

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ
VE YARGISAL DENETİMİ

Şulenur GÖZTEPE

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Burak PINAR

İZMİR- 2018

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : ŞULENUR GÖZTEPE
Öğrenci No : 2015800424
Tez Başlığı : İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi

Savunma Tarihi : 26.06.2018
Danışmanı : Dr.Öğr.Üyesi BURAK PINAR

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Dr.Öğr.Üyesi BURAK PINAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Dr.Öğr.Üyesi Yıldırım TAYLAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Dr.Öğr.Üyesi Vahdettin AYDIN	SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

İmza

ŞULENUR GÖZTEPE tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

...../...../20...

Şulenur GÖZTEPE

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi

Şulenur GÖZTEPE

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

Vergi, devletin kamu harcamalarının karşılanması amacıyla cebren ve kamu gücü kullanılarak kişilerden alınan paradır. Çağdaş demokrasilerde verginin elde edilmesi yönünde kullanılan yetki kaynağını anayasadan almaktadır. Türk vergi hukukunda da Vergi idaresi sahip olduğu vergilendirme yetkisini Anayasa’da belirlenmiş sınırlar içinde kullanmak zorundadır. Aksi durumda kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden işlemler ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle vergilendirme sürecinde yapılan işlemlerin denetiminin sağlanması gerekir.

Hukuka uygunluk denetimine tabi olması için vergilendirme işlemlerinin öncelikle hukuki niteliği belirlenmelidir. Bu belirlemeyi yapmada ise idari işlem teorisi kapsamında hareket edilmelidir. Çünkü idari işlem niteliği taşıdığından idari işlemler hakkında geçerli olan kuralların büyük çoğunluğu vergilendirme işlemleri hakkında da geçerlidir.

Bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin değerlendirmeye tabi tutulması bireylerin idarenin üstün gücü karşısında mağdur duruma düşmemesi açısından önem taşımaktadır. Hukuk devleti ilkesi ile idarenin her türlü eylem ve işleminden sorumlu olması kuralı da bu belirlemenin yapılmasına temel oluşturmaktadır.

Bu hususlar doğrultusunda çalışmanın konusunu vergilendirme sürecinin aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında tesis edilen işlemlerin idari işlem teorisi açısından incelenmesi ve bu işlemlerin

yargısal denetime ne şekilde tabi olacağının belirlenmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İdari İşlem Teorisi, Vergilendirme İşlemleri, Vergi İdaresi, Vergi Yüklümlüsü, Yargısal Denetim, İptal Davası.



ABSTRACT

Master's Thesis

Tax Transactions and Their Judicial Review In View Of Administrative Acts Theory

Şulenur GÖZTEPE

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Science

Department of Public Law

Public Law Master's Program

Tax is a sum, which is taken from persons with using force and public power to meet the public expenses. In modern democracies, the state authority to introduce taxes is usually defined in constitutions. Similarly, in Turkish tax law, the administrative authorities have to use their taxation power within the limits provided in the Constitution. If this principle were not observed, this would interfere with the basic human rights and freedoms. This necessitates supervision of transactions carried out throughout the taxation process.

In order for a taxation transaction to be subject to judicial review, the legal nature of taxation transactions must first be determined. This determination should be done in light of the administrative acts theory. Since taxation transactions are administrative acts, the majority of the rules that apply to administrative acts also apply to taxation transactions.

Review of taxation transactions as administrative transactions enables the administrative authorities become liable when they do not act according to law. In line with these issues, this study examines stages of the taxation such as, tax assessment, notification, accrual and collection phases in view of administrative transaction theory and assesses whether and to the extent that these transactions are subject to judicial review.

Key Words: Administrative Acts Theory, Taxation Transactions, Tax Administration, Taxpayer, Judicial Review, Action for Nullity.

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE YARGISAL DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I. İDARİ İŞLEM KAVRAMI	3
A. İdari İşlemin Tek Yanlılığı	4
B. İdari İşlemin İcraılığı	6
II. İDARİ İŞLEM KURAMLARI AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ	9
A. Zincir İşlem Kuramı Açısından	9
B. Ayrılabilir İşlem Kuramı Açısından	10
III. VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ	13
A. İptal Davası Olduğu Görüşü	14
B. Tam Yargı Davası Olduğu Görüşü	16
C. Ayrı Bir Dava Türü Olduğu Görüşü	19

İKİNCİ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	21
II. VERGİNİN TARHI	23
A. Vergi Tarhında Ön İşlemler	24
1. Yoklama	25

2. İnceleme	26
3. Arama	29
4. Bilgi Toplama	31
B. Tarh İşleminin Hukuki Niteliği	31
1. Bireysel İşlem	31
2. Belirtici İşlem	33
3. Yükümlendirici İşlem	34
C. Tarh İşleminin Unsurları	35
1. Yetki	35
a. Fonksiyon Gasbı	37
b. Yetki Gasbı	38
c. Yetki Tecavüzü	38
2. Şekil	39
3. Sebep	41
4. Konu	42
5. Amaç	43
D. Tarh Yöntemleri	44
1. Beyana Dayanan Vergi Tarhı	44
2. İkmalen Vergi Tarhı	47
3. Re'sen Vergi Tarhı	48
a. Re'sen Takdir Nedenleri	48
b. Re'sen Vergi Tarhında Vergi İdaresinin İzleyeceği Yol	49
(1) Matrahın Takdir Komisyonu Tarafından Takdiri	49
(2) Matrahın İnceleme Elemanı Tarafından Takdiri	51
4. Verginin İdarece Tarhı	52
III.TEBLİĞ	53
A. Tebliğin Hukuki Niteliği	53
B. Tebliğ Yöntemleri	55
1. Posta ile Tebliğ	55
2. Memur Vasıtası ile Tebliğ	56
3. Elektronik Ortamda Tebliğ	57
4. Dairede veya Komisyonda Tebliğ	60

5. İlan Yolu ile Tebliğ	60
a. İlan Yolu ile Tebliğ Yapılacak Durumlar	60
b. İlan Yolu ile Tebliğin Şekli	61
c. İlanın Sonuçları	62
C. Tebliğin Usulüne Göre Yapılmaması	62
1. Tebliğ Edilen Belgede Usulsüzlük	62
a. Tebliğ Edilen Belgede Esasa Etkili Hata	62
b. Tebliğ Edilen Belgede Esasa Etkili Olmayan Hata	63
2. Tebliğ Yönteminde Usulsüzlük	63
IV. TAHAKKUK	64
V. TAHSİL	65
A. Genel Olarak	65
B. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği	67
1. Bireysel İşlem	68
2. İnşai (Yapıcı) İşlem	69
3. Yükümlendirici İşlem	69
C. Tahsil İşleminin Unsurları	69
1. Yetki	70
2. Şekil	71
3. Sebep	72
4. Konu	73
5. Amaç	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN YARGISAL DENETİMİ

I. GENEL OLARAK	75
II. VERGİ DAVASININ KONUSU	77
III. TARH AŞAMASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI	78
A. İkmalen, Re'sen veya İdarece Tarh Edilen Vergiye Karşı Dava Açılması	78
B. Vergi Dairesi Tarafından Ceza Kesilmesine Karşı Dava Açılması	78
C. Takdir Komisyonu Kararlarına Dayanılarak Vergi Salınmasına Karşı Dava	

Açılması	79
D. İhtirazi Kayıtle Yapılan Beyanda Dava Açılması	81
E. Tevkif Yoluyla Vergi Alınması Durumunda Dava Açılması	85
IV TAHSİL AŞAMASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI.	85
A. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması	86
1. Davanın Konusu	86
2. Davanın Tarafları	87
3. Dava Nedenleri	87
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	88
5. Dava Açma Süresi	89
6. Davanın Sonuçları	89
B. İhtiyati Tahakkuka Dayanan İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması	90
1. Davanın Konusu	90
2. Davanın Tarafları	91
3. Dava Nedenleri	91
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	92
5. Dava Açma Süresi	92
6. Davanın Sonuçları	92
C. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması	92
1. Davanın Konusu	94
a. Yetki	94
b. Şekil	95
c. Sebep	96
d. Konu	97
e. Amaç	98
2. Davanın Tarafları	98
3. Dava Nedenleri	98
a. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası	99
b. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası	100
c. Borcun Zaman Aşımına Uğradığı İddiası	101
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	102

5. Dava Açma Süresi	103
6. Davanın Sonuçları	103
D. Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması	104
1. Davanın Konusu	105
2. Davanın Tarafları	106
3. Dava Nedenleri	106
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	106
5. Dava Açma Süresi	107
6. Davanın Sonuçları	107
E. Tecil Talebinin Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması	107
1. Davanın Konusu	108
2. Davanın Tarafları	109
3. Dava Nedenleri	109
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	109
5. Dava Açma Süresi	109
6. Davanın Sonuçları	109
F. Terkin Talebinin Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması	110
1. Davanın Konusu	110
2. Davanın Tarafları	110
3. Dava Nedenleri	111
4. Görevli ve Yetkili Mahkeme	111
5. Dava Açma Süresi	112
6. Davanın Sonuçları	112
SONUÇ	113
KAYNAKÇA	119

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM.	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS.	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY.	Anayasa
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
CMK.	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	Çevirmen
dp.	Dipnot
D.	Daire
E.	Esas
Ed.	Editör
hk.	Hakkında
K.	Karar
m.	Madde
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan sayfaya
S.	Sayı
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
VUK.	Vergi Usul Kanunu
vd.	Ve devamı
VDDGK.	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
Y.	Yıl

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlamak için Devlet ve yetkili idareler bireylerden vergi tahsil etmektedir. Bu verginin tahsili için vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinde idare tarafından birçok işlem tesis edilmektedir. İdare hukuku ile vergi hukuku arasında var olan benzerlik ve yakın ilişki vergilendirme işlemlerinin yapılış sürecinde kendisini göstermektedir.

İdari işlem, idarenin tek taraflı iradesi ile, kamu gücü ayrıcalığına dayanarak tesis ettiği, icrai niteliğe sahip ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak ilgilileri üzerinde hüküm ve sonuçlar doğuran işlemidir. Bu ayrıcalıklı niteliği nedeniyle idari işlemin yapılış şekli ve bünyesinde barındırması gereken unsurları kanun koyucu tarafından sıkı şekil şartlarına bağlanarak düzenlenmiştir. İdari işlemin bu şekil şartlarına uyularak yapılıp yapılmadığı ve yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarını hukuka uygun bir şekilde bünyesinden bulundurup bulundurmadağının denetlenmesi de işlemin muhatapları açısından büyük önem taşımaktadır.

Vergilendirme işlemleri de vergi idaresinin tek yanlı iradesi ile kamu gücü ayrıcalığını kullanarak tesis ettiği, icrai ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlemlerdir. Bu nedenle bir idari işlemin sahip olduğu özellik ve unsurlar hakkındaki kurallar büyük ölçüde vergilendirme işlemleri için de geçerlidir.

Vergilendirme işlemlerinin ayrı ayrı bir idari işlem olarak incelenmesinden önce tezin birinci bölümünde idari işlem kavramı, özellikleri ve unsurları genel hatları ile ele alınacaktır. Çalışmanın kapsamında yalnızca vergi idaresinin tek yanlı, bireysel işlemleri ele alınacak olup düzenleyici işlemler tez kapsamında değerlendirmeye tabi tutulmayacaktır.

Bir idari işlem olarak vergilendirme işlemleri hukuka uygun bir şekilde tesis edilmediği durumda yargısal denetime tabi olacaktır. İdari işlemin iptal davasına konu olması bakımından önem taşıyan idari işlem kuramları zincir işlem kuramı ve ayrılabilir işlem kuramı da kısaca ele alınacaktır.

Vergilendirme işlemlerine karşı açılan davanın nitelik bakımından hangi idari dava türünü oluşturduğu hususunda ortak bir görüş bulunmadığı için yine bu bölümde vergi davasının niteliği ve konusu hususu değerlendirilecektir.

İdari işlem kavramı ve vergi davasının niteliği hususları genel olarak değerlendirildikten sonra tezin ikinci bölümünde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayan vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında tesis edilen vergilendirme işlemleri idari işlem teorisi ışığında detaylı olarak ele alınacaktır. İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının her bir vergilendirme işlemindeki görünüşü, bu işlemlerin idari işlemin hangi türünü oluşturduğu değerlendirilecektir.

Vergilendirme işlemlerinin tesis edilme sürecinde vergi idaresi yükümlüler karşısında kamu gücü üstünlüğüne sahiptir. Vergi idaresinin bu üstünlüğü kullanarak yapmış olduğu işlemler karşısında yükümlüler mali yükümlülük ve borç altına girmektedir. Hukuka uygun tesis edilmeyen işlemler karşısında yükümlüler hak kaybına uğrayacağı için vergi idaresinin işlemlerinin denetlenebilir olması büyük önem teşkil etmektedir. Anayasa ile güvence altına alınmış olan idarenin her türlü eylem ve işleminde sorumlu olması kuralı da bunu gerektirmektedir.

Bir idari işlem olarak iptal davasına konu olabilecek icrai ve kesin nitelikteki vergilendirme işlemleri tezin üçüncü bölümünün konusunu oluşturmaktadır. Öncelikle tarh aşamasında tesis edilen işlemlere karşı yükümlüler tarafından açılacak davalar ele alınacaktır. Daha sonra ise tahsil aşamasında tesis edilmiş olan vergilendirme işlemlerinin iptal davasına konu olması her bir dava bakımından ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi konusu incelenirken yalnızca vergi mahkemesinin görevli olduğu uyuşmazlıklar inceleme kapsamına alınacaktır. Ayrıca iptal davasına konu olabilecek tüm vergilendirme işlemlerinin bu çalışma kapsamında ele alınması mümkün olmadığından konu tarh ve tahsil aşamasında tesis edilen belirli bazı işlemler ile sınırlı tutulacaktır.

Çalışma ile bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin özelliklerinin ve yargısal denetime tabi oluşunun ortak bir çalışmanın konusunu oluşturması, bu vesileyle vergilendirme sürecindeki işlemlerin tamamına genel bir bakışın sağlanabilmesi amaçlanmaktadır.

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE YARGISAL DENETİMİ

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I. İDARİ İŞLEM KAVRAMI

Vergileendirme işlemleri özünde idare tarafından tesis edilmiş birer idari işlemdir. Bu bakımdan vergileendirme işlemlerinin meydana gelme sürecini ve daha sonrasında bu işlemlerin yargısal denetime nasıl tabi olduğunu incelemek için idari işlem kavramının ele alınması önem arz etmektedir. Ancak idari işlem kavramını tanımlamadan ve açıklamadan önce hukuki işlemi tanımlamakta fayda vardır. Zira idari işlem den önce ilk önce özel hukuk alanında hukuki işlem kavramı doğmuş ve bunun idare hukukunda uygulanmaya başlaması ile özel hukuk alanındakinden farklı bir niteliğe bürünerek idari işlem ortaya çıkmıştır¹.

Hukuki işlem, ehliyetli bir hak sahibi tarafından yeni bir hukuki durum doğurmak ya da mevcut bir hukuki durumu değiştirmek veya kaldırmak için, hukuki güç kullanılarak gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır. Hukuki işlemler hakkında irade serbestisi kabul edilmiştir. Hukuki işlemin oluşması için icaptan başlayıp sözleşmenin kabulüne dek hep bir iradenin açıklanması söz konusudur. Yani hukuki işlemin temeli bu işlemin oluşması yönündeki bir iradeye dayanmaktadır. Ancak işlemin oluşması için sadece iradenin varlığı yeterli değildir, iradenin hukuk düzeninde sonuç doğurabilmesi için açıklanması gerekmektedir².

İdari işlem ise, kural olarak idari organ ve makamların “idare” alanındaki tek

¹ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, (İdari İşlemin Kimliği), s. 9.

² Aydın Zevkliler, **Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, İzmir, 1991, s. 111; Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku**, 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 318 vd.; Mustafa Dural ve Tufan Öz, **Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, 11. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 193; Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar ve Temel Kavramlar**, 23. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 177; Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, İstanbul, 1966, (C. I), s. 258.

yanlı irade açıklamalarıdır³. İradenin açıklanması tıpkı hukuki işlemde olduğu gibi burada da önem teşkil etmektedir. Ancak hukuki işlemden farklı olarak idari işlemlerde irade serbestisi bulunmamaktadır ve iradenin açıklanması ya da başka bir deyişle hukuksal iktidarın kullanılması bir devlet yetkisidir⁴.

Hukuki işlem ile idari işlem arasındaki diğer bir fark idari işlemin tek yanlılığıdır. Özel hukukta hukuki işlemin varlık kazanabilmesi için işlemin taraflarının karşılıklı olarak iradelerinin uyuşması gerekir. Buna karşın İdari işlemlerde İdare, sahip olduğu kamu gücü ayrıcalığını, yani kamusal iradenin bireyler karşısında üstünlüğünü kullanarak, üçüncü kişilerle girdiği ilişkilerde genellikle tek yanlı olarak hareket eder ve kişilerin karşıt iradelerine rağmen onların hukuksal durumları hakkında karar verir⁵. Kısacası idari işlem hukuki işlemden iradenin bir devlet yetkisi olması, kamu gücü üstünlüğünün kullanılması, tek yanlı irade açıklaması ile hüküm ve sonuç doğurması yönleri ile ayrılmaktadır.

İdarenin faaliyetlerini yürütürken yapmış olduğu idari işlemlerin kamu hukuku ile ilgili olarak yapılıp yapılmadığı yargısal denetim ile sağlanmaktadır. Bu açıdan idari işlemler yargısal denetimde, iptal davasına konu oluşturmaktadır. İptal davasına konu oluşturma bakımından idari işlem, idari makamların kamu gücü kullanarak, idare hukuku alanında yaptıkları, çeşitli hak ve yükümlülükler doğuran, kesin ve icrai, tek yanlı irade açıklamalarıdır⁶. Bu nedenle idari işlem kavramı tanımlanırken burada idari işlemin tek yanlılığı ile kesin ve icrai olmasının ayrıca ele alınması, ileride ayrı başlıklar altında ele alacağımız idari işlemi tanımlamak üzere geliştirilmiş olan idari işlem kuramlarının da temelini oluşturması bakımından önem arz etmektedir.

A. İdari İşlemin Tek Yanlılığı

Özel hukuktakinin aksine idarenin idare hukuku alanında yaptığı işlemler iki yanlı işlemler olmaktan çok; tek yanlı işlemlerdir. Yani idare görevlerini yerine

³ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş**, TODAİE Yayınları No: 117, 1968-1970, s. 155; Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, (Ders Notları), s. 385;

⁴ Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s. 11.

⁵ Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s. 10.

⁶ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 26.

getirirken, kamu hizmetlerini görürken, gerekli sonucun hukuk dünyasında ortaya çıkmasını sağlamak için genellikle tek taraflı işlem yapmaktadır⁷.

Tek yanlı işlem, idarenin tek taraflı iradesi ile yaptığı, aynı yönde iradelerinin olup olmadığı aranmaksızın kişiler üzerinde hüküm ve sonuç meydana getiren işlem olarak tanımlanabilir. Tek yanlılık, kavram olarak “tek bir irade açıklaması” demektir. Ancak idari işlemin tek yanlılığından işlemin sadece bir kişinin irade açıklaması ile meydana geldiği anlaşılmamalıdır. Bir idari işlemin tek yanlı olması, işlemin tek bir kişi tarafından yapılması değil, işlemin, ilgisinin iradesine bakılmaksızın, sadece işlemi yapanın iradesi ile oluşmasıdır⁸.

Tek yanlı işlemlerde ortaya çıkan hukuki sonucun tek bir iradenin ürünü olması idari işlemin hukuki işleminden ayrıldığı noktalardan biridir. Bu durum hukuki işlemlerde işlemin tarafların karşılıklı iradelerinin uyuşmasıyla kurulacağı şeklindeki genel kurala istisna oluşturmaktadır⁹.

İdarenin işlemlerinin tek yanlı olarak hüküm ve sonuç doğurmasının temelinde kamusal iradenin üstünlüğü yer almaktadır. Özel hukuk işlemlerinde tarafların iradelerinin eşitliği kabul edilirken kamu hukukunda kamusal iradenin üstünlüğü söz konusudur. Kamusal iradenin üstünlüğünün bir sonucu olarak idare işlem tesis ederken tek yanlı iradesi ile işlemin, tarafının ya da taraflarının iradesi aranmaksızın hüküm ve sonuç doğurur¹⁰.

Tek yanlılık, işlemin sadece idareyi ilgilendirdiği, başka kimseyi ilgilendirmediği anlamına gelmez. Tek yanlı işlemde idarenin karşısında bulunan taraf özel kişiler de olabilir ve işlemdeki hukuka aykırılık karşısında idareye karşı dava açabilirler. Yani işlemde özel kişiler de etkilenir¹¹. Tek yanlılıktan maksat, işlemin geçerli olarak doğabilmesi için karşı taraftaki kişinin rızasına, onayına gerek olmadan da kişilerin hukuki durumu üzerinde hukuki etki oluşturabilmesidir¹².

⁷ Ragıp Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1971-1972, s. 84.

⁸ Balta, s. 142; Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s. 15; Günday, s. 123, Sezginer, s. 37.

⁹ Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, s. 13.

¹⁰ Özay, s. 158; Gözübüyük, s. 312; Oğuz Sancakdar, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan ve Lale Burcu Öntüt, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2015, s. 335.

¹¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C. I, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2009, s. 665.

¹² Duran, **Ders Notları**, s. 394.

B. İdari İşlemin İcrailiği

Kamu gücü kullanılarak tesis edilen, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca başka bir işlem yapılmasına gerek olmaksızın, doğrudan hüküm ve sonuç doğurarak etki eden işlemler icrai niteliktedir¹³. Bu tür işlemler için “icrai işlem”¹⁴, “idare edilenlerin hukukunu etkileyen işlem”¹⁵, “etkili işlem”¹⁶, “kesin ve yürütülmesi gerekli işlem”¹⁷ gibi farklı kavramlar kullanılmıştır¹⁸. Tüm bu belirlemeler ile ulaşılmak istenen, iptal davasına konu edilebilecek olan idari işlemin ortaya konulmasıdır¹⁹.

İcrai işlem den kasıt, işlemin doğurduğu hukuki etkisidir. İşlemin yürürlüğe girmesi, kesin olması, kişinin menfaatini ihlal etmesi gibi hususlar işlemin icrailiği ile ilgili değil, hukuki etki oluşturan ve icrailik niteliği kazanan işlemin, iptal davasına konu olabilmesi için gerekli şartlardır²⁰. İdari işlemler icrailik özelliklerini oluştukları andan itibaren bünyelerinde barındırırlar. Yani işlem henüz yürürlüğe sokulmadan, üçüncü kişiler hakkında uygulanmadan önce icrailik özelliğini kazanmış durumdadır. Bu sebeple, icrai olan bir işlemin henüz üçüncü kişiler üzerinde etkisini göstermediği ya da bir kimsenin menfaatini zedelediği için iptal davasının konusu yapılamaması, işlemin icrai olmamasından değil, henüz yürürlüğe girmemesi ya da menfaat ihlali koşulunun gerçekleşmemesinden ötürüdür.²¹

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda idari işlemin iptal davasına konu olabilmesi için kesin ve yürütülebilir (icrai) olması gerektiği düzenlenmiştir (İYUK. m. 14/3-d)²². Yani idari işlemin icrailiği ile kesin olması birbirinden farklı

¹³ Onar, C. I, s. 386; Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 119.

¹⁴ Sezginer, s. 43 vd.

¹⁵ “Bir idari işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesinin, idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı olduğu hk.” Danıştay 3. D., 04.06.1986 gün ve E. 1986/1733, K. 1986/1500, www.kazanci.com, (08.02.2018).

¹⁶ İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, 7. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2015, s. 1278.

¹⁷ İYUK. madde 14/3-d düzenlemesine göre bir işlemin iptal davasına konu olması için kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğini taşıması gerekmektedir.

¹⁸ Sezginer, s. 45.

¹⁹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016, s. 383.

²⁰ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, ss. 120-121; Sezginer, s. 44.

²¹ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 119.

²² “Yoklama fişine dayanılarak mükellef adına gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine dair işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olduğu hk.” Danıştay, 3. D., 11.3.2004 gün ve E. 2003/1501, K. 2004/703, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (30.8.2017); “Davalı idare tarafından davacıya gönderilen yazının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 35’inci Maddesinde yer alan ihbarname muhteviyatını taşıması nedeniyle idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi

kavramlardır. İşlemin iptal davasına konu olabilmesi için işlemin icrailik niteliğinin yanında kesin de olması gerekir.

İdari işlemin iptal davasına konu yapılabilmesi için gerekli bir şart olarak kesinlik, işlemin uygulanmaya hazır, nihai bir işlem niteliğinde olmasıdır. Fakat işlemin kesin nitelikte olması sürecin en sonunda yer alması gerektiği anlamına gelmez. İdari işlemi yapan makam, o işlemle ilgili nihai iradesini açıklamış ve işleme dair yapılacak bir şey kalmamışsa işlem kesindir²³. İcrai niteliğe sahip olduğu halde kesin, nihai olma niteliğini taşımayan bir idari işlemin iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir²⁴.

Vergilendirme işlemlerinin kesinliğinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesi anlamında idarenin iradesinin belirgin bir şekilde ortaya çıkması ile örtüşmediği yönünde görüş bulunmaktadır²⁵. Buna göre kesinlik kavramı, kamu alacağının kesinleşmesi bakımından ele alınmış, tarh işleminin ardından vergi borcunun kanun yoluna gidilerek veya kanun yoluna başvuru süresinde başvurmuyarak kesinleşmediği sürece ortada icra edilebilecek bir işlem bulunmadığı için tahsil aşamasına geçilmesinin de mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Buradaki kesinliğin işlemdeki iradenin belli olmasına ilişkin bir durum değil, yargısal anlamda bir kesinliğe/kesinleşmeye benzediği ifade edilmiştir.

Ancak vergilendirme sürecinde yer alan tarh ve tahsil işlemlerinin kesin ve icrai niteliğe sahip olmaları ve bunun sonucunda tek başlarına ayrı bir davaya konu edilebilmeleri ile kamu alacağının kesinleşmesi aynı şeyleri ifade etmemektedir. Tarh ve tahsil işleminin taşıdığı kesinlik İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesi anlamında bir kesinliktir. Tarh işlemi ve yine tahsil işlemleri tamamlandıktan sonra yükümlüler üzerinde tek taraflı iradeyle hüküm ve sonuç doğuran kesin ve icrai işlemlerdir.

Kamu alacağının kesinleşmesi ise tarh ve tebliğ edilen verginin hukuka uygunluğunun denetimi için yargı yoluna başvurma imkanının kalmamasıdır. Beyan

gereken işlem olduğu hk.” Danıştay, 9. D., 21.4.2015 gün ve E. 2012/5001, K. 2015/3150, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2015, S. 140, s. 333).

²³ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 120.

²⁴ Celal Erkut, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Birinci Kitap İdari Yargı**, Ankara, 1-4.05.1990, (Yürütülebilir İşlem), s. 114.

²⁵ Dilşat Yılmaz, “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXI, Y. 2017, S. 2, (Kesinlik), s. 134.

üzerine tarh işleminde tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte vergi tahakkuk etmekte ve aynı zamanda da kesinleşmektedir. Kesinleşmenin tahakkuktan sonra olması durumunda ise kesinleşme tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulması durumunda meydana gelmektedir. Bu nedenle tarh ve tahsil işlemlerinin kesin niteliği haiz birer idari işlem olduğunu, kamu alacağının kesinleşmesinin bu işlemlerin niteliği ile ilgili olmadığını, tarh ve tahsil işleminin sahip olduğu kesinliğin de kanun yolu anlamındaki kesinleşme değil İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesi anlamında kesinlik ifade ettiğini düşünmekteyiz.

Bir idari işlemin meydana gelmesi sürecinde gerçekleşmiş işlemlerden tek başına hukuki sonuç doğuran bir işlemin kesin, nihai işlem olmadığının söylenmesi mümkün değildir. Yani süreç içerisinde yer alan işlem, sonuç işleminden bağımsız ve ayrı olarak hukuksal değer taşıyan ve yapıldığı anda bir takım hukuki sonuçlar doğurabilen bir işlem ise kesinliği kabul edilmelidir. Zaten zincir işlem teorisi ile ayrılabilir işlem teorisi de temelde bu bakımdan önem arz etmektedir²⁶.

A. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma

İdari işlemler sahip oldukları icrailik niteliklerinden dolayı hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar²⁷. Bir idari işlem tesis edildiği andan itibaren hukuka uygun kabul edilerek hüküm ve sonuç doğurur. Herhangi bir yargı kararı ile hukuka uygunluklarının tespit edilmesine gerek olmaksızın hukuka uygun oldukları varsayılır ve ilgililer üzerinde doğrudan etki gösterirler²⁸.

İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte ilgililer idari işlemin hukuka aykırı olduğundan bahisle dava açabilir. Ancak idari işleme karşı dava açılması kural olarak işlemin icrailiğini etkilememektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, bir idari işleme karşı dava açılması kural olarak dava konusu edilen işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Bunun için davacının yürütmenin durdurulması için ayrıca talepte bulunması gerekir (İYUK. m. 27)²⁹.

²⁶ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 121; Sezginer, s. 46.

²⁷ Günday, s. 124.

²⁸ Günday, s. 124; Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 1278.

²⁹ Günday, s. 126; Eren ve Şişman, s. 752.

Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işleme karşı dava açılması hususu vergilendirme işlemleri açısından ise farklılık taşımaktadır. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlığından doğan dava açılması, tarh edilen vergi ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak ihtirazi kayıt ile verilen beyanname üzerine yapılan işlemler ve tahsilat işlemleri hakkında açılan davalar tahsil işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesi gerekir.

II. İDARİ İŞLEM KURAMLARI AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

A. Zincir İşlem Kuramı Açısından

Zincir işlem kuramı, idari işlemin gerçekleşme sürecindeki konumunu ve niteliğini belirlemek amacıyla yirminci yüzyılın başlarında ortaya çıkmıştır. Zincir işlemler, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlemdir. Bu işlemler, nihai kararın ortaya çıkabilmesi için zorunlu olarak bir zincirin halkasını oluşturan her türlü inceleme, araştırma ve hazırlık işlemleridir. Zincir içinde yer alan işlemlerin hepsi kendi bünyesinde icrai nitelik barındırmakla beraber bunlar sadece kendilerinden sonra gelen işlemler bakımından hukuki dayanak oluştururlar³⁰.

Zincir işlemin halkaları durumundaki işlemler, nihai işlemi ortaya çıkarmak için belirli bir süreklilik içinde birbirlerini takip eder. Her işlem bir sonraki işlemin hukuki dayanağını oluşturduğu için de zincirin halkaları arasında doğrudan ve zorunlu bir hukuki bağ bulunur³¹. Yani bu zorunlu hukuki bağ, halka işlemlerin zincirden ayrı bir şekilde tek başlarına hukuki bir varlık oluşturamayacakları ve dolayısıyla da iptal davasına konu edilemeyecekleri anlamına gelir. Zincir işlemin halkaları durumundaki işlemler bağımsız bir davaya konu olamayacak, ancak nihai işleme karşı dava açıldığında bunlarda bulunan hukuka aykırılıklar nihai işlem ile birlikte ileri sürülebilecektir. Yani halka işlemlerin amacı sadece nihai işlemi ortaya

³⁰ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, ss. 121-122.

³¹ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 122; Sezginer, s. 57.

çıkarmaktan ibarettir³². Halka işlemlerdeki hukuka aykırılıkların ancak nihai işlemle birlikte ileri sürülebilmesi düşüncesinin temelinde iptal davalarında meydana gelen artışın önüne geçme endişesinin bulunduğu düşünülmektedir³³.

Vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan dört aşamayı oluşturan dizi işlemler bir zincir işlemi meydana getirir. Ancak, işlemler arasındaki iş birliğinin bir sonucu olarak bazıları ara işlem, bazıları ise nihai işlem olan asıl işlem niteliği taşır. Vergilendirme sürecinde asıl işlem tahsil işlemidir³⁴. Bu kurama göre tahsil işlemi asıl, nihai işlem olduğundan, tahsil işleminden önceki işlemlerin bağımsız bir davada hukuka aykırılıkları ileri sürülemeyecektir. Tarh aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıkların tarh işlemi ile bir davaya konu olması mümkün olmayacak, bunun için tahsil işleminin gerçekleşmesi beklenecek ve hukuka aykırılıklar ancak tahsil işlemi ile birlikte ileri sürülebilecektir.

B. Ayrılabilir İşlem Kuramı Açısından

Ayrılabilir işlem kuramı zincir işlem kuramına karşıt bir kuram olarak geliştirilmiştir. İptal davasındaki gelişmelerde özellikle icrai işlem üzerinde dikkatle durulması sonucunda, işlemlerin gerçek niteliğini, asıl türünü anlayabilmek için işlemlerin tek tek ele alınması gereği duyulmuştur³⁵. İlk kez idarenin sözleşmelerinin hazırlanması aşamasında idare tarafından yapılan tek yanlı hukuki işlemlerin niteliğinin belirlenmesi konusunda ileri sürülen görüşler doğrultusunda biçimlendirilmiştir³⁶. Bu kuram bir zinciri oluşturan halka işlemlerden birinde hukuka aykırılık bulunması halinde zincirden koparılacak tek başına bağımsız bir iptal davasına konu edilebilme imkanını getirdiği için önem taşımaktadır³⁷.

³² Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 123; Sezginer, s. 57.

³³ Sezginer, s. 58.

³⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 166.

³⁵ Sezginer, s. 58.

³⁶ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 128. “Ayrılabilir işlemler kuramı ilk kez Conseil d’Etat’nın Perrens kararında uygulamaya konularak, daha önceden zincir işlem olarak kabul edilen sınav prosedürünün bir halkasını oluşturan yarıştırmaya katılmaya yeterli adaylar listesinin, sınav işleminden bağımsız olarak iptal davasına konu olabileceği belirlenmiştir. Bu kararında sonra da Yüksek Mahkeme, yine aynı şekilde açık olan kadro sayılarının ilanı ve sınav jürilerinin oluşturulması konularındaki işlemlerin, sınav prosedüründen ayrılarak dava konusu edilebileceklerine karar vermiştir.”, Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 129.

³⁷ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 123.

Bu kuramın temel amacı, belirli bir idari süreç içinde yer alan işlemlerin tek başına hukuksal sonuçlar doğurmaları halinde, oluştukları anda, bu süreçten bağımsız olarak dava konusu edilebilmeleridir³⁸.

Ayrılabilir işlem kuramının temel dayanağını idarenin tek yanlı ve icrai işlemlerinin iptal davasına konu edilebilmesi oluşturmaktadır³⁹. Zira zincirin halkası olan bir işlemin zincirden ayrı olarak dava konusu edilebilmesi için bu işlemin idarenin tek yanlı iradesi ile tesis edilmesi ve icrai olması gerekmektedir⁴⁰. Bir vergilendirme işleminin de dava konusu işlem sayılabilmesi için, işlemin tek taraflı, kesin ve icrai olması gerekmektedir⁴¹.

Vergilendirme süreci ayrılabilir işlemler kuramı bakımından ele alındığında, vergilendirme sürecinin nihai işlemi olan tahsil işleminin hazırlayıcısı ve sebebi olan tarh işlemi tek başına dava konusu edilebilir. Çünkü tarh işleminin sahip olduğu icrai niteliği bunu gerektirir. Böylelikle tarh işleminde bulunan hukuka aykırılık, tahsil işlemi beklenmeksizin davaya konu edilebilir. Ancak eğer zincir işlemler kuramı kabul edilse idi tarh işleminin icrai niteliği haiz olmasına rağmen tek başına davaya konu edilmesi mümkün olmayacak ve ancak tahsil işlemi ile birlikte dava konusu edilebilecekti⁴².

Vergi yargısında davaya konu yapılabilecek idari işlem, vergi idaresinin idari

³⁸ Erkut, İdari İşlemin Kimliği, s. 129; “Ayrılabilir işlemler kuramının ana amacının, idari bir süreç içinde yer alan işlemlerin hukuki sonuçlar yaratmaları halinde bu süreçten bağımsız olarak dava edilebilmelerinin sağlanması olduğu hk.”, Danıştay 8. D., 07.04.2016 gün ve E. 2015/6522, k. 2016/3413, www.kazanci.com, (03.04.2018); “Davacı şirketin sorumlu tutulduğu amme alacağının korunması bakımından alınan ihtiyati haciz kararı ile bu karara dayanılarak, amme alacağının tahsiline ilişkin olarak yapılan mahsup işlemi birbirinden ayrılabilir nitelikte zincir işlemler olup, bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her bir işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde İdari Yargı tarafından dikkate alınabilecek nitelikte olduğu hk.” Danıştay 7. D., 9.2.2004 gün ve E. 2000/8637, K. 2004/270, www.lebibyalkin.com.tr, (03.04.2018).

³⁹ “Bir işlemin iptal davasına konu olabilecek idari işlem sayılabilmesi için, icrai nitelikte olması, bir başka deyişle kişilerin hukuksal durumlarında değişiklik meydana getiren, etkili ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması gerektiği; kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin, idarenin kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade beyanıyla tesis ettiği, hukuk düzeninde değişiklik yapan, başka bir deyişle ilgililerin hukukunu etkileyen işlemler olduğu hk.”, Danıştay 15. D., 08.11.2016 gün ve E. 2016/4804, K. 2016/5263, www.kazanci.com, (12.03.2018).

⁴⁰ “Vergi dairelerinin, idari işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu teşkil edeceğinden kuşku duyulmayacağı hk.” Danıştay, 4. D., 06.10.1997 gün ve E. 1996/5234, K. 1997/2887, www.kazanci.com, (13.09.2017).

⁴¹ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları), s. 55.

⁴² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 167-168.

işlemleri ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icrai ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte, başka bir anlatımla onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır. Bunun yanında, herhangi bir makamın onayına tabi olmayan, matrahın ve verginin hesabını değiştirme, muhasebe kayıt ve nizamına ait işlemlerde değişiklik yapma gibi bir takım mali ve hukuki yükümlülükleri beraberinde getiren uyulması zorunlu, kesin ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte işlemler de vergi davasına konu edilebilir⁴³.

Buna karşılık, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlar gibi soruşturma ve denetim raporları, görüş bildiren yazı ve kararlar, açıklamalar, ön karar ve işlemler, teklif yazıları, iç yazışmalara, tahakkuk cetveli, kişinin ölen babasının yükümlülük kaydının kapatılma tarihini öğrenmek amacıyla vergi dairesine yapmış olduğu başvuru üzerine verilen cevabi yazı gibi bilgilendirme amacıyla kaleme alınan yazılar, verginin vadesinde ödenmemesi üzerine vergi dairesince gönderilen görüşmeye davet mektubu, vergi borcunun belirlenen süre içerisinde ödenmesi, aksi takdirde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki hükümler gereğince işlem yapılacağı yolundaki ödemeye çağrı mektubu, vergi dairesinin yoklama memurları tarafından düzenlenip taraflarca imzalanan yoklama tutanakları doğrudan uygulanabilir nitelik taşımadıklarından icrai sayılmamaktadır⁴⁴.

Takdir komisyonu kararları da kesin ve icrai işlem niteliğini haiz olmadığı için tek başına dava edilemez. Takdir komisyonu kararları tarh işleminin zincirini oluşturan bir halka işlem niteliğindedir. Bu durumda hukuka aykırılık iddiası ancak vergi idaresinin tarh işlemi olan nihai işlemine karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilir. Yani zincirin bir halkası olan takdir komisyonu kararındaki hukuka aykırılık, ayrılabilir bir işlem olan tarh işlemine karşı açılan davada ileri sürülebilecektir⁴⁵.

⁴³ Serkan Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem I", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 67, 2006, (İcrai İşlem I), s. 285.

⁴⁴ Ağar, İcrai İşlem I, ss. 289-290.

⁴⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2015, (Vergi), s. 169; Oğuzhan Aslan ve Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, (Takdir Komisyonu), s. 101.

III. VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ⁴⁶

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle yükümlülere karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıkları, vergi davası deyimi ise bu uyuşmazlıkların çözümüne elverişli yargısal usulleri kapsamaktadır⁴⁷.

Vergi uyuşmazlığı yükümlüler ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların artık bu iki taraf dışında bir yargı organına intikal ettirilerek çözülmesi gereğinin doğması durumunda söz konusu olur. Zira vergilendirmeye dair her anlaşmazlığın idari yollar ile çözülmesi mümkün olamayabilir⁴⁸. Bu şekilde vergi anlaşmazlıklarının bir vergi uyuşmazlığına dönüşmesi ile yargıya intikal ettirilmesi halinde ise artık vergi davasından bahsedilecektir.

Vergi davasının idari yargıda yeni bir dava türü olarak ortaya çıkması, 6 Ocak 1982’de kabul edilen ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile İtiraz Komisyonu ve Temyiz Komisyonunun yerine vergi mahkemelerinin kurulması ile olmuştur⁴⁹.

Doktrinde vergi davasının idari yargıdaki iptal davası niteliği ya da tam yargı davası niteliği mi taşıdığı veya ayrı bir dava türü mü oluşturduğu tartışmalıdır⁵⁰. Para ile ölçülebilen bir hak ihlali söz konusu olduğu için vergi davasının tam yargı davası

⁴⁶ Vergi davasının niteliğini belirleme konusunda idari işlem teorisi bu belirlemeye esas teşkil ettiği için konu çalışmanın birinci bölümü içerisinde incelenmesi uygun görülmüştür. Çalışmanın “İdari İşlem Teorisi Açısından Bireysel Vergilendirme İşlemlerinin Yargısal Denetimi” adlı üçüncü bölümünde vergi davasının konusunu oluşturan uyuşmazlıkların her biri ayrıca ele alınacaktır.

⁴⁷ Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s. 127.

⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Ders Kitabı), s. 593.

⁴⁹ Metin Tekgündüz, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, S. 50-51, 1983, s. 56; Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı- İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2(1), 2015, s. 128.

⁵⁰ Duran bu nitelendirmenin yapılmasının “kuramsal alanda yeri, pratik bakımdan da bir yararı ve sonucu” olmadığını savunmaktadır, Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXI, S. 1, Mart 1988, (İdari İşlem), s. 72. Yine Öztürk, “vergi davası kapsamına ilişkin belirsizlik, vergi ve vergi benzerlerine ilişkin birbirinden çok farklı nitelikteki uyuşmazlıkların tümünün birden iptal ya da tam yargı davası kategorilerinden birine dahil edilmesini olanaksız kılmaktadır” diyerek, “vergi davası kavramının, kuramsal bir incelemeye elverişli bütünlükten yoksun olduğunu” söylemektedir, Kaya Burak Öztürk, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. II, Ankara, 2009, ss. 1123-1124.

olduğuna dair görüşler⁵¹ olduğu gibi vergi davasının iptal davası olduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır⁵². Diğer bir görüşe göre ise vergi davası bu iki dava dışında kendisi ayrı bir dava türü oluşturmaktadır⁵³.

A. İptal Davası Olduğu Görüşü

İdari Yargılama Usulü Kanununun 2’nci maddesinin 1’inci fıkrası hükmü gereğince, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından iptal davası açılabilir.

İdari işlem sadece Anayasa ve kanunlar tarafından yetkili kılınmış idari makamlar ve kamu görevlileri tarafından tesis edilebilir. Anayasa’nın 6’ncı maddesinde de “hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa’dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz” denilerek bu duruma vurgu yapılmıştır. Yine Anayasa’nın 123’üncü maddesine göre, idarenin görevleri kanunla düzenlenir. Dolayısıyla idare sadece kendisine bırakılmış olan alanlar içinde faaliyet gösterebilir⁵⁴.

İptal davası özel hukuk alanında bulunmayan, tamamen idare hukukuna özgü bir davadır. İptal davası ile idarenin kamu gücü kullanarak tek yanlı iradesi ile almış olduğu kararların hukuki denetimi yapılır. Tam yargı davalarının aksine, iptal davası açılabilmesi için bir hak ihlali ve dava sonucunda ihlal edilen bu hakkın yerine getirilmesi söz konusu değildir⁵⁵. İptal davası sonucunda hukuka aykırı olarak tesis edilmiş olan işlem kesin olarak ve tamamen ortadan kalkar⁵⁶.

Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin tesis ettiği bir idari işleme karşı

⁵¹ Lütfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. III, S. 1-3, 1982, (İdari Yargı), ss. 77-78; Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, (İdare), s. 954.

⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 191; Duran, İdari İşlem, ss. 65, 71; Alan, s. 34; Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Y: 14, S. 54-55, 1984, (Vergi Uyuşmazlıkları), s. 32.

⁵³ Kocahanoğlu, ss. 24-26; Tekgündüz, s. 59; Turmangil, s. 154; Celal Erkut, “İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, <http://dergipark.gov.tr/iuhfm/issue/9070/113128>, (05.04.2018), (İYUK), s. 223; Metin Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin, Bursa, 1997, s. 46.

⁵⁴ Günday, s. 134.

⁵⁵ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, İstanbul, 1966, ss. 1770-1773; Murat Sezginer, **İptal Davasını Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 17; Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016, s. 411.

⁵⁶ Sezginer, s. 33.

açılacak dava esas olarak iptal davasıdır denmektedir. Buna göre yetkili makamların vergiye ilişkin kesin ve icrai bütün işlemleri vergi davasına konu olur ve bu şekilde yapılacak olan yargısal denetim, yetkinin uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını saptamaktan ibarettir⁵⁷. Yani mahkeme vereceği kararda ya hukuka aykırı olan idari işlemi iptal eder ya da davayı reddeder, kendilerince doğru ve sağlıklı olan biçimiyle ortaya koyamazlar. Bu bağlamda, verginin tarhına yönelik işlemler, ödeme emri düzenlenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması, haciz uygulanması, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesi, takdir komisyonlarınca karar alınması, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi iptal davasına konu olabilecek idari işlemlere örnektir⁵⁸.

Vergi idaresi bir işlem tesis etmişse ve bu işlem kişilerin menfaatlerini ihlal etmişse, adı ne olursa olsun, açılacak olan dava işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması sonucunu doğuracak bir iptal davasıdır. İdarenin yetkisi, işlemin Vergi Usul Kanununda gösterilen usule uygun olarak yapılıp yapılmadığı (şekil), işlemin dayandığı sebeplerin gerçekte var olup olmadığı (sebeup), dayandığı sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu doğurup doğurmadığı (konu) ve kamu yararı gözetilip gözetilmediği (amaç) bu davada incelenecektir. Bu inceleme sonucunda bu unsurlardan herhangi birisi bakımından hukuka aykırılık tespit edildiği takdirde ise işlem iptal edilecektir⁵⁹.

Yükümlülerin hak ve borçları ancak matrahı ve vergiyi doğuran olayı belirleyen metinlere göre tanımlanacağından, esasen vergi yargısında bir hukuka uygunluk denetimi yapılır. Yani vergilendirme işlemine karşı iptal davası açılmasında tutarsız bir durum yoktur. Vergilendirme işlemini davada denetleyen hakim, iptal davası hakimi gibi işlemde hukuka aykırılığın bütün yönlerini araştırır⁶⁰. Yani işlemdeki yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarının hukuka uygun olup olmadığını, kanuna aykırılığın söz konusu olup olmadığını araştırır ve böyle bir tespitte bulunursa da işlem iptal edilir.

Danıştay 7. Dairesi de vermiş olduğu bir kararında, “her ne kadar doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği

⁵⁷ Duran, İdari İşlem, s. 64.

⁵⁸ Duran, İdari İşlem, s. 65; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Yargılama), s. 179.

⁵⁹ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, s. 32.

⁶⁰ Turmangil, s. 147.

yolunda görüşler var ise de bu düşünce, daha doğru bir ifade ile, böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır” şeklinde gerekçe kurmuştur⁶¹.

B. Tam Yargı Davası Olduğu Görüşü

Tam yargı davası idarenin işlem, eylem ve sözleşmelerinden dolayı bir hakkı ihlal edilmiş olanların hakkın yerine getirilmesi ya da uğradıkları zararın giderilmesi için açacakları idari dava türüdür⁶². İdari Yargılama Usulü Kanununun 2’nci maddesinin 1/b bendinde, idari eylem ve işlemlerden dolayı hakları muhtel olanların tam yargı davası açabileceği belirtilmiştir.

İptal davasına yalnızca idari işlemler konu olabildiği halde tam yargı davasına idari işlemler, eylemler ve sözleşmeler konu olabilir. Bu nedenle tam yargı davası kapsadığı konu bakımından iptal davasına göre daha geniş bir alana yayılmıştır⁶³.

İptal davasında, davacının dava konusu idari işlemin iptalini isteme hakkı bulunur. Tam yargı davasında ise davacı bir hakkın yerine getirilmesi, saldırının durdurulması, eski hale getirme, uğranılan zararın giderilmesini isteme hakkına sahiptir.

İptal davası açmak için menfaat ihlali yeterli iken tam yargı davası açmak için bir hakkın doğrudan iptal edilmiş olması gerekir. İptal davası sonucu işlem iptal edildiği takdirde bu sonuçtan işlemle ilgisi olan herkes yararlanır. Ancak tam yargı davasından elde edilen sonuçtan sadece davanın tarafları yararlanır.

Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğuna dair görüş vergi davasına bakan hakimin sahip olduğu yetkilere veya davanın konusunun parayla ölçülebilen belli bir miktar olmasına dayanmaktadır⁶⁴. Ayrıca vergi davasının tam yargı davası olarak kabul edilmesinin uygulamada uyumsuzlukların çözümünde

⁶¹ Danıştay, 7. D., 18.3.1983 gün ve E. 1982/2796, K. 1983/445, www.kazanci.com, (25.12.2017).

⁶² Tan, İdare, s. 953.

⁶³ Tan, İdare, s. 955.

⁶⁴ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 63.

kolaylık ve çabukluk sağladığı da kabul edilmektedir⁶⁵.

Vergi davasında, vergi yükümlüsü, salınan bir verginin esasına veya miktarına itiraz eder. Danıştay dava sonunda verginin kaldırılmasına, indirilmesine ya da fazla alınan verginin iade edilmesine karar verebilir. Bu nedenle vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğu düşünülmektedir⁶⁶. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanununun 12'nci maddesinde, ilgililerce haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'da ve idare ve vergi mahkemelerinde tam yargı davası açabileceğine dair düzenlemeden yola çıkılarak da vergi davasının tam yargı davası olduğu düşünülmektedir.

Vergi idaresinin idari bir eyleminden zarar gören yükümlüler de uğradıkları zararın karşılanması maksadıyla tam yargı davası açacaklardır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak haczedilen malları muhafaza etme yükümlülüğü olan vergi dairelerinin görevlerini ihmal etmeleri sonucunda yükümlülerin uğradığı zararın giderilmesi için açılacak olan davalar buna örnektir⁶⁷. Bunun dışında, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ve vergi dairesi tarafından kararın yerine getirilmesinin geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülmüş gecikme faizine ilişkin davalar da vergi mahkemesinde görülecek tam yargı davalarıdır⁶⁸.

Tam yargı davasından hakimin yargılamanın gerektirdiği bütün yetkileri sınırlamasız ve kayıtsız kullanması anlaşılır. Vergi davasına bakan hakim işlemi sadece iptal etmek yerine idarenin esasa dair yapmış olduğu değerlendirmeyi değiştirebilir. Yani vergiyi azaltıp artırabilir veya yükümlüyü kendisine yüklenmiş olan bazı vergilerden kurtarabilir. Yüksek mahkeme tarafından ilk derece mahkemesinin kaldırmış olduğu bir vergi yeniden konabilir. Vergi davasına bakan hakimin sahip olduğu bu yetkilere iptal davasını aşan yetkililerdir. Yani vergi davasında hakim iptal davası hakiminin sahip olduğu sınırlı yetkinin ötesinde yetki kullanmaktadır⁶⁹.

Çeşitli kanunlardaki düzenlemelerden yola çıkılarak vergi davalarının tam

⁶⁵ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 64.

⁶⁶ Tan, İdare, s. 954.

⁶⁷ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj, Ankara, 2001, s. 244.

⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 191; Karakoç, Yargılama, s. 180.

⁶⁹ Turmangil, ss. 148-149.

yargı davası olduğu görüşüne varılmıştır⁷⁰. Buna göre; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası hükmü uyarınca, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece yükümlüye bildirilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü fıkrası hükmü gereğince, vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü gereğince, itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunan miktardaki kamu alacağı %10 zamlı tahsil edilir.

Tüm bu hükümler birlikte incelendiğinde vergi mahkemelerinin takdir komisyonlarınca belirlenmiş matrahlar ile vergi daireleri tarafından yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları değiştirebileceği veya verdikleri kararların hüküm fıkrasında matrah belirleyebilecekleri ve vergi dairesince buna matrah hesaplanacağı sonucuna varılmaktadır⁷¹.

Bir başka bakış açısı ile, verginin kanuna aykırı olarak salınması veya tahsil edilmesi durumunda yükümlü haksız bir işleme maruz kalacak ve bunun sonucunda da malvarlığında azalma meydana gelecektir. Bu şekilde haksız yapılan tarh ve tahakkuk işlemi sonucu bir hakkın ihlali söz konusu olacağından açılacak davanın tam yargı davası olarak nitelendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca tarh ve tebliğ üzerine açılan vergi davalarında, vergi istenilmesinde vazgeçilmesi veya istenilen verginin miktarının azaltılması⁷².

⁷⁰ Tekgündüz, s. 58.

⁷¹ Tekgündüz, s. 58.

⁷² Tekgündüz, s. 58.

C. Ayrı Bir Dava Türü Olduğu Görüşü

Vergi davasının niteliğine dair üçüncü görüş bu davanın iptal ve tam yargı davaları dışında ayrı bir dava türü oluşturduğu yönündedir. Buna göre; iptal ve tam yargı davaları bazı özelliklerini dışarıda bırakmadan tek başlarına vergi davası niteliği taşıyamaz. Vergi davası çözdüğü uyuşmazlığın niteliği bakımından iptal davası, hakimnin sahip olduğu yetkileri bakımından ise tam yargı davası unsurlarını bünyesinde barındırır. Yükümlü, vergi mahkemesinde dava açarak öncelikle kişisel vergilendirme işleminin kanun düzenlemesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptalini, ikinci olarak da vergi hakiminin tam yargı hakiminin yetkilerini kullanarak yükümlü ile vergi idaresi arasındaki borç ilişkisinin objektif yükümlülük esasına göre tespitini isteyebilir⁷³.

Salt işlemin niteliğine bakıldığı durumda vergi davası iptal davası niteliği taşımakta ancak uyuşmazlığa konu bir miktarın söz konusu olması nedeniyle tam yargı davasına benzemektedir.

Takdir komisyonu kararlarına karşı özel durumlarda tek yönlü dava açma hakkı tanınmıştır. Bu durumlarda takdir komisyonu kararı kesin idari işlem durumunda kabul edilemez. Yani bazı hallerde kesin ve icrai bir idari işlemken bazı hallerde ise kesin işlem niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle takdir komisyonu kararları ile tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalar salt iptal davası niteliğinde değerlendirilemez. İptal davasına benzerliğin yanında, belirli bir miktarı kapsıyor olması dolayısıyla tam yargı davasına da benzer⁷⁴.

Ayrı bir dava türü oluşturduğu yönündeki görüş, vergi mahkemelerinin idari yargıda görevli özel ihtisas mahkemeleri olmalarının idari yargıda açılacak olan davanın sırf özel mahkemede görülmesinden dolayı ayrı bir dava türü sayılamayacağı; idarenin vergi hukuku alanındaki faaliyetini ya bir işlem tesisi ile ya da bir eylem ile sağlayacağı ve bu nedenle idare faaliyetini gerçekleştirmek için işlem tesis ettiyse iptal davası, bir eylemde bulunduysa tam yargı davasının konusunu oluşturacağından ayrı bir dava türünden söz etmenin mümkün olmadığı

⁷³ Turmangil, s. 155.

⁷⁴ Tekgündüz, s. 57.

şeklinde eleştirilmektedir⁷⁵.

Sonuç olarak vergi davasının istisnaen tam yargı davası şeklinde ortaya çıksa da genel olarak bir iptal davası niteliği taşıdığı görüşüne⁷⁶ katılmaktayız. Çalışmamızda da vergilendirme işlemleri bu görüş doğrultusunda, iptal davasına konu olacak bir idari işlem olarak ele alınmıştır.



⁷⁵ Candan, Vergi Uyuşmazlıkları, ss. 31-32.

⁷⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 191; Ahmet Kumrulu, “Vergi Yargısında Sorunlar”, **Maliye Sempozyumu**, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_6_119_136.pdf, (01.06.2018), (Sorunlar), s. 127; Karakoç, Yargılama, s. 180; Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 384.

İKİNCİ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay⁷⁷ ile başlar. Vergi Usul Kanununa göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK. m. 19), vergi borcunun kaynağını vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi oluşturur⁷⁸. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü, maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır⁷⁹. Vergiyi doğuran olayın, Anayasa'daki verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, bir kanun ile belirtilmesi zorunludur. Vergiyi doğuran olayın idari düzenlemelerden kaynaklanması mümkün değildir⁸⁰.

Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi adı verilir. Tarh edilen verginin yükümlüye tebliğinden sonra süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın reddi ile vergi borcu tahakkuk ederek ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş olur (VUK. m. 22). Tahakkuk eden verginin süresinde ödenmesi, yani tahsil edilmesi üzerine vergilendirme ilişkisi sona erer ve somut vergi borcu ortadan kalkar.

Vergilendirme sürecinde yapılan tarh, tebliğ ve tahsil işlemleri hukuki nitelikleri bakımından birer idari işlemdir. Ancak tahakkuk ayrı bir idari işlem

⁷⁷ Akkaya Vergi Usul Kanunu tarafından da benimsenmiş bir kavram olan vergiyi doğuran olay kavramının isabetli olmadığı görüşündedir. Bunun gerekçesi olarak ise; yükümlendirici vergilendirme işlemleri için bu kavram yerinde olsa bile vergilendirme işlemlerinin her zaman yükümlendirici olmayıp yararlandırıcı nitelik de taşıyabileceğini, doğmuş olan vergi borcunu azaltan vergiyi doğuran olaylar için bu kavramın kapsayıcı bir kavram olmaktan uzak olduğunu belirtmiştir. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2016, dp. 18, s. 13.

⁷⁸ Yıldırım Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 22.

⁷⁹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, C. I, 6. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, (C. I), s. 266; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 89; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, C. I, 35. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 54.

⁸⁰ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, (Vergi Hukuku), s. 106.

niteliği taşımamaktadır⁸¹. Bu süreçte vergi alacağının tahsili için asıl işlemlerin yanında hazırlık ve ön işlemler de yer almakta ancak bunlar ayrı bir davaya konu olacak niteliği taşımamaktadır. Vergilendirmede arka arkaya gelen tüm işlemlerin ortak amacı asıl işlem olan tahsil ile vergi alacağını elde etmektir⁸².

Herhangi bir vergi borcunun doğması için, bazı ön şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Birinci şart, bir vergi kanunu hükmünün bulunmasıdır. Yürürlükteki kanun hükmü, vergilendirme işleminin hukuki sebebini oluşturur. Bir vergi kanunu hükmüne dayanmaksızın herhangi bir kişi veya olayın vergilendirilmesi mümkün değildir. Bu ön şart, vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucudur. Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olayın idari düzenlemelerden kaynaklanması, yasama organı dışındaki organlar tarafından vergi koyulması da mümkün değildir⁸³.

İkinci şart, bütçe kanunu ile bir mali yükümün o yıl için tahsiline izin verilmesidir. Herhangi bir mali kanunun yürürlükte olması ile bir mali kanunun belli bir bütçe yılında uygulanması aynı şeyler değildir. Bir kanunun belli bir bütçe yılında uygulanabilmesi için, o kanunun o yıl bütçe kanununun C cetvelinde yer alması gerekmektedir. Buna bütçe hukukunda “ön izin ilkesi” denilmektedir⁸⁴.

Üçüncü şart ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Vergiyi doğuran olay, vergi konusu ile yükümlü arasında kurulan ilişkidir. Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında oluşan ve vergi yükümlüsüne bağlı, doğrudan doğruya onun gerçekleştirmiş olduğu veya onun lehine ortaya çıkmış olan bir durumdur⁸⁵.

Vergi borcu ilişkisi daha sonra yapılacak somutlaştırıcı ve uygulamayı sağlayıcı işlemlerden önce, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkar. Çünkü, Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır. Yani herhangi bir kişinin vergi borçlusu haline gelmesi

⁸¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 111.

⁸² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 165.

⁸³ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXVI, S. 1, 1979, (Anayasal Temeller), ss. 151-152; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 106; Karakoç, Genel Vergi, s. 257; Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, XII Levha, İstanbul, 2014, s. 138; Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 119.

⁸⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 255.

⁸⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 256.

için, vergi idaresinin herhangi bir işlem yapmasına gerek yoktur. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte, taraflar arasında vergi borcu ilişkisi kurulur. Bu nedenle Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olay büyük önem taşımaktadır⁸⁶.

Somut vergi borcu ilişkisine, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan vergi kanunu hükmü uygulanmaktadır. Bu itibarla, vergi oranları, istisna, muafiyet, indirim gibi hususların, kural olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan kanuna göre belirlenmesi ve uygulanması gerekmektedir. Zamanaşımının başlama tarihini belirleyebilmek için, o borca ilişkin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi dikkate alınmaktadır⁸⁷.

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmüdür (soyut norm); maddi sebep ise, vergiyi doğuran olaydır (somut tip)⁸⁸. Bir işlem yapılmadan önce, onun sebebinin ortaya çıkması ve dolayısıyla işlemin sebep unsurunun diğer bütün unsurlardan önce belirmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde sözü edilen vergiyi doğuran olay bu konunun en tipik örneğidir. Gerçekten, vergiyi doğuran olay, vergi alacağının ve dolayısıyla vergi borcunun sebebinin oluşturmaktadır⁸⁹. Her vergi kanununun öngördüğü vergiyi doğuran olay farklılık arz eder.

II. VERGİNİN TARHI

Vergi Usul Kanunu'nun yaptığı tanıma göre verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah⁹⁰ ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir (VUK. m. 20). Bu tanımdan anlaşıldığı üzere Kanun tarh işlemini bir idari işlem olarak hükme bağlamaktadır. Bu nedenle idare hukukunda idari işlemler için yapılan analizlerin tümü tarh işlemi bakımından da geçerli olacaktır⁹¹.

⁸⁶ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 107; Karakoç, Genel Vergi, s. 257.

⁸⁷ Karakoç, Genel Vergi, s.258.

⁸⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 259.

⁸⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 257.

⁹⁰ Vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı, verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya miktara matrah denir. Güneş, s. 142; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 176; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 96.

⁹¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 90; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 169.

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten, yani vergilendirme sürecinin sebebi ortaya çıktıktan sonra yapılan ilk ve asıl işlem tarh işlemidir⁹².

Verginin tarhı, vergi dairesince vergiyi doğuran olaya bağlı olarak gerçekleştirilen, vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir⁹³. İdari işlem niteliğindeki verginin tarhı işlemi maddesel bakımdan kurucu olmayıp, tespit edici ve açıklayıcıdır. Yükümlülüğün doğup doğmadığının, doğmuşsa zamanın tespitinde temel kriter vergiyi doğuran olaydır. Yani kurucu olan olgu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir⁹⁴.

Dolayısıyla, maddi bakımdan kurucu olmayıp açıklayıcı ve tespit edici olan tarh işlemi, vergi usul hukuku bakımından vergi alacağına kimlik ve talep edilebilirlik niteliği kazandıran bir işlemdir. Bu nedenle, tarh işlemi vergi usul hukuku yönünden kesin ve icrai işlem niteliği taşımaktadır. Türk vergi hukukunda vergilendirme sürecinde ortaya çıkan ve bu nitelikte olan ilk işlem tarh işlemidir. Başka bir deyişle, vergilendirme sürecinde idari işlem niteliğindeki vergilendirme işlemleri verginin tarhıyla başlamaktadır⁹⁵.

A. Vergi Tarhında Ön İşlemler

Verginin idare tarafından tarh edildiği işlem türlerinde, yani re'sen tarh, ikmalen tarh ve idarece tarhta, beyana dayalı tarhiyatın aksine, matrah vergi dairesince saptanır. Matrahın idare tarafından saptanması, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Hazırlık işlemleri asıl işlemin yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren birtakım işlemler olup, asıl işlemin yapılabilmesine yönelik hazırlıklardır. Bu işlemlerin ortak amacı temel işlemi ortaya çıkarmaktır. Bu işlemler kendilerinden sonra yapılacak işlemin sebebini oluştururlar ve kendi başlarına icrai bir sonuç yaratmazlar. Vergi alınmasında asli idari işlem, yani kesin ve icrai işlem tarh işlemidir. Ancak kendisini hazırlayıcı nitelikteki matrah saptaması için de bir kısım ön işlemlere, ön inceleme ve çalışmaya gerek vardır. Bunlar yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama gibi vergi dairesinin vergi kaçağını

⁹² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 89; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 111; Karakoç, Genel Vergi, s. 277.

⁹³ Bulutoğlu, C. I, s. 166.

⁹⁴ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 111; Bilici, C. I, s. 57; Taylar, s. 29.

⁹⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 262.

tespit etmesine yönelik araştırma işlemleridir⁹⁶. Daha çok idarenin iç işleyişine yönelik olan bu işlemler ilgililer üzerinde doğrudan sonuç doğuramamaları nedeniyle iptal davasına konu edilemezler⁹⁷. Çünkü hazırlık işlemleri tek başlarına mevcut hukuki durumu değiştirecek veya ortadan kaldıracak şekilde hüküm ifade etmezler⁹⁸.

1. Yoklama

Vergi Usul Kanunu'nun 127'inci maddesine göre yoklamanın amacı, yükümlülere ve yükümlülükle ilgili olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Buna göre yoklama, vergi idaresinin yükümlülere ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları belirlemeye yönelik bir araştırma işlemidir⁹⁹. Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan bulguları ortaya çıkarmayı hedefler¹⁰⁰. Yoklama işlemi, asıl icrai işlem olan verginin tarhı işlemine hazırlayıcı nitelikte bir işlemdir¹⁰¹.

Yoklama, vergi dairesi müdürleri, vergi dairesinin yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama ile görevlendirilenler ve vergi inceleme elemanları tarafından yapılabilir (VUK. m. 129). Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez ve özellikle gece faaliyette bulunan yerlerde gece yoklama yapılması mümkündür¹⁰².

Yoklama sonucu, yoklama fişi adı verilen bir tutanak ile tespit edilir. Bu tutanak yoklama yerinde iki nüsha olarak düzenlenir ve yoklama memuru ile ilgili ya da temsilcisi tarafından imzalanarak bir nüshası ilgili ya da temsilcisine verilir¹⁰³.

Usulüne göre düzenlemiş yoklama fişi ile belirlenen bulgu ve olgular vergilendirmeye esas olarak alınır. Ancak usulüne göre düzenlenmemiş yoklama fişinin yükümlü hakkında yapılacak vergilendirme işlemlerine esas olarak alınması

⁹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 101.

⁹⁷ “Tarh işlemine karşı açılan davada, takdir komisyonu kararı ön işlem niteliğinde olduğundan, Vergi Mahkemesince, tarh işlemi yerine takdir komisyonu kararının iptaline karar verilmesinde isabet bulunmadığı hk.” Danıştay 3. D., 22.05.1986 gün ve E. 1986/246, K. 1986/1388 (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 159, dp. 154).

⁹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 175.

⁹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 101; Karakoç, Genel Vergi, s. 318; Bilici, C. I, s. 81.

¹⁰⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 165.

¹⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 101; Hayrettin Eren ve Gülşen Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C. I, Ankara, 2009, s. 788; Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Yargısı?**, Beta, İstanbul, 2013, (Denetim), s. 35.

¹⁰² Kaneti, Vergi Hukuku, s. 167.

¹⁰³ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 167.

mümkün değildir¹⁰⁴.

6637 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile 2015 yılında Vergi Usul Kanunu'na elektronik ortamda yoklama başlıklı 132/A maddesi eklenmiştir. Bu düzenleme ile yoklama faaliyetinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi hedefi doğrultusunda, teknolojinin sunduğu imkanlar kullanılarak yoklama faaliyetlerinin daha hızlı bir şekilde yerine getirilmesi amaçlanmıştır. Ve bu amaç doğrultusunda yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda da yürütülmesi ve bu yoklama fişlerinin elektronik ortamda da oluşturulmasının önünün açıldığı madde gerekçesinde belirtilmiştir¹⁰⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesi ile getirilen düzenlemeye göre; "yoklama neticeleri, yoklama yerinde Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun¹⁰⁶ üzerine yazıldığı bir form imzalanır".

Elektronik yoklamanın herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülemediği durumlarda ise işlemler, yoklama ile ilgili genel hükümler doğrultusunda yapılacaktır¹⁰⁷.

2. İnceleme

Vergi incelemesi işlemi, yükümlünün vermiş olduğu beyanların denetlenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, vergiyi tespit etmek ve verginin

¹⁰⁴ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 168.

¹⁰⁵ Madde gerekçesi için bkz.

http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/madedetaylari?psira=121125&_afWindowMode=0&_afLoop=5747573343478126&_adf.ctrl-state=v9g027324_4, (04.04.2018).

¹⁰⁶ Benzersiz kod, elektronik ortamda düzenlenen e-yoklama fişinin değiştirilemeyeceğini güvence altına alan ve sadece düzenlenen fişe ait tekil numarayı ifade etmektedir, 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Bölüm 2, Resmi Gazete, Tarih: 20.06.2015, Sayı: 29392.

¹⁰⁷ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Bölüm 3; A. Bumin Doğrusöz, "E- Yoklama ve Mükellef Hakları", **Dünya Gazetesi**, 22.09.2015, (E- Yoklama); Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Elektronik Vergilendirme (E- Vergilendirme)", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 334, Temmuz 2016, s. 152.

ödenmesini sağlamak amacıyla yapılır¹⁰⁸. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te¹⁰⁹ de vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet olarak tanımlanmıştır (m. 3/i).

Vergi incelemesinin hem araştırma hem önleme işlevi vardır¹¹⁰. Gerekli görüldüğünde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasını, beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de kapsar.

Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru¹¹¹ veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir (VUK. m. 135). Vergi incelemesi yapanların memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini haiz olduklarının gösterir fotoğraflı resmi bir vesikayı yanlarında bulundurup işe başlamadan önce gittikleri yerdeki ilgililere bunu göstermeleri gerekir (VUK. m. 136).

Vergi incelemesindeki esas amaç, yükümlünün beyanının defter, kayıt, belge ve diğer maddi olgulara göre doğruluğunun tespit edilmesidir¹¹². Bu nedenle kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir (VUK. m. 137).

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın önceden ilgiliye haber verilmesi

¹⁰⁸ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 169; Nihal Saban, "Bir Yaşam İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, (Hak İhlalleri), s. 791; Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S. 1-2, 2011, (İnceleme), s. 6; "İnceleme elemanınca, iktisadi işletme kabul edilen merkezin gerçek giderlerinin neler olabileceği hususu, kurum kapasitesi, kayıtlı öğrenci sayısı ve bu öğrenciler için gerekli olan personel ile servis aracı sayısı araştırılmamış, emsali kurumlardaki giderler ve karlılık oranları dikkate alınmamıştır. Bu şekilde yapılan hesaplama matrahın gerçeğe en yakın tutarının hesaplanmadığı hk." Danıştay 4. D., 27.04.2004 gün ve E. 2003/1736, K. 2004/994, <http://www.vergistan.com/dernege-bagli-rehabilitasyon-merkezinin-iktisadi-isletme-oldugu-gerekcesiyle-dernek-alindi-belgesi>, (17.02.2018).

¹⁰⁹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 31.10.2011, Sayı: 28101.

¹¹⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 169.

¹¹¹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi hükmü gereğince, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.

¹¹² Kaneti, Vergi Hukuku, s. 169.

zorunlu değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı sonunda dek her zaman yapılabilir. Daha önceden inceleme yapılmış olması ya da matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına engel teşkil etmez (VUK. m. 138).

İnceleme kural olarak incelemeye tabi olan yükümlünün işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terki gibi zorunlu nedenlerle incelemenin yerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda ya da yükümlünün isteği üzerine inceleme dairede yapılabilir. İncelemenin yükümlünün işyerinde yapılacağı durumlarda yükümlüye önceden haber verilmesi zorunlu olmamasına karşılık, incelemenin dairede yapılacağı durumlarda yükümlüye yazılı davet yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde usulüne uygun olarak başlanılmış bir vergi incelemesinin yapıldığının kabulü mümkün değildir¹¹³.

İnceleme yapan, lüzum görülen hallerde, inceleme sonuçlarını inceleme tutanağında belirtir. Yükümlünün varsa itirazları da tutanakta belirtilir. İnceleme tutanağının kanıtlı ve gerekçeli olması gerekir. İnceleme yapanın tutanağı kendi kişisel beyanları niteliğinde, dayanaktan yoksun bir şekilde düzenlemesi halinde, bu tutanak esas alınarak yapılan tarh işlemi yargı yerince kaldırılır¹¹⁴.

Vergi incelemesi yapan, inceleme tutanağını vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi tutanakta yazılı esaslara göre vergilendirme işlemlerini tesis eder. Vergi dairesi inceleme tutanağı ile bağlı olup bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisini haiz değildir¹¹⁵.

Vergi incelemesi sonunda düzenlenen tutanak ve raporlar bir vergi tarhına dayanak oluşturduğu takdirde icrai bir etkiye sahip olacaktır. Ancak bu durumda dava konusu edilebilecek olan asıl işlem bu tutanak ve raporlara dayanarak tesis edilen tarh işlemidir¹¹⁶.

¹¹³ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 170.

¹¹⁴ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 171.

¹¹⁵ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 171.

¹¹⁶ Yerlikaya, İnceleme, s. 9.

3. Arama

Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği konusunda makul şüphe bulunduğu durumda şüpheli veya sanık ve üçüncü bir kişinin üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir (CMK. m. 116, m. 117).

Arama hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının, cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri tarafından yapılabilir. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hakim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları cumhuriyet başsavcılığına derhal bildirilir (CMK. m. 119).

Kısacası, Ceza muhakemesi hukukunda arama, kural olarak hakim, gecikmede sakınca bulunması halinde savcı tarafından yakalama veya delil elde etme amacına yönelik olarak sanık, şüpheli veya üçüncü bir kişinin mesken, iş yeri ve sair yerlerinde üstünde veya eşyasında yapılan bir araştırma işlemidir¹¹⁷.

Vergi hukukunda arama ise, vergi kaçırıldığına dair delillerin ortaya çıkarılması ve bunlara el konulması maksadıyla başvurulanan bir tedbirdir. Ceza muhakemesi hukukundan farklı olarak vergi hukukunda aramada yalnızca delil elde etme amacı bulunmakta, şüpheliyi yakalamak gibi bir saikle hareket edilmemektedir¹¹⁸.

İhbar veya inceleme sonucu yükümlünün vergi kaçırdığını gösterir emareler bulunursa, yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi olduğu görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunlar üzerinde arama yapılabilir (VUK. m. 142). Kural olarak, yükümlünün defter, kayıt ve belgeleri kendiliğinden inceleme yapacak olanlara teslim etmesi beklenir. Arama yapılması ise vergi hukukunda istisnai bir kurumdur¹¹⁹.

¹¹⁷ Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017; s. 392; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017, s. 308; Bahri Öztürk, Behiye Eker Kazancı ve Sesim Soyer Güleç, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017, s. 114.

¹¹⁸ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. V, S. 2, 2003, İzmir, s. 166; Burak Pınar ve Yıldırım Taylar, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", **Ceza Hukuku Dergisi**, S. 21, Nisan 2013, ss. 140, 146.

¹¹⁹ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 173.

Arama, yükümlünün kişi hak ve hürriyetlerine doğrudan bir müdahale niteliği taşımaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesi gereğince herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir ve zorunlu hallerde bu hakka müdahalenin yapılabilmesi için bu müdahalenin açıkça kanunda öngörülmüş olması gerekir¹²⁰. Yine Anayasa'mız özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarının kısıtlanmasını, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, zor şartlara bağlamış ve kısıtlamanın ancak kanun ile öngörülebileceğini belirtmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa'daki düzenlemelerin bir sonucu olarak arama, istisnai niteliğinden ötürü ancak kanunda öngörülmüş hallerde yapılabilir¹²¹. Ayrıca arama yapılabilmesi için, inceleme yapmaya yetkili olanların arama yapmaya gerek görmesi, bunu gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden talep etmesi ve sulh hakiminin de istenilen yerde arama yapılabileceği yönünde karar vermesi şarttır (VUK. m. 142). Buna göre inceleme yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına lüzum olup olmadığı konusunda karar vermeleri bakımından takdir yetkileri bulunmaktadır¹²².

Aramada bulunan defter, kayıt ve belgeler bir tutanağa geçirilmek suretiyle tespit edilir. Arama yapıldığı zaman çeşitli sebeplerden dolayı bu tutanağın düzenlenmesine olanak olmadığı durumlarda, bulunan defter ve kayıtlar yükümlü nezdinde güvenli bir yere konulur veya kapalı kap içinde daireye götürülür.

Aramalı incelemeler çabukça ve her işten önce yapılır. Arama neticesinde el konulan defter ve kayıtların incelemesi en geç üç ay içerisinde bitirilir ve yükümlüye bir tutanak ile teslim edilir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan

¹²⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Funke v. France davasında vermiş olduğu karar bu konuda emsal teşkil etmektedir. Karara konu olayda, Strazburg'da gümrük memurları başvuru ve eşinin evine giderek yurt dışındaki malvarlıkları hakkında bilgi almak istemiştir. Başvurucu, iş için ve ailevi sebeplerle yurtdışında birçok banka hesabının olduğunu kabul etmekle beraber evinde bu hesaplara dair herhangi bir banka hesap özeti bulunmadığını bildirmiştir. Gümrük memurları, başvuru evini 10.30'dan 15.00'a dek dört buçuk saat boyunca arayarak yabancı bankalara ait hesap özetleri ve çek defterleri, alman bir arabaya ait tamir faturası ve iki kamera ele geçirmiş ve tüm bunlara dair aynı gün bir rapor düzenlemişlerdir. Mahkeme bu aramanın, adil yargılanma hakkını ve özel ve aile hayatına saygı hakkını ihlal eden nitelikte olduğunu karar vermiştir. Funke v. France, AİHM, 25.02.1993, Başvuru No: 10828/84, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#/%22itemid%22:\[%22001-57809%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/tur#/%22itemid%22:[%22001-57809%22]), (23.03.2018).

¹²¹ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 173; Pınar ve Taylar, s. 142; Taşdelen, ss. 161-162; Üstün, Denetim, s. 76.

¹²² Üstün, Takdir Yetkisi, s. 284.

şahıs muhbirin adının bildirilmesini talep edebilir. Bu durumda vergi dairesi muhbirin adını bildirmek mecburiyetindedir. Bunun nedeni, asılsız ihbarlar ile vergi idaresinin meşgul edilmesini önlemek ve arama yapılan kişinin kendisine asılsız suç isnat edilmesi ve sosyal çevresinde zan altına kalması sonucu ihbarı yapan kişiye karşı hukuki ve yargısal yolları kullanabilmesinin sağlanmasıdır¹²³.

4. Bilgi Toplama

Kamu kuruluşları, yükümlüler ve yükümlüler ile işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığı veya inceleme yapmaya yetkili olanların kendilerinden bilgi istemeleri durumunda bu bilgileri vermesi zorunludur. Bilgilerin yazılı veya sözlü olarak istenmesi mümkündür. Sözlü olarak bilgi istendiği halde bilgileri vermeyenlere istek yazılı olarak tekrarlanır. Ancak ilgililer bilgi istenmek üzere vergi dairesine zorla getirilemez.

Kamu kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye dair olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belirli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar.

Bilgi toplama sonucu elde edilen bilgiler, belirli yükümlülüklerin belirlenmesi, cezalandırma işlemlerinin yapılabilmesi amacıyla kullanılabileceği gibi gelecekte ortaya çıkacak yükümlülüklerde kullanılmak üzere istihbarat arşivinde de saklanabilir¹²⁴.

B. Tarh İşleminin Hukuki Niteliği

1. Bireysel İşlem

Birel işlemler, idarenin kamu gücü kullanarak, tek yanlı iradesi ile yaptığı özel, somut bir kere uygulanmak ile tükenen, kişisel bir düzenleme barındıran idari işlemlerdir. Birel işlemler de kendi arasında şart işlem ve bireysel (sübjektif) işlem olarak ayrılmaktadır. Şart işlem, belli bir kişiye ya da nesneye yönelik olarak yapılan,

¹²³ Pınar ve Taylar, s. 171.

¹²⁴ Uluatam ve Methibay, s. 207.

o kişi ya da nesneyi belli bir hukuki statüye koyan ya da çıkaran idari işlemdir. Bireysel (sübjektif) işlem, belli bir kişiyi ya da nesneyi kapsamını da doğrudan kendinin belirlediği bir hukuki statüye koyan idari işlemdir. Bireysel işlem, kişiye göre değişik durumlar yaratan türden bir işlemdir. Buna verilen en belirgin örneklerden biri de vergilendirme işlemleridir¹²⁵.

Tarh işlemi bireysel bir işlemdir. Genel düzenleyici (objektif) bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanılmasından farklı olarak tarh işlemi tek bir yükümlü hakkında tesis edilen bir işlem niteliği taşır¹²⁶. Tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası hükmü ise objektif, kişisellikten uzak bir niteliktedir. Tarh işlemi yükümlüyü genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp özel, kişisel bir duruma sokar. Aynı işlem ile yükümlü ve vergi dairesi arasında sübjektif bir ilişki kurulmaktadır. Her yükümlünün vergi borcu miktarı farklı olduğundan vergi tarhı ile özel, kişisel durum ortaya çıkmış olmaktadır¹²⁷.

Tarh aşamasında her bir yükümlünün vergi borcu miktar itibariyle belirlenir ve daima kişiden kişiye değişkenlik gösterir. Tarh edilerek belirlenen vergi borcu yükümlü aēısından somut bir borcu ifade etmesi dolayısıyla bireysel bir işlem olarak deęerlendirilir¹²⁸.

Tarh işlemi, genel düzenleyici bir işlem olmayıp, bireysel-sübjektif bir işlemdir. İdarenin genel düzenleyici bir işlemle vergilendirme yetkisini kullanılmasından farklı olarak, tarh tek tek yükümlüler hakkında hukuki sonuçlar doğuran kesin ve icrai bir işlem niteliğindedir. Tarh işlemi bu özelliği nedeniyle dava konusu yapılabilir. Ancak, hazırlık aşamasında yapılan işlemler, yani matrahın belirlenmesi, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler kesin ve icrai olma niteliği taşımadıklarından kural olarak dava konusu yapılamazlar¹²⁹.

Vergilendirme sürecinde birden fazla işlem yer almasına karşılık, bunların bazıları iç işlem olup her birinin nitelikleri farklıdır. Vergi hukuku alanındaki düzenlemeler genel düzenleyici, yani kural; vergiyi doğuran olay nedeniyle bir kimsenin yükümlü durumuna girmesi sonucunu doğuranlar koşul ya da durum; buna karşılık bir matrahın belirlenmesi iç ve hazırlık; daha sonra yapılan tarh ise, bireysel

¹²⁵ Günday, s. 127, Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 394.

¹²⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 91; Oktar, s. 114.

¹²⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 91.

¹²⁸ şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 170.

¹²⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 92.

nitelikli işlemlerdir. Başka bir deyişle, vergilendirme sürecinde ilk işlem olarak ortaya çıkan tarh, vergi borcunu belirlemesi nedeniyle hem vergilendirmenin konu unsurlarını oluşturmakta hem de yükümlünün vergi borcunu, herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve nispetler yoluyla belirlediğinden bireysel nitelikli bir işlem olmaktadır¹³⁰.

2. Belirtici İşlem

İdari işlemler düzenlemenin içeriğine göre, emredici, inşai ya da belirtici işlem olabilir. Emredici idari işlem, muhatabına bir şeyi yapması ya da yapmaması hakkında, olumlu ya da olumsuz belirli bir davranışta bulunma yükümlülüğü getirir¹³¹. İnşai idari işlem, belli bir kişi hakkında yeni bir hak veya hukuki ilişki tesis eder, değiştirir ya da ortadan kaldırır¹³². Belirtici işlem ise sadece hukuki bir durumu olumlu ya da olumsuz şekilde tespit eder. Yeni bir hukuki durum yaratmanın aksine daha önceden ortaya çıkmış bir hukuki durumu belirler¹³³.

Vergi borcunun ne zaman doğduğu önemlidir buna göre tarh işlemi ya inşai ya da belirtici işlem olarak nitelenir. Eğer vergi borcu vergiyi doğuran olay doğuyorsa tarh işlemi bu durumda belirtici bir işlemdir. Ama eğer vergi borcu tarh ile birlikte ortaya çıkar dersek o zaman inşai işlem olduğunun kabul edilmesi gerekecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19'uncu maddesinin "vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmü bu açıdan incelendiğinde Türk hukuk sisteminde tarh işlemine belirtici nitelik tanındığı sonucuna varılır¹³⁴.

Tarh işleminin inşai mi belirtici mi olduğunun saptanmasının uygulama bakımından önemli sonuçları bulunur. Şöyle ki, vergi hukukunda yürürlükteki kanun hükümlerinin uygulanması, zamanaşımının işlemeye başlaması ve ceza yaptırımlarının geçerlik kazanması gibi önemli konuların çözümünde vergi borcunun doğumu zamanı esas tutulur. Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre,

¹³⁰ Özay, s. 191; Tan, s. 221; Karakoç, Genel Vergi, s. 277.

¹³¹ Akyılmaz, İşlem, s. 54.

¹³² Günday, s. 128; Akyılmaz, İşlem, ss. 54-55; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 403.

¹³³ Günday, s. 128; Akyılmaz, İşlem, s. 55; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 403.

¹³⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 92.

uygulanacak kanun hükümlerinin saptanmasında, zamanaşımının hesabında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı esas tutulur. Eğer bu şekilde olmayıp tarh işlemi yapıcı nitelik taşısa idi, yukarıda değinilen hususlarda tarh işleminin tamamlanması zamanı esas alınırdı¹³⁵.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında bu durumla ilgili olarak “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re’sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan meydana geliş tarihidir” şeklinde hüküm kurarak tarh işleminin inşai değil belirtici nitelik taşıdığı yönünde hüküm kurmuştur¹³⁶.

3. Yükümlendirici İşlem

İdari işlem, yararlandırıcı ve yükümlendirici idari işlemler olarak sınıflandırılabilir. Yararlandırıcı idari işlem, bir hak tanıyarak, bir hakkı kuvvetlendirerek ya da var olan bir yükümlülüğü ortadan kaldırarak kişinin hareket alanını genişletir. Kişiye bir yarar sağlayarak üzerindeki bir yükü ortadan kaldırır¹³⁷. Yükümlendirici işlem, var olan bir hakka müdahale ederek ya da bu hakkın korunmasını engelleyerek, kişilerin hukuki durumlarını sınırlar, onlara yapmak, katlanmak ve kaçınmak yükümlülüğü getirir. Bütün emredici ve yasaklayıcı işlemler ile vergilendirme işlemleri yükümlendirici işlemlerdir¹³⁸.

Vergi tarhı bireylere belli yükümler getirici özelliğinden dolayı yararlandırıcı

¹³⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 92-93.

¹³⁶ Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1988/28, Resmi Gazete, Tarih: 26.12.1988, Sayı: 20031, www.anayasa.gov.tr, (21.8.2017).

¹³⁷ Günday, s. 132; Akyılmaz, İşlem, s. 55; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 403.

¹³⁸ Günday, s. 132; Akyılmaz, İşlem, s. 56; Gözler, İdare Hukuku, C. I, ss. 691-692; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 404.

değil, yükümlendirici işlemler kategorisine girmektedir¹³⁹. Vergi muafiyeti ve teşvik gibi işlemler ise yararlandırııcı işlemlerdir. Vergi tarhı, kural olarak yükümlendirici, istisnaen yararlandırııcıdır¹⁴⁰.

Tarh işlemi, yükümlendirici bir işlemdir. Çünkü vergi tarhı kişilere belli yükümlülükler getirmektedir. Ancak, teşvik tedbiri olarak yapılacak bir vergi indirimi, vergi muafiyeti tanınması gibi işlemler yararlandırııcı işlem örnekleridir¹⁴¹.

C. Tarh İşleminin Unsurları

İdare hukukunun ve idari yargılama hukukunun denetleme amacıyla geliştirdikleri, işlemlerin çeşitli unsurları ve bu unsurlardaki sakatlıklar gibi inceleme yöntemleri ile çözümlemeler tümüyle, ya da çok büyük ölçüde vergi hukukunda da geçerli olabilecektir. İdari işlem sebep, konu, yetki, şekil ve maksat bakımından beş unsura ayrılmakta, bu unsurlardan herhangi birindeki sakatlık işlemin iptali sonucunu yaratmaktadır¹⁴².

1. Yetki

İdari işlemler, herhangi bir makam, organ ya da kamu görevlisi tarafından değil idare adına irade açıklamaya yetkili kılınmış organ, makam veya kamu görevlileri tarafından yapılır¹⁴³. Mevzuat kime yetki vermiş ise bu yetki ancak onun tarafından kullanılmalıdır¹⁴⁴. İdare, yetki kurallarına sıkı şekilde uymak zorundadır¹⁴⁵. Yetki unsurundaki sakatlıklar, sonradan verilecek icazet veya onay ile

¹³⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 91; Oktar, s. 114.

¹⁴⁰ Açar, Vergi Tahsilatı, s. 123.

¹⁴¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 278.

¹⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 93.

¹⁴³ Onar, C. I, s. 302.

¹⁴⁴ Günday, s. 134, Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 197.

¹⁴⁵ “Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, kanunun bu yolla aşılması, Anayasaya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil edeceği hk.” Danıştay, 4. D., 06.12.2000 gün ve E. 2000/2808, K. 2002/2808,

giderilemez ve butlan müeyyidesini¹⁴⁶ gerektirir¹⁴⁷. Yetki unsuru kamu düzeni ile ilgilidir. İdari işlemin yetki kurallarına aykırılığı uyuşmazlığın her safhasında ileri sürülebileceği gibi, uyuşmazlığı çözümleyecek yargı mercii de bunu re'sen inceleyebilir¹⁴⁸.

İdari usuller içinde mali unsurlar önemli bir yer tutmaktadır. Genel olarak idari usullerin kanunlaştırılmış olmasına karşılık vergiler alanında ayrıntılı usul hükümlerine yer verildiği görülür. Nitekim Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile vergi alanında uyulması gereken usul kuralları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergilendirme işlemlerinde usul hükümlerine sıkı sıkıya bağlanılmasının nedeni bir yandan verginin kanuniliği ilkesi gereği hazine karşısında bireylere tanınan güvencenin sağlanması, bir yandan da hazinenin vergi alacağını güvenceye bağlamak düşüncesidir¹⁴⁹. İdari işlemin yetki unsurunda herhangi bir yanlışlık, hukuka aykırılık tarh işleminin sakatlığına yol açar. Vergi kanunlarında öngörülmüş yetkili vergi daireleri dışında tarh işleminin yetkili olmayan bir vergi dairesince yapılması durumunda yetki unsuru bakımından sakatlık söz konusu olur. Yetki, vergi türü itibariyle, zaman itibariyle, yer itibariyle yetki olmak üzere çeşitli ölçütlere göre geçerli olur¹⁵⁰.

Bir hukuk kuralı idarenin nasıl hareket etmesi gerektiğini, izlemesi gereken yol ve yöntemleri önceden belirlemişse, idare için artık takdir yetkisi değil, bağlı yetki söz konusudur¹⁵¹. Bağlı yetki durumunda idare, belli bir amaca yönelik, belli sebeplerin gerçekleşmesi ile belirli bir hukuki sonuca yönelik bir kararı almak zorundadır. Bu durumda idarenin seçim imkanı bulunmamaktadır¹⁵². Vergi idaresi de ilke olarak bağlı yetki ile donatılmış bulunduğundan, takdir yetkisinin geçerli olması

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (13.02.2018).

¹⁴⁶ Bir hukuki işlemin kurucu unsurları tam olmakla beraber, kamu düzenini ilgilendiren derecede bir geçerlilik şartının gerçekleşmemiş bulunması durumunda, o hukuki işlem batıldır, yani kesin olarak hükümsüzdür. M. Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 201.

¹⁴⁷ Duran, Ders Notları, s. 401.

¹⁴⁸ Günday, s. 135. “İdari yetki kamu düzeni ile ilgilidir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülmesi de yargı yerince her aşamada kendiliğinden göz önüne alınacağı hk.” Danıştay 5. D., 09.05.1985 gün ve E. 1985/21, K. 1985/1229.

¹⁴⁹ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 68.

¹⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 96.

¹⁵¹ Balta, s. 84; Sancakdar, Us, Turhan ve Önüt, s. 350.

¹⁵² Güher Ulu, **İdari İşlemin Yetki Unsuru**, Seçkin, Bursa, 2012, s. 109.

söz konusu değildir¹⁵³. Vergiyi tarh edip etmeme konusunda vergi idaresi takdir yetkisine sahip değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi idaresi tarh ve tahsil işlemlerini yapmak zorundadır¹⁵⁴. Ancak sınırlı bazı durumlarda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır. Başta matrahın idarece tespiti olmak üzere verginin tecili, mühlet verme, uzlaşma, muafiyet tanıma gibi bazı durumlarda vergi idaresi takdir yetkisine sahiptir¹⁵⁵.

İdari işlemin çeşitli unsurları açısından takdir yetkisinin olup olmadığı vergi işlemlerinde şöyle değerlendirilebilir: bir kere maksat unsuruna herhangi bir takdir kullanımı söz konusu olamaz. Öte yandan yetki ve şekil unsurları bakımından da takdir yetkisi geçerli değildir. Bu durumda takdir yetkisinin kullanılması sebep ve konu unsurlarına inhisar etmektedir. Gerek sebep gerek konu unsurunda takdir yetkisinin kullanılması genel amaç doğrultusunda olmalıdır¹⁵⁶.

Yetki, idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsurdur. Kendisine idare adına irade ortaya koymak suretiyle işlem yapabilme yetkisi verilmiş kişi veya organlar Anayasa ve kanunlarla belirtilmiştir (AY. m. 6). Tarh işleminde yetki; kişi, yer, konu veya zaman yönünden ortaya çıkabilir. Vergi tarhı bakımından yetkili kişi, yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesi müdürüdür¹⁵⁷.

Tarh işleminin yetki unsurunda, fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı olmak üzere üç önemli hukuka aykırılık hali söz konusu olabilir. Yetki aşımı, tarh yetkisinin konu, yer ve zaman bakımında aşılması biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Tarh yetkisinin, konu, yer ve zaman bakımlarından aşılarak kullanılması durumunda, tarh işleminin yetki unsurunda oluşan hukuka aykırılık, tarh işleminin iptalini gerektirir¹⁵⁸.

a. Fonksiyon Gasbı

İdarenin genel olarak görevli olmadığı, bir başka devlet organının görev alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi halinde ortaya çıkan yetki sakatlığı

¹⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 96.

¹⁵⁴ Güneş, s. 140.

¹⁵⁵ Oğuzhan Aslan ve Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 55.

¹⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 97.

¹⁵⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 171.

¹⁵⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 280.

fonksiyon gasbı olarak adlandırılmaktadır¹⁵⁹. Fonksiyon gasbı sebebi ile sakat olan işlem yok hükmündedir.

Tarh işlemi bakımından fonksiyon gasbı, idari erk dışında yasama ya da yargı organlarınca veya özel hukuk kişilerince vergi salınmasıdır¹⁶⁰. Fonksiyon gasbı nedeni ile hukuka aykırı olan tarh işlemi de yok hükmünde sayılacaktır.

b. Yetki Gasbı

İdari işlemin geçerli bir şekilde doğması için işlemin idare adına irade açıklamaya yetkili bir makam veya kişi tarafından yapılması gerekir¹⁶¹. İdareye tamamen yabancı bir kişi ya da idare adına irade açıklaması yapmaya yetkili olmayan bir makam veya kamu görevlisi tarafından işlem tesis edilmesi durumunda meydana gelen yetki sakatlığına yetki gasbı adı verilmektedir¹⁶². Yetki gasbı ile sakat olan bir işlem yok hükmündedir.

c. Yetki Tecavüzü

İdare adına irade açıklamaya yetkili olan bir makam veya kamu görevlisinin, başka bir idari makam veya kamu görevlisinin alanına giren bir konuda idari işlem tesis etmesi durumunda meydana gelen sakatlık yetki tecavüzü olarak adlandırılır¹⁶³. Yetki tecavüzü nedeni ile hukuka aykırı işlem yok hükmünde sayılmaz. İşlem hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve ancak hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebilir.

İdari teşkilat içinde iş bölümü yapılmıştır. İş bölümü esaslarına tamamen aykırı olarak bir makamın veya kamu görevlisinin başka bir makamın veya kamu görevlisinin yetki alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi durumunda ise açık ve bariz yetki tecavüzü söz konusu olur¹⁶⁴. Bu durumda idari iş bölümü esaslarına tamamen aykırı bir şekilde tesis edilen hukuka aykırı işlem yok hükmünde kabul

¹⁵⁹ Onar, C. I., s.301, Günday, s. 142.

¹⁶⁰ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, ss. 32-33.

¹⁶¹ Onar, C. I., s. 302.

¹⁶² Günday, s. 142.

¹⁶³ Günday, s. 142.

¹⁶⁴ Onar, C. I., s. 302.

edilmektedir¹⁶⁵.

2. Şekil

Özel hukuk işlemlerinde kural olarak şekil serbestisi geçerlidir, şekil şartı ise istisnadır. Nitekim Türk Borçlar Kanunu'nun 12'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir. Şekil serbestisi ilkesi, işlem iradesinin herhangi bir şekilde açıklanabilmesini ifade eder. Şekil şartına göre ise hukuki işlem, dolayısıyla sözleşme yapma iradesi, ancak kanunun öngördüğü özel ve belirli bir şekil içinde açıklandığı takdirde işlem veya sözleşme geçerli olarak kurulur¹⁶⁶. Kanunen öngörülen şekil, aksi kanun hükmünden ya da işlemin niteliğinden anlaşılmadıkça, yapılacak işlem için bir geçerlilik şartıdır. Buna uyulmaksızın yapıldığı takdirde işlem geçersiz olur¹⁶⁷.

Özel hukuk işlemlerinden kişiye ağır yük getirenler için şekil şartı öngörülmüştür. Böylece kişiye daha iyi düşünme, yapacağı işlemi ve işlemin sonuçlarını kavrama imkanı verilmiş, kişinin kişisel çıkar ve duyguları doğrultusunda hareket ederek ihtiyatsız davranmasının önüne geçilmek istenmiştir. İdari işlemler için de idari işlemi yapacak kamu görevlisini işlemin sonuçları hakkında daha iyi düşünmeye sevk etmek amacıyla belirli şekil şartları getirilmiştir. İdari işlemlerin belli bir biçimde ve belli usuller izlenerek yapılması zorunludur¹⁶⁸.

Vergilendirme işlemlerinde kanunlar tarafından öngörülen şekil şartlarına uyulmaması işlemi şekil unsuru açısından hukuka aykırı kılar¹⁶⁹. Şekil koşullarına aykırılık tali veya asli olmak üzere ikiye ayrılır. Tali şekil koşullarına aykırılık

¹⁶⁵ Günday, s. 143.

¹⁶⁶ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 282; Oğuzman ve Öz, s. 139.

¹⁶⁷ Oğuzman ve Barlas, s. 207.

¹⁶⁸ Günday, s. 143.

¹⁶⁹ “İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Bu nedenle yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının sahte fatura kullandığından bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı hk.” Danıştay 16.06.2014 gün ve E. 2014/4977 K. 2014/4573, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (13.02.2018).

olduğu durumda işlem kural olarak geçerli sayılır¹⁷⁰.

Tarh işleminin tesisinden önce yetkili vergi dairesi tarafından izlenmesi gereken usul kuralları, bir idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmektedir. Bu kurallar bağlayıcı bir şekilde belirtildiğinden vergi dairesi, tarh işlemi yapma yetkisini kullanmadan önce, bu usul kurallarına uygun işlem yapmak zorundadır¹⁷¹.

Tüm aşamaları eksiksiz tamamlanarak gerçekleştirilen vergilendirme sürecinin tarh aşamasında vergi ihbarnamesi (vergi cezaları için ceza ihbarnamesi), tahsilat aşamasında ise ödeme emri yetkili makamın imzasını taşıyan yazılı bir metin olmak durumundadır. Vergi idaresinin iradesi maddi âleme bu belgelerle çıkar ve hüküm ifade eder. İhbarnamenin (VUK. m. 34) ve ödeme emrinin (AATUHK. m. 55) metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunlarda bulunması gereken asli unsurların yokluğu işlemi hükümsüz kılar¹⁷².

İdari işlemler kural olarak yazılı şekle tabidir. Tarh işleminin tesisinde de kural olarak yazılı şekil esas olmakla birlikte, tarhiyatın türüne göre uyulacak şekil kuralları farklılık gösterebilmektedir.

Beyan üzerine alınan vergilerde, tahakkuk fişi¹⁷³ tarh işleminin şekil unsurunu oluşturur. Bu şekil unsuruna aykırı davranış, tarh işlemini yok hükmünde sayılması sonucunu doğurur¹⁷⁴.

Tarh edilen vergi ya da kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin ilgililere tebliğ edilmesi gerekmektedir (VUK. m. 34). Bu itibarla, ihbarname, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarh işleminin sadece ilgisine tebliğ aracı olmayıp, aynı zamanda tarh işleminin şekil unsurunu da oluşturmaktadır¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 96.

¹⁷¹ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 20; Karakoç, Genel Vergi, s. 280.

¹⁷² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 173.

¹⁷³ “Davacı şirket hakkında kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımayan tahakkuk fişinin dava konusu yapılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle, açılan davanın vergi mahkemesince reddedilmesinde isabetsizlik görülmediği hk.” Danıştay, 4. D., 10.3.1993 gün ve E. 1990/4056, K. 1993/1118, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (20.5.2018). Aynı kararda Danıştay savcısının görüşü ise idarenin tahakkuk dışıyla, vergiyi doğuran olay ve vergilendirme konusunda kesin ve icrai nitelikte bir işlem tesis ettiğini belirtmiştir.

¹⁷⁴ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 20.

¹⁷⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 281.

3. Sebep

Sebep, idareyi bir işlemi yapmaya yönelten hukuki veya fiili etkidir. İdarenin bir işlem tesis edebilmesi için sadece o işlemi yapmaya yetkili olması yetmez, ayrıca bu işlemi yapmak için bir sebebi olması gerekir¹⁷⁶.

Özel hukukta işlemin sebebi yapılan işlemin geçerliliğini etkilemez. İşlemin belli bir sebebe dayanmaması durumunda dahi işlem geçerli olur¹⁷⁷. Ancak idare hukukunda bir işlemin geçerli kabul edilebilmesi için mutlaka sebebinin bulunması gerekir¹⁷⁸.

Tarh işlemini esas yönünden hukuka aykırı kılan sakatlık sebep ve konu unsurlarında ortaya çıkar. İdare hukukunda sebep, idareyi bir işlem yapmaya yönelten etkidir tanımının vergi hukukuna aktarılması durumunda, tarh işleminin sebep unsurunu vergiyi doğuran olay karşılamaktadır¹⁷⁹. Dolayısıyla tarh işleminin sebep unsuru vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir¹⁸⁰. İdareyi işlem yapmaya iten sebep hukuki veya maddi olabilir¹⁸¹. Vergilendirme işleminin hukuki sebebini vergi kanunu hükmü; maddi sebebini ise vergiyi doğuran olay oluşturur¹⁸².

Vergi dairesi, tarh işlemini yaparken, dayandığı sebepleri göstermek ve gösterdiği sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da ispatlamak zorundadır¹⁸³. Vergi dairesi, dayandığı sebep veya sebeplerin gerçekliğini, usulüne uygun olarak düzenleyeceği yoklama fişi, inceleme tutanağı veya kanunda belirtilen geçerli bir belge ile ispatlayabilir¹⁸⁴.

Tarh işleminin dayandığı sebebin gerçek olmaması, hukuka aykırı olması onu sebep unsuru bakımından hukuka aykırı kılar¹⁸⁵. Sebep unsurundaki hukuka

¹⁷⁶ Gözler, C. I, s. 893.

¹⁷⁷ Günday, s. 152; Gözler, C. I, s. 893.

¹⁷⁸ Özay, s. 205; Gözler, C. I, s. 893.

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 94.

¹⁸⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 172.

¹⁸¹ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 24.

¹⁸² Karakoç, Genel Vergi, s. 282.

¹⁸³ “Kanuna uygun bir vergilendirme için, vergiyi doğuran olayın somut biçimde tespitinin ve ortaya konulması gerektiği hk.” Danıştay 4. D, 26.03.1998 gün ve E. 1997/114, K. 1998/1192, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 24, dp. 24).

¹⁸⁴ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 24.

¹⁸⁵ “Davacıya hiç ödeme yapılmadığı Tasfiye Kurulu Başkanlığı yazısından anlaşıldığından, menkul sermaye iradı elde ettiğinden bahisle davacı adına yapılan tarhiyatta isabet olmadığı hk.” (sebeplerin gerçek

aykırılık, yetki ve şekil unsurlarındaki hukuka aykırılığın aksine tarh işlemini yok hükmünde sayacak ağırlıkta kabul edilmemekte, tarh işleminin iptalini gerektirmektedir¹⁸⁶.

4. Konu

İdari işlemin oluşturduğu hukuki sonuç, ortaya çıkardığı hukuki etki, işlemin konu unsurunu oluşturur. Özel hukukta işlemin konu unsurunda serbestiyet bulunmasının aksine idare hukukunda idarenin yapacağı işlemlerin konusunu seçmek hususunda bir irade serbestisi söz konusu değildir. İdare hukuku bir statüler hukuku olduğundan, idare hukukunda esas itibarıyla yeni hukuki durumlar yaratılmaz, önceden belirlenmiş kalıplara yeni statüler intibak edilir. İdari işlemin doğuracağı sonuç, işlemin konusu önceden kanunlar ile belirlenir¹⁸⁷. İdari işlemin konusu hakkında idare ve işlemin ilgilileri herhangi bir tasarruf hakkını haiz değildir¹⁸⁸.

İdari işlemde konu unsuru, işlemin doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁹. Açık olarak hukuka aykırılık hallerinde konu yönünden sakatlık söz konusu olur. Tarh işlemi, bu işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve yükümlü bakımından kanuna uygun olmak zorundadır¹⁹⁰.

Belirli hususlara özel olarak belirlenmiş olan konu, o husus dışında bir hususla ilişkili işleme konu edildiği takdirde işlem konu bakımından sakat olur¹⁹¹. Kanunun belirli bir konu üzerinde bir işlem yapılabilmesi için bir takım kayıt ve şartlar getirdiği hallerde bu kanuni kayıt ve şartların mevcut olmaması durumunda işlem konu bakımından sakat olur¹⁹².

Vergilendirme işleminin konusu yükümlülerden vergi adı altında alınan bir paranın yükümlülerin malvarlığından Hazinesin malvarlığına intikalidir. İşlemin sebep unsuru meydana geldiğinde hangi sonuçların doğacağı yani işlemin konusu

değil), Danıştay 4. D, 08.02.1990 gün ve E. 1987/3262, K. 1990/400; “Fikir ve sanat eserlerinden elde edilen gelirin, gelir vergisinden müstesna olduğu hk. (sebeup hukuka uygun değil.)” Danıştay 4. D, 15.05.1990 gün ve E. 1987/5579, K. 1990/1636, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 24, dp. 25).

¹⁸⁶ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 25.

¹⁸⁷ Onar, C. I, s. 312, Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 434.

¹⁸⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 434.

¹⁸⁹ Özay, s. 205; Yayla, s. 132; Günday, s. 136.

¹⁹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 94.

¹⁹¹ Onar, C. I, s. 314.

¹⁹² Onar, C. I, s. 315.

belli olur¹⁹³. Tarh işleminin sebep unsuru ile konu unsuru arasında hukuk kurallarıyla öngörülen bir illiyet bağı bulunur. İşlemin sebebi ile konusu arasında aşırı bir oransızlığın olması işlemi hukuka aykırı hale getirir¹⁹⁴.

Tarh işleminin konu unsurundaki hukuka aykırılıklar da sebep unsurundaki sakatlıklarda olduğu gibi işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirmeyip işlemin iptalini gerektiren hukuka aykırılıklardır¹⁹⁵.

5. Amaç

İdari işlemde beklenen nihai sonuç işlemin yapılmasındaki amaçtır. İdare elindeki gücü kullanarak yapacağı işlemler ile ancak kamu yararını sağlamayı amaçlayabilir¹⁹⁶. İdari işlemin amacı kanunlarda belirlenmiştir. Buna aykırı olarak ya da özel bir amaç güderek işlem yapılması durumunda işlem amaç unsuru bakımından hukuka aykırı ve sakat olacaktır¹⁹⁷.

Tüm vergilendirme işlemleri, genel amaç olan kamu yararını gerçekleştirmek üzere, idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tesis olunur. Vergi idaresinin her türlü işleminde geçerli olan, bu en genel amaçtır. Tahsil edilen vergilerle kamu hizmetlerinin finanse edilmesi sonucunda vergiler kamu yararına dönüşür¹⁹⁸. Kamu yararı dışında, özel bir yarar için vergi tarh edilmesi durumunda yetki saptırması söz konusu olur. Sebebi kanunda açıkça gösterilen bir işlemin kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığının araştırılmasına gerek yoktur. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinde amaç unsurunda takdir yetkisinin kullanılması söz konusu olmayacaktır¹⁹⁹.

¹⁹³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 172.

¹⁹⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 283; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 172.

¹⁹⁵ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 26.

¹⁹⁶ Onar, C. I, s. 317; Özay, s. 205; Yayla, s. 140; Günay, s. 160.

¹⁹⁷ Onar, C. I, s. 319; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 439.

¹⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s.283; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 174; Gülşen Gedik, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, Onikilevha, İstanbul, 2016, s. 33.

¹⁹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 94; Karakoç, Genel Vergi, s. 284.

D. Tarh Yöntemleri

1. Beyana Dayanan Vergi Tarhı

Vergilendirme işlemlerinin yapılış sürecine bireylerin katılması ile vergilendirmede demokratik bir şekilde hareket edilmiş olunur. Bunun bir sonucu olarak da vergilendirmede demokratikliğin gerçekleştirilebilmesinin bir sonucu olarak beyanname yöntemi geliştirilmiştir²⁰⁰.

Beyana dayanan vergi tarhında yükümlü vergi matrahını kendisi hesaplayarak bunu vergi dairesine bildirir. Bu bildirim bir itiraf niteliği taşımakla birlikte ayrıca vergi dairesi tarafından denetlenebilir. İdeal bir vergi sisteminde olması gereken verginin yükümlünün verdiği beyana dayalı olarak tarh edilmesidir²⁰¹. Gelir vergisi²⁰², kurumlar vergisi²⁰³, veraset ve intikal vergisi²⁰⁴, katma değer vergisi²⁰⁵, özel tüketim vergisi²⁰⁶ beyan usulünün asıl olduğu başlıca vergilerdendir. Beyan usulünde herkesin kendi özel durumu ve elde ettiği gelir bildirilir²⁰⁷. Buna yıllık beyan da denilmektedir. Beyana dayanan vergi tarhında esas olan yazılı beyandır.

Beyana dayanan vergi tarhında en önemli husus, yükümlünün kendi vermiş olduğu beyannameye dayanılarak yapılan tarha karşı dava açamamasıdır. Nitekim bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında “mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar” demek suretiyle belirlenmiştir. Bu durum, kimsenin kendi bildirimiyile

²⁰⁰ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXVII, S. 1-4, 1980, (Vergilendirme), s. 135; Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. II, Ankara, 2009, s. 1231.

²⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 98.

²⁰² “Hilafına hüküm olmadıkça Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.” Gelir Vergisi Kanunu madde 83.

²⁰³ “Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.” Kurumlar Vergisi Kanunu madde 14.

²⁰⁴ “Veraset tarihiyle veya sair suretiyle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.” Kurumlar Vergisi Kanunu madde 7.

²⁰⁵ “Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.” Katma Değer Vergisi Kanunu madde 40.

²⁰⁶ “Özel Tüketim Vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.” Özel Tüketim Vergisi Kanunu madde 14.

²⁰⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 264.

çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu niteliğindedir²⁰⁸. Eğer yükümlü hem matrahı kendisi belirleyip hem de bunu dava konusu edebiliyor olsaydı yargı mercileri lüzumsuz yere meşgul edilerek vergiden beklenen nihai amacın gerçekleşmesinin gecikmesi söz konusu olabilirdi²⁰⁹. Ancak yükümlünün ihtirazi kayıtlı beyanname vermesi veya vergi hatası bulunması, beyana dayanan vergi tarhına dava açılabilmesi kuralının istisnalarını oluşturur.

Yükümlü ilke olarak beyannamesine dayanan tarha karşı dava açamayacağından bu usulde tarh ve tahakkuk aynı anda gerçekleşir. Bu nedenle beyana dayanan tarhta, verginin tarhı ile tahakkuku kaynaşmış ve birleşmiş durumdadır²¹⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde, beyana dayanan tarhta verginin beyannamenin alınması üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği ve tahakkuk fişi düzenleneceği belirtilmiştir. Tahakkuk fişinin bir örneği yükümlüye veya beyannameyi vergi dairesine elden tevdi eden kişiye verilir. Böylece vergi tahakkuk etmiş olur. Ayrıca tahakkuk fişi beyannamenin vergi dairesine verildiğini kanıtlayan bir alındı niteliğindedir.

Yükümlünün ya da yükümlü yerine beyannameyi vergi dairesine teslim eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini teslim almaması, beyana dayanarak yapılacak olan verginin tarhı ve tahakkukuna engel teşkil etmez. Bu takdirde vergi tahakkuk eder ve tahakkuk fişi yükümlüye posta ile gönderilir (VUK. m. 27).

Yükümlü beyannamesini, Vergi Usul Kanunu'nun 170'inci maddesinin 2'nci fıkrasında tanınan imkâna dayanarak, vergi dairesine posta ile taahhütlü olarak gönderebilir. Yükümlünün beyannameyi postaya verdiği tarih vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilir. Kanun'da, postanın taahhütlü olarak gönderilmesi gerektiğinin belirtilme nedeni de bu tarihin belgelendirilebilmesi içindir.

Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda da tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin yükümlüye verilecek olan örneği, kapalı bir zarf içinde, yükümlünün beyannameye göstermiş olduğu adrese gönderilir ve tahakkuk fişinin vergi dairesinde kalan örneğinde posta zimmet defterinin tarih ve numarası gösterilir

²⁰⁸ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 112.

²⁰⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, Afyon, 1998, ss. 66-67.

²¹⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 113.

(VUK. m. 28).

Tahakkuk işlemi, tahakkuk fişinin yükümlünün beyannamede göstermiş olduğu adrese posta ile gönderilmesiyle tamamlanır. Ancak vergi, tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir; tahakkuk fişinin gönderilmesi tarh edilen verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlayıcı bir işlem değildir²¹¹.

Tahakkuk fişi düzenlenirken kanunda belirtilen hususları içeriğinde bulundurması gerekir²¹². Tahakkuk fişinin kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmesindeki amaç, yükümlüyü ya da sorumluyu yapılan vergilendirme işlemi hakkında yeterince aydınlatmaktır. Tahakkuk fişinde, yükümlünün aydınlatılması görevini özünden sakatlayacak nitelikte bir içerik eksikliği varsa, tahakkuk fişi hükümsüz olur²¹³.

Vergi Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinde 6/7/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle yapılan değişiklik ile beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi mümkün hale gelmiştir. Elektronik beyanname yönteminin yükümlüler açısından vergi dairesinde vakit kaybetmeme, devamlı beyanda bulunanlar için aynı bilgileri içeren formları tekrar doldurmada kolaylık sağlama gibi yönlerle, vergi idaresi bakımından da işlemlerin yapılma sürecini kısaltma, normal yönteme göre daha az maliyet ile gerçekleştirme, kurumlarda bu işlemler için ayrılan iş gücünün daha çok ihtiyaç olan bölümlere tahsis edilmesi gibi yönlerden faydalı olduğu düşünülmektedir²¹⁴.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve yükümlü veya elektronik ortamda beyanname

²¹¹ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 114.

²¹² Tahakkuk fişinin içermesi gereken bilgiler;

1. Fişin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. Verginin nev'i;
4. Vergi beyannamesinin tarihi;
5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi;
6. Mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı);
7. Mükellefin açık adresi;
8. Verginin matrahı;
9. Verginin hesabı;
10. Verginin miktarı;
11. Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi (VUK. m. 26).

²¹³ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 114.

²¹⁴ N. Semih Öz, "Elektronik Beyan Uygulaması", www.vergisorumlari.com.tr/makale/elektronik-beyan-uygulamasi/2168, (03.02.2018).

gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin yükümlüye tebliği yerine geçer (VUK. m. 28/1-2).

2. İkmalen Vergi Tarhı

Beyana dayanan tarh doğal bir tarhiyat yöntemi olmasına karşın ikmalen vergi tarhı olağandışı bir tarh yoludur²¹⁵. Ek ya da tamamlayıcı tarh olarak da adlandırılan bu yöntem beyana dayanan tarhiyattan sonra ortaya çıkan ve idarece tespit edilen matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir²¹⁶. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, ikmalen vergi tarhı yapılması için gerekli olan iki koşul, daha önceden bir tarhiyat yapılmış olması ve ikmalen yapılacak olan tarhiyatta matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillerle veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasıdır²¹⁷.

İkmalen vergi tarhının özelliği ve onu matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarh edilmesinden ayırıcı yönü, ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin bir şekilde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ya da kanuni ölçüleri doğru bir biçimde uygulayarak tespit edilebilmesidir²¹⁸.

İkmalen vergi tarhında, inandırıcı olarak düzenlenen ve düzenleyenler hakkında hüküm ifade eden makbuz, bordro, defter, fiş, fatura gibi belgeler maddi delil olarak kabul edilmekte ve bunlara dayalı bir uygulama yapılmaktadır. İnceleme sırasında yükümlüler tarafından kabul edilen ve ihtirazi kayıt konmaksızın imza edilen tutanaklarda yer alan hususlar da maddi delil niteliğindedir²¹⁹.

İkmalen vergi tarhı bir ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir. Yükümlünün tebliği aldığı tarihten itibaren 30 gün içinde dava açıp açmamasına ve eğer dava

²¹⁵ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 117.

²¹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 99.

²¹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 99; Karakoç, s. 268, Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 178.

²¹⁸ Kaneti, Vergi Hukuku, ss. 117-118.

²¹⁹ Danıştay, 4. D., 13.10.1976 gün ve E. 1976/660, K. 1976/2234, Danıştay Dergisi, S. 26-27, ss. 212-213.

açmışsa da davanın sonucuna göre tarh işlemi kesinleşir ve vergi borcu tahakkuk eder ya da tarh işlemi iptal, vergi borcu ise terkin edilir²²⁰.

3. Re'sen Vergi Tarhı

Vergilendirmede esas olan beyana dayanan tarh olmakla birlikte yükümlülere bu beyanın doğruluğunu ispatlamak için defter, belge ve kayıtları kanunlarda belirlenen şekilde tutma ve muhafaza etme ödevi yüklenmiştir. Yükümlü bu ödevi yerine getirmezse, belge kayıt ve defterleri sağlıklı bir inceleme için elverişsizse, yükümlünün beyanın doğruluğu karinesi çökerek vergi dairesi için matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı yolu açılmış olur²²¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır.

İkmalen vergi tarhiyatında yükümlü vergi kanunları tarafından kendisine yüklenmiş olan ödevleri yerine getirmekte ve vergi idaresiyle arasında bir hukuki ilişki kurulmaktadır. Re'sen tarhiyatta ise yükümlünün kendisine yüklenmiş olan ödevleri yerine getirme durumu söz konusu olmadığından vergi idaresi ile arasında herhangi bir hukuki ilişki kurulamamaktadır. Bu durumda idare tek taraflı tarhiyat işlemine girişmekte ve bu işlem re'sen vergi tarhı ya da re'sen tarhiyat olarak adlandırılmaktadır²²².

a. Re'sen Takdir Nedenleri

Matrahın re'sen takdir ve verginin re'sen tarh edilebileceği durumlar Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde belirtilmiştir. Bu hüküm genel bir re'sen

²²⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 269.

²²¹ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 119; Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", **Vergi Dünyası**, S. 161, Ocak 1995, (Takdir Komisyonu Kararları), s. 111.

²²² Bayraklı, Genel Vergi, s. 85.

vergi tarhı nedenin yer vermiştir; o da vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ve kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmadığı halde verginin re'sen tarh edilmesidir. Başka bir deyişle, beyanname, defter ya da belge düzenlerine uyulmaması verginin re'sen tarhına yol açar²²³.

Genel bir re'sen vergi tarhı nedenine yer verildiği için Vergi Usul Kanunu madde 30'da sayılan durumlar sınırlayıcı değildir. Bu durumlarda, vergi matrahının tamamen veya kısmen, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı hallerde kabul edilir²²⁴.

Kanun'da re'sen tarh için hangi şartların gerçekleşmesi gerektiği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Buna göre; vergi beyannamesinin kanuni süre içinde verilmemesi; beyanname kanuni süre içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması; kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebepten dolayı ibraz edilmemiş olması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin vergi matrahını tespitine imkan vermeyecek noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalattırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi hallerinden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

b. Re'sen Vergi Tarhında Vergi İdaresinin İzleyeceği Yol

(1) Matrahın Takdir Komisyonu Tarafından Takdiri

Yükümlü vergi beyannamesini hiç vermemişse ya da yükümlünün süresi içinde vermiş olduğu vergi beyannamesi, sağlıklı bir vergilendirme için gerekli

²²³ Kaneti Vergi Hukuku, s. 119.

²²⁴ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 119.

bilgileri kapsamıyorsa vergi dairesi matrahın re'sen takdir edilmesi için konuyu takdir komisyonuna gönderir²²⁵. Komisyon, edindiği bilgi ve bulgulara, yükümlünün faaliyetinin türüne, emsal kuruluşlardaki uygulamalara ve sonuçlarına göre ölçümleme yaparak yükümlünün matrahını takdir eder. Böyle bir durumda yapılan takdir bir yaklaşıklıkla ifade eder. Yükümlünün gerçek durumuna tamamen uymayabilir. Ancak yükümlü gerçek durumunu belgelendirmediği için buna katlanmak zorundadır. Bununla birlikte, takdiri yapacak komisyonun tarhi gereken vergiye ait matrahın gerçeğe en yakın miktarının saptanması için gerekli araştırmaları yapması zorunludur²²⁶. Takdir kararları komisyonca imza karşılığında vergi dairesine tevdi olunur (VUK. m. 32).

Re'sen takdir eğer vergi beyannamesindeki bilgilerin eksikliğinden dolayı yapılıyorsa, takdir komisyonu tarafından yükümlüye 15 günlük süre verilerek kendisinden matraha ilişkin bilgileri ve tutulması kanunen zorunlu defterleri bu süre içinde ibraz etmesi istenir. Yükümlü süresi içinde komisyona istenen bilgileri ve defterleri ibraz eder ve bunlara sağlıklı bir vergi tarhına esas alınabilecek nitelikteyseler takdir komisyonu matrahı yükümlünün defter ve belgelerine göre takdir eder (VUK. m. 30/3).

Vergi Usul Kanunu madde 30/3'e göre, beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

Takdir komisyonu, yükümlünün faaliyeti, faaliyetinin türü, o faaliyet alanındaki mutlak kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettikleri matrahlar, çalıştırılan hizmetli ve işçi sayısı ile işin özelliklerini göz önünde bulundurarak matrahı takdir eder. Takdir komisyonu kararındaki dayanakların ve açıklamaların matrahın oluşumunu ortaya koyacak niteliği ve inandırıcılığı taşıması gerekir²²⁷. Takdir kararı dayanaktan ve açıklamadan

²²⁵ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 123, Karakoç, Genel Vergi, s. 273.

²²⁶ Danıştay 4. D., 01.05.1984 gün ve E. 1984/2637, K. 1984/1869, www.kazanci.com, (11.03.2018).

²²⁷ Karakoç, Takdir Komisyonu Kararları, s. 115; "Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığı hususunda vergi incelemesi yapma yetkisi bulunan takdir komisyonunca; davacının yasal

yoksun olduğu takdirde ispat aracı olma niteliğini yitirir²²⁸.

(2) Matrahın İnceleme Elemanı Tarafından Takdiri

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce re'sen takdir yetkisi yalnızca takdir komisyonlarına ait bulunmaktaydı. Vergi incelemesi sırasında re'sen takdiri gerektiren bir durumun tespiti halinde gerekli takdir işlemi takdir komisyonu tarafından yapılmaktaydı²²⁹.

Değişiklikten sonra Verginin re'sen tarhını gerektiren sebebin vergi inceleme elemanı tarafından tespit edildiği durumlar için Vergi Usul Kanunu madde 30 ile vergi inceleme elemanına değişik seçecekler tanınmıştır. Buna göre, vergi inceleme elemanı matrahın re'sen takdirini gerektiren sebebi tespit ettikten sonra elde ettiği bilgi ve bulgulara, yaptığı araştırma ve incelemelere göre vergi matrahını kendisi takdir ederek takdir etmiş olduğu bu matrahı raporunda belirtir. Vergi inceleme elemanının inceleme raporunda takdir ettiği matrah takdir komisyonunca takdir edilmiş matrah hükmündedir. Ayrıca takdir komisyonu tarafından matrah takdiri gerekmez²³⁰.

İnceleme elemanı için diğer seçenek, matrahın re'sen takdirini gerektiren sebepleri saptamakla yetinip matrah takdirini kendisi yapmayarak sadece bu sebepleri raporunda belirtmektir. Bu takdirde inceleme elemanının raporu vergi dairesine geldiğinde rapor matrahın takdiri için takdir komisyonuna gönderilir, matrahı takdir komisyonu takdir eder. Bu ikinci seçenekte vergi inceleme elemanı raporunda takdir komisyonunun takdirine dayanak oluşturabilecek bilgi ve bulgulara

defter ve belgeleri incelenmeden, fatura aldığı kişi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu doğrudan dikkate alınmak suretiyle matrah takdir edildiği, fatura içeriği emtianın, davacının faaliyet konusuyla ilgili olup olmadığı, gerçekte işletmeye girip girmediği, ödemelerin ne şekilde yapıldığı ve bu hususlara yönelik davacı beyanları hakkında araştırma yapılmadığı gibi gerek davalı idarece gerekse takdir komisyonunca açık ve net bir tespit ortaya konulamadığı gerekçesiyle vergilendirmeyi kaldıran vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olduğu hk." Danıştay VDDGK., 22.11.2017 gün ve E. 2017/543, K. 2017/586, www.kazanci.com, (01.06.2018).

²²⁸“Takdir komisyonu kararlarında re'sen tarh nedeninin hukuka uygun bir şekilde ortaya konulması gerektiği hk.” Danıştay 3. D., 24.3.2016 gün ve E. 2016/3738, K. 2016/2468, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 143, ss. 321-323); Kaneti, Vergi Hukuku, s. 124, Danıştay 3. D., 27.12.2012 gün ve E. 2010/1367, K. 2012/4907, www.kazanci.com, (11.03.2018).

²²⁹ Danıştay VDDGK, 26.04.2017 gün ve E. 2017/142, K. 2017/208, www.kazanci.com, (03.04.2018).

²³⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 124.

yer verebileceği gibi yalnızca re'sen takdir nedenlerini belirlemekle de yetinebilir²³¹.

Vergi inceleme elemanlarına matrahı re'sen takdir yetkisi verilmesi, re'sen vergi tarhı işlemlerinde etkinliği, basitliği ve sürati sağlamak amacından kaynaklanmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun temel düzeni içinde, vergi inceleme elemanları, beyanname, defter ve belge düzenlerine uyulup uyulmadığını ve bu düzenlerin yansıttığı biçimsel görünüşün gerçeğe uygun olup olmadığını araştırmak ve bu yoldan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ile görevlidirler. Matrahın re'sen takdiri ise tarh edilecek verginin matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak gerçeğe en yakın biçimde belirlenmesini kapsamaktadır. Bu açıdan, kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, somut olguları ortaya çıkarmakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılmış olması, kuramsal yönden yerinde olmadığı gerekçesi ile eleştirilmektedir²³².

İkmalen ve re'sen vergi tarhını beyana dayanan tarhtan ayıran önemli bir fark bulunmaktadır. Beyana dayanan tarhta tarh ile tahakkuk aşamalarının birleşmesine karşılık, ikmalen ya da re'sen tarhta ihbarname konusu vergi yalnızca tarh edilmiş olup, süresi içinde vergi mahkemesinde dava konusu edildiği takdirde tahakkuk gerçekleşmez. Dolayısıyla, ikmalen ya da re'sen vergi tarhında, tarh ve tahakkuk işlemleri birbirinden kesin olarak ayrıdır. Çünkü yükümlü, hukuki yollara başvurarak tarh edilmiş olan verginin tahakkuk etmesini önleyebilmektedir²³³.

4. Verginin İdarece Tarhı

Vergi Usul Kanunu mükerrer 30'uncu maddesine göre verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarh dışında kalan hallerde, yükümlülerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenen zamanlarda başvurmamaları veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idare tarafından tarh edilmesidir. Bu takdirde vergi, Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi gereğince düzenlenen

²³¹ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 125.

²³² Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", *İktisat ve Maliye*, C. XXXIII, S. 3, Haziran 1986, s. 250; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 125.

²³³ Karakoç, Genel Vergi, s. 275.

yoklama fişine dayanılarak tarh olunur. Bununla birlikte Danıştay bazı kararlarında verginin idarece tarhını gerektiren nedenin, yoklama tutanağına eşdeğer başka bir belge ile tespit edilmesi durumunda, yoklama fişinin düzenlenmiş olