonucudur. Fakat, her ihtimali düşünen kanun koyucunun, yanlış yargısal yorumlarla hak kaybı oluşmasını diye bu düzenlemeyi yapmış olduğunu düşünüyoruz.

Tüm bunlarla birlikte, kanun koyucunun hak olarak getirdiği bu görev ret kararının kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz günlük dava açma süresi, uygulamada yargı mercilerinin davranış ve yorumları nedeniyle sorunlu olmuştur. Normal durumda, adli yargıda açılan davalarda idari yargının görevli olması sebebiyle görev ret kararı verildiğinde ve bu karar kesinleştiğinde, yukarıda belirtildiği gibi, ilgili tarafından otuz gün içerisinde veya kalan dava açma süresi daha fazla ise bu süre içerisinde idari yargı yerinde bizzat dava açılması gerekmektedir. Fakat uygulamada, adli yargı yerleri idari yargının

¹⁶ Gözübüyük, Şeref, agm, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 1969, s.3.

görevli olması sebebiyle görev ret kararı verdikten sonra davacının talebi üzerine veya re'sen dava dosyasını görevli idari yargı yerine göndermiştir. Kanunda böyle bir usul bulunmadığından dolayı idari yargı yeri de kendisine gelen dava dosyasını, esas kaydının kapatılması kararı vererek geldiği mahkemeye iade etmekteydi. Fakat tüm bu işlemler olurken artık hak olarak verilen otuz günlük ek dava açma süresi de geçmiş olduğundan, davacının idari yargı yerine hitaben açtığı davalar süreaşımı nedeniyle reddedilmekte ve bu durum hak kayıplarına neden olmaktadır. Böylece yargısal yanlış uygulamalarla mahkemeye erişim hakkı ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bu hak ihlali AİHM'e taşınmış ve aşağıda yer verilen *Mesutoğlu/Türkiye (14/10/2008 tarihli ve 36533/04 başvuru nolu)* kararı ortaya çıkmıştır.

Mesutoğlu/Türkiye kararında başvurucular, Elazığ Asliye Hukuk Mahkemesi'nde Elazığ Belediyesi aleyhine tazminat davası açmış, ancak Asliye Hukuk Mahkemesi davanın görev yönünden reddine karar vererek dosyanın Malatya İdare Mahkemesi'ne gönderilmesine karar vermiştir. Malatya İdare Mahkemesi ise başvurucuların İYUK9. maddeye göre dava açmadıkları gerekçesi ile davayı reddetmiştir. Danıştay'a yapılan temyiz ve karar düzeltme taleplerinin de reddi üzerine başvurucular AİHM'e başvurmuşlardır. Başvurucular yasa ile öngörülen süre ve usulde yeni bir dilekçe sunmalarına rağmen davalarının usul hatası bulunduğu gerekçesi ile reddedildiğini, bu şekilde karar veren ulusal mahkemenin davanın esasına girmeyerek mahkemeye erişim haklarının ihlal edildiğini iddia etmişlerdir. AİHM mahkemeye erişim hakkının mutlak olmayıp dava koşulları açısından bazı sınırlamalara tabi olduğunu, mahkemeye erişim hakkının doğası gereği devlet tarafından bir düzenlemeyi gerektirdiğini ve sözleşmecî devletlerin de bu konuda belirli bir takdir hakkına sahip olduklarını hatırlattıktan sonra bu sınırlamaların hakkın özünü ortadan kaldıracak ölçüde, kişinin mahkemeye erişimini engellememesi gerektiğini vurgulamıştır. AİHM ayrıca, dava açma hakkının doğal olarak yasayla belirlenen şartları olmakla birlikte, mahkemelerin yargılama usullerini uygularken bir yandan davanın hakkaniyetine hâlel getirecek kadar abartılı şekilcilikten, öte yandan, kanunla öngörülmüş olan usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak kadar aşırı bir gevşeklikten kaçınmaları gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Böylece konuyla ilgili ilkeleri ortaya koyan AİHM, mevcut davada İYUK 9. maddenin asıl amacının mahkemeye erişimi kolaylaştırmak olduğunu, oysa bu maddeyi çok katı bir şekilde uygulayan Türk idare mahkemelerinin aşırı şekilci davrandığı ve başvuruları mahkemeye erişim haklarından ve AİHS 6. maddenin 1. fıkrası uyarınca adil yargılanma haklarından yoksun bıraktığı kanaatine vararak ihlal kararı vermiştir.¹⁷

¹⁷ Aydın, Bihter; Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı, Taad, Yıl:4, Sayı:15, Ekim 2013, sayfa:289.

Oysa bu sorun, uluslararası mercie taşınacak bir hak ihlaline sebebiyet vermeden yargı mercilerinin yapacağı yorumlarla çözülebilirdi. Her ne kadar kanunda, adli yargı yerlerinin idari yargının görevli olması sebebiyle görev ret kararı verdikten sonra davacının talebi üzerine veya re'sen dava dosyasını görevli idari yargı yerine göndermesine yönelik bir usul bulunmasa da, bu usul ile gelen dava dosyaları için idari yargı mercilerince 2577 sayılı Kanun 3. madde uyarınca dilekçe ret kararı verilmesi gerekirdi. Böylece davacı dilekçesini, idari yargının usul hükümlerine göre yenileyecek ve dava hak kaybına sebebiyet vermeden görevli mercide görülmeye devam edilecekti. Nitekim, AİHM'in bu hak ihlali kararından sonra Danıştay da belirttiğimiz görüşü benimsemiştir. Bu görüşle ilgili karar özetine bakacak olursak;

Dava, ... İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... ada, ... parsel üzerinde bulunan taşınmazda ruhsatsız yapı yapıldığından bahisle, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca para cezası verilmesine ilişkin ... tarih ... sayılı ... Belediye Encümeni kararının iptali istemiyle açılmış, İdare Mahkemesince; davanın öncelikle ... Sulh Ceza Mahkemesinde açıldığı, anılan Mahkemenin ... günlü, Değişik İş No:... sayılı kararı ile Sulh Ceza Mahkemesinin görevsizliğine ve taraflarca istekte bulunulması halinde dava dosyasının görevli idare mahkemesine gönderilmesine karar verilerek dosyanın idare mahkemesine gönderildiği, İdari Yargılama Usulü Kanununda, adli yargı mercilerince verilecek görevsizlik kararı üzerine dosyanın ilgili mahkemeye doğrudan gönderilmesine ilişkin bir kural bulunmadığı gerekçesiyle esas kaydın kapatılarak dosyanın mahkemesine iadesine karar verilmiş, bu karar davacı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Her ne kadar ... Sulh Ceza Mahkemesinin görevsizlik kararı sonrası 2577 sayılı Kanunun 3. maddesine uygun biçimde düzenlenmiş bir dilekçe ile idari yargı yerine dava açılmamış ise de, idare mahkemesince, adli yargı yerine başvuru esnasında verilen dava dilekçesi esas alınıp, dilekçe ret kararı verilerek, davacıya 2577 sayılı Kanunun 3. maddesine göre dava dilekçesi düzenleme olanağının tanınması gerekmektedir.

Sonuç olarak, para cezası verilmesine ilişkin belediye encümeni kararına karşı açılan davada, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 9. maddesine göre, adli ve askeri yargı yerlerinde açılan davaların görev yönünden reddi üzerine gönderme kararı verilerek dosyanın görevli idare mahkemesine gönderilmesi üzerine, İdare Mahkemesince adli yargı yerine başvuru esnasında verilen dava dilekçesinin 2577 sayılı Kanunun 3. maddesine uygun biçimde düzenlenmek üzere dilekçenin reddine kararı verilmesi gerekirken, İdare Mahkemesince dosyanın esasının kapatılıp iadesine karar verilmesinde hukuki

*isabet bulunmamaktadır.*¹⁸

Bu görüş, idari yargı mercilerince, sorun ortaya çıktığında benimsenseydi ülkemiz uluslararası bir mahkemede hak ihlali kararına maruz kalmayacaktı. Hakimlerin aşırı şekilci olmamaları ve öncelikle hakkı gözetmeleri gerekmektedir. Bu sorunu yargı mercilerinin çözmesi mümkün olduğu gibi aslında kökten çözümünü yasama organı sağlayabilirdi. Yasama organı, yapacağı kanun değişikliği ile farklı yargı kollarında verilen görev ret kararı üzerine dava dosyasının re'sen görevli yargı yerine gönderilmesi usulünü yasalaştırmalıdır.

B.2. 2577 Sayılı İYUK 10. Madde Uygulaması

2577 İYUK 10. maddede yer alan düzenlemeye göre, ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılabilir.

Bu düzenleme ile ilgililere, istekleri doğrultusunda haklarında işlem tesis edilmesi için idareye başvuru yapma imkanı getirilmiştir. Bu başvuru öncesinde ilgilisi hakkında herhangi bir idari işlem tesis edilmemiştir. Bu başvuru sonucunda olumlu veya olumsuz bir işlem tesis edilir. Bu maddenin, 11. maddede yer alan düzenlemeden farkı da budur. Fakat uygulamada, ilgilinin yaptığı başvurunun 10. maddeye mi yoksa 11. maddeye mi girdiği konusunda çoğu zaman tereddüt yaşanmaktadır.

Bu düzenlemede dava açma süresi ile ilgili birden çok durum ortaya çıkmaktadır. Öncelikle yapılan başvuru sonucunda, idarece altmış gün içinde olumsuz bir cevap verilirse ilgili yasal dava açma süresi içerisinde bu olumsuz cevaba karşı dava açabilecektir. Altmış gün içinde bir cevap verilmez ise de bu kez zımni ret oluşmuş olacak ve ilgili zımni redde karşı yasal dava açma süresi içerisinde dava açabilecektir.

Bazen idarece altmış gün içinde kesin bir cevap verilmeyebilir. Yani istem ne reddedilir ne de kabul edilir. Mesela, başvurunun hala incelenmekte olduğu

¹⁸ Danıştay 14. Dairesi'nin 16/11/2012 tarih ve E:2011/15076, K:2012/8201 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

diye bir cevap verilebilir. İşte bu durumda ilgili, seçimlik hakka sahiptir. İsterse ilgili, bu kesin olmayan cevabı isteminin reddi kabul edip dava açabilir, isterse de kesin cevabı bekleyebilir. Fakat bu bekleme süresi de başvurduğu tarihten itibaren 6 ayı geçemez. 6 ayın sonunda artık hala kesin bir cevap verilmemişse istek reddedilmiş sayılır ve yasal dava açma süresi içerisinde ilgilisi tarafından dava açılabilir. İlgilinin başvurusuna idarece altmış gün içinde cevap verilmediği zaman dava açılmazsa veya açılan dava süreden reddedilirse, bu altmış günlük süre bittikten daha sonra idarece bir cevap verilirse, bu cevaba karşı da dava açılabilir.

B.3. 2577 Sayılı İYUK 11. Madde Uygulaması

İdari Yargılama Usul Kanunu'muz olan 2577 sayılı Kanun'da, dava açma süresinin durması ile ilgili bir düzenleme vardır. Kanun'un 11. maddesinde yer alan bu düzenlemeye göre, ilgililer 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.

Getirilen bu düzenleme ile idareye, dava açılmadan önce işlemini tekrar gözden geçirme fırsatı verilmiştir. Mahkemelerin iş yükünü azaltabilecek bu düzenleme ile ilgililere de haklarını aramaları için daha ucuz ve hızlı olan idari başvuru hakkı verilmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde yapılan başvuru, idari dava açma süresini durdurduğundan dolayı ilgililer için bir hak kaybına yol açmayacaktır. Bu başvurudan istediğini alamayan ilgililer, idari başvuru ile duran süreden kalan dava açma süresi içerisinde yine davalarını açabileceklerdir.

B.4. 2577 Sayılı İYUK 13. Madde Uygulaması

Bilindiği gibi, idari yargıda dava türü olarak iptal davalarının yanında bir de tam yargı davaları vardır. İdari eylemlerden kaynaklanan tam yargı davaları ile ilgili olarak 2577 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan hükümlere göre, idari eylemlerden 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 (ön karar) tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir. Ön karar alınmadan açılan davalarda, idari mercii tecavüzü nedeniyle merciiine tevdi kararı verilir.

Burada kanun koyucu, idari eylemden kaynaklanan tam yargı davalarının açılmasında farklı bir usul öngörerek, dava açılmadan önce 1 ve her halükarda 5 yıl içerisinde idareye başvurma şartı getirmiştir. Bu başvurudan sonra genel dava açma süresi içerisinde tam yargı davası açılabilecektir.

Kanunda yer alan bir yıllık süre çok açıktır.. Eylemin öğrenildiği tarihten itibaren başlar. Ama beş yıllık süre konusunda uygulamada duraksamalar yaşanmaktadır. Çünkü kanuna göre her halükarda süre, eylem tarihinden itibaren beş yıldır. Eylem tarihinin tam olarak ne anlama geldiğini aşağıda yer alan bir Danıştay kararı ile inceleyelim:

Davacı 04.04.2010 tarihinde davalı idareye bağlı ... Eğitim ve Araştırma Hastanesinde guatr ameliyatı geçirmiş, dilekçesinde belirttiğine göre ameliyat sonrası sesinin çıkmaması üzerine doktorlarının bunun zamanla düzeleceğini beyan etmeleri üzerine taburcu olmuştur.

Davacı 2013 yılında aile hekiminin tavsiyesi üzerine 31.07.2013 tarihinde ... Üniversitesi Tıp Fakültesinde ses tellerinden operasyon geçirip sesine kısmen kavuşmuştur.

