

VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA SÜRE VE İTTİLA FAKTÖRÜ*

Av. Veysel GÜMÜŞ**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Bölümü Doktora Öğrencisi.

ÖZ

İdari yargılama hukukunda olduğu gibi vergi yargılama hukukunda da dava açma süreleri ve bu sürelerin başlama tarihinin tespiti hayati öneme sahiptir. Vergi yargılama hukukunda kural olarak yazılı bildirim yapıldığı tarihi takip eden gün esas alınmaktadır. Ancak vergi yargılamasında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. Maddesinin 2/b bendinde düzenlenen özel durumlar dışında da ittıla faktörü dava açma sürelerinin başlangıcının tespitinde önemli rol oynamaktadır. Vergilendirmeye ilişkin bir idari işlem uygulanmaya başlandıktan sonra ya da düzenleyici işlemlere dayalı olarak bir işlem tesis edildiğinde yeni hukuki durumlar ortaya çıkmakta ve dava açma süresinin başlangıcının tespitinde ittıla faktörünü gündeme getirmektedir. Bu çalışmayla yargı kararları çerçevesinde dava açma süreleri, bu sürelerin hukuki niteliği, başlangıcı ve ittıla faktörü ile ortaya çıkan durumlar üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargılama Hukuku, Süre, Dava Açma Süresi, İttıla Faktörü.



PERIODS AND COGNITION FACTOR ON TAXATION PROCEDURE LAW

ABSTRACT

In Taxation Procedure Law it is vital to correctly determine tender periods and outset of those as it's in Administrative Procedure Law. As a rule, in Taxation Procedure Law written notice is deemed to be made the following day. However in Tax Proceeding, except special conditions dealt in Administrative Prodecure Law article 7 sub 2/b, cognition factor is critically important while determining statutory periods. After administrative act on taxation or at the regulatory act period, new legal circumstances are born, then cognition factor comes into question in order to determine plead period. Within the framework of a judicial decisions, plead periods, legal qualification of these periods, initial period and cognition factor were base to emphasize on the cases occuring.

Keywords: Tax Procedure Law, Terms, Periods, Tender Period, Plead Period, Cognition Factor.

I. GİRİŞ

Iddare, Sosyal Devlet anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için bazı faaliyetlerde bulunmak zorundadır. Kamusal hizmetler, genel olarak mali kaynak gerektirir ve devlet, bu hizmetleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynağı vergilendirme yoluna giderek sağlamaya çalışır.

Vergilendirme faaliyetlerini yürüten vergi idareleri ise, bu işi diğer idari kuruluşlar gibi idari eylem ve işlem tesis etmek suretiyle yerine getirirler. Bu bakımdan vergi idarelerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri de diğer idari işlemler gibi hukuka ve genel kamu yararına uygun olmak zorundadır. İddare bir işlem tesis ettiğinde bu işlem, hukuka uygun hareket eden idare anlayışının bir gereği olarak hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Ancak değişik nedenlerle idarelerin ve dolayısıyla vergi idarelerinin her zaman eylem ve işlemlerinde hukuka uygun hareket etmelerini, kişilerin hak ve menfaatlerini korumalarını beklemek zordur.

Bu noktada kişilerin haklarını arayabilmeleri hayati bir öneme sahiptir. Bu yönüyle vergi idarelerinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetime tabi olması, Anayasa'da ifadesini bulan "*Hukuk Devleti*" ilkesi ile "*Hak Arama Özgürlüğü*" nün vazgeçilmez bir sonucudur. Haklarının ihlal edildiğini düşünen ilgililer bu sayede uyuşmazlığı bağımsız vergi yargısı organlarının önüne getirebilecekler ve adaletin tesis edilmesi talebinde bulunabileceklerdir.

Yargı organlarının herhangi bir vergi uyuşmazlığına re'sen el koyması mümkün olmadığından, ilgililerin hukuka aykırı olduğunu düşündükleri vergilendirme işleminin ortadan kaldırılması için vergi mahkemelerinde dava açmaları gerekir. Dava açma hakkının belirli bir kullanılma biçiminin olması ve ancak belli bir süreyle sınırlı ve bağlı olması da gerekir. Çünkü idari işlemlerin uzun süre iptal edilebilme tehdidi altında bulunması kamu hizmetlerinin sağlıklı ve verimli yürütülmesini olumsuz etkileyebileceği gibi, idari faaliyetlerin güvenilirliğini ve istikrarını da zedeleyebilecektir^[1].

Bu nedenle vergi yargılamasında objektif denetimin esas olması da dikkate alınarak, uyuşmazlıkların belirli sürelerde yargı organı önüne getirilmesi ve uyuşmazlığın yine belirli sürede sona erdirilerek kamu düzeninin yeniden sağlanması için bazı süreler öngörülmüştür.

Özellikle dava açma süreleri kamu düzeniyle doğrudan ilgili olduklarından sürenin başlangıcı, hukuki niteliği, sonuçları ve ittıla faktörü gibi durumların hukuki sonuçlarının, başta bu tür kuralları koyan Yasama Organı olmak üzere uygulayıcılar tarafından bilinmesi konumuz açısından önem arz etmektedir.

[1] Gözübüyük, Şeref; "*İdari Yargıda Dava Açma Süresi*" Amme İdaresi Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 1969, s.3. Ayrıca bkz. Karakoç, Yusuf; Vergi Yargılama Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.18.

Bu çalışmayla, vergi yargılama hukukunda süre ve çeşitleri, özellikle konumuz açısından ittıla faktörü de dikkate alınarak dava açma süreleri, bu sürelerin hukuki niteliği, başlangıcı, sonuçları ve ittıla faktörü ile ortaya çıkan durumlar ele alınmaktadır.

