

T.C.

DANIŞTAY

Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No : 2022/456

Karar No : 2024/61

Tarih : 14.02.2024

- 2577 SAYILI KANUN'UN 10. MADDESİ UYARINCA BAŞVURUNUN REDDİ SAYILMAK SURETİYLE AÇILAN DAVALARDA DAVA AÇMA SÜRESİ DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ
- DAVACI ŞİRKETİN KDV İADE TALEBİNİN ÖZEL ESASLAR KAPSAMINDA VERĐİ İNCELEMESİ SONUCUNA GÖRE YERİNE GETİRİLİP GETİRİLEMeyeCEĞİ HUSUSU
- GENEL DAVA AÇMA SÜRESİNİN UYGULANMASI
- YAZILI OLARAK BİLDİRİLEN ÖZEL VEYA GENEL DAVA AÇMA SÜRESİNE TABİ İDARİ İŞLEMLERDE DAVA AÇMA SÜRESİNİN BELİRTİLMEDİĞİ HALLERDE GENEL DAVA AÇMA SÜRESİNİN UYGULANMASI GEREKİR
- ZİMNİ RET İŞLEMLERİ ÜZERİNE AÇILAN DAVALARDA DAVA AÇMA SÜRESİNİN İŞLETİLMESİ VEYA İŞLETİLMEMESİ

## İÇTİHAT METNİ

### ÖZET :

- Davacı tarafından, 2012 yılının Ağustos ila Aralık ve 2013 yılının Ocak, Şubat, Kasım ve Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağına vergi borçlarına mahsup edilmesi talebiyle yapılan başvurular üzerine, bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceği, aksi halde mahsup talebinin yerine getirilmeyeceği yolunda tesis edilen... sayılı işlemlerin iptali istemiyle dava açılmıştır.
- Uyuşmazlık, davacı Şirketin iade talebinin özel esaslar kapsamında vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilip getirilemeyeceğine ilişkindir.

► Olayda, davalı idarece, katma değer vergisi iadesi kontrol raporlarında tespit edilen eksikliklere yönelik olarak 30 günlük süre verilerek eksikliklerin giderilmesi istenilmiştir. Öte yandan, iade talep edilen dönemlerde davacının mal alımında bulunduğu mükellefler hakkında 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan ve yayım tarihini izleyen ay başından itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen "olumsuz tespit" sayılan durumların bulunması nedeniyle davacının iade talebinin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR" başlıklı bölümünün "E. ÖZEL ESASLAR" başlıklı alt bölümünün "7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi" başlıklı kısmı gereğince özel esaslar kapsamında ya teminat karşılığında ya da vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, davacının mahsuben iade talebinin genel esaslara göre yerine getirilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık, temyize konu kararda ise hukuka uygunluk görülmemiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

► Katma Değer Vergisi Kanunu ile bu Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan tebliğ hükümlerine uygun olarak tesis edilen dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

✓ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin (6) numaralı fıkrasında süreaşımına ilişkin hususun ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde davanın her safhasında Kanun'un 15. maddesi hükmünün madde hükmü uygulanacağına öngörülmesi ve kamu düzenini ilgilendiren bir usul kuralı dikkate alınmadan karar verilmiş olması nedeniyle **olayda usuli kazanılmış hakkın doğduğundan bahsedilemeyeceği,**

✓ Davacı tarafından yapılan katma değer vergisi iadesine ilişkin olarak yapılan başvurular üzerine idarece verilen ve bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceğini bildiren, **kesin nitelikte olmayan cevapların, 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde öngörülen imkândan yararlanmak suretiyle istemin reddi sayılarak işlemlerin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içinde dava açma yoluna gidilmediği ve kesin cevabın beklenmesinin tercih edildiği; ancak, davalı idarece başvuru tarihlerinden itibaren altı ay içinde kesin bir cevap verilmediği, bu durumda, davacının altı aylık süre sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine dava açma hakkını kullanmasının gerektiği ancak davacının, bekleme süresi sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük genel dava açma süresi geçtikten sonra dava açtığı,**

✓ Usul kurallarının zaman bakımından uygulanması için kabul edilen derhal uygulanma ilkesinin İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları için de geçerli olduğu, 21/10/1970 tarihli ve 13646 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20/06/1970 tarih ve E:1969/1, K:1970/27 sayılı kararında yer alan ifadelerden **İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının verildikleri sırada derdest olan davalarda uygulanmasının gerektiği sonucuna ulaşıldığı,**