Yasayla öngörülen tam yargı davaları, idari eylem nedeniyle uğranılan zararın tazminini ifade etmektedir. Bu nedenle, tam yargı davasının açılabilmesi için eylemin idariliğinin ve yol açtığı zararın ortaya çıkması zorunludur.

İdari eylem, idarenin işlevi sırasında bir hareketi, bir davranışı, bir tutumu veya hareketsizliği; idari karar ve işlemle ilgisi olmayan, başka bir deyişle öncesinde, temelinde bir idari karar veya işlem olmayan salt maddi tasarrufları ifade etmektedir.

Söz konusu eylemlerin idariliği ve doğurduğu zarar bazen eylemin yapılmasıyla birlikte ortaya çıkarken, bazen de çok sonra, değişik araştırma, inceleme veya tedavi süreçlerinin sonucu ortaya çıkabilmektedir.

Bu itibarla, 2577 sayılı Kanun'un 13. maddesinde öngörülen 1 ve 5 yıllık sürenin, eylemin idariliğinin ortaya çıktığı tarihten itibaren hesaplanması zorunludur. Aksi yorumun, zarara yol açan eylemin idariliğinin ortaya çıkmasıyla kullanılması mümkün olan dava açma hakkını ortadan kaldıracığı, hak arama özgürlüğüyle bağdaşmayacağı açıktır.

Davacının davalı idareye bağlı sağlık tesisinde 02.04.2010 tarihinde geçirdiği guatr ameliyatında ses tellerinin kesilmesi nedeniyle konuşamama problemi yaşadığının en son ameliyat olduğu 31.07.2013'te öğrendiği yani bu tarihten itibaren eylemin idariliği hakkında bilgi sahibi olduğu kabul edilse dahi, 31.07.2013'ten itibaren 1 yıl içinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca eylemi ile zarara neden olan idareye başvurarak bir ön karar alması gereken davacının, bu süre çok geçtikten sonra 22.06.2015 tarihinde davalı idareye yapmış olduğu başvuru, dava açma

*süresini ihya etmeyeceğinden dolayı yapılan başvurunun zımnen reddine istinaden 02.10.2015 tarihinde açılan dava süresinde olmadığından davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi gerekmektedir.*¹⁹

Danıştay kararında da belirtildiği gibi, bir ve beş yıllık süreler eylemin idariliğinin ortaya çıktığı tarihten itibaren hesaplanmalıdır. Aksi düşünce mahkemeye erişim hakkı ile bağdaşmaz. Genel olarak idari yargıda dava açma sürelerinden bahsettikten sonra da şimdi esas olarak, vergi mahkemelerindeki dava açma sürelerini mahkemeye erişim hakkı penceresinden değerlendirelim.

C. Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri

Devletin egemenlik göstergelerinden biri ve hatta belki de en önemlisi vergilendirme yetkisidir. Devlet tek taraflı olarak, kamu gücüne dayalı, re'sen icra yoluyla halktan vergi toplar. Bu onun iç egemenlik yetkisidir. Vergi, tek taraflı olarak toplanır ve karşılıksızdır. Devlet topladığı vergi karşısında hizmet sunma sözü vermez. Vergi kamu gücüyle toplanır. Yani iradi değildir.

Vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek temel amacıyla, egemenlik gücüne dayalı olarak, karşılıksız bir şekilde, gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine göre, kamu gücü kullanılarak alınan bedeldir. Verginin gelişimi ile birlikte vergi hukuku ortaya çıkmıştır. Türkiye'de vergi hukuku alanında faaliyet gösteren vergi mahkemeleri vardır. Vergi mahkemeleri de idari yargı teşkilatı içerisinde yer alır.

Mülkiyet hakkı, Anayasamızda tanınmış bir haktır ve ayrıca temel insan haklarından. Bu yüzden bu hak, çeşitli düzenlemelerle koruma altına alınmıştır. Mülkiyet hakkına yapılacak müdahale yasaya dayalı olmalı, kamu yararı çerçevesinde yapılmalı ve ayrıca ölçülü (zorunluluk, elverişlilik ve orantılılık ilkeleri) olmalıdır. Vergilendirme de mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir. Bundan dolayı vergilendirmenin, hukuka uygun olup olmadığının denetimi yargı yerleri tarafından yapılmaktadır.

Vergi mahkemeleri, 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, bunlara ilişkin 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri karara bağlar. Vergi hukukunda, vergi yasalarını uygulayan, bunları bireysel işlemlere dönüştüren, vergi idareleridir. Vergi idarelerinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimini vergi mahkemeleri yapmaktadır. Vergilendirmenin gerçek veya tüzel kişi açısından hukuka uygun olup olmadığına vergi mahkemeleri karar verir.

¹⁹ Danıştay 15. Dairesi'nin 28/04/2016 tarih ve E:2016/2149, K:2016/3029 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Vergilendirme ile ilgili Anayasa'mıza bakınca "Vergi Ödevi" başlığı altında 73.maddede, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip veya kaldırılacağı; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği düzenlemelerinin yer aldığı görülmektedir.

Ayrıca 13. maddede, temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği; bu sınırlamaların, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı; 35.maddede, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu; bu hakların, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği; mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hükümlerinin yer aldığı anlaşılmaktadır.

Görüldüğü gibi vergilendirme, mülkiyet hakkına yapılan bir müdahale olduğundan dolayı Anayasa'mızda ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve vergilendirme yetkisinin sınırları gösterilmiştir. Sosyal devlet, hukuk devleti, verginin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, verginin yasallığı, verginin genelliği ve eşitliği, kıyas yasağı, ödeme gücü ve ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri Anayasa'mızda vergilendirme hususuna ilişkin olarak yer alan ilkelerdir.

Vergilendirme ile ilgili değinilen tüm bu ilkelerin hayat bulması için vergi hukuku ile ilgili olarak yapılan iş ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması gerekir. Elbette yargı denetiminin işlemesi için mahkemeye erişim hakkı olmalıdır. Vergi hukuku ile ilgili esas olarak erişilecek mahkeme de ülkemizde, vergi mahkemeleridir.

Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 2577 sayılı Kanun'a göre otuz gündür. Bu demek oluyor ki, dava konusu edilen işlemle ilgili özel kanununda ayrı bir dava açma süresi gösterilmemişse, otuz gün içerisinde dava açılması gerekir. Fakat, genel dava açma süresinden ayrı bir özel dava açma süresi belirlenmişse, bu süre içerisinde dava açılmalıdır.

Dava açma süresi, mahkemeye erişim hakkına getirilmiş bir sınırlama olduğundan, belirli olmalı, karmaşık olmamalıdır. Ülkemizdeki vergi mahkemelerinde dava açma süreleri aynı değildir. Otuz günlük genel dava açma süresinin yanında 7 ve 15 gün gibi özel dava açma süreleri de vardır. Bu sürelerin çokluğu, dava açacak kişide, davasını hangi dava açma süresi

içerisinde açması gerektiği noktasında kafa karışıklılığına yol açmaktadır. Bu sorun, dava açma süresinin kaçırılması suretiyle mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmaktadır. Yasa koyucu, bu sorunun giderilmesi amacıyla çok isabetli bir düzenleme yapmıştır. Hatta bu düzenleme doğrudan Anayasa'da yapılmıştır. Değiştirilen Anayasa'nın 40. maddesi ile, devlete, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme zorunluluğu getirilmiştir. Böylece ilgililer, haklarında tesis edilen idari işlemde, işleme karşı kaç gün içerisinde ve hangi mahkemede dava açılacağı belirtileceğinden, kafa karışıklılığı yaşamayacaklardır.

D. Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

Vergi mahkemesinde dava açma süreleri ile ilgili genel açıklamalarımıza yukarıda yer verdik. Şimdi ise, vergi mahkemelerinde dava açma sürelerinde mahkemeye erişim hakkı açısından ortaya çıkan sorunları ve bu sorunlarla ilgili çözüm önerilerimizi aşağıda yer vereceğimiz başlıklar altında sırasıyla açıklayalım.

D.1. Dava Açma Süresinin Başlaması

2577 sayılı İYUK 7. maddenin 1. bendinde; dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, 2. fıkrasının (b) bendinde de; vergi, resim ve harçlar ile benzer mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın, 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 ve komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlaya

z mî e ğn ğn ç d kon
e a B o Ä c

işlemin bilgisi dahiline girmesi gerekmektedir. Bu da usulüne uygun yapılan tebligat ile olur. Fakat, tebligat usulsüz bile olsa, bir şekilde işlemden ilgilisi haberdar olmuşsa, artık öğrenme tarihi tebliğ tarihi sayılır. Nitekim 7201 sayılı Tebligat Kanun'u da bu hususu kabul edip düzenlemiştir.

AIHM, sözleşme sisteminin, bazı durumlarda, sözleşmeci devletlerin Sözleşme'nin 6. maddesiyle güvence altına alınan haklardan etkili olarak yararlanılmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almasını gerektirdiğini (*Vaudelle/Fransa*, B. No: 35683/97, 3/1/2001 §52), bunun her şeyden önce hakkında dava açılan kişinin durumdan haberdar edilmesini gerektirdiğini ifade etmektedir (*Dilipak ve Karakaya/Türkiye*, B. No:7942/05 ve 24838/05, 4/3/2014 §77).

Mahkemeye erişimi aşırı derecede zorlaştıran ya da imkânsız hale getiren uygulamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Bununla birlikte dava açma ya da kanun yollarına başvuru için belirli sürelerin öngörülmesi, bu süreler dava açmayı imkânsız kılacak ölçüde kısa olmadıkça, hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz. Ne var ki, öngörülen süre koşullarının açıkça hukuka aykırı olarak yanlış uygulanması ya da yanlış hesaplanması nedeniyle kişiler dava açma ya da kanun yollarına başvuru hakkını kullanamamışsa mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini kabul etmek gerekir (Benzer yöndeki AIHM kararı için bkz. *Osu/İtalya*, B. No: 36534/97, 11/7/2002, §§ 36-40).

Bunun yanında bir mahkemeye başvuru hakkının yasal bir takım şartlara tabi tutulması kabul edilebilir olsa da, mahkemeler usul kurallarını uygularken bir yandan âdil yargılanma hakkını ihlâl edebilecek aşırı şekilcilikten, diğer yandan da yasalar tarafından düzenlenen usul kurallarının ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek aşırı gevşeklikten kaçınmalıdırlar (*Walchli/Fransa*, B. No: 35787/03, 26/7/2007, § 29).

AIHM, süre koşulu gibi dava açmaya ilişkin usul koşulları birden fazla yoruma neden olabilecek nitelikte ise, mahkemeye erişim hakkı kapsamında o yorumlardan birinin davayı açmak isteyen kişileri engelleyecek şekilde katı bir şekilde kullanılmaması veya söz konusu koşulların katı bir uygulamaya tabi olmaması gerektiğini ifade etmiştir (Bkz. *Beles/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 47273/99, 12/11/2002, § 51; *Tricard/Fransa*, B. No: 40472/98, 10/7/2001, § 33).²⁰

1982 Anayasası'nın 125. maddesinde; idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı, hükmü yer almaktadır. Bu doğrultuda, mahkemeye erişim hakkını belirli bir süre ile sınırlayan dava

²⁰ Akt.Anayasa Mahkemesi'nin 16/04/2015 tarih ve 2013/4553 bireysel başvuru numaralı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

açma süresi, yazılı bildirim ile işlemeye başladıktan sonra son gününde sona erer. İlgili bu süre içerisinde davasını açmaz ise artık mahkemeye erişim hakkı bulunmaz. İdari işlem ilgisine bildirildikten sonra dava açma süresi işlemeye başlamaktadır. Bildirimle birlikte ilgili artık hakkında tesis edilmiş idari işlemden haberdar edildiğinden, kanuni süresi içerisinde mahkemeye erişim hakkına veya varsa başka hak arama yollarına başvurabilecektir. İdari işlemlere dava açma süresinin makul süre ile sınırlandırılması mahkemeye erişim hakkını zedelemes. Fakat, ilgili hakkında tesis edilen işlemden ilgisine yazılı bildirim yapılmadan veya hukuka aykırı yazılı bildirim yapılarak dava açma süresini işletmeye başlamak mahkemeye erişim hakkının özünü zedeler. Çünkü bu durumda ilgili, işlemden haberdar bile değildir ama süre işlemiş ve dava açma süresi bitmiş olacaktır. Böyle bir durumda, davayı süreden reddetmek hukukla bağdaşmaz. Bu yüzden, dava açma süresinin başlaması konusu çok önemlidir. Dava açma süresini işlemeye başlatan yazılı bildirim ve buna ilişkin usuller de hukuka uygun olarak yapılmalıdır. Yazılı bildirim ile ilgili usul ve esaslar 7201 sayılı Tebligat Kanun'unda düzenlenmiştir. Vergi hukuku ile ilgili özel ve esas düzenlemeler ise 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda yer almıştır. Açılan bir davada süre aşımı ile ilgili bir sıkıntı varsa, hakim yazılı bildirim bu kanunlarda yer alan usul ve esaslara uygun olarak yapıp yapılmadığını inceler.

Yapılan bir yazılı bildirimle ilgili olarak yargı kararını inceleyecek olursak;

*Dava dosyasının incelenmesinden; davaya konusu cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin davacı şirkete 13.04.2015 gününde tebliğ edildiği, bu tarihten itibaren 30 (otuz) günlük yasal dava açma süresi içinde davanın en geç 13.05.2015 tarihinde açılması gerekirken, bu süre geçirilerek 25.05.2015 tarihinde Mahkememiz kaydına alınan dilekçe ile açılan davada süreaşımı olduğu anlaşıldığından işin esasının incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.*²¹

Yukarıda yer verilen Mahkemenin süre ret kararına karşı yapılan itiraz başvurusu sonucunda ise Bölge İdare Mahkemesince şu karar verilmiştir;

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı adına takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh edilen 2011 ve 2012 yıllarına ilişkin tekerrür hükümleri uyarınca 1,5 kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi, 2012/1-3 dönemine ilişkin tekerrür hükümleri uyarınca 1,5 kat vergi ziyayı cezalı kurum geçici vergisi ile 2012/3 dönemine ilişkin tekerrür hükümleri uyarınca 1,5 kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine ilişkin 08, 09, 10 ve 11 nolu vergi/ceza ihbarnamelerine ilişkin tebliğ alındısının incelenmesinden, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre şirkete yapılan tebligatın kime yapıldığı hususunun açıkça belirtilmediği, tebligatı alan kişinin davacı şirket tüzel kişiliği ile ilişkisinin (başkan, müdür,

²¹ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 09/06/2015 tarih ve E:2015/963, K:2015/1309 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

kanuni temsilci) açık bir biçimde tebliğ alındısında belirtilmediği, tebliğ mazbatasında; ancak gerçek kişilere yapılacak tebliğlerde yer verilebilecek “muhatabın kendine tebliğ edildi” şeklindeki bir ifadeye yer verildiği, dolayısıyla yapılan tebliğ işleminin usulüne uygun olarak gerçekleşmediğinin anlaşılması sebebiyle, davacı şirket tarafından tarhiyatın 21.05.2015 tarihinde öğrenildiği beyanına itibar edilmesi gerektiği ve 25.05.2015 tarihinde açılan davanın davanın süresinde açılmış olduğu sonucuna ulaşıldığından, süre aşımı nedeniyle davanın reddi yolundaki Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.²²

İtiraz incelemesini yapan Bölge İdare Mahkemesi, yazılı bildirim usulüne uygun yapılmadığı görüşüne vardığından, davayı süresinde görmüştür. Böylece, usulsüz yazılı bildirim ile başlatılan dava açma süresi ile mahkemeye erişim hakkının haksız yere kısıtlanmasını engellemiştir.

Yazılı bildirim dava açma süresini başlatması ile ilgili olarak, bazı düzenlemelerde “yazılı bildirim izleyen günden itibaren” ifadesi yer almakta iken, bazı düzenlemelerde ise “yazılı bildirimden itibaren” ifadesi yer almaktadır. Yani bazı işlemlerde dava açma süresinin, yazılı bildirim yapıldığı günü izleyen günden itibaren, bazılarında ise yazılı bildirim yapıldığı günden itibaren başlaması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Hakkaniyetli olan ve mahkemeye erişim hakkı açısından uygun olan bizce dava açma süresinin, yazılı bildirim izleyen günden itibaren işlemeye başlatılmasıdır. Çünkü tebligatın, ilgili kişiye günün hangi saatinde yapılacağı bilinmez. Bu yüzden, yasa koyucu tarafından mevzuattaki bu durum, dava açma süresinin yazılı bildirim izleyen günden itibaren başlaması yönünde düzeltilmelidir. Farklı kanunlarda farklı yönde dava açma süresinin başlama zamanlarının olması, ilgilileri yanlış yönlendirip dava açma süresinin kaçırılmasına sebebiyet verebilir. Bu nedenle, yargı yerlerince de dava açma süresinin yazılı bildirim izleyen günden itibaren başlaması yönünde içtihat oluşturulması gerekmektedir.

Yazılı bildirim ile ilgili usul ve esasların mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmaması için yasa koyucu tarafından yazılı bildirim dair hükümlerin hakkaniyete uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, hakimlerin de yazılı bildirimle ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeleri mahkemeye erişim hakkının özünü zedeleyecek şekilde dar ve katı yorumlamaması gerekmektedir.

Böylece, yazılı bildirim usul ve esasları konumuz olmadığından, yazılı bildirim sadece dava açma süresi açısından inceleyerek mahkemeye erişim hakkına olan etkilerini anlatmış olduk.

²² Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin 01/10/2015 tarih ve E:2015/2625, K:2015/2260 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

D.2. Anayasa'nın 40/2. Maddesi Uygulaması

Mahkemeye erişim hakkının ne olduğuna ilişkin açıklamalarımıza yukarıda yer vermiştik. Bu hakkın, devlet tarafından tanınması ve mevzuatta yer alması tek başına yeterli değildir. Mahkemeye erişim hakkının kullanılabilmesi için erişmek isteyen kişinin, erişeceği doğru mahkemeyi ve buna ilişkin usulleri bilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, mahkemeye erişim hakkı sadece “kağıt” üzerinde kalır. İşte bu doğrultuda, Anayasamız'da 2001 yılında yapılan değişiklikle 40. maddeye, devlete, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme yükümlülüğü getiren fıkra eklenmiştir. Bu değişikliğin gerekçesinde “Bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan 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. Aslında, 4709 sayılı Kanun'la Anayasa'nın 40. maddesine eklenen fıkra, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 77/31 sayılı kararında belirtilen “Yazılı olarak bildirilen idari işlem, ilgilinin haklarını, özgürlüklerini ya da menfaatini zedeler nitelikteyse olağan başvuru yolları ve süresini de gösterir”²³ esasının benimsenmesinin bir sonucudur.

Anayasamızdaki yükümlülük Devlet'e getirilmiştir. Yani yükümlülük yasama, yürütme, yargı ve idarenin hepsine birden yükletilmiştir. Fakat yükümlülük bunların idari fonksiyonuna ilişkindir. Bu kapsamda bahsedilen işlemler ise, ilgisinin hukuk alanında sonuç doğuran, kamu hukuku bağlamında tesis edilen somut bireysel idari işlemlerdir. Nitekim, İdari İşlemler Karşısında Bireylerin Korunmasına İlişkin Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi kararı da, yükümlülüğün kapsamını idari işlem olarak belirlemektedir.²⁴ Gösterilmesi zorunlu kanun yollarından kastedilen başvuru yollarıdır. İlgilisi hakkında tesis edilen işleme karşı gösterilmesi zorunlu başvuru yolları, etkili başvuru hakkı veren idari ve/veya yargısal başvuru yollarıdır.

Anayasamızda yapılan değişiklik, hak arama özgürlüğü açısından devlete getirilmiş çok önemli bir yükümlülüktür. Mevzuatın bu kadar karmaşık ve dağınık olduğu bir ortamda, bu karmaşıklık ve dağınıklık yüzünden ilgililerin hak arama özgürlüğünün ihlal edilmemesi gerekmektedir. Yanlış bir mercie başvuru veya süresi kaçırılmış bir başvuru, kişinin hak arama özgürlüğünü engeller. Bu yüzden, devlete yüklenen bu sorumluluk sonucunda, devletin tüm işlemlerinde hangi kanun yolları ve mercilere hangi sürelerde

²³ Akyılmaz, Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, 1. Baskı, Ankara 2000, s. 213.

²⁴ http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/a54bf108ca06d26_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi

başvurulacağı belirtileceğinden, ilgililer doğru yerde ve doğru sürede haklarını arayabileceklerdir.

Mahkemeye erişim hakkı açısından, hakkında tesis edilen işlemde hangi sürede ve hangi mahkemede dava açılması yazılmış olacağından, ilgilisi doğru sürede ve yerde davasını açabilecektir. Sonuç olarak usuli nedenlerle mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmamış olacaktır.

AİHM de, uygulanan usulün karmaşıklığı ve açık olmaması nedeniyle dava süresinin aşılması nedeniyle davanın reddedilmesi durumunda mahkemeye erişim hakkının ihlal edileceği sonucuna varmaktadır.²⁵ Örneğin De Geouffre da la Pradelle/ Fransa kararında²⁶, başvuru, taşınmazın koruma alanı kapsamına alan ve Resmi Gazete’de yayınlanan kararnameyi tam olarak anlayamamış, ancak kararnamenin tam metnine yer veren tebligatın kendisine ulaşması üzerine kanun yollarına başvurmuştur. Ancak Fransız Danıştay, kararnameye karşı başvuru süresinin iki ay olduğunu, tebligatın ise bu süre geçtikten sonra başvurucuya ulaştığını, dolayısıyla dava açma süresi geçirildiği gerekçesiyle davasını reddetmiştir. AİHM bu davada, iç hukukun karmaşık olduğunu, bu durumda başvurucudan dava süresinin kararnamenin Resmi Gazete’de yayımlandığı günden mi yoksa tebliğ tarihinden sonra mı başladığını anlamasının beklenemeyeceğini belirtmiştir. Mahkeme, yeteri kadar açık ve tutarlı bir sistem olmadığından, mahkemeye etkili başvuru hakkının ihlal edildiği kararına varmıştır.²⁷ Bu durumda yargılama usulü kanunlarında dava açma süresine ilişkin düzenlemelerin sıradan vatandaşın anlayabileceği açıklıkta yer alması gerekmektedir.²⁸

Anayasamız’da yer alan, devlete, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme yükümlülüğü ile ilgili herhangi bir kanuni düzenleme yapılmamıştır. Yani bu hükmün, usul ve esaslarını düzenleyen bir kanuni hüküm yoktur. Bu da anayasanın doğrudan uygulanabilirliği konusunu gündeme getirmiştir. Kanuni bir düzenleme olmadan, sadece anayasada yer alan bu hüküm doğrudan uygulanabilir mi buna bakalım.

Anayasada yer alan her hükmün uygulanması için mutlaka yasal düzenleme gerekmez. Anayasa çerçevevi çizip usul ve esasların düzenlenmesini açıkça kanuna bırakmış ise o zaman uygulama için kanuni düzenleme gerekir. Yoksa, açıkça anayasada yer alan her hükmün uygulanması için kanun çıkarılması gerekmez. Çünkü anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesi

²⁵ Inceoğlu, Sibel: a.g.e., s.132-133.

²⁶ De Geouffre da la Pradelle/Fransa kararı, 16.12.1992.

²⁷ Inceoğlu Sibel: a.g.e., s.133.

²⁸ Aydın, Bihter; agm.

gereği anayasa, herkesi bağlar ve normlar hiyerarşisinde de en üstte yer alır. Normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan anayasada açıkça düzenlenmiş bir hükmün uygulanması, normlar hiyerarşisinde anayasanın altında yer alan kanun ile ayrıca düzenlenmesi şartına bağlanamaz. Bu yüzden Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan bu hüküm doğrudan uygulanabilir, ayrıca kanuni bir düzenlemeye gerek yoktur. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu görüşü benimsemiştir;

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.²⁹

Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrası; "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır" şeklindedir. Buna göre devletin işlemlerine karşı hangi mercilere, hangi süreler içinde başvuracağını belirtmesi yasayla olabileceği gibi, yasanın verdiği yetkiye dayanarak tüzük, yönetmelik gibi bir düzenleyici işlemlerle de yapılabilir. Anayasa'nın bu hükmü ile, devlete verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğuna ilişkin olup, bu hususlara yönelik olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğünü içermemektedir. Dolayısıyla burada devletin işlemlerinde, hangi mercilere ve hangi süreler içinde başvurulacağını açıkça göstermesiyle ilgililerin yetkili makamlara süresini geçirmeden başvurarak hak arama özgürlüklerinin korunması amaçlanmaktadır.

Anayasa'nın 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmektedir. Buna göre, ilgili mercilere itiraz edilebileceğine dair bir kural bulunmasa bile Anayasa ve yasalar gereğince ilgililerin kontrol ve denetim sonuçları hakkında yargı yoluna başvurma olanakları vardır. Bu durum karşısında, işyeri yetkililerine tanınan ilgili mercilere itiraz hakkının, yasayla düzenlenmesi ve hatta itiraz hakkı için özel bir düzenleme yapılması da gerekmez. Bu hakka ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirlenmesi, asli düzenleme yetkisinin devredilmezliği ilkesini

²⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 08/12/2004 tarih ve E:2004/84, K:2004/124 sayılı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

*ihlâl etmediğinden Anayasa'nın 2. ve 40. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.*³⁰

Peki kanun yollarının ve sürelerinin gösterilmemesi durumunda ne olacaktır? Yani Anayasa'nın 40. maddesindeki yükümlülüğün yerine getirilmemesinin bir yaptırımı var mıdır, varsa nasıl bir yaptırım uygulanır? Kanun yolu ve süresinin gösterilmemesi tek başına idari işlemin iptalini gerektirir mi? Şimdi bu soruların cevaplarını arayalım.

D.2.1. Anayasa'nın 40/2. Maddesi Uygulamasının Sonuçları

2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde iptal davaları; idari işlemler hakkında yetki şekil sebep konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar, olarak tanımlanmıştır. Buna göre açılan bir iptal davasında idari işlem, bu unsurlar açısından incelenecektir. Bu unsurlardan biri de şekil unsurudur. Özel hukukta şekil serbestisi varken idare hukukunda şekil kuralları mevzuatla düzenlenmiştir. Hukuk metinlerinde idari işlemin yapılması için izlenecek yol ve usüller belirtilmiştir. İdare hukukunda şekil kurallarının önceden belirlenmiş olunması ve bu usüle uyularak idari işlemlerin tesis edilmesi "hukuki güvenlik" ilkesi gereğidir. Kamu gücü tarafından tek taraflı olarak tesis edilen icrai idari işlemlerin tabi oldukları şekli, usulü önceden bilmek o ülkede ki insanlara hukuki öngörülebilirlik sağlar. Şekil unsurları kendi içerisinde "olmazsa olmaz", "asli" ve "tali" olmak üzere üçe ayrılır. Olmazsa olmaz şekil unsurunda, bu tür sakatlık idari işlemin kimliğini yok ettiği için işlem yok hükmünde kabul edilir. Örneğin, yazılı yapılması gereken naklen polis atama işleminin sözlü yapılması, işlemi yok hükmünde kılar. Yine Danıştay incelemesinden geçmeden çıkarılan tüzükler yok hükmünde kabul edilir. Ayrıca Resmi Gazete'de yayımlanması zorunlu bir yönetmeliğin Resmi Gazete'de yayımlanmaması da onu yoklukla batıl kılar. Asli şekil unsuru, idari işlemin zorunlu şekil şartlarındandır. Bu unsurdaki sakatlık işlemin iptal edilebilirliğine yol açar. Örneğin idareye işlem tesis etmeden önce bir takım yerlerden görüş alma zorunluluğu getirilmişse veya bir başka mercinin teklifi doğrultusunda işlem tesis etmesi gerekmekte ise görüş almadan veya teklif gelmeden işlem tesis etmesi işlemi sakatlar ve işlemin iptali gerekir. Tali şekil unsuru ise, işlemin sonucunu etkilemeyen unsurdur. Bu unsurun sakat olması işlemin iptalini gerektirmez.³¹

Bu doğrultuda, idari işlemde kanun yolu ve süresinin gösterilmesi ne olmazsa olmaz ne de asli şekil unsurudur. Bu yüzden kanun yolu ve süresinin

³⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 08/01/2009 tarih ve E:2004/69, K:2009/6 sayılı kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

³¹ Aydın, Alper; İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, TAAD, Yıl:5, Sayı:19, Ekim, 2014.

gösterilmemesi işlemin iptalini gerektirmez. Bu unsur, hak arama özgürlüğü için getirilmiştir. O yüzden, işlemde kanun yolu ve süresinin gösterilmemesi de işlemi, hak arama özgürlüğü açısından bir yaptırıma tabi tutmalıdır. Çünkü işlemde kanun yolu ve süresinin gösterilmesi yükümlülüğünü getiren maddenin gerekçesi, son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmiş olmasıdır. Bu nedenle, bu yükümlülüğün ihlali durumunda uygulanacak yaptırım için mahkemelerce hak arama özgürlüğü açısından yorum yapılmalıdır. Bizce bu yaptırım da, yasal süresinden sonra açılrsa da, davanın süresinde açıldığının kabul edilmesi olmalıdır. Yani dava konusu işlemde kanun yolları ve süreleri gösterilmemişse, dava, yasal süresinden sonra açılmış olsa da süresinde kabul edilip işin esasına girilmelidir. Artık bu durumda süre ret kararı verilmemelidir. Çünkü hak arama özgürlüğü için getirilmiş anayasal hüküm ihlal edilerek işlemde kanun yolları ve süreleri gösterilmemişse, bu ihlalin mahkemeye erişim hakkını engellemesine izin verilmemelidir. Mahkemeye erişim hakkı gereği dava süresinde kabul edilmelidir. Nitekim bu düşünce aşağıda yer verilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında da benimsenmiş ve yasal süresinden sonra açılmış olsa da davanın süresinde açıldığının kabulü gerektiği belirtilmiştir;

Her ne kadar, ... tarihinde tebliğ edilen ödeme emrinin iptali istemiyle, 6183 sayılı Kanununun 58'inci maddesinin yukarıda anılan hükmünde öngörülen yedi günlük sürenin geçirilmesinden sonra açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerekirken, ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararında Yargılama Hukuku kurallarına uyarlık görülmediği gerekçesiyle bozma kararı verilmişse de, dosyada bulunan ve dava dilekçesinde ... tarihinde tebliğ edildiği belirtilen ... tarihli ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makamın ve başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasa'nın 40'inci maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş, Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'inci maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.

Başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emirlerine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden, temyiz istemine konu yapılan ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararında, ısrar hükmü yönünden sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.³²

³² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20/01/2016 tarih ve E:2015/1016, K:2016/41 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

İdarenin tesis ettiği işlemde başvuru yolunu ve süresini göstermemesi ve ilgili kişinin bu işleme karşı yasal süreden sonra açtığı davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi, anayasal yükümlülüğünü yerine getirmeyen idarenin bu yolla dava tehdidinden kurtulması anlamına gelecektir. Bu nedenle eğer idare, Anayasa m. 40/f.2'den kaynaklanan yükümlülüğünü yerine getirmemiş ve ilgili kişi bu nedenle davasını süresi içinde açamamışsa, dava süresinde kabul edilmeli ve işlemin esasının yargısal denetimine geçilmelidir.³³

Dava konusu idari işlemde dava açma süresinin gösterilmemesi durumunda, açılan davanın süresinde kabul edilerek mahkemeye erişim hakkı gereği için esasının incelenmesi gerekmektedir. Peki, bu halde dava sonsuza kadar açılabilir mi, bunun da bir üst sınırı yok mudur? Bu konuda uygulamada bu halde dahi davanın her halükarda genel dava açma süresi içerisinde açılması gerektiği genel kabul görmektedir.³⁴ Bu durumda, işlemde, özel dava açma süresi belirtilmediği takdirde genel dava açma süresi içerisinde açılan dava, süresinde kabul edilmektedir. İdare mahkemeleri için genel dava açma süresi altmış gün iken vergi mahkemeleri için otuz gündür. Bu yöndeki Danıştay karar özetine aşağıda yer verilmiştir;

Dava konusu olayda davacı adına düzenlenerek 15.7.2010 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı yasal süre geçirildikten sonra 7.9.2010 tarihinde Mahkeme kayıtlarına giren dilekçe ile açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle Vergi Mahkemesince davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, dosyada bulunan ödeme emrinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde dava açma süresinin kaç gün olduğu hususuna yer verilmediği tespit edilmiştir.

Bu nedenle, özel kanununda yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emrinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğu dikkate alındığında bu ödeme emrine karşı vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi içinde açılan davada, anılan Anayasa hükmü ve 2577 sayılı Kanunun 8/3.maddesinde yer alan hüküm karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmeyeceğinden, davayı süre aşımı nedeniyle reddeden vergi mahkemesi kararında usul hükümlerine uyarlık görülmemiştir.³⁵

Ayrıca Danıştay, uzlaşma sonrası dava açmak için getirilen 15 günlük süreyi de özel dava açma süresi kabul etmiş ve aşağıda özetine yer verilen kararı vermiştir;

³³ Akbulut, Emre; İdari İşlemde Kanun Yolu ve Süresi Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi, TBB Dergisi, Sayı 81, 2009.

³⁴ Danıştay 9. Dairesi'nin 30/10/2014 tarih ve E:2011/8676, K:2014/6872 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

³⁵ Danıştay 9. Dairesi'nin 30/10/2014 tarih ve E:2011/8676, K:2014/6872 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesinde ise, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı hükme bağlanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebine ilişkin olup şirket yetkilisine 12.2.2013 tarihinde tebliğ edilen uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın, üzerinde uzlaşılabilen vergi ve cezalara karşı, izlenecek kanun yolları, başvurulacak merciler ve süreleriyle ilgili olarak Anayasa'nın yukarıda kuralına yer verilen 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca bulunması gereken herhangi bir bilgiyi içermeyişi görülmektedir.

Bu nedenle, 213 sayılı Yasanın Ek 7'nci maddesinde yer alan özel düzenleme gereği, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılması gerektiği yolundaki bilgiyi içermeyen uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın Anayasa'nın sözü edilen düzenlemesine uygun düştüğünden ve bu Anayasa hükmü karşısında, uzlaşmaya konu edildiği halde üzerinde uzlaşılabilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi içinde açılan davada, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığından, davanın; süre aşımı yönünden reddine ilişkin vergi mahkemesi kararının, esası hakkında karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.³⁶

Biz bu uygulamalar ve görüşlere katılmamaktayız. Çünkü bu görüşün yasal dayanağı bulunmamaktadır. Anayasa 40. maddesi, kanun yolları ve sürelerinin gösterilmesi yükümlülüğünü genel – özel diye ayırmamıştır. Anayasa'nın bu maddesinde, genel dava açma süresinin işlemde belirtilmesine gerek olmadığı ve sadece özel dava açma süresinin belirtilmesi gerektiği, şeklinde bir hüküm kesinlikle yer almamaktadır. Böyle bir yoruma açık bir düzenleme bile bulunmamaktadır. Genel dava açma sürelerinin herkes tarafından bilindiği nasıl kabul edilebilir? Ayrıca hangileri genel dava açma süresidir? 2577 sayılı Kanun'da genel görevli mahkeme, idare mahkemesi ve genel dava açma süresi de altmış gündür. Peki vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük süre genel mi özel mi dava açma süresidir? Neyin genel, neyin özel dava açma süresi olduğu bile net değilken, özel dava açma süresi gösterilmeyen işlemde genel dava açma süresinin kabul edilmesi hakkaniyete uygun değildir. Anayasa koyucunun, mahkemeye erişim hakkına yönelik olarak getirdiği hakkaniyete

³⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 11/02/2015 tarih ve E:2013/8155, K:2015/579 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

uygun bu düzenleme, yargısal yorumlarla daraltılmakta ve hak kayıplarına yol açmaktadır. Bu durumda, anayasada yer almayan bir sınırlama yargı organlarınca getirilmiş olmaktadır.

Yasa koyucunun getirdiği hak arama özgürlüğünü koruyucu bir müessese olan Anayasa'nın 40. maddesi, getiriliş amacına ve ruhuna uygun olarak yorumlanmalıdır. Maddede yer almayan genel – özel dava açma süreleri gibi ayrımlarla sınırlamalar yapılmamalıdır. Sonuç olarak bizce, davaya konu edilen idari işlemde Anayasa 40. madde uyarınca kanun yolları ve süreleri belirtilmemiş ise, bu işleme karşı her zaman dava açılabilir. Dava açma süreleri kamu düzeninden olduğundan, burada getirilecek üst sınır da genel dava açma süresi değil, Borçlar Kanun'unda yer alan 10 yıllık genel zamanaşımı süresi olabilir. Yani, böyle bir işleme karşı 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde olmak şartı ile her zaman dava açılabilir. Böyle bir görüş ve yaptırım ağır gibi görünmekle birlikte, hak arama özgürlüğü için şarttır. İdare, anayasal yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. İdari işleme kanun yolları ve sürelerini yazmak idare için çok zor bir iş değildir ama insanların hak arama özgürlükleri için elzemdir. Bu elzem durumu yasa koyucu öngördüğü için böyle bir düzenleme yapmıştır. İdare, matbu olarak bile işlemlerine kanun yolu ve sürelerini yazarak çok kolay bir şekilde bu yükümlülüğünü yerine getirebilecekken, aksi yönde davranıp dava açma süresi ile ilgili böyle bir yaptırımla karşılaşmamalıdır.

Görüşümüz olan; davaya konu edilen idari işlemde Anayasa 40. maddesi uyarınca kanun yolları ve süreleri belirtilmemiş ve genel dava açma süresi geçmiş olsa bile davanın süresinde açıldığı kabulü gerektiği hakkındaki Danıştay karar özetine aşağıda yer verilmiştir. Bu kararda Danıştay, başvuru süresi gösterilmeyen dava konusu işleme ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceği sonucuna vararak davayı süresinde kabul etmiştir. Oysa bizce, bu durumun sürenin başlaması ile değil bitmesi ile alakası vardır. Çünkü, bu halde dahi yazılı bildirim ile dava açma süresi işlemeye başlar. Ama dava açma süresi, yasal dava açma süresi sonunda bitmez. Genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman dava açılabilir;

Dosyada bulunan ve davacının, 5811 sayılı Kanun'dan yararlanmak istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin incelenmesinden, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii ve dava açma süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasa'nın 40'ncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla Anayasa'nın 36'ncı maddesinde öngörülen

hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ncı maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.

Başvuru süresi gösterilmeyen dava konusu işleme ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden, davayı süre aşımı nedeniyle reddeden vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.³⁷

D.2.2. Anayasa'nın 40/2. Maddesi Uygulamasında Zımni Ret İşlemi

2577 sayılı Kanun'un 10, 11, 13. maddeleri açısından yapılan başvurularda idare başvurunun reddine ilişkin olumsuz bir işlem tesis ederse, işlemde kanun yolunu ve süresini gösterecektir. Bununla birlikte bu maddelerde bir de zımni ret müessesesi yer almaktadır. Buna göre, başvuru üzerine altmış gün içinde bir cevap verilmez ise istek reddedilmiş sayılıyor. Yani idarenin sessiz kalmasına, isteğin zımnen reddedildiği sonucu bağlanmaktadır. İdari işlemlerde kanun yolu ve süresinin gösterilmesinin, Anayasa madde 40 uyarınca zorunlu olduğu göz önüne alındığında ve zımni ret işleminin de bir idari işlem olduğu bilindiğine göre zımni ret işleminde kanun yolu ve süresinin nasıl gösterileceği sorunu karşımıza çıkmaktadır. Çünkü zımni ret işleminde aslında maddenin ortada bir idari işlem yoktur. Sadece kanuni süresi içerisinde idareye cevap verilmez ise isteğin reddedildiği varsayılır. Zımni ret işlemi mevzuatımızda var olmasına rağmen aslında bir hukuk devletinde idarenin kendisine yapılan başvurulara bir cevap vermesi gerekmektedir. Çünkü kendisine cevap bile verilmediği zaman o ülkenin vatandaşı, devleti tarafından kendisinin önemsenmediği düşüncesine kapılır. İdare, ilgiliyi önemseyip olumlu veya olumsuz cevap vermek zorundadır. Ağır iş yükü bahanesi bile cevap vermemeyi gerektirmez.

Anayasa'nın 74. maddesi ile dilekçe hakkı tanınmıştır. Buna göre, vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, anayasal hüküm gereği idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlaması lazımdır. Tüm bunlara karşın, zımni ret işleminde idarenin hem cevap verme yükümlülüğünü yerine getirmemesi hem de yazılı bildirim olmaması yönünden zımni ret işlemi anayasa ile bağdaşmamaktadır. Anayasaya göre bırakın cevap verilmemesini, dilekçe sahibine gecikmeksizin cevap verilmesi gerekir.

³⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24/02/2016 tarih ve E:2016/116, K:2016/198 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Aslında, zımnî ret müessesesi ilgilileri korumak için 2577 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olmalıdır. Çünkü idare, kendisine yapılan başvuru sonucunda herhangi bir işlem tesis etmeyerek yargısal denetimden kaçınabilir veya başvuru yapan ilgiliiyi çok uzun zaman boyunca oyalayabilir. Bu yüzden kanun koyucu altmış gün sınırını getirmiştir. Bu süre içerisinde idarenin sessiz kalması durumunda konu artık yargısal boyuta taşınabilecektir. Esas olan idarenin başvuruya gecikmeksizin cevap vermesidir. Kanun koyucunun, idarenin başvuruya cevap vermeyerek yargısal denetimden kaçınmasını ve ilgilinin de oyalanmasını önlemek için zımnî ret müessesesini getirdiğini düşünüyoruz. Fakat zımnî ret işleminde Anayasa madde 40 açısından sorun doğmaktadır. Bu sorunun giderilmesi için Fransız idare hukuku bize örnek teşkil edebilir. Fransız idare hukukunda, kendisine yöneltilen her istem karşısında idare, başvuru sahibine bir "alındı makbuzu" vermekle yükümlü olup; makbuz içeriğinde de, başvuru tarihi, zımnî red ya da kabul kararının oluşacağı tarih ve başvuruyu değerlendirmekle görevli idare ve iletişim bilgilerinin yanı sıra, kararın yargı yerine götürülmesi olasılığına karşı, başvuru yolları ve sürelerinin de belirtilmesi gerekir.³⁸ Bizde de böyle bir düzenleme çözüm olarak yasa koyucu tarafından getirilebilir.

Mevzuatımızdaki mevcut halle zımnî ret müessesesi sıkıntı oluşturmaktadır. Çünkü zımnî ret işleminde, ortada yazılı bir işlem olmadığı için, işleme karşı kanun yolları ve süreleri gösterilememektedir. Bu durumda da devlet, Anayasa 40. maddedeki yükümlülüğünü yerine getirmemiş olmaktadır. Bu nedenle, zımnî ret işleminde kanun yolu ve süresi gösterilmediğinden, yasal dava açma süresinin geçmediği kabul edilmelidir. Danıştay kararları henüz bu yönde olmamakla birlikte, aşağıda özetine yer verilen bir Danıştay kararındaki karşı oydaki görüş bu yöndedir;

Öte yandan, yetkili makamlara anayasal bir sorumluluk olarak yüklenmiş olmasına rağmen, yapılan başvuruya gecikmeksizin cevap verilmesi gerekmekte iken, cevap verilmemesinin sonucu ilgiliye yüklenerek, zımnî ret tarihinden itibaren süresi içerisinde dava açılmadığının kabulü ile davanın süre aşımı nedeniyle reddi "hak arama hürriyeti" ve "hakkaniyet" ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Çünkü, yetkili makamlarca, anayasal sorumluluk yerine getirilmek suretiyle başvuruya cevap verilmiş, ancak, bu işlemde Anayasa'nın 40. maddesi kapsamında, başvurulacak mercii, kanun yolu ve süresi gösterilmemiş olsaydı, dava açma süresinin başlamayacağına kabulünden hareketle, süresinden sonra açılan davanın esasını incelenecek iken, yetkili makamlara yüklenen anayasal sorumluluğa rağmen, yetkili makamların cevap vermemesi durumunu, idarelerin lehine, ilgililerin aleyhine bir durum olarak

³⁸ Şanlı Atay, Yeliz; "İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü", TBB Dergisi, 2011 (96).

yorumlayarak, ilgililerin hak arama hürriyetlerinin bir anlamda engellenmiş olması yukarıda ifade edilen anayasal ilkeler ile bağdaşmayacaktır.

Bakılan davada, davacılar vekili tarafından, ölümle sonuçlanan olayda idarenin hizmet kusuru bulunduğu iddiasıyla maddi ve manevi tazminat ödenmesi istemiyle ... tarihinde Sağlık Bakanlığı'na başvuru yapıldığı, söz konusu istemin cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedildiği, Mahkeme tarafından, zımni ret işleminin olduğu ... tarihinden itibaren 60 günlük dava açma süresi içerisinde en geç ... tarihine kadar dava açılması gerekirken ... tarihinde Mahkeme kaydına giren dilekçe ile açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, davalı idare tarafından, yukarıda hükümlerine yer verilen anayasal sorumluluk yerine getirilmeyerek davacılar cevap verilmemesi üzerine açılan davada, süre aşımından söz edilemeyeceğinden, işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.³⁹

Kısacası, idari işlemde kanun yolu ve süresi gösterilmediği için açılan davada, yasal dava açma süresi geçmiş olsa da dava süresinde kabul edilirken⁴⁰; anayasal bir yükümlülük olmasına rağmen idarenin, yapılan başvuruya cevap vermeyerek zımni ret işlemi tesis etmiş olduğu durumda, zımni ret işleminde kanun yolu ve süresi gösterilemediği halde zımni ret işlemine karşı açılan davada yasal süresi geçtiği gerekçesi ile süre ret kararı verilmesi⁴¹, hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim hakkı ile bağdaşmaz.

D.2.3. Anayasa'nın 40/2. Maddesinin Hatalı Uygulanmasının Sonuçları

Devletin, işlemlerinde kanun yolları, mercileri ve süreleri belirtmek zorunda olduğundan ve belirtmediği durumda olacak olan hallerden bahsettik. Peki devlet, yanlış kanun yolu, merci veya süresi gösterirse ne olacaktır? Bu hatanın sonucu ilgiliye mi devlete mi yükletilecektir? Tabii ki bu yanlışlığın sonucuna ilgilisi katlanmamalıdır. Yanlış kanun yolu, merci ve/veya süresi gösterilmiş ise, bu yanlışlığın hak arama özgürlüğünü ihlal etmesine izin verilmemelidir. Danıştay bir kararında, idari işlemde yanlış yargı merci gösterilmesi halinde dava açma süresinin etkileneceğini belirtmiştir;

Dava dosyasının incelenmesinden; ecrimisil alacağı'nın tahsili amacıyla düzenlenen 12.8.2011 tarihli ödeme emrinin 12.11.2011 tarihinde

³⁹ Danıştay üyesi Sn. E. Yücel Seyhan'ın 21/03/2016 tarih ve E:2016/536, K:2016/1906 sayılı Danıştay kararındaki karşı oyu. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁴⁰ Danıştay'ın 02/12/2015 tarih ve E:2012/4633, K:2015/8867 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁴¹ Danıştay'ın 21/03/2016 tarih ve E:2016/536, K:2016/1906 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

davacıya tebliği üzerine 30.11.2011 tarihinde bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

İdare Mahkemesince, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 günlük süre geçirildikten sonra açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, dava konusu ödeme emrinde, borcun nasıl ödenmesi gerektiği ve ödenmemesi halinde yapılacak işlemler ile ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılacağı belirtilmekle birlikte, ödeme emrine karşı dava açılması halinde Balıkesir Vergi/İdare Mahkemesine başvurabileceği şeklinde yanlış bir ifadeye yer verildiği görülmektedir.⁴²

Biz Danıştay'ın bu kararına katılmıyoruz. Dava konusu işlemde özel dava açma süresi olan 7 gün belirtilmiştir. Sadece, işleme karşı başvurulacak yargı merci olarak Balıkesir Vergi / İdare Mahkemesi olarak yazıldığından yargı merci açık olarak belirtilmemiştir. Fakat bu durumun hak arama özgürlüğüne bir etkisi olmayacaktır. İlgili 7 gün içerisinde Balıkesir İdare Mahkemesi'ne veya Vergi Mahkemesi'ne davasını açsa, sonuçta davasını mahkemeye taşımış olacaktır. Çünkü idare veya vergi mahkemesi kendisini görevsiz diğer mahkemeyi görevli görürse zaten dosyayı kendiliğinden görevli mahkemeye göndermektedir. Bu yüzden yapılan bu hata mahkemeye erişim hakkını kısıtlamamaktadır. Aksi uygulama aşırı şekilci bir uygulama olur. Çünkü önemli olan hak arama özgürlüğü gereği ilgilinin yasal süre içerisinde doğru mahkemeye erişmesidir. İdari yargı içerisinde, görevsiz mahkeme dosyayı kendiliğinden görevli idare veya vergi mahkemesine gönderdiğinden dolayı bu durum mahkemeye erişim hakkını kısıtlamamaktadır. Bu yüzden esasa etkili olmayan bu hata yüzünden Danıştay tarafından verilen bu karardaki görüşe katılmıyoruz. Nitekim bu kararda yazılan karşı oy da bizim görüşümüz yönündedir;

Balıkesir Vergi Mahkemesinde dava konusu ödeme emrinde gösterilmiş olan 7 günlük dava açma süresi içerisinde açılmış olsa idi; Balıkesir Vergi Mahkemesinin görev ret kararı ile kendisine intikal eden dosyada Balıkesir İdare Mahkemesince işin esasına girilerek bir karar verileceği hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, davalı idarece dava konusu işlemde yargı merciinin yanlış gösterilmiş olması nedeniyle davacının herhangi bir hak kaybına uğradığından söz edilemeyeceğinden, temyiz isteminin reddi ile Mahkeme kararının onanması gerektiği görüşüyle çoğunluğun kararına katılmıyorum.

Kanun gereği idari yargının kendi içerisinde, görevsiz mahkeme görev ret kararı üzerine dosyayı kendiliğinden görevli mahkemeye göndermekte

⁴² Danıştay 10. Dairesi'nin 25/11/2013 tarih ve E:2012/3950, K:2013/8346 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

ve dava görevli mahkemede devam etmektedir. Oysa bu usul, yargı kolları farklı olduğunda uygulanmamaktadır. Çünkü yasal dayanağı yoktur. Örnek vermek gerekirse, Sulh Hukuk Mahkemesi'nin görevli olduğu gerekçesi ile idare mahkemesi tarafından görev ret kararı verildiğinde, dosya kendiliğinden veya davacının talebi üzerine görevli Sulh Hukuk Mahkemesi'ne gönderilmez. Davacının davasını Sulh Hukuk Mahkemesi'nde yenilemesi gerekmektedir. Bu yüzden, idari işlemde kanun merci yanlış bir yargı kolundan gösterildiğinde, durum yukarıda yer verdiğimiz şekilden farklı olmaktadır. Bu konuda verilmiş bir yargı kararını inceleyecek olursak;

Olayda; davacının ilk olarak adli yargıda açmış olduğu davanın uyuşmazlığın görüm ve çözümünün idari yargı yerinin görev alanına girdiği gerekçesiyle reddine ilişkin kararda, dosyanın görevli ve yetkili İzmir İdare Mahkemesi'ne gönderileceği ifadesinin yer alması nedeniyle davacının dosyanın İdare Mahkemesine gönderilmesini beklediği, gönderilmediğini öğrenmesi üzerine bakılmakta olan davayı açtığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda; adli yargı tarafından verilmiş olan karardaki yanlış yönlendirme nedeniyle davacının anılan karar doğrultusunda hareket etmesi karşısında herhangi bir kusuru bulunmadığından, davanın süresinde açıldığı kabul edilerek, esasının incelenmesi gerekirken, süre aşımı yönünden reddine ilişkin temyize konu Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.⁴³

Kanun yolu, merci ve süreleri belirtme yükümlülüğü devlete getirilmiştir. Belirttiğimiz gibi devlet kavramı içerisinde yargı da yer almaktadır. Bu yüzden yargı mercileri kararlarında, başvurulacak kanun yolu, merci ve süresini belirtmek zorundadır. Belirtilmemesinin veya yanlış belirtilmesinin sonucu ilgisine yükletilmemelidir. Bu doğrultuda, dava konusu olayda, idare, işleme yanlış yargı mercini yazarak ilgiliyi yanıltmıştır. Bununla birlikte, yasal dayanağı olmamasına rağmen adli yargı mercii de kararına, dosyanın görevli ve yetkili İzmir İdare Mahkemesi'ne gönderileceğini yazarak davacıyı yanıltmış ve bir beklentiye sokmuştur. Adli yargı mercinin davacıyı yanlış bilgilendirmesi, davacının mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmamalıdır. Bu yüzden, Danıştay tarafından verilen karar, hakkaniyete ve hukuka uygun olmuştur.

İdari yargı mercileri kararlarında kanun yolu, merci ve süresini göstermektedir. Bu Anayasa 40. madde gereği bir yükümlülüktür. Bu yükümlülük yerine getirilirken yapılan bir hata, davacının mahkemeye erişim hakkını kısıtlayamaz. Bu doğrultuda, yanlışlık hak arama özgürlüğü lehine yorumlanmalı ve uygulanmalıdır. Danıştay bir kararında, mahkeme kararında temyiz süresinin yanlış gösterilmesinin davacının temyiz hakkına olumsuz bir etkisi olmayacağını belirtmiştir;

⁴³ Danıştay 14. Dairesi'nin 14/11/2012 tarih ve E:2011/11094, K:2012/8025 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Dosyanın incelenmesinden; İstanbul İdare Mahkemesinin ... gün ve E:..., K:... sayılı kararı ile davada süreaşımı nedeniyle süre ret kararı verildiği, kararın hüküm fıkrasında 30 günlük temyiz süresinin 60 gün olarak yazıldığı; kararın davacıya 12/08/2014 tarihinde tebliğ edildiği, davacının, karar doğrultusunda, 26/09/2014 tarihinde (45. gün) İstanbul İdare Mahkemesine verdiği dilekçeyle kararın temyizen bozulmasını talep ettiği; ancak, İdare Mahkemesince temyiz süresinin sehven 60 gün olarak yazıldığı, yasal sürenin dışına çıkılmayacağı gerekçesiyle temyiz isteminin süreaşımı nedeniyle reddine karar verilmesi üzerine temyizen incelenmekte olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, davacının, İdare Mahkemesi kararının temyiz incelemesi sonucunda bozulması isteminde, temyiz süresi hesaplanırken, Anayasa'nın 40. madde hükmünün dikkate alınması gerektiğinden; temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.⁴⁴

D.3. Düzeltme – Şikayet Başvuru Yolu

Düzeltme – Şikayet yolu, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda düzenlenmiş idari bir başvuru usulüdür. Vergi hatası ile ilgili yapılmış bir düzenlemedir. 213 sayılı VUK'da yer alan düzenlemelere göre vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Hesap hataları şunlardır:

1-Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır,

2-Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır,

3-Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

1-Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır,

2-Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır,

⁴⁴ Danıştay 5. Dairesi'nin 02/06/2015 tarih ve E:2015/734, K:2015/5965 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

3-Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır,

4-Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. İl özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

Vergi mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır. Tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.

Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi: a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre hacizin

yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Yukarıda yer alan düzenlemelerden de görüldüğü gibi, hatalı vergilendirmeye karşı dava açma süresi geçmemişse bu süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılarak hatalı vergilendirme iptal ettirilebilir. Ama kanun, dava açma süresi geçmiş olsa bile hatalı vergilendirmenin giderilebilmesi için, zamanaşımı süresi içerisinde hatalı vergiyi ortadan kaldırma imkanı getirmiştir. Bu, re'sen vergi idaresince yapılabileceği gibi mükellefçe düzeltme-şikayet yolu kullanılarak da yapılabilir.

Buna göre, ilgililer 5 yıllık tarh/tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde, vergi hatası kapsamında vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunabilirler. Vergi dairesince düzeltme başvurusu reddedilirse şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulabilir. Kanunda şikayet başvurusu zorunlu tutulmadığı halde, yargı kararları ile düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açılmadan önce şikayet yoluna gidilmesi zorunlu tutulmuştur. Şikayet yoluna başvurulmadan önce açılan davalarda, idari merci tecavüzü nedeniyle merciine tevdi kararları verilmektedir.⁴⁵

Düzeltilme-şikayet yolu ile ilgili olarak dava açma süresi konusunda uygulamada ortaya çıkan sorun, düzeltme başvurusunun reddi üzerine hangi süre içerisinde şikayet yoluna başvurulması gerektiğidir. Bu konuda kanunda bir düzenleme yer almamaktadır. Fakat, 213 sayılı Kanun'un 126. maddesinde, 114.maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği hükmü yer aldığından, bizce şikayet başvurusunun her halükarda düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. Yani düzeltme başvurusunun reddi üzerine ilgili istediği zaman şikayet yoluna başvurabilmelidir. Ancak, her halükarda bu süre düzeltme zamanaşımı süresini aşmamalıdır. Şikayet başvurusu yapıldıktan sonra bu başvurunun reddi üzerine yasal dava açma süresi içerisinde dava açılmalıdır ve açılan davada şikayet başvurusunun reddi işlemi dava konusu edilmelidir. Bu konuyla ilgili yasal düzenleme yapılarak düzeltme-şikayet yolu daha ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.

D.4. 2577 Sayılı İYUK'un 10. ve 11. Madde Uygulamaları

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde ilgililere, istekleri doğrultusunda haklarında işlem tesis edilmesi için idareye başvuru yapma imkanı getirilmiştir. 11. maddesinde ise, ilgililer hakkında yapılan işleme karşı dava açılmadan önce işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan istenmesi için ilgililere idari başvuru yolu hakkı tanınmıştır.

⁴⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27/02/2013 tarih ve E:2011/360, K:2013/93 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi vergi hukukunda da uygulanmaktadır. İlgililer, vergi hukuku ile ilgili olarak haklarında işlem tesis edilmesi için idareye başvuru yapabilirler. Fakat uygulamada, bu madde ile 213 sayılı VUK'da yer alan düzeltme-şikayet usulü karıştırılmaktadır. İdareye yapılan her başvuru, düzeltme-şikayet usulü kapsamında gibi algılanmaktadır. Oysa düzeltme-şikayet usulü vergi hatalarının düzeltilmesi için getirilmiş bir yoldur. İYUK 10. madde ise ilgililere, haklarında idari davaya konu olabilecek işlem tesisi için idareye başvuru yapma imkanı vermektedir. Bu konuya ilişkin Danıştay karar özeti aşağıya çıkarılmıştır:

Davacı tarafından yukarıda değinilen 2577 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre yapılan başvurunun reddi üzerine vergi dairesi müdürlüğü işlemi dava konusu yapılmış, bu işleme karşı süresi içinde açılan davada mahkemece davacının başvurusunun düzeltme başvurusu niteliği taşıdığı sonucuna varılması neticesinde dilekçe ve eklerinin gelir idaresi başkanlığına tevdiine karar verilmesi üzerine gelir idaresi başkanlığınca tesis edilen zimni ret işlemi dava konusu edilmiş ise de, davacı tarafından 8.02.2010 tarihinde vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvuru, düzeltme şikayet başvurusu kapsamında yapılan bir başvuru olmayıp, 2577 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamında yaptığı bir başvuru olduğundan ve bu başvurunun reddine ilişkin olarak tespit edilen vergi dairesi müdürlüğü işleminin de bu kapsamda incelenerek değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁶

Buna göre yargı yerlerince, düzeltme-şikayet başvurusu ile 10. madde başvurusu karıştırılarak ilgililerin mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmamalıdır. Bu kapsamda yapılan başvurunun hangi düzenleme çerçevesinde yapıldığı ayrıntılı olarak incelenmelidir.

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer alan düzenleme, vergi hukukunda da uygulanmaktadır. Fakat bu uygulama ile ilgili bazı sorunlar bulunmaktadır. Bazı mahkemeler, özel dava açma süresi bulunan işlemlerde bu maddenin uygulanamayacağı kanaatinde. Bu yöndeki bir mahkeme kararı özetine aşağıda yer verilmiştir:

Bu durumda ödeme emrine karşı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca üst makama başvurma olanağı bulunmadığından, ödeme emrinin tebliğ edildiği 16.06.2016 tarihinden itibaren 7 günlük yasal süre içerisinde, en geç 23.06.2015 tarihinde dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 14.07.2015 tarihinde açılan davanın esasının inceleme olanağı bulunmamaktadır.⁴⁷

⁴⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 09/11/2015 tarih ve E:2012/6218, K:2015/5277 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁴⁷ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 19/08/2015 tarih ve E:2015/1259, K:2015/1471 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Bu kararın tersi yönde verilen mahkeme kararı özeti de şöyledir:

Sözü edilen hukuki durum karşısında; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca düzenlenip tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptali için doğrudan dava açılabileceği gibi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun sözü edilen 11'inci maddesi uyarınca, ödeme emirlerinin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir.⁴⁸

Biz ikinci mahkeme kararındaki görüşü benimsemekteyiz. Çünkü kanunda ödeme emirleri ile ilgili olarak 11. maddenin uygulanmayacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Tam tersine, 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, 18.6.1994 gün ve 21964 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4001 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile 18.6.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, 11. madde özel-genel dava açma süresi ayırt etmeksizin vergi mahkemesindeki tüm uyuşmazlıklarda uygulanır. Birinci mahkeme kararındaki görüş, mahkemeye erişim hakkını hukuka aykırı olarak ortadan kaldırmaktadır. Çünkü ilgililer, kanunda açıkça yazmadığı için 11. maddenin ödeme emirleri ile ilgili uyuşmazlıklarda uygulanmayacağını bilemezler. Bu durumda, 11. madde kapsamında yapacakları başvuru sonucu ilk mahkeme kararındaki gibi davaları süre aşımı nedeniyle reddedilecektir. Bu da mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldıracaktır. Yargı yerleri bu uygulamadan vazgeçmelidir. Çünkü, hukuken 11. madde kapsamında ödeme emirleri ile ilgili uyuşmazlıklarda dava açılmadan önce idari başvuru yapılmasını engelleyen hiç bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun koyucu isterse böyle bir hüküm kanunla getirirdi. O yüzden, vergi/ceza ihbarnamelerinde olduğu gibi ödeme emri, ihtiyati haciz gibi özel dava açma süreleri ile ilgili uyuşmazlıklarda da ilgililerin 11. madde kapsamında başvuru hakkı olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinde belirtildiği gibi ilgililer, idari dava açmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan isteyebilirler. Bu istek hakkında idarece altmış gün içerisinde bir cevap verilmezse, istek zimnen reddedilmiş sayılır ve ilgili bu zimni reddin sonra kalan dava açma süresinde davasını açar. Peki ilgili, başvurduktan sonraki altmış günlük süre dolmadan ve ortadan idarenin bir cevabı olmadan

⁴⁸ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 12/04/2016 tarih ve E:2016/445, K:2016/596 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

dava açarsa ne olacaktır? Ortada zımni ret kararı olmadan erken dava açıldığı için davanın reddine mi karar verilecektir? Bu konuda verilmiş bir Danıştay kararını inceleyelim:

İncelenen dosyada, davacı dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamenin 28.04.2014 tarihinde tebliği üzerine yasal süresi içerisinde 30.04.2014 tarihinde işlemin geri alınması amacıyla İdareye başvurmuş ancak İdarenin 60 günlük cevap verme süresini beklemeden 02.06.2014 tarihinde vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle dava açmıştır. Bu durumda, dava zımni ret süresi dolmadan erken açılmış durumunda ise de, İdarenin iradesi belli olduğundan ve iradesini değiştirdiğine dair dosyada bir bilgi bulunmadığından erken açılmış bir davadan söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, 28.04.2014 tarihinde tebliğ edilen ihbarname içeriği vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle yasal süresi içerisinde 30.04.2014 tarihinde işlemin geri alınması amacıyla İdareye yapılan başvuru üzerine dava açma süresinin durduğu ve İdarenin cevabı beklenmeden 02.06.2014 tarihinde dava açıldığı dikkate alındığında açılan dava süresinde olup, Vergi Mahkemesince işin esası incelenerek karar verilmesi gerekmektedir.⁴⁹

Biz de Danıştay kararındaki bu görüşe katılmaktayız. Çünkü görüldüğü gibi davacı zımni ret kararı oluşmadan dava açmış olsa da, davalı idarenin başvuruyu kabul ettiğine dair bir iradesinin olmadığı, yani idarenin iradesinin başvurunun reddi yönünde olduğu görüldüğünden artık işin esasına girilip dava incelenmelidir. Yerel mahkemece verilen karar, mahkemeye erişim hakkı açısından hukuka aykırıdır. Yargılamayı uzatmaktan, davacının davasını mahkemeye taşımamasını önlemekten başka bir yönü yoktur. Bu yüzden Danıştay kararı yönünde hüküm kurmak gerekir.

D.5. Dava Açma Süresinin Son Gününün Adli Tatile Denk Gelmesi ve Mali Tatil Uygulaması

2577 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, bu Kanun'da yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı hükmü yer almıştır. Ayrıca, aynı Kanun'un 61. maddesine göre çalışmaya ara verme dönemi, 20 Temmuz-31 Ağustosdur. Yani buna göre, dava açma süresinin son günü 20 Temmuz-31 Ağustos arasında bir zaman denk gelirse dava açma süresinin son günü 7 Eylül'e uzamış sayılacaktır. Kanunda sadece dava açma süreleri değil, kanunda yazılı tüm sürelerin uzayacağından bahsedilmiştir. Fakat biz konumuz gereği sadece dava açma süreleri açısından bir değerlendirme yapacağız.

⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 10/03/2016 tarih ve E:2016/2410, K:2016/1069 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Dava açma süresinin son gününün adli tatile gelmesi sebebiyle uzaması konusunda uygulamada sorunlar yaşanmaktadır. Bazı mahkemeler, kanunun lafzından hareket ederek “bu kanunda yazılı süreler” hükmünden hareketle sadece 2577 sayılı Kanun’da yer alan dava açma sürelerinin uzayacağını, diğer kanunlarda yer alan dava açma sürelerinin uzamayacağını kabul etmektedir. Bu yöndeki bir mahkeme kararı incelenecek olursa:

6183 sayılı Kanunda yer alan ödeme emrine karşı dava açılmasıyla ilgili 7 günlük süre, özel kanunda getirilmiş bir süre niteliğinde olup, 2577 sayılı Kanunda yer alan sürelerden olmaması nedeniyle, tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlayan 7 günlük sürenin bitiminin adli ara vermeye rastlaması halinde, 2577 sayılı Kanunun yukarıda aktarılan 8. maddesinin 3. bendi çerçevesinde uzaması olanaklı bulunmamaktadır.

Bu durumda; 6183 sayılı Kanun’a göre davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerine karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 günlük dava açma süresi geçtikten sonra açılan işbu davada süre aşımı bulunduğundan, davanın reddi gerekmektedir.⁵⁰

Mahkeme, dava konusu ödeme emrinin dava açma süresinin özel kanununda gösterildiğinden bahisle dava açma süresinin uzamayacağını kabul etmiştir. Biz bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü kanunun sadece lafzi yorumu yapılmıştır. “bu Kanunda yazılı süreler” ile kastedilen sadece 2577 sayılı Kanun’da yer alan dava açma süreleri değildir. Özel kanunlarında dava açma süreleri gösterilen idari işlemler de 2577 sayılı Kanun’a tabidir. 2577 sayılı Kanun genel bir kanundur ve idari yargıda görülen davalarda uygulanır. Bu dar yorum, mahkemeye erişim hakkını aşırı derecede kısıtlamaktadır. İlgililer, hangi dava açma süresinin 2577 sayılı Kanun’da yer aldığını, hangi dava açma süresinin kendi kanununda gösterildiğini bilemezler. Böyle bir şeyi bilmek ilgililerden beklenmemelidir de. Ayrıca bu ikili ayırım anlamsız olacak ve karmaşaya sebep olacaktır. Bazı dava açma sürelerinin son günü adli tatile denk gelince uzayacak ama bazıları uzamayacaktır. Bu dar yorum, mahkemeye erişim hakkına uygun bir yorum değildir. Dava açma süreleri ile ilgili herhangi bir ayırım yapılmaksızın, kanunla açıkça bir yasak öngörülmedikçe tüm dava açma sürelerinin, son günü adli tatile denk gelince 7 gün uzayacağı kabul edilmelidir. Aksi yorum ile mahkemelerce, mahkemeye erişim hakkı hukuka aykırı olarak kısıtlanmamalıdır. Nitekim, bir Danıştay kararında görüşümüz doğrultusunda ödeme emri ile ilgili dava açma süresinin uzayacağı belirtilmiştir:

Çalışmaya ara verme süresinde biten sürelerin uzayacağına ilişkin düzenleme, özel bir düzenlemedir. Bu nedenle bitimi çalışmaya ara verme

⁵⁰ Konya 1. Vergi Mahkemesi’nin 19/08/2015 tarih ve E:2015/1305, K:2015/1473 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

zamanına rastlayan sürenin, özel kanunlarda öngörülen dava açma süresi olması halinde de uzayacağı açıktır.

Bu durumda, 7.8.2013 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açma süresinin son günü olan 14.8.2013 tarihinin adli ara verme süresine rastlaması nedeniyle, dava açma süresinin 7.9.2013 gününe kadar uzamakta ise de, 7.9.2013 tarihi cumartesi gününe rastladığı için, 9.9.2013 tarihinin mesai saati bitimine kadar uzayacağı, dolayısıyla 9.9.2013 tarihinde açılan davanın süresinde olduğu görüldüğünden, adli ara verme süresi dikkate alınmaksızın davanın süreaşımı nedeniyle reddi yolunda verilen Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.⁵¹

Adli tatilden bahsettikten sonra şimdi mali tatilden bahsedelim. Mali tatil ile ilgili düzenlemeler 5604 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Buna göre, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

Buna göre, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklarla ilgili dava açma süreleri mali tatil süresince işlemiyor yani duruyor. Mali tatil bitince de kaldığı yerden işlemeye devam ediyor. Yani mali tatil dava açma süresini durduran bir müessesedir.

Vergiyle ilgili tüm işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince durduğundan, bu işlemin 213 sayılı VUK veya 6183 sayılı AATUHK ile ilgili olması arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu duruma ilişkin bir mahkeme kararına göre;

Değınilen Kanunla ihdas edilen ve her yılın Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) uygulanacağı belirtilen mali tatilin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt sürelerini, bildirim sürelerini durduracağı gibi, aynı zamanda vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerini de durduracağı öngörölmüştür.

6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılan işlemlerin de vergiye ilişkin işlemlerden olduğunda kuşku bulunmadığına göre; mali tatilin ödeme emrinde uygulanamayacağından söz edilemeyeceğinden davanın süresinde olduğu görölmektedir.⁵²

⁵¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 06/05/2014 tarih ve E:2014/848, K:2014/3001 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁵² Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 31/12/2013 tarih ve E:2013/1613, K:2013/2549 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Fakat, 6183 sayılı AATUHK ile ilgili olan işlemlere karşı açılan davalarda mali tatil hükümlerinin uygulanmayacağı yönünde görüşler de vardır;

Dava açma süresinin bu düzenleme kapsamında işlememesi veya uzayabilmesi için, dava konusu yapılacak işlemin Vergi Usul Kanununa göre yapılmış bir işlem olması gerekmektedir. Zira fıkra metnindeki “vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri” ibaresinden anlaşılması gereken, 213 sayılı Yasa kapsamındaki ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenleme bulan ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilecek vergilere ilişkin dava açma süreleridir.

Bu nedenle 213 sayılı Yasa kapsamında tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk eden verginin kanuna uygun surette ödenmeyerek veya ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilecek vergilerin uyumsuzluk yaratılmak ya da yaratılmaksızın kesinleşmesi ve kamu alacağı niteliğini kazanmasını müteakip, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenen kamu alacağının korunması, ödenmesi, cebren tahsil ve takibi kapsamındaki işlemlerin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan işlemlerden olduğunun kabulü mümkün değildir.⁵³

Biz bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü, kanunda “vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri” ibaresi kullanılmıştır. Buna göre, ister 213 sayılı Kanun’dan ister 6183 sayılı Kanun’dan isterse de başka bir kanundan kaynaklansın, vergiyle ilgili bir işlemse dava açma süresiyle ilgili olarak mali tatil hükümleri uygulanır. Aksi görüş kanunda olmayan bir sınırlama getirmektedir. Bu durum da mahkemeye erişim hakkını hukuksuz bir şekilde kısıtlar. Bu nedenle, yargı makamları, kanun maddelerini yorumlarken katı bir şekilde davranmamalı ve kanunda yer almayan bir sınırlama getirerek mahkemeye erişim hakkını ihlal etmemelidir. Bu sorunun çözümü için, bizim de katıldığımız ilk görüş benimsenmeli ve tüm vergisel işlemlerden kaynaklı dava açma sürelerinde mali tatil hükümleri uygulanmalıdır.

D.6. Dava Dosyasının Görev Ret Kararı İle İdare Mahkemesinden Vergi Mahkemesine Gönderilmesi Uygulaması

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Dava dilekçeleri, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: a) Görev ve yetki, b) İdari merci tecavüzü,

⁵³ Danıştay 3. Dairesinin 12/06/2017 tarih ve E:2016/1804, K:2017/5118 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

c) Ehliyet, d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, e) Süre aşımı, f) Husumet, g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir. Bu incelemenin sonucunda, idari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan dava görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir.

Bu durumda, mahkemeler arasındaki dava açma süreleri farklı olduğu için görevli mahkemeye gönderilen davada dava açma süresi geçmiş olabilir. Örneğin, idare mahkemesinde dava açma süresi altmış gün olduğu için 40. günde açılan dava süresindedir. Fakat, bu dosyada idare mahkemesi, vergi mahkemesini görevli görerek dava dosyasını vergi mahkemesine gönderir ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olduğu için görevli ve yetkili vergi mahkemesi bu davada süreaşımı nedeniyle ret kararı verecektir. Bu duruma ilişkin bir mahkeme kararı örneği şöyledir:

Olayda, dava konusu işlem davacıya 31.07.2009 tarihinde tebliğ edilmiş; davacı işlemin tebliği üzerine görevli olmayan Aksaray İdare Mahkemesi'nde 18.09.2009 tarihinde işlemin iptali istemiyle dava açmıştır. Açılan davaya bakmakla görevli olan Mahkememizde, dava açma süresi dava konusu işlemin tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün olup; dava açma süresinin son günü 30.08.2009 tarihidir ve bu tarih de çalışmaya ara verme zamanına rastladığı için dava açma süresinin son günü 11.09.2009 tarihine uzamıştır.

Bu durumda, dava konusu işlemin iptali için Mahkememizde dava açma süresinin son günü 11.09.2009 tarihi olduğundan, Aksaray İdare Mahkemesi'nde 18.09.2009 tarihinde açılan davanın süre yönünden reddine hükmetmek gerekmektedir.⁵⁴

Görüldüğü gibi idare mahkemesinde yasal dava açma süresinde dava açılmıştır ama vergi mahkemesinde yasal dava açma süresi geçmiştir. Bu karışıklılığın, mahkemeye erişim hakkını kısıtlamaması için gerekli tedbirler alınmalıdır. Göreve ilişkin hükümler net olarak kanunlarda düzenlenmelidir. Kişiler, davasını hangi mahkemede açacağı konusunda kafa karışıklılığı yaşamamalıdır. Aksi halde davası süre yönünden reddedilecek ve mahkemeye erişim hakkı yok yere ortadan kalkacaktır.

Aslında, Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm gereği idare, işlemlerinde dava açılacak mahkeme ve dava açma süresini belirtmek zorundadır. Bunu belirttiği zaman böyle bir sorun ortaya çıkmayacaktır. Bu duruma ilişkin olarak bir Danıştay kararı şöyledir:

⁵⁴ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 08/12/2009 tarih ve E:2009/1630, K:2009/1681 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Bozma kararına uyan Ankara 10. İdare Mahkemesince davanın görev yönünden reddedilerek dosyasının görevli ve yetkili Ankara Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verildiği, görev ret kararı uyarınca dosya kendisine gelen Ankara 4. Vergi Mahkemesince, söz konusu işleme karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılması gerekirken bu süre geçirilerek 12.7.2006 tarihinde açılan davanın, esasının incelenme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddedildiği anlaşılmıştır.

Davacı tarafından dava konusu edilen işlemin hangi mahkemenin görevine girdiği hususunun idare mahkemesince dahi tespit edilemediği göz önünde bulundurulduğunda, bu tespitin davacıdan beklenilmesinin hakkaniyete uygun düşmeyeceği, davanın konusunun görev yönünden arzettiği bu muğlaklığa rağmen getirilecek kısıtlamanın, mahkemeye erişim hakkının özünü ortadan kaldıracak bir mahiyet kazanacağı ve bu durumun da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinin ihlali anlamına geleceği açıktır.

Bu durumda; davayı süre aşımı nedeniyle reddeden Mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.⁵⁵

Bu sorunun en kesin çözümü, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay'da açılacak davalar için tek bir dava açma süresi belirlemektir. Yapılacak bir kanun değişikliği ile bu mahkemeler için aynı dava açma süresi belirlenirse sorun da kesin olarak ortadan kalkmış olur.

D.7. Yok Hükümünde Olan İdari İşlemlere Karşı Dava Açma Süresi

Yokluk kavramı ilk kez medeni hukuk öğretisinde ortaya çıkmış ve evlenme akti dolayısıyla ileri sürülerek mutlak butlan ve nisbi butlanın yanında ve onlardan daha ağır bir aykırılık sebebi olarak kullanılmıştır.⁵⁶ Teori, idare hukukunda ilk kez Fransız hukukçu Laferriere tarafından ortaya atılmıştır.⁵⁷ Yokluk, işlemdeki sakatlıklar yüzünden işlemin iptal edilebilirliği esasına değil, böyle bir işlem var olmayacağından bu işlemin tanınamayacağı esasına dayanır.

İdare hukukunda, idari işlemin kurucu unsurlarında “ağır”, “bariz” veya “açık” sakatlıklar varsa o işlemin, iptalini değil yokluğunu gerektirir. Çünkü böyle bir idari işlem madden olsa bile aslında hukuken ölü doğmuştur, o yüzden bu işlemin hukuki etkileri olmayacağı gibi başka bir hukuki işleme

⁵⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 23/02/2016 tarih ve E:2012/2222, K:2016/1699 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁵⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. J.M.AUBY, “L'inexistence des actes administratifs”, Paris, 1951, s. 2 vd.; R.SARICA, “İdare hukukunda yokluk ve butlan”, Ebül'ula Mardin'e Armağan'dan ayrı bası, İst. 1944, s.1191 1192.

⁵⁷ Jean DE SOTO, “La Nullité des Actes administratifs”, Paris, 1942, s.49; Ayrıca bkz. AUBY, dpn: 1, s.13; Sarica, dpn: 1, s.1193.

temel de olamazlar. Yokluk yaptırımını için çok bariz, ağır bir sakatlık olması gerekmektedir. İdare hukukunda fonksiyon gaspı, yetki gaspı, ağır ve bariz yetki tecavüzü ile sakat olan işlemler yok hükmünde kabul edilmektedir.⁵⁸ Ayrıca şeklen yazılı yapılması gereken işlemin sözlü yapılması ya da işlemin konu unsurundaki sakatlık o işlemin yokluğu sonucunu doğurur.⁵⁹

Asıl olarak yok hükmünde olan işlemlere karşı iptal davası açılmasına gerek yoktur. Bu tür işlemler hukuken yoktur ve hukuk aleminde de bir etki doğurmazlar. Fakat, bu idari işlemler hukuken yok hükmünde olsalar dahi maddi olarak var olduklarından idarece bu işlemler uygulamaya koyulurlar. Şahıslar idareye karşı işlemin yok hükmünde olduğunu ileri sürse de idareler genelde işlemlerinin hukuka uygun olduğunu düşündüğünden bunu göz önüne almaz ve işlemlerini icra ederler. İşte bu durumu engellemek için bu tür işlemlere karşı da dava açılmalı ve idari yargı mercilerince bu işlemlerin yok hükmünde olduğu saptanmalıdır. Yok hükmünde olan işlemlere karşı herkes her zaman dava açılabilir, herhangi bir süre sınırlaması yoktur.⁶⁰

İdare hukukunda yok hükmünde olan idari işlemlere ilişkin bir mahkeme kararını incelemek olursak;

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 125. maddesinde; ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu, Türk Medenî Kanununun 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabileceği ve borçları üstlenebilecekleri, 588. maddesinde; limited şirketlerin, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacakları düzenlenmiştir.

Türk Medeni Kanununun 47'nci maddesi ve izleyen kurallarında, başlıbaşına bir varlık olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ile belli amaca özgülenmiş olan bağımsız mal topluluklarının, kendileriyle ilgili özel hükümlere göre tüzel kişilik kazanacağı, insana özgü olanlar dışında bütün haklara ve borçlara ehil olacağı ve fiil ehliyetini, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla kazanacakları öngörülmüştür.

Buna göre, şirket tüzel kişiliği ticaret siciline tescil ile başlayıp sicilden silinme ile sona erecektir. Ticaret sicilinden silinme ile de artık şirketin tüzel kişiliği son bulacağından, hak ehliyeti de olmayacaktır.

Olayda, davacının kanuni temsilcisi olduğu ... San. Tic. Ltd. Şti.'nin tüzel kişiliği 10/04/2015 tarihinde sona erdiğinden, artık bu tarihten sonra hak ehliyeti bulunmayan şirket adına hukuk aleminde işlem tesis edilemeyecektir. Çünkü hak ve dolayısıyla fiil ehliyeti olmayan bu şirket, haklara ve borçlara ehil olamayacaktır.

⁵⁸ Günday, Metin: İdare Hukuku Dersleri, Ankara 1996, İmaj Yayıncılık, s.173.

⁵⁹ Günday, age, s.174.

⁶⁰ Aydın, Alper, agm.

İdare hukukunda idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olmak üzere beş unsuru bulunmaktadır. Konu unsuru idari işlemin hukuk aleminde meydana getirdiği durum, etki ya da sonuçtur. Konunun imkansız olması yokluk yaptırımına tabidir. Tüzel kişiliği sona erdikten sonra şirket hakkında işlem tesis etmek, o işlemi konu unsuru bakımından imkansız kılar ve tesis edilen işlem yoklukla batıl olur.

... San. Tic. Ltd. Şti.'nin tüzel kişiliği 10/04/2015 tarihinde sona erdiğinden, dava konusu ödeme emirlerinin düzenlenme tarihi olan 11/11/2015 tarihinde artık bu şirket hakkında ödeme emri düzenlenmesi mümkün değildir. Çünkü hukuk aleminde olmayan bir şirket hakkında işlem tesis edilemez.⁶¹

Yukarıda açıklandığı gibi yok hükmünde olan idari işlemlere karşı her zaman dava açılabileceğini düşünüyoruz. Yok hükmünde olan idari işlemlere karşı, hem idarece uygulandığından hem de işlemin yokluğunun bir mahkeme kararı ile tespit edilmesi gerektiğinden, dava açılması gerekmektedir. İdari yargıda tespit davası olmadığından dolayı, bu işlemlere karşı açılan davalarda mahkeme, işlemin yok hükmünde olduğunu kararında belirterek hüküm vermelidir. Burada asıl verilmesi gereken hüküm “karar verilmesine yer olmadığı” kararıdır. Fakat, bu kararın idarece anlaşılamayacağı, işlemi icra etmeye devam edebileceği riskleri bulunduğundan, iptal kararı verilmesinin en doğru usul olduğunu düşünmekteyiz.

Biz, yok hükmünde olan idari işlemlere karşı her zaman dava açılabilceğini düşünsek de, hangi işlemlerin yok hükmünde olduğu konusunda yargısal ve doktrinsel görüş birliğinin bulunmaması, tüm mahkemelerin süre konusunda bu görüşte olmaması ve bu konuya ilişkin yasal düzenleme bulunmaması durumları mahkemeye erişim hakkını etkilemektedir. Farklı uygulamalar nedeniyle ilgililerin mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmaktadır. Bu sorunun çözümü için yasa koyucu tarafından yasal değişiklikler yapılarak yokluk kurumuna, hangi idari işlemlerin yok hükmünde olduğuna, bunlara açılacak davalarda dava açma süresi ve usulüne ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır.

D.8. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ek Dava Açma Süresi

213 sayılı Kanun'un Ek 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanun'un 116, 117 ve

⁶¹ Konya 1. Vergi Mahkemesi'nin 14/10/2016 tarih ve E:2016/783, K:2016/1017 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Ayrıca aynı Kanun'un Ek 7. maddesinin 3. fıkrasına göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya cezanın 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, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşma kurumu ile vergisel ihtilafların dava aşamasına taşınmadan idari yolla çözülmesi amaçlanmıştır. Uzlaşma tercihsel bir yoldur. İlgililer ister doğrudan dava açar, isterse de dava açmadan önce uzlaşma yoluna başvurur. Uzlaşma yoluna başvuran ilgili kişi buradan olumlu bir sonuç alamaz ise dava yoluna başvurabilir. Uzlaşmanın olumlu sonuçlanmaması durumunda, dava açma süresinin geçmiş veya makul bir süreden az bir süre kalmış olabileceğini öngören yasa koyucu, uzlaşmadan sonuç alamayıp dava açma yoluna gitmek isteyen ilgili kişi için yeni bir hak tanımıştır. Bu da, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı hakkıdır. Böylece yasa koyucu, uzlaşmaya başvurmanın mahkemeye erişim hakkını kısıtlamasının önüne geçmiş ve uzlaşmayı cazip hale getirmiştir.

213 sayılı VUK'da uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabına tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakkı tanınmış ve dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağına hükmedilmiştir. Mevzuatta, uzlaşmanın vaki olmamasından sadece uzlaşma kapsamındaki vergi ve/veya cezaya karşı uzlaşmaya başvurulması sonucunda uzlaşılmasının mı kastedildiği, yoksa ayrıca uzlaşma kapsamında olmayan vergi ve/veya cezaya karşı uzlaşmaya başvurulması durumunda vergi ve/veya cezanın uzlaşma kapsamında olmadığı için uzlaşılmasının da mı kastedildiği belirli değildir. Bu yüzden bu belirsizliğin, ilgililerin mahkemeye erişim hakkını kısıtlamayacak şekilde yorumlanması gerekmektedir.

Bu durumda biz, uzlaşmanın vaki olmamasının uzlaşma kapsamında olmayan vergi ve/veya cezalar için yapılan uzlaşma başvurularını da kapsadığını düşünmekteyiz. Bu nedenle, mahkemeye erişim hakkı için bu durumlar için de dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı kabul edilmelidir.

Bu sorunun kesin çözümü için ise kanuni değişiklik yapılarak uzlaşmanın vaki olmamasının uzlaşma kapsamında olmayan vergi ve/veya cezalar için yapılan uzlaşma başvurularını da kapsadığı belirtilmelidir.

D.9. Vergi Hukukunda Süregelen İşlemlerde Dava Açma Süresi

Vergi hukukunda süregelen işlemler, ilgisi üzerindeki etkisi kesintisiz bir şekilde, sürekli devam eden işlemlerdir. Örneğin, haciz işlemi ve mükellefiyet tesisi işlemi vergi hukukunda süregelen işlemlerdendir. Haciz işlemi iptal edilmedikçe veya geri alınmadıkça kesintisiz bir şekilde devam eder. Mükellefiyet tesisi işlemi de iptal edilmedikçe veya geri alınmadıkça sürekli devam eder. Bu işlemlere karşı yasal dava açma süreleri geçmiş olsa da işlemler, ilgisi üzerinde hukuki etki ve sonuçlarını kesintisiz sürdürür. Bu nedenle bu tür işlemlere karşı her zaman dava açılabilir ve bu tür işlemlere ilişkin olarak ilgisi tarafından her zaman idareye de başvuru yapılabilir. Bu işlemlere ilişkin yasal dava açma süresi geçmiş olsa bile her zaman dava açılabileceğine ilişkin örnek yargı kararı aşağıdadır:

Banka hesabına uygulanan haciz işlemi nedeniyle tasarruf hakkı kısıtlanmak suretiyle menfaati ihlal edilen davacının her zaman, süregelen haciz işleminin kaldırılması istemiyle dava açmasına bir engel bulunmadığından, haczin kaldırılması istemiyle açılan davada, uyuşmazlığın esasını incelenip karar verilmesi gerekirken 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/1-b maddesi uyarınca süre aşımı nedeniyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.⁶²

Görüldüğü gibi haciz işlemi mülkiyet hakkına etki etmektedir. Bu nedenle, süregelen işlem olması nedeniyle ilgisi mülkiyet hakkını kısıtlayan haciz işlemi her zaman dava konusu edebilir. Mülkiyet hakkı kapsamında mahkemeye ilgisinin erişimi için bu görüş hakkaniyete uygundur. Fakat tabiki bunun aksi yönünde görüş ve yargısal kararlar da vardır. Bu aksi yöndeki karara bakarsak:

Davacının 27/03/2012 tarihinde öğrendiği mükellefiyet tesisi işleminin kaldırılması istemi ile yaptığı 30/03/2012 tarihli başvurunun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun onbirinci Maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olduğu, idarece söz konusu başvuruya cevap verilmeyerek tesis edilen zimnen ret işlemi üzerine, kalan dava açma süresinin son günü olan 25/06/2012 tarihinden sonra mükellefiyet tesisi işleminin iptali istemiyle 07/09/2015 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmiştir.⁶³

⁶² Danıştay 9. Dairesi'nin 14/03/2017 tarih ve E:2016/16737, K:2017/2723 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

⁶³ İstanbul 12. Vergi Mahkemesi'nin 20/01/2016 tarih ve E:2015/233, K:2016/94 sayılı kararı. <https://portal.uyap.gov.tr/>

Yukarıda belirttiğimiz gibi biz bu görüşe katılmamaktayız. Bizce, haciz işlemi ve mükellefiyet tesisi işlemi gibi işlemler süregelen işlemlerdir ve bu işlemlere karşı her zaman dava açılabilir.

Uygulamadaki bu farklı yargısal kararlar mahkemeye erişim hakkını haksız yere kısıtlamaktadır. Mahkemeye erişim hakkı açısından hakkaniyetli olan bizim de katıldığımız süregelen işlem görüşünü uygulamaktır. Bu sorunun çözümü için yasama organınca yasal düzenleme yapılmalı ve süregelen işlem teorisi yasallaştırılmalıdır.

SONUÇ

Hak arama özgürlüğü, herkesin meşru yol ve vasıtalar ile haklarını arayabilmesi olanağıdır. Bu olanak, Anayasamız, yasalarımız ve ülkemizin de imza attığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile tanınmıştır. Hak aramanın en yaygın kullanıldığı yer yargı organlarıdır. Bu yüzden hak arama özgürlüğü gereği herkes mahkemeye erişim hakkına sahiptir. Fakat mahkemeye erişim hakkı sınırsız değildir. Bu hakka getirilmiş en önemli sınırlama, dava açma süresidir. Vergi yargısında da dava açma süreleri ile ilgili olarak mahkemeye erişim hakkını haksız yere kısıtlayan veya ortadan kaldıran bir çok sorun bulunmaktadır. Bu sorunları yukarıda ayrı ayrı başlıklar altında yargısal kararlar ışığında inceledik ve çözüm önerilerimizi belirttik. Bu sorunlar ciddi bir şekilde mahkemeye erişim hakkını kısıtlamakta ve ülkemizi AIHM’de hak ihlalleri nedeniyle mahkumiyet kararları ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bu yüzden, yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında gerekli tedbirler alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Akbulut, Emre; İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresi Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi, TBB Dergisi, Sayı 81, 2009.

Akıncı, Müslüm; İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Akyılmaz, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, 1. Baskı, Ankara 2000.

Aydın, Alper; İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, TAAD, Yıl:5, Sayı:19, Ekim, 2014.

Aydın, Bihter; Türk İdari Yargı Düzeninde Mahkemeye Erişim Hakkı, TAAD, Yıl:4, Sayı:15, Ekim 2013.

Bilici, Nurettin; Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 35.Baskı, 2015.

Candan, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara: 2006.

Duran, Lütfi; İdare Kazada Dava Açma Süresi, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, cilt XI, sayı 1-2.

Günday, Metin; İdare Hukuku Dersleri, Ankara 1996, İmaj Yayıncılık.

Gözübüyük, Şeref; Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, İdari Yargıda Dava Açma Süresi Amme İdaresi Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 1969.

İnceoğlu, Sibel; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, İkinci Bası, İstanbul 2005.

Kalabalık, Halil; İnsan Hakları Hukuku, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.

Kaplan, Gürsel; İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Karavelioğlu, Celal; İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3. Baskı, Top-Kar Matbaacılık, 1997.

Mutlu, Meltem; İdari Yargılama Hukukunda Süreler, Manisa Barosu Dergisi, Yıl:8, Sayı: 28, Ocak 1989.

Nohutçu, Ahmet; İdari Yargı, Ankara, Savaş Yayınları, 2010.

Onar, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt III, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Şanlı Atay, Yeliz; İdari İşlemlerde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü, TBB Dergisi, 2011 (96).

Yüce, Mehmet; Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, 3.Baskı, 2013.

<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>

<https://portal.uyap.gov.tr/>