II. VERGİ YARGILAMASINDA SÜRE

A. GENEL OLARAK SÜRE

Süre, sözlük anlamı olarak bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçasını, zaman aralığını ya da müddeti ifade etmektedir. Değişik sınıflandırmalara tabi tutulan süreler, ya yasama ya idare ya da yargı organlarınca belirlenmektedir. Vergi yargılaması hukukunda geçerli olan süreler ise genel olarak kanunla belirlenmektedir. Nitekim vergi yargılamasında dava açma süreleri ile mahkeme kararlarına karşı başvuru süreleri kesin olarak yasayla belirlenmiştir. Ancak yargılama usulüne ilişkin bazı sürelerin yasayla belirlenen bir süre değil yargısal bir süre olması da mümkündür. Buna göre vergi yargılama hukukunda geçerli olan sürelerin sınıflandırılmasında dava açma süreleri, yargı kararlarına karşı başvuru süreleri ve yargılama usulüne ilişkin süreler şeklinde üçlü bir ayrıma gidilmektedir^[2].

Vergi Yargılama hukukunda süreler üçlü bir ayrıma tabi tutulmakla birlikte, konumuz itibarıyla ittıla faktörü de dikkate alınarak çalışmamızın çerçevesi daha çok dava açma süreleri, dava açma sürelerinin başlangıcı ve ittıla faktörü üzerine kurulmuştur.

Bilindiği üzere, yargı organları herhangi bir uyuşmazlığa bizzat el koyamazlar. Medeni yargılama usulünde geçerli olan “*tasarruf ilkesi*” bu anlamda vergi ve idari yargılama hukukunda da geçerliliğini koruduğundan, idare ile kişiler arasında çıkan bir uyuşmazlığın davacı tarafından çözüme kavuşturulmak üzere yetkili ve görevli yargı organına intikal ettirilmesi gerekir.

Ancak ilgililer, vergi idarelerinin işlemlerine karşı açmayı düşündükleri davayı, kanunda öngörülen bir süre içerisinde açmalıdırlar. Vergi idarelerinin işlemlerinin belirsiz bir süre iptal edilebilme tehdidi altında bulunmasının kamu yararına aykırılık teşkil edeceğini ifade etmiştik. Bu nedenle, vergi idareleri ile mükellefler veya ilgililer arasındaki uyuşmazlığın belli bir sürede çözüme kavuşturulması ve idari faaliyetlerdeki sürekliliğin sağlanması için idari ve vergi yargılama hukukunda dava açma süreleri öngörülmüştür.

[2] Karakoç, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.23-27.

İdari ve vergi yargılama hukukunda dava açma sürelerinin diğer yargılama hukuku dallarından daha fazla önem taşıdığını da ifade etmekte yarar vardır. İdari ve vergi yargılama hukukunda sürenin kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle re'sen dikkate alınması ve davaların önemli bir kısmının daha esasına girilmeden süre nedeniyle reddine neden olmaktadır. Bu yönüyle dava açma sürelerinin azlığı ya da çokluğu sorununu hep tartışılır olmuştur.

Bu bakımdan vergi yargılamasında dava açma süresinin uzun olması fertlerin, kısa olması ise idarenin lehine bir durumdur. İdareyi bir işlem nedeniyle devamlı surette yargı denetimi altında bırakmak bir yandan istikrara zarar verebileceği gibi diğer yandan idare edilenlerin yararını da dikkate alarak sürelerin tespitinde kamu yararı ile idare edilenlerin yararı arasındaki dengeyi sağlamak en uygun yol olacaktır^[3].

İdari işlemlere karşı dava açabilmenin süreye tabi tutulmasının iki temel nedeni vardır. Süre öngörülerek hem ilgililere haklarında verilmiş kararların hukuka uygun olup olmadığını inceleme olanağı verilmekte hem de dava açma hakkı belli bir süreyle sınırlandırılarak idarenin işlemlerinde istikrar sağlanmaktadır^[4].

B. DAVA AÇMA SÜRESİ

Vergi yargılama hukukunda süreler kural olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmektedir. Buna karşın az da olsa, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bazı hükümlerin yer aldığı görülmektedir^[5]. Vergi yargılamasında davayı açan taraf istisnai haller dışında vergi yükümlüleri olduğundan^[6], vergi yargılama hukukunda yer alan süreler kural olarak vergi yükümlüleri için konulan süreler kategorisine girmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7/1 maddesine göre, "*dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür*". Dolayısıyla vergi yargılama hukukunda dava açma süresi 30 gün olmakla beraber, özel yasalardaki ayrı dava açma süreleri de korunmuş bulunmaktadır.

[3] Kayışoğlu, M. Bahaettin; "İdari Davalarda Süre" Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 1972, Sayı:1, s. 46.

[4] Gözübüyük; agm, s.3.

[5] Karakoç; age, s.19.

[6] İbid, s.24. ; Bu konuda ayrıntılı bir inceleme için bkz: Çağan, Nami; Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları No:389,Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s.23 vd.

Bu bakımdan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58 inci madesinde yer alan 7 günlük ödeme emrine itiraz süresi özel bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49 uncu maddesi uyarınca bina inşaat maliyetleri hakkında yapılan ve Resmi gazetede yayınlanan tespitlere karşı ilanı izleyen 15 gün içinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından Danıştay'da dava açılabilir. Aynı maddede, takdir komisyonlarının arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirlere karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği gibi, vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine de 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabileceği özel olarak düzenlenmiştir.

Bir başka özel düzenleme, yine Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7 inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre uzlaşma yoluna başvuran yükümlü veya ceza muhatabı, uzlaşmaya varılamaması halinde tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya açacağı davada, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren 15 günlük ek bir dava süresine sahip olmaktadırlar^[7].

C. HUKUKİ NİTELİĞİ

Dava açma sürelerinin hukuki niteliği konusunda öğretide tartışmalar devam etmektedir. Öğretide ve Danıştay içtihatlarında dava açma süreleri genel olarak "*hak düşürücü süre*" olarak değerlendirilmektedir. Bu anlamda vergi yükümlüsü için konulmuş hak düşürücü süreler, uyuşmazlığın çözümlenmesi amacıyla idare ve vergi yargı organlarına başvurulması bakımından öngörülmüştür. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin birinci bendinde yer alan otuz günlük genel dava açma süresi, hak düşürücü süreler en iyi örneklerden birisidir^[8].