✓ Temyize konu ısrar kararı verildikten sonra 19/06/2022 tarih ve 31871 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararında, **zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda dava açma süresi hesaplanırken Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural uygulanmak suretiyle dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda verilen kararlar arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığına karar verilmiş ise de kararda, yazılı olarak bildirilen idarî işlemlerde dava açma süresinin belirtilmediği hallerde genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği yönünde varılan sonucun dayandığı gerekçelerin, zımni ret işlemleri yönünden de genel dava açma süresinin uygulanması gerekliliğini ortaya koyduğu,**

✓ Katma Değer Vergisi Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu, **bir hüküm fıkrasının bozma kararının kapsamı dışında bırakılmasından doğan usuli müktesep hak, iade sürecinde tesis edilen kesin nitelikte olmayan işlemler ve bu işlemlerin 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca başvurunun reddi sayılmak suretiyle açılan davalarda dava açma süresi, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının zaman bakımından uygulanabilir. Buna göre, kesin olmayan cevap niteliğindeki işlemlerin usulüne uygun olarak tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içinde dava açma hakkını kullanmayan davacının, davalı idareye başvuru tarihlerinden itibaren işleyen altı aylık süre sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük genel dava açma süresi içinde dava açması gerekirken, bu süreler geçirildikten sonra açılan davanın süresinde olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, davanın esası incelenmek suretiyle verilen ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.**

**İstemin Konusu:** ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava Konusu İstem** : Davacı tarafından, 2012 yılının Ağustos ila Aralık ve 2013 yılının Ocak, Şubat, Kasım ve Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağına vergi borçlarına mahsup edilmesi talebiyle yapılan başvurular üzerine, bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceği, aksi halde mahsup talebinin yerine getirilmeyeceği yolunda tesis edilen ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemlerin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı kararı:

Usul yönünden yapılan inceleme: Başvurulacak yargı merci veya idari makam ile başvuru süresi gösterilmeyen dava konusu işlemlere ilişkin yazılı bildirim dava açma süresini başlatmayacağından davanın süresinde açıldığı sonucuna varılmıştır.

Esas yönünden yapılan inceleme : Davacı tarafından, 2012 yılının Eylül ila Aralık ve 2013 yılının Ocak dönemlerinde gerçekleştirilen ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağına vergi borçlarına mahsup edilmesi talebine ilişkin olarak davalı idareye yapılan ... tarih ve ... sayılı başvuru üzerine davalı idarece tesis edilen ... tarih ve ... sayılı işlemde, katma değer vergisi kontrol raporunda yer alan eksikliklerin giderilmediği belirtilmiştir.

2012 yılının Ağustos, Ekim ila Aralık ve 2013 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için yapılan ... tarih ve ... sayılı başvuru üzerine davalı idarece tesis edilen ... tarih ve ... sayılı işlemde, 2012 yılının Ağustos dönemine ilişkin indirim listesinde yer alan birinci alt firma olan ... Halı Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine ilişkin muavin dökümü ve ödeme belgelerinin ibrazının gerektiği, ayrıca aynı dönemde mal ve hizmet alımında bulunan Türem Halı Pazarlama Limited Şirketi ile 2012 yılının Ekim dönemine ilişkin indirim listesinde yer alan ... Reklam Limited Şirketinin özel esaslara tabi olmasına dair izahatta bulunulması ve anılan şirketlere ilişkin muavin dökümü ve ödeme belgelerinin ibrazının gerektiği, 2012 yılının Kasım dönemine ilişkin KDVIIRA rapor özetinde yer alan GEK16 segmentindeki sorunun cevaplandırılması gerektiği belirtilmiştir.

2013 yılının Kasım ve Aralık dönemleri için yapılan ... tarih ve ... sayılı başvuru üzerine davalı idarece tesis edilen ... tarih ve ... sayılı işlemde, 2013 yılının Kasım döneminin yeniden risk analizine gönderilmesi sonucu ortaya çıkan eksikliklerin tamamlanması ve 2013 yılının Aralık dönemi KDVIIRA rapor özetinde yer alan eksikliklerin düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Davacının 2012 yılının Ağustos ila Aralık ve 2013 yılının Ocak, Şubat, Kasım ve Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen ihracatlardan kaynaklı katma değer vergisi iade alacaklarının vergi borçlarına mahsup taleplerinin reddi yolunda silsile halinde tesis edilen ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemlerin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Her ne kadar davalı tarafından savunma dilekçesinde, 2012 yılının Ekim ve Aralık ile 2013 yılının Ocak ve Şubat dönemlerinin düzeltme fişleri ile düzeltildiği belirtilmiş ise de 2012 yılının Ekim dönemine ilişkin ... sayılı düzeltme fişinde de görüleceği üzere ... Reklam Limited Şirketi yazılmak suretiyle 2.676,82 TL katma değer vergisi iadesi kısmına bloke konulduğu, düzeltme fişlerinin davacıya tebliğ edilmediği, ayrıca yapılan yazışmalarda düzeltme işlemleri hakkında izahat yapılmadığı anlaşıldığından, iade-mahsup işlemleri hakkında düzeltme yapılmadığı sonucuna varılmış olup dava konusu işlemlerin hukuki denetimi yapılmıştır.

Olayda davacı şirketin mahsup talebinin reddine sebep olarak, davacının 2012 yılının Ağustos ve Ekim dönemlerinde indirilecek katma değer vergisi listelerinde yer alan ... Halı Pazarlama Limited Şirketi ile ... Reklam Limited Şirketinin özel esaslara tabi olması gibi eksiklikler gösterilmiş ise de karşıt inceleme ve vergi incelemesi yapılmadan, rapor düzenlenmeden mükelleflerin hak kazandığı katma değer vergisi iade-mahsup taleplerinin yerine getirilmemesi, iade-mahsup taleplerinin sürüncemede bırakılarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasını göstermek üzere yayımlanan ve alt norm niteliğinde olan 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile iade hakkının yeni şartlara bağlanarak sınırlandırılması başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere normlar hiyerarşisine ve kanuni öngörülebilirlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanun'a göre davacının ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade hakkına sahip olduğu, davalı idarece iade hakkının kazanılmadığına dair ihracatın gerçekleşmediği yönünde herhangi bir tespit yapılmadığı ve iade talebinin reddine esas alınan Tebliğ kuralları esas alınarak davacının Kanun'dan doğan iade hakkını sınırlamasının mümkün olmadığı dikkate alındığında, davacının mahsup talebinin reddine ilişkin dava konusu işlemlerde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Karar sonucu: Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu işlemleri iptal etmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 03/06/2021 tarih ve E:2016/12390, K:2021/2987 sayılı kararı:

Usul yönünden yapılan inceleme: Davanın süresinde açıldığı sonucuna varılmıştır.

Esas yönünden yapılan inceleme: Uyuşmazlık, davacı şirketin iade talebinin özel esaslar kapsamında vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilip getirilemeyeceğine ilişkindir.

Olayda, davalı idarece, katma değer vergisi iadesi kontrol raporlarında tespit edilen eksikliklere yönelik olarak 30 günlük süre verilerek eksikliklerin giderilmesi istenilmiştir. Öte yandan, iade talep edilen dönemlerde davacının mal alımında bulunduğu mükellefler hakkında 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve yayım tarihini izleyen ay başından itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen "olumsuz tespit" sayılan durumların bulunması nedeniyle davacının iade talebinin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR" başlıklı bölümünün "E. ÖZEL ESASLAR" başlıklı alt bölümünün "7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi" başlıklı kısmı gereğince özel esaslar kapsamında ya teminat karşılığında ya da vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, davacının mahsuben iade talebinin genel esaslara göre yerine getirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık, temyize konu kararda ise hukuka uygunluk görülmemiştir.

Karar sonucu: Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararı:

Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

**Temyiz Edenin İddiaları :** Katma Değer Vergisi Kanunu ile bu Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan tebliğ hükümlerine uygun olarak tesis edilen dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması :** Cevap verilmemiştir.

**Danıştay Tetkik Hakimi .... Düşüncesi:** Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

## İNCELEME VE GEREKÇE :

**Maddi Olay :** Davacı tarafından, 2012 yılının Ağustos ila Aralık ve 2013 yılının Ocak, Şubat, Kasım ve Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağıının vergi borçlarına mahsup edilmesi talebiyle 2012, 2013 ve 2014 yıllarının muhtelif tarihlerinde davalı idareye başvurulmuştur. Yapılan başvurular üzerine davalı idarece, bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceği, aksi halde mahsup talebinin yerine getirilmeyeceği yolunda ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemler tesis edilmiştir.

Söz konusu işlemlerden ... tarih ve ... sayılı işlem ... tarihinde; ... tarih ve ... , ... , ... sayılı işlemler ... tarihinde; ... tarih ve ... sayılı işlem ... tarihinde; ... tarih ve ... sayılı işlem 23/01/2014 tarihinde; ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemler ise 28/06/2014 tarihinde davacının iş yeri adresinde tebliğ edilmiştir.

İşbu dava ise 30/12/2014 tarihinde açılmıştır.

## İLGİLİ HUKUK:

### i. İlgili Mevzuat:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, dava açma süresinin özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu; (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde, bu sürelerin, 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 kuralına yer verilmiştir.

Kanun'un "İdari makamların sükutu" başlıklı 10. maddesinin dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan halinde şu düzenlemeler yer almaktadır:

"1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgiler altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, 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 açabilirler."

Anılan Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (e) bendinde, dava dilekçelerinin süre aşımı yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı; (6) numaralı fıkrasında, maddede sayılan hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı; 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde de süre aşımı bulunan hallerde davanın reddedileceği belirtilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/06/2014 tarihinde yürürlüğe giren 18/06/2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 23. maddesi ile değişik 50. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise "Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır." düzenlemesine yer verilmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesinde, İçtihatları Birleştirme Kurulunun, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceleyeceği ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vereceği; 40. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlarının, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmî Gazete'de yayımlanacağı; (4) numaralı fıkrasında ise bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde, tahakkuk fişinden gayri vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak tebliğ edileceği kurala bağlanmıştır.



Aynı Kanun'un "Tebliğ yapılacak kimseler" başlıklı 94. maddenin birinci fıkrasında, tebliğin, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı; ikinci fıkrasında, tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı; üçüncü fıkrasında ise kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebliğin, ikametgah adresinde bulunanlardan veya iş yerlerindeki memur ya da müstahdemlerden birine yapılacağı düzenlenmiştir.

## ii. İlgili Karar:

19/06/2022 tarih ve 31871 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararıyla, yazılı olarak bildirilen özel veya genel dava açma süresine tabi idari işlemlerde dava açma süresinin belirtilmediği hallerde özel ve genel dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay dava daireleri ile kurullarının kararları arasındaki içtihat aykırılığının, özel dava açma süresine tabi bir idarî işlemde, dava açma süresinin gösterilmemiş olması durumunda, vergi mahkemelerinde otuz, Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği; aynı şekilde genel dava açma süresine tabi bir idarî işlemde dava açma süresi gösterilmemiş olsa da, otuz ve altmış günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği yönünde birleştirilmesine karar verilmiştir.

Öte yandan, anılan kararda, zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda, dava açma süresi hesaplanırken Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural uygulanmak suretiyle dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay daire ve kurullarınca verilen kararlar arasında süregelen bir aykırılık bulunmadığı, dolayısıyla 2575 sayılı Kanun'un 39. maddesinde aranan lüzum unsurunun gerçekleşmediği gerekçesiyle zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay dava daireleri ve kurulları kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

## HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Hukuki istikrarı sağlamak ve yargı kararlarına olan genel güvenin sarsılmasını önlemek amacıyla ilk olarak Yargıtay içtihatları ile kabul edilen usuli müstesap (kazanılmış) hak, bir davada mahkemenin veya tarafların yapmış olduğu bir usul işlemi ile taraflardan biri lehine diğeri aleyhine doğmuş ve kendisine uyulması zorunlu olan hak olarak tanımlanmaktadır.

28/04/1959 tarih ve 10193 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 04/02/1959 tarih ve E:13, K:5 sayılı Yargıtay içtihadı birleştirme kararı ile 28/06/1960 tarih ve 10537 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan

09/05/1960 tarih ve E:21, K:9 sayılı Yargıtay içtihadı birleştirme kararına göre, bozma kararı nedeniyle usuli kazanılmış hak iki şekilde doğmaktadır. Bunlardan biri bozma kararına uyulması ile doğan usuli kazanılmış hak, diğeri ise bazı konuların bozma kararının kapsamı dışında kalması ile doğan usuli kazanılmış haktır.

Bozma kararına uyulması ile doğan usuli kazanılmış hak gereğince, mahkemece, bozma kararına uyulması halinde, bozma kararında gösterilen şekilde inceleme ve araştırma yapılarak bozma kararında benimsenen esaslar çerçevesinde karar verilmesi zorunlu olup bozma kararına aykırı yeni bir hüküm verilemeyeceği gibi bozma kararına uyularak verilen kararın temyiz edilmesi halinde, temyiz merciince, ancak bozma kararına uygun karar verilip verilmediği yönünden inceleme yapılabilir, ilk bozma kararına aykırı olacak şekilde ikinci bir bozma kararı verilemez.

Bozma kararı nedeniyle doğan usuli kazanılmış hakkın diğeri bir şekli olan bazı konuların bozma kararının kapsamı dışında kalması ile doğan usuli kazanılmış hak gereğince ise bozma kararının kapsamı dışında kalarak kesinleşen bir konu hakkında bozma kararı üzerine mahkemece verilen kararda yeni bir inceleme yapılamaz. Ayrıca, bozma kararı üzerine verilen kararın temyiz edilmesi halinde, temyiz merciince, bozma kararının kapsamı dışında kalarak kesinleşen konu hakkında temyiz incelemesi yapılması mümkün değildir.

Danıştay içtihatlarıyla ise bozma kararına uyulmasının, bozma kararı lehine olan taraf açısından usuli müktesep hak oluşturduğu, bu nedenle bozma kararına uyularak verilen kararın temyiz incelemesinin bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılabileceği kabul edilmiştir. Danıştay içtihatları ile kabul edilen bu husus 2577 sayılı Kanun'un 28/06/2014 tarihinde yürürlüğe giren 6545 sayılı Kanun'la değişik 50. maddesinin (4) numaralı fıkrasıyla Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde bu kararın temyiz incelemesinin bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılacağı düzenlenmek suretiyle yasal dayanağa kavuşmuştur.

Diğeri taraftan, hem Yargıtay içtihatları hem de Danıştay içtihatları ile usuli kazanılmış hak ilkesinin uygulanmasında kategorik ve şekilci bir yaklaşımın sergilenmesinden kaçınılmış, söz konusu ilkeye bazı istisnalar getirilmiştir.

Bu bağlamda, Kurulumuzun istikrar kazanmış içtihatlarıyla kararda maddi bir hatanın bulunması, kanunda geçmişe etkili bir değişiklik yapılması, yeni bir içtihadı birleştirme kararının alınması ile kamu düzenini ilgilendiren bir usul kuralı dikkate alınmadan karar verilmiş olması hallerinde usuli kazanılmış haktan söz edilemeyeceği kabul edilmektedir.

Uyuşmazlıkta, hem mahkemenin ilk ve son kararında hem de Danıştay Dördüncü Dairesinin bozma kararında davanın süresinde açıldığı sonucuna varıldığı açıkça belirtilerek işin esası incelenmiştir. Dairece davanın süresinde açıldığının kabulü ile işin esası hakkında inceleme yapılarak bozma kararı verilmiştir. Böylece dava açma süresine yönelik değerlendirme bozma kararının kapsamı dışında kalmıştır.

Bu şekilde bozma kararının kapsamı dışında kalan bir konu hakkında bozma kararı üzerine verilen kararın temyiz incelemesi aşamasında tekrar inceleme yapılmaması, hukuki güvenlik ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki istikrarın sağlanması ve yargı kararlarına olan genel güvenin sarsılmasını önlemek açısından gereklidir. Bu nedenle bir konunun uyuşmazlıkta olduğu gibi bozma kararının kapsamı dışında kalması durumunda doğan usuli kazanılmış hakkın idari yargıda da uygulanabilir olduğu kabul edilmelidir.

Diğer taraftan, davanın süresinde açılmadığının ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de yargılamanın her safhasında davanın süre aşımı nedeniyle reddedileceği kuralına yer verilen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin (6) numaralı fıkrası, dava açma süresinin kamu düzenini ilgilendirdiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Uyuşmazlıkta, Danıştay Dördüncü Dairesince davanın süresinde açıldığı sonucuna varılarak işin esası yönünden inceleme yapılmak suretiyle bozma kararı verilmesi karşısında bozma kararının kapsamı dışında kalması ile birlikte davanın süresinde açıldığı konusunda davacı lehine usuli kazanılmış hakkın doğduğu, dolayısıyla da ısrar kararının temyizen incelenmesinde, bozma kararının kapsamı dışında kalan bu konu hakkında tekrar inceleme yapılmasının mümkün olmadığı ileri sürülebilecek ise de dava açma süresinin kamu düzenini ilgilendirmesi ve kamu düzenini ilgilendiren bir usul kuralı dikkate alınmadan karar verilmiş olmasının usuli kazanılmış hakkın istisnalarından biri olması nedeniyle olayda usuli kazanılmış hakkın doğduğundan söz edilemez.

Bu durumda, davanın süresi içinde açılıp açılmadığının bu aşamada değerlendirilmesi zorunludur.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ilgililerin, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilecekleri belirtilmiş; (2) numaralı fıkrasında altmış gün içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgilinin bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi kesin cevabı da bekleyebileceği belirtmiştir. Anılan maddeye göre, ilgilinin kesin cevabı beklemeyi tercih etmesi halinde dava açma süresi işlemeyecek, ancak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemeyecektir. Altı aylık

süre içinde idarenin kesin bir cevap vermemesi halinde bekleme süresi sonunda oluşan zımni ret işlemi üzerine dava açma hakkının kullanılması gerekmektedir.

İdare tarafından bazı başvurular üzerine tesis edilecek işlemler, başvurunun niteliği gereği daha uzun bir inceleme ve değerlendirme sürecini gerekli kılabılır. Katma değer vergisi iadesine ilişkin süreç, iadenin türüne (nakden-mahsuben) ve iade edilecek tutarın miktarına göre farklı usul ve esasların benimsendiği ve iadenin genel ya da özel esaslar bağlamında yapılması hallerine göre farklılaşan koşulların yerine getirilmesinin beklendiği, iade talep eden mükellef tarafından sunulan çeşitli belgelerin doğruluğu ve dayandıkları hukuki durumlarının gerçekliğinin araştırıldığı, hesaplamaların doğruluğunun teyit edildiği, iadeye dayanak alınabilecek vergi inceleme raporu ile yeminli mali müşavir tasdik raporunun tamamlanmasının/eksikliklerinin giderilmesinin beklendiği zamana yaygın bir süreçtir.

İade sürecinde yapılan inceleme ve değerlendirmeler nedeniyle idarenin, ilgililerin iade taleplerini 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde öngörülen süre içinde yerine getirmeleri her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle idarenin, iade sürecinin bütünü dikkate alındığında, iade talep eden ilgililere incelemenin devam ettiği ve iadenin bu inceleme sonucuna göre yerine getirileceği veya bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceği, aksi halde mahsup talebinin yerine getirilmeyeceği yönünde kesin nitelikte olmayan bir cevap vermesi söz konusu olabilmektedir.

Bu halde ilgili, idarece bu inceleme ve değerlendirme süreci içinde verilen ve kesin nitelikte olmayan cevabı 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesinde öngörülen imkandan yararlanmak suretiyle başvurusunun reddi niteliğinde kabul ederek idari davaya konu edebileceği gibi kesin cevabı da bekleyebilir. Kesin nitelikte olmayan cevabın başvurunun reddi niteliğinde kabul edilmesi ya da başvurunun kesin bir cevapla reddedilmesi halinde ilgilinin davayı süresi içinde idari yargı merciinin önüne getirmesi zorunludur.

Olayda, davacı tarafından ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsup edilmesi talebiyle 2012, 2013 ve 2014 yıllarının muhtelif tarihlerinde davalı idareye başvurulması üzerine davalı idarece tesis edilen ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemlerin, davacı şirkete ait olduğu hususunda ihtilaf bulunmayan iş yeri adresinde, adreste bulunan kişilere tebliğ edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Davacı, yaptığı başvurular üzerine davalı idarece tesis edilen, bazı eksikliklerin tamamlanması ve olumsuzlukların giderilmesi durumunda mahsuben iade talebinin yerine getirileceği, aksi halde mahsup talebinin yerine getirilmeyeceğinin belirtildiği kesin olmayan cevap niteliğindeki söz konusu işlemleri istemin reddi sayarak işlemlerin tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içinde dava açma yoluna gitmemiş, kesin cevabı beklemeyi tercih etmiştir. Ancak, davalı idarece başvuru tarihlerinden itibaren altı ay içinde kesin bir cevap verilmemiştir. Bu durumda, davacının altı aylık süre sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine dava açma hakkını kullanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemlerde dava açma süresine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamış; davacı, bekleme süresi sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük genel dava açma süresi geçtikten sonra dava açmıştır. Bu noktada, zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda dava açma süresi hesaplanırken Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural uygulanmak suretiyle dava açma süresinin işletilip işletilemeyeceği konusunun netleştirilmesi gerekmektedir.

Temyize konu ısrar kararı verildikten sonra 19/06/2022 tarih ve 31871 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararıyla, yazılı olarak bildirilen özel veya genel dava açma süresine tabi idari işlemlerde dava açma süresinin belirtilmediği hallerde özel ve genel dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay dava daireleri ile kurullarının kararları arasındaki içtihat ayrıklığının, özel dava açma süresine tabi bir idarî işlemde, dava açma süresinin gösterilmemiş olması durumunda, vergi mahkemelerinde otuz, Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği; aynı şekilde genel dava açma süresine tabi bir idarî işlemde dava açma süresi gösterilmemiş olsa da, otuz ve altmış günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği yönünde birleştirilmesine karar verilmiştir.

Öte yandan, anılan kararda, zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda, dava açma süresi hesaplanırken Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural uygulanmak suretiyle dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay daire ve kurullarınca verilen kararlar arasında süregelen bir ayrıklık bulunmadığı, dolayısıyla 2575 sayılı Kanun'un 39. maddesinde aranan lüzum unsurunun gerçekleşmediği gerekçesiyle zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda Danıştay dava daireleri ve kurulları kararları arasındaki ayrıklığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

İçtihatların birleştirilmesine ilişkin kararlarla genel, objektif nitelikteki bir kuralın anlam ve kapsamı belirlenmekte ve aynı kuralın yorumlanmasından doğan içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. İçtihatları birleştirme kararları, kararın konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte olduğu ve aynı konuda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca bir içtihat değişikliğine gidilmediği sürece geçerliliğini sürdürecektir.

Belli bir olaya uygulanacak hukuk kuralının yargılama usulüne ilişkin hükümlerden olması halinde derhal yürürlüğe girmesi ve uygulanması esastır. Usul kurallarının zaman bakımından uygulanması için kabul edilen derhal uygulanma ilkesi İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları için de geçerlidir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları yürürlüğe girdikten sonra idari makamlar ve idari yargı mercileri yönünden bağlayıcıdır. Buna göre idari yargı mercilerince İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının derdest davaların her aşamasında uygulanması gerekmektedir. Bu bakımdan, Kurul kararları, idari işlemin tesis edildiği tarihte yürürlüğe girmemiş olsa dahi, yargılama aşamasında yürürlüğe girmiş ise yargı mercilerince içtihatları birleştirme kararında öngörülen hukuki sonucun derdest davalarda uygulanması gerekmektedir.

21/10/1970 tarihli ve 13646 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20/06/1970 tarih ve E:1969/1, K:1970/27 sayılı kararında "Kesin hükümle uyuşmazlık, halledilmiş ve ortadan kalkmış olacağından kesin hükme bağlanmış bir uyuşmazlığın yeniden dava konusu yapılması mümkün değildir. İçtihatları Birleştirme Kararları kesin hüküm halini almış bulunan kararlara konu teşkil eden olaylara tesir icra edemeyip bu kararlara ancak verildikleri tarihten sonra karara bağlanacak davalarda uyulması zorunludur." gerekçesine yer verilmek suretiyle İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının zaman bakımından uygulanabilirliği açıklanmıştır. Bu kararda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının, uyuşmazlık konusu olmaktan çıkmış ve kesin bir yargıya ulaşmak suretiyle çözüme kavuşturulmuş uyuşmazlıklara etki etmeyeceği, Kurulun kararlarının geçmişe değil, geleceğe etkili olacağı belirtilmiştir. Kurul kararında yer alan ifadelerden İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının verildikleri sırada derdest olan davalarda uygulanmasını gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararında, yazılı olarak bildirilen ve dava açma süresi belirtilmeyen idarî işlemlere ilişkin olarak varılan sonuç, esas itibarıyla, yargı mercilerince, dava açma süresini düzenleyen kanun hükümlerinin yorumlanmasında, mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyede aşırı bir şekilcilikten veya kanunla öngörülmüş yeterli açıklıkta olan ve uzun süredir uygulanan dava açma süresinin ortadan kalkmasına

neden olacak kadar aşırı bir esneklikten kaçınılması gerektiği, bu itibarla hukuki güvenlik ve idari istikrar ilkesi ile mahkemeye erişim hakkı arasındaki hassas dengenin gözetilmesi gerektiği gerekçelerine dayanmaktadır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun sözü edilen kararında, zımni ret işlemleri üzerine açılan davalarda dava açma süresi hesaplanırken Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural uygulanmak suretiyle dava açma süresinin işletilmesi veya işletilmemesi konusunda verilen kararlar arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine yer olmadığına karar verilmiş ise de kararda, yazılı olarak bildirilen idarî işlemlerde dava açma süresinin belirtilmediği hallerde genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği yönünde varılan sonucun dayandığı gerekçeler, zımni ret işlemleri yönünden de genel dava açma süresinin uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Buna göre, kesin olmayan cevap niteliğindeki işlemlerin usulüne uygun olarak tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içinde dava açma hakkını kullanmayan davacının, davalı idareye başvuru tarihlerinden itibaren işleyen altı aylık süre sonunda oluşan zımni ret işlemleri üzerine vergi mahkemeleri için öngörülen otuz günlük genel dava açma süresi içinde dava açması gerekirken, bu süreler geçirildikten sonra 30/12/2014 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, davanın esası incelenmek suretiyle verilen ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

## SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,

2- ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 14/02/2024 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi. / Palmiye Yazılım

## KARŞI OY :

Dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunmayan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 15/03/2022 tarih ve E:2021/2, K:2022/1 sayılı kararının, işbu davada süre aşımının bulunup bulunmadığı konusunda yapılacak değerlendirmeye esas alınması geçmişe yürümezlik ilkesine, dolayısıyla hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırı düşecektir. Bu nedenle, dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan hukuk kuralları dikkate alınmak suretiyle davanın süresi içinde açılıp açılmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11. maddesinde, Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu; "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu düzenlemiştir. Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesinin 4709 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen ikinci fıkrasında ise, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." kuralına yer verilmiştir.

Anılan fıkranın gerekçesinde, değişikliğin, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan sağlanması amacıyla ve son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, merci ve sürelerin belirtilmesinin hak arama ve hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmesi nedeniyle yapıldığına değinilmiştir.

Yukarıda anılan anayasal düzenlemeler ve değinilen gerekçenin değerlendirilmesinden, Devletin, kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamlar ile başvuru süresinin gösterilmesinin anayasal zorunluluk haline getirildiği anlaşılmakta, Anayasa'nın bağlayıcılığı karşısında, bu zorunluluğa yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bağlamda Devletin bir kurumu olan vergi idaresinin de tesis ettiği idari işlemlerde, işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari merci ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup bu gereklilik ilgili makamların takdirinde olmayıp en üst hukuki norm olan Anayasa'nın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur.

Diğer yönden, uygulama yasalarında bu zorunluluğu öngören bir düzenleme bulunmayan durumlarda, Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasının, doğrudan uygulanabilirliği sorunu yönünden de



değerlendirme yapılması gereklidir. Anayasa kuralları, kural olarak doğrudan uygulanacak hükümlerden olmayıp yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak yaşama geçirilirler. Ancak öğretide ve Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında, yürürlüğe konulması gereken yasal düzenlemede yer verilmesi gereken konuların Anayasa metninde açıkça kurala bağlandığı durumlarda, bir özel yasa ya da yürürlükteki yasalarda uygun değişiklik yapılması gerekmeksizin Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 28/12/2004 tarih ve E:2004/84, K:2004/124 sayılı kararında Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasının doğrudan uygulanır nitelik taşıdığını kabul etmiştir.

Tüm bu hususların değerlendirilmesinden, Devletin işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesinin zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aksi bir durumun varlığı Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık teşkil edecektir.

Bu itibarla Anayasa'nın 40. maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... , ... , ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı işlemlerde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı merci veya idari makam ile başvuru süresinin gösterilmemiş olması nedeniyle bu işlemlere ilişkin yazılı bildirim dava açma süresini başlatmayacağından davanın süresinde açıldığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, ısrar kararının diğer yönlerden hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

PALMİYE MEVZUAT VE İÇTİHAT PROGRAMI / PALMİYE YAZILIM