Bunun yanında dava açma sürelerinin kamu hukukuna has "*sui generis*" bir nitelik arz ettiği de kabul edilmektedir^[9]. Öğretide yer alan bu tartışmalı görüşlere esasen, özel hukukta yer alan hak düşürücü süre ve zamanaşımı süresi karşılaştırması yapılarak ulaşılmıştır^[10]. Ancak medeni yargılama usulünde dava açma süreleri istisnai nitelik arz etmektedir. Davalar, asıl hakka bağlı olarak

[7] Özel dava açma sürelerine ilişkin bkz. Gözübüyük, Şeref- Dinçer, Güven; İdari Yargılama Usulü, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 1996, s.199-200.

[8] Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.112.

[9] Duran, Lütfi; "*İdari Kazada Dava Açma Müddeti*", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:XI, Sayı:1-2, s.249.

[10] Kutlu, Meltem; "*İdari Yargılama Hukukunda Süreler*", Manisa barosu Dergisi, Yıl:7, Sayı: 27, Ekim 1988, s.8.

dava konusu hakkın tabi olduğu zamanaşımı süresi içinde her zaman kullanılabilir. Ayrıca hukuk mahkemelerinde zamanaşımı süreleri, karşı tarafın itirazı olmadıkça kendiliğinden dikkate alınmazlar.

Buna karşılık, idari ve vergi yargılama hukukunda dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre ilk inceleme konularından birisidir. Bu şart yerine getirilmediği takdirde mahkeme davanın esasına girmeden ön şartlar yönünden davayı reddetmektedir^[11]. Diğer yandan cevap süresi, temyiz süresi, karar düzeltme süresi gibi usul hukukuna ilişkin süreler dava açma süresinden farklı olduğundan, bu sürelerle uyulmaması, ek süre talebi gibi uygulamalar yoluyla dava açma süresinin geçirilmesi kadar ağır sonuçları ortaya çıkarmamaktadır^[12].

III. VERGİ YARGILAMASINDA SÜRENİN BAŞLANGICI

Hak düşürücü süreler, hakkın kullanılması olanağının doğduğu andan itibaren işlemeye başlar^[13]. Başta Anayasa olmak üzere mevzuatımızda hakların kullanılması olanağının doğduğu tarih, kural olarak yazılı bildirim yapıldığı tarih olarak esas alınmaktadır. İdari Yargılama Usulü kanunu'nun 7 inci maddesinin ikinci fıkrasında, sürenin yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı açıkça ifade edilmiştir.

Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların süre başlangıcı olarak idari uyuşmazlıkların yazılı bildirim ile başlayan genel kuralına rağmen bazı özel düzenlemeler öngörmüştür. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde; vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: 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 veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlayacağı düzenlenmiştir.

Tahakkuku Tahsile Bağlı Olan Vergilerde^[14]; Damga vergisi ve harçlarda olduğu gibi tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde 30 günlük dava açma süresi,

[11] Gözübüyük; agm, s.4.

[12] Duran; agm, s.258 vd.

[13] Berki, Şakir; "Hukukta Müddet Çeşitleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXV, Yıl:1968, Sayı: 1-2, s.109.

[14] İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde düzenlenen durumlara ilişkin bkz: Sönmez, Erdal-Ayaz, Garip; "Vergi Yargısında Dava Açma Süresi I", Mükellefin Dergisi, Sayı:73, Ocak 1999, s.50.

vergi dairesince tahsilatın yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.

Tebliğ Yapılan Hallerde veya Tebliğ Yerine Geçen İşlemlerde; Tebliğ yapılan hallerde dava açma süresinin tebliğin yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren başlayacağını ve kural olarak 30 gün olduğunu belirtmiştik. Tebliğ yerine geçen diğer işlemlerde de, dava açma süresinin tebliğ yerine geçen işlemde ya da işlem nedeniyle işin mahiyetinden haberdar olduğu günü izleyen tarihten itibaren 30 gün olarak belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 34 üncü maddesine göre, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "*ihbarname*" ile ilgililere tebliğ edilmektedir. Kesilen vergi cezaları ise, yine Vergi Usul Kanunu'nun 366 ıncı maddesi uyarınca "*ceza ihbarnamesi*" ile tebliğ olunmaktadır. Dolayısıyla böyle bir durumda; tebliği izleyen günden itibaren dava açma süresi işlemeye başlayacaktır.

İkmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde mükelleflerin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemeleri sebebiyle vergiler kanunen belli matrahlar üzerinden "*idarece tarh*" edilir. Bu şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 131 inci maddesi uyarınca yoklama fişine istinaden tarh olunan vergi ve cezalarına ilişkin ihbarname, bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta yoluyla gönderilirken öbür yandan vergi dairesinde usulüne uygun olarak ilan edilir. Bu takdirde dava açma süresi, tebliğ tarihinden ya da tutanakla tespit olunan ilan tarihinden itibaren işlemeye başlayacaktır.

Diğer yandan vergi tarhiyatına ilişkin ihbarname, vergi inceleme raporlarına istinaden düzenlenmişse, inceleme raporlarının bir örneğinin de ihbarname ile birlikte ilgililere gönderilmesi gerekmektedir. Aksi halde Danıştay, tebligatın ancak usulüne uygun yapıldığı, yani ilgilinin istemi üzerine inceleme raporunun kendisine gönderildiği ikinci ihbarname ile birlikte dava açma süresinin başlayacağını ifade etmektedir^[15].

Tevkif Suretiyle Alınan Vergilerde; Bir diğer ifadeyle kaynaktan kesinti yoluyla alınan vergilerde dava açma süresi, istihkak sahiplerine ödemenin yapıp verginin kesildiği günü izleyen tarihten itibaren işlemeye başlar.

Tescile Bağlı Vergilerde; Motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi tescile bağlı vergilerde dava açma süresi tescilin yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.

[15] Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; 14.11.1986 tarih ve E.1986/18, K.1986/20 (Aktaran: Sönmez-Ayaz; Vergi Yargısında Dava Açma Süresi I, s.50.)

IV. VERGİ YARGILAMASINDA İTTILA FAKTÖRÜ

İttıla, sözlük anlamı olarak öğrenme, bilgilenme, malumatı bulunma^[16] ya da vukuf, haberdarlık ve bilme^[17] anlamlarına gelmektedir.

İdari yargılama usulü ve vergi yargılama usulünde dava açma süresinin başlayabilmesi için kural olarak işlemin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi yargılaması usulünde ise ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde dava açma süresinin farklı vergilendirme biçimlerinde nasıl başlayacağı özel olarak belirtilmiştir. Bu konuya bir önceki ana başlık altında değinildiğinden bu bölümde tekrar gündeme getirilmeyecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13 üncü maddesinin birinci fıkrası, 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 isteyebileceklerini düzenlemiştir. Dolayısıyla tam yargı davalarında ittıla ile sürenin başlayacağı bizzat İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilmiştir.

Vergi yargılama hukukunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde belirtilen haller dışında da ilgililerin olaya ittıla kesbettikleri tarihten itibaren dava açma olanakları bulunmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin bir idari işlem uygulanmaya başladıktan sonra ya da düzenleyici işlemlere dayalı olarak işlem tesis edildiğinde, gerek bu işlemlerin icrası gerekse bu işlemlere dayanılarak yapılan diğer işlemlerin icrası halinde ortaya çok sayıda yeni hukuki durumlar çıkmaktadır^[18]. Bu da, özellik arz eden birçok durumda, dava konusu olaya ittilayı gündeme getirmektedir.

Ancak, ittilaya ilişkin özellik arz eden çoğu uygulamaları ancak yargı içtihatları ile öğrenebilmekteyiz. Konu ile ilgili yargı içtihatları incelendiğinde, dava açma sürelerinde ittıla faktörü aşağıdaki alt başlıklar altında sınıflandırılabilir.

A. GENEL DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERE DAYALI OLARAK YAPILAN BİREYSEL İŞLEMLERDE

Düzenleyici işlemler, uygulanmadıkları sürece ilgililer üzerinde icrai bir etkide bulunmadıklarından fazla dikkati çekmedikleri gibi hukuka aykırı olup olmadıkları da tam anlaşılamaz^[19]. Bu nedenle düzenleyici işlemlere karşı ayrıca

[16] Yılmaz, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s.501.

[17] Ali Nazima-Faik Reşad, Mükemmel Osmanlı Lügati, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Yayınları:802, Ankara 2005, s.152.

[18] Ersoy, Neşet; "İdari Davalarda Süre", Türk İdare Dergisi, Yıl:41, Sayı:326, Eylül-Ekim 1970, s.22.

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

uygulamayla birlikte ilgililerin dava açabilme hakkını elde etmeleri esasen Anayasa'da ifadesini bulan hak arama özgürlüğüyle doğrudan bağlantılıdır.

Vergilendirmeye ilişkin düzenleyici işlemler, tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararları ve genel tebliğler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kural olarak bu tür düzenleyici nitelikteki idari işlemlere karşı düzenleyici işlemin yayımlanmasını izleyen günden itibaren 60 gün içerisinde düzenleyici işlemin tamamına veya ilgilinin aleyhine hüküm tesis eden bazı kısımlarına karşı dava açılabilir.

Ayrıca, düzenleyici işlemin ilanıyla birlikte dava açılmamış olsa dahi; düzenleyici işlemin uygulanması durumunda, ilgililer uygulama işleminin yazılı olarak bildirilmesini müteakiben süresi içinde düzenleyici işlem veya uygulanan işlem ya da her ikisi aleyhine dava açabilirler^[20]. Buna karşın düzenleyici işleme dayalı uygulama işleminin ilgililere her zaman yazılı olarak bildirilmesi mümkün olmadığı gibi ilgililer durumun kendilerine yazılı olarak bildirilmesinden önce de işlemin icrasından haberdar olabilirler.

İşte bu tür durumlarda düzenleyici işleme dayalı olarak yapılan bir uygulama işlemine ittıla faktörü devreye girmekte olup, ilgililerin uygulamadan haberdar olduğu tarihten itibaren düzenleyici işlem veya uygulanan işlem ya da her ikisi aleyhine dava açabilmeleri mümkündür^[21]. İlgililerin uygulamaya ittıla kesbetmeleri üzerine dava açmalarından sonra işlemin yazılı olarak ilgililere tebliğ edilmiş olması durumunda ise, ilgilinin tebliğden önce ittilaya dayalı olarak dava açamayacağını iddia etmek mümkün değildir^[22].

Bir düzenleyici işleme dayalı olarak duyurulan ilk uygulama işleminden sonra ilk işlemle aynı konuda olan ikinci işlemin duyurulması veya haberdar olunmasından sonra yeni bir dava hakkının doğup doğmayacağı tartışmalıdır. Ancak Danıştay oy çokluğuyla verdiği bir kararında, İptali istenen tebliğ hükmünde, davacıya duyurulan ilk işlemle aynı konuda olan ikinci işlemin duyurulması halinde, ilk işlemle aynı konuda olan ikinci işlemin düzenleyici işlem hakkında yeni bir dava açma hakkı doğurmayacağına karar vermiştir^[23].

[20] Sönmez-Ayaz; Vergi Yargısında Dava Açma Süresi I, s.53.)

[21] “İdare tarafından alınan ve objektif hukuk kaidelerini ihtiva eden kararların şahsi vaziyetlere uygulanması suretiyle idarece alınan subjektif kararlar ile yapılan muamele aleyhine bundan menfaati haleldar olanların dava ikamesi için kanunen meşrut olan alakanın tabakkukundan itibaren dava hakkının mevcudiyetini kabul etmek icap eder. Bu takdirde dava süresi subjektif kararın teftih veya tebliğinden yahut icraya ittila tarihinden itibaren cereyan eder.” Danıştay kararlar Dergisi, Sayı:42, s.42, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 22.10.1948 tarih ve E.1947/89, K. 1948/101 s. Kararı. (Aktaran: Gözübüyük, agm, 10.)

[22] Danıştay Dergisi, S.62-63, s.169, 4. Daire, E.1985/1188, K. 1985/2686. (Aktaran: Kutlu, Meltem; İdari yargılama Hukukunda Süreler I, s.13.)

[23] “İptali istenilen tebliğ hükmünün davacıya, 8.2.1992 gününde duyurulan işleme uygulandığından, davanın en geç 8.4.1992 gününde açılması gerektiği, 7.09.1993 gününde açılan davada süre aşımı bulunduğu, davacı tarafından 8.02.1992 gününde tebliğ edilen işlem üzerine idareye itiraz edildiği ileri sürülmüş ise de en erken bu tarihte itirazda bulunulduğu

Aynı kararın karşı oy yazısında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan, uygulama üzerine ilgililerin uygulama işlemi ile düzenleyici işlemin her ikisine birden dava açabileceklerini öngören kural karşısında, ancak ilk uygulama üzerine uygulanabileceği, daha sonraki uygulamalar için geçerli olamayacağı yönündeki yaklaşımın kabul edilemeyeceği gerekçesiyle çoğunluk karara itiraz edilmiştir^[24].

B. GENEL DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERE DAYALI OLARAK YAPILAN BİREYSEL İŞLEMLERDE ÜÇÜNCÜ KİŞİLER BAKIMINDAN İTTILA FAKTÖRÜ

İdare hukukunda belde ve semt sakini gibi sıfatlarla dava açma hakkının bulunduğu durumlarda, hukuki menfaatleri ihlal edilen ilgililerin dava ehliyetinin bulunması durumunda üçüncü kişi durumundaki kişilere uygulamanın bildirilmesi kural olarak mümkün de olmadığından, dava açma süresinin düzenleyici işleme dayalı uygulama işlemine muttali olma tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı kabul edilmektedir^[25]. Kamu yararını yakından ilgilendiren konularda üçüncü kişilerin meşru, kişisel ve güncel menfaat ilgisinin varlığının kabul edilmesi halinde, uygulama işlemiyle beraber üçüncü kişilerin uygulama işlemine veya düzenleyici işleme ya da her ikisine birlikte ittıla kesbettikleri tarihten itibaren süresinde dava açabilecekleri anlaşılmaktadır. Üçüncü kişilerin, bir olaya ittıla kesbetsmeleri üzerine dava açabilecekleri bir başka durum, genel düzenleyici işleme dayalı olarak yapılan uygulama işleminde bir parselde komşu parsel malikinde olduğu gibi özel durumlarda kişisel ve güncel menfaatlerin ihlal edilmesi durumudur.

kabul edildiğinde, altmış gün içinde cevap verilmediğinden davanın ikinci altmış gün içinde ve 8.06.1992 gününe kadar açılması gerektiği, dolayısıyla bu haliyle de davanın süresinde olmadığı davacı şirkete 11.5.1993 gününde tebliğ edilen ve ilk işlemle aynı konuda olan işlemin ise yeni bir dava açma hakkı doğurmayacağı, bu durumda, söz konusu son işleme karşı 24.5.1993 gününde yapılan itiraz üzerine kurulan itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle 7.9.1993 gününde açılan davanın süre aşımı nedeniyle incelenmesine olanak bulunmadığı.....” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.01.1996 tarih ve E.1994/330, K. 1996/42 s. Kararı.(Kazancı İçtihat Programı)

[24] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.01.1996 tarih ve E.1994/330, K. 1996/42 s. Kararı.(Kazancı İçtihat Programı)

[25] Danıştay İdare Dava Daireleri Genel Kurulu, 11.11.2004 tarih ve E.2004/741, K.2004/1854 s.karar. (kazancı İçtihat programı.)

C. TEBLİĞİN TAM YAPILAMAMASI, EKŞİK YAPILMASI VEYA USULSÜZ TEBLİGAT HALLERİNDE İTTILA FAKTÖRÜ

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32 inci maddesinde tebliğin usulüne aykırı yapılmasına karşın muhatabın tebliği öğrenmesi halinde tebliğin geçerli sayılacağı ifade edilmiştir. Bu durumda muhatabın beyan ettiği tarih yani ittıla tarihi tebliğ tarihi sayılacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında da, tebliğin kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmadığına anlaşılması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmamasının gerektiği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, dava açma süresinin başlayabilmesi için yazılı tebligatın usulüne uygun ve tam olarak yapılması gerekir. Tebligat ve içeriğinden ilgili hakkında alınan kararın hukuka uygun olup olmadığına incelenebilir ve denetlenebilir olması, örneğin gerekçeli bir kararın yalnız sonuç kısmının gönderilerek sonuçtan haberdar edilmesi yeterli görülmemesi gerekir. Ayrıca bildirim tarihinin belgelenmesi ve tebligatın usulüne uygun yapıldığını idarece ispatlanması gerekmekte olup aksi durumda, mahkeme idarenin süre def'ini dikkate almayarak ilgilinin haberdar olduğunu belirttiği tarihi esas alacaktır^[26].

a. Tebligatın Yer Ve Kişi Bakımından Usulsüz Olması Halinde İttıla Tarihinin Esas Alınması

Danıştay, kardeşe yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğ yapılan yerin yükümlünün ikametgahının olması gerektiğini^[27] bir kamu alacağının tüzel kişiden mi yoksa kanuni temsilciden mi alınacağını ortaya koymadan kanuni temsilcinin ikametgahında eşine yapılan tebligatın süreyi başlatmayacağını, şirket adına ise tebligatın geçersiz olacağını^[28] ve dolayısıyla ittıla tarihine göre açılan davaların yerinde olacağını hükme bağlamıştır.

Yine ilgilinin A şirketinde yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla kendisine yapılan bir tebliğin, idare meclisi üyesi olduğu B şirketinde bir çalışana yapılması durumunda geçersiz tebligattan dolayı ittıla tarihi esas alınacağı^[29] gibi, bir vergi alacağı nedeniyle tüzel kişilere

[26] Gözübüyük; agm, s.6.

[27] Danıştay 4. Daire, 16.04.1993 tarih ve E.1992/4780, K.1993/1634 s.Karar. (Kazancı İçtihat Programı.)

[28] Danıştay 7. Daire, 31.10.2000 tarih ve E.2000/3132, K.2000/3015 s.Karar. (Kazancı İçtihat Programı.)

[29] "...Olayda, davacının yönetim kurulu üyesi bulunduğu ... ve Tekstil Sanayi ve Pazarlama Anonim Şirketinin vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin, yönetim

tebligat ancak ticari mümessillerine veya işyerindeki daimi memur veya müstahdemlerinden birine yapılabilecek, birlikte oturan kişilere yapılacak tebligat tüzel kişiler açısından söz konusu olamayacak^[30] ve ittıla tarihi esas alınacaktır.

b. Tebliğ Alındısının Olmaması veya Tarih Belirtilmemesi Halinde İttılanın Esas Alınması

İhbarnamelerin posta yoluyla tebliğinde vergi idaresinin davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin posta yoluyla tebliğ edildiğine ilişkin posta alındısını dosyaya sunamaması^[31] ya da posta alındısında tebliğ tarihinin belirtilmemiş olması halinde ilgilinin olaya ittıla kesbettiğini bildirdiği tarih esas alınacaktır.

kurulu üyesi bulunduğu bir başka şirket olan "... Otelcilik ve Turizm Anonim Şirketi"nin adresine tebliğe çıkarıldığı ve bu işyerinde çalışan bir şahsa 5.9.1997 gününde tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Ödeme emrinin tebliğ edildiği bu adres davacının ikametgah adresi olmadığı gibi işyeri adresi de olmadığından tebliğin usulüne uygun yapıldığından söz etmek mümkün değildir. Ancak genel tebliğ hükümlerine göre tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılacağından ve muhatabın beyan ettiği tarih tebliğ tarihi addolunacağından davacının ödeme emrini 5.9.1997 tarihinde değil, dava ve temyiz dilekçesinde açıkladığı gibi 26.9.1997 gününde öğrendiğinin ve 2 Ekim 1997 gününde kayda giren dilekçe ile açtığı davanın süresinde olduğunun kabulü gerekirken, süreaşımı nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir..." Danıştay 4. Daire, 15.03.1999 tarih ve E.1998/906, K.1999/1052 s. Karar. (Kazancı İçtihat Programı)

- [30] "... Tebligat Kanunu'nun, "Hükmi şahısların memur ve müstahdemlerine tebligat" başlıklı 13 üncü maddesinde, hükmi şahıslar namına kendilerine tebliğ yapılacak kimseler herhangi bir sebeple muttat iş saatlerinde iş yerinde bulunmadıkları veya o sırada evrakı bizzat alamayacak bir halde oldukları takdirde, tebliğin orada hazır bulunan memur veya müstahdemlerinden birine yapılacağı açıklanmıştır. Uyuşmazlık konusu tebliğ alındısının incelenmesinden, muhatabın adı "F.D. ... Tekstil San. ve Tic.Ltd.Şti." olarak yazıldığı ve "birlikte sakin yeğeni E.A. 'e tebliğ edildiği" şerhinin yer aldığı görülmüştür. Birlikte oturanlara tebligat ancak, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 16 ncı maddesi karşısında gerçek kişiler adına yapılacak tebligatlarda söz konusu olabileceğinden, tüzel kişilere tebligat anılan kanunun 12 ve 17 nci maddeleri uyarınca ancak ticari mümessillerine veya işyerindeki daimi memur veya müstahdemlerinden birine yapılabilir. Bu durumda yükümlü şirkete tebligat, usulüne aykırı yapılmış olduğundan Tebligat Kanunu'nun 32 ncı maddesine göre muhatap tebliğe muttali olmuş ise bu tebliğ muteber sayılmakla beraber muhatabın beyan ettiği tarih tebliğ tarihi addolunacaktır. Davacının bildirdiği ittıla tarihine göre 14.9.1992 gününde yenilenen davada süreaşımı söz konusu olamayacağından aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir..." Danıştay 4. Daire, 07.12.1993 tarih ve E.1993/2542, K.1993/5614 s. Karar. (Kazancı İçtihat Programı)

- [31] Danıştay 4. Daire, 31.05.2000 tarih ve E.1999/5833, K.2000/2466 s.Karar. (Kazancı İçtihat Programı.)

c. Umumi Vekaletnamesi Olmayanlara Tebligat Yapılması Halinde

Danıştay belli konularda temsil yetkisi bulunan kişilerin umumi vekil olarak kabul edilemeyeceğini, mükellefin muhasebecisine veya serbest muhasebecinin işyerinde yapılan tebligatın hükümsüz olacağını, dava açma süresinin ilgilinin ittıla kesbettiği tarihten itibaren başlayacağını kabul etmektedir^[32].

d. Tebliğ Memurunun Hatası Halinde İttıla Faktörü

Tebligatın yapılamamasının tebliğ memurunun ihmal veya hatasından kaynaklandığı durumlarda, ilgili tarafından, vermiş olduğu adresin doğru olduğu ve diğer işlemler bakımından aynı adrese tebligatların yapılabildiği kanıtlandığı takdirde de, dava dilekçesi süre yönünden reddilemeyecek ve ilgilinin ittıla ettiği tarih esas alınacaktır^[33].

e. Tebliğ Şartı Varsa İttıla Faktörü

Danıştay bazı komisyonlarda alınan kararlara karşı dava açma süresinin başlangıcında, eğer komisyon kararının ilgililere tebliği şartı öngörülmüş ise ilgilinin veya tevkil edeceği bir kişinin komisyonda görevli olması nedeniyle zaten alınan karara ittıla kesbettiği itirazını kabul etmemek suretiyle ilgililer lehine bir yorum geliştirmiştir^[34].

D. HUKUKA AYKIRI İŞLEM VE EYLEMLERDE İTTILA FAKTÖRÜ

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13/1 maddesine göre bir idari eylemden dolayı hakkı ihlal edilmiş bir kişinin, idari dava açmadan önce ilgili idareye başvurarak hakkın yerine getirilmesini istemesi gerekir. İdari eylemlerden zarar gören ilgilinin eylemi ittıla kesbettiği yani öğrendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde idareye başvurması gerekli ise de, ittilanın niteliği konusunda tereddüt ortaya çıkabilmektedir. Öğretide ve danıştay içtihatlarında, tam yargı davalarının açılmasında ilgilinin eylemi öğrenmiş olması yeterli görülmemiş

[32] Danıştay 3. Daire, 11.04.2001 tarih ve E.1999/1967, K.2001/1260 s.Karar; Danıştay 9. Daire, 16.10.2002 tarih ve E.2001/424, K.2002/4205 s.Karar. (Kazancı İçtihat Programı.)

[33] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.02.1998 tarih ve E.1996/301, K.1998/38 s. Kara (kazancı İçtihat Programı.)

[34] "...Ara kararı ile takdir komisyonu kararının belediyeye tebliğ edilip edilmediği sorulmuş olup, verilen cevapta tebliğ edilmediği bildirilmiştir. Takdir komisyonu başkanının belediye başkanı veya tevkil edeceği kişi olduğundan bahisle kararın alındığı tarihte ittıla kesbedildiği hususuna gelince; yasada açıkça dava açma süresinin tebliğden itibaren başlayacağı belirtildiğine ve yapılmış bir tebligat bulunmadığına göre ittıla kesbedildiğinden bahsedilerek davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır..." Danıştay 9. daire, 13.09.1994 tarih ve E.1994/4584, K.1994/3730 s.Karar (Kazancı İçtihat Programı.)

ve o eylemle beraber eylemden doğan zararlı sonucun öğrenildiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir^[35].

Vergi yargılamasında hukuka aykırı eylem niteliğindeki işlemlere, özellikle haksız hacizlere karşı açılan davalarda tanık olunmaktadır. Danıştay önceki malikin vergi borcu nedeniyle yapılan hacizlerde yeni malik için dava açma süresinin ancak ittıla tarihinden itibaren başlayabileceğine karar verdiği^[36] gibi haksız haciz ve satış işleminin hukuka aykırı yapılması nedeniyle ortaya çıkan zararların tazminini de kabul etmektedir^[37].

E. DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERDE SÜRENİN BAŞLANGICINDA ÜÇÜNCÜ BİR İHTİMAL

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin son fıkrası ile, ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresinin, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı, ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililerin, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabileceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla düzenleyici bir işleme karşı iptal davası ya ilan tarihinden itibaren ya da ilanla birlikte dava açılmamış ise düzenleyici işleme dayanarak ilgiliye uygulandıktan sonra da dava açılabilir. Ancak düzenleyici işleme karşı dava açılacak üçüncü bir ihtimalin daha olduğu, bunun da, uygulanma işleminin dayanağı olan düzenleyici işleme aykırı olduğu görülerek sadece uygulama işlemine karşı dava açılması durumunda; mahkemece bir şekilde uygulama işleminin yorumla düzenleyici işleme uygunluğuna karar verilerek davanın reddedilmesi halinde, ilgilinin haberdar olduğu tarihten itibaren süresi içinde düzenleyici işlem aleyhine ayrıca dava açıp açamayacağı sorununun olduğu görülmektedir^[38].

[35] Yenice, Kazım-Esin, Yüksel; İdari Yargılama Usulü, Ankara 1983, s.242. (Aktara: Mutlu, Meltem; "İdari Yargılama Hukukunda Süreler I", Manisa Barosu Dergisi, Yıl:8, Sayı:28, Ocak 1989, s.7-8.)

[36] Danıştay 4. Daire, 18.11.1999 tarih ve E.1999/1296, K.199/4156 s. Karar. (Kazancı İçtihat Programı)

[37] "...Olayda kesinleşmiş ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş gelir (stopaj) vergisi borçları nedeniyle Kuruma ait menkuller haczedilmiş, hacizlerin kesinleşmesi üzerine tahsil aşamasına gelinmiş ve menkuller ihale yoluyla satılmış olduğuna göre yargı yerince, satış işleminin hukuka aykırı olduğunu belirleyen ve temyiz merciince onanan satış iptali kararı, bu işlemten önceki kesinleşmiş hacizlerin varlığı gerçeğini etkilemeyecektir. Satıştan önceki durum bu olduğuna göre Kurumun, hukuka aykırılığı sabit satıştan doğan zararı, menkullerin 2.5.1985 tarihindeki değeri ile vergi dairesine olan haciz konusu kesin borçları arasındaki farktan ibaretir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 30.11.1990 tarih ve E.1990/12, K.1990/62 s.Karar. (Kazancı İçtihat Programı.)

[38] Gözler, Kemal; "Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir ihtimal", Ankara Barosu Dergisi, 1998, Sayı:3, s.27-32. (www.anayasa.gen.tr/sure.

Örneğin vergilendirmeye ilişkin bir Bakanlar Kurulu Kararına dayalı olarak yapılan bir uygulama işleminin, bahse konu Bakanlar Kurulu kararına aykırı olduğu düşünülerek sadece uygulama işlemi aleyhine süresinde dava açılmıştır. Mahkeme yargılama sonucunda olayı geniş yorumlayarak uygulama işleminin dayanağı olan Bakanlar Kurulu Kararına uygun olduğuna karar verirse, ilgili, davanın reddiyle birlikte Düzenleyici işlemin hukuka aykırılığı konusunda haberdar olmuş olacağından iptali için ayrıca dava açabilecek midir?

Vergi yargılama hukukunda bu ihtimalin gündeme getirilmediği anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda Danıştay'ın nasıl bir yaklaşım sergileyeceği de tartışmalıdır. Daha önce de değinmiş olduğumuz gibi iptali istenen bir tebliğ hükmünde, davacıya duyurulan ilk işlemle aynı konuda olan ikinci işlemin duyurulması halinde, ilk işlemle aynı konuda olan ikinci işlemin düzenleyici işlem hakkında yeni bir dava açma hakkı doğurmayacağına karar veren^[39] yüksek mahkemenin, böyle bir talebe olumsuz yaklaşabileceği tahmin edilmektedir. Ancak konumuz ile bağlantılı olarak ilandan ve uygulama işleminden itibaren başlayan dava açma hakkının, üçüncü bir ihtimal olarak düzenleyici işlemin hukuka aykırı olabileceğinin öğrenilmesinden itibaren dava süresinin başlangıcında, öğrenme faktörünü gündeme getirdiği anlaşılmaktadır.

htm;1.5.2004)

[39] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.01.1996 tarih ve E.1994/330, K. 1996/42 s. Kararı.(Kazancı İçtihat Programı)

V. SONUÇ

Vergi yargılaması hukukunda geçerli olan süreler genel olarak kanunla belirlenmektedir. Vergi yargılamasında dava açma süreleri ile mahkeme kararlarına karşı başvuru süreleri kesin olarak yasayla belirlenmişken, yargılama usulüne ilişkin bazı sürelerin yargısal bir süre olduğu görülmektedir. Bu çerçevede vergi yargılama hukukunda geçerli olan süreleri dava açma süreleri, yargı kararlarına karşı başvuru süreleri ve yargılama usulüne ilişkin süreler olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutabiliriz. Ancak, konumuz itibarıyla ittıla faktörü de dikkate alınarak dava açma süreleri, dava açma sürelerinin başlangıcı ve ittıla kavramının etkisi önem arz etmektedir.

İlgililer, vergi idarelerinin işlemlerine karşı açmayı düşündükleri davayı, kanunda öngörülen bir süre içinde açmalıdırlar. Vergi yargılamasında dava açma süresinin uzun olması fertlerin, kısa olması ise idarenin lehine bir durumdur. Vergi yargılama hukukunda süreler kural olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna karşın az da olsa, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da bazı hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

İdari ve vergi yargılaması hukukunda dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre ilk inceleme konularından birisidir. Bu şart yerine getirilmediği takdirde mahkemeler, davanın esasına girmeden ön şartlar yönünden davayı reddetmektedir.

İdari yargılama usulü ve vergi yargılama usulünde dava açma süresinin başlayabilmesi için kural olarak işlemin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi Yargılaması usulünde ise özel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde dava açma süresinin farklı vergilendirme biçimlerine göre nasıl başlayacağı belirtilmiştir.

Vergi yargılama hukukunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2/b bendinde belirtilen haller dışında da, ilgililerin olaya ittıla kesbettikleri tarihten itibaren dava açmak imkanları doğabilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin bir idari işlem uygulanmaya başladıktan sonra ya da düzenleyici işlemlere dayalı olarak işlem tesis edildiğinde, gerek bu işlemlerin icrası gerekse bu işlemlere dayanılarak yapılan diğer işlemlerin icrası halinde ortaya yeni hukuki durumlar çıkmaktadır. Bu da özellik arz eden birçok durumda dava konusu olaya ittıla faktörünü gündeme getirmektedir. Başta genel düzenleyici işlemlere dayalı yapılan bireysel işlemlerde ve usulsüz tebligatlarda olmak üzere ilgililerin dava açma süresinin başlangıcı bakımından haberdar oldukları tarihin esas alındığı değişik durumlar ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Berki, Şakir; "Hukukta Müddet Çeşitleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXV, Yıl:1968, Sayı: 1-2.
- Çağan, Nami; Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları No:389, Sevinç Matbaası, Ankara 1975.
- Duran, Lütfi; "İdari Kazada Dava Açma Müddeti", İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:XI, Sayı:1-2.
- Ersoy, Neşet; "İdari Davalarda Süre", Türk İdare Dergisi, Yıl:41, Sayı:326, Eylül-Ekim 1970.
- Gözler, Kemal; "Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir ihtimal", Ankara Barosu Dergisi, 1998, Sayı:3, s.27-32. (www.anayasa.gen.tr/sure.htm;1.5.2004)
- Gözübüyük, Şeref-Dinçer, Güven; İdari Yargılama Usulü, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 1996.
- Gözübüyük, Şeref; "İdari Yargıda Dava Açma Süresi" Amme İdaresi Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, Aralık 1969.
- Karakoç, Yusuf; Vergi Yargılama Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- Kayıoğlu, M. Bahaettin; "İdari Davalarda Süre" Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 1972.
- Kutlu, Meltem; "İdari Yargılama Hukukunda Süreler", Manisa Barosu Dergisi, Yıl:7, Sayı: 27, Ekim 1988.
- Mutlu, Meltem; "İdari Yargılama Hukukunda Süreler ", Manisa Barosu Dergisi, Yıl:8, Sayı: 28, Ocak 1989.
- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- Sönmez, Erdal-Ayaz, Garip; "Vergi Yargısında Dava Açma Süresi I", Mükellefin Dergisi, Sayı:73, Ocak 1999.
- Yenice, Kazım-Esin, Yüksel; İdari Yargılama Usulü, Ankara 1983.
- Ali Nazima-Faik Reşad; Mükemmel Osmanlı Lügati, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Yayınları:802, Ankara 2005.
- Yılmaz, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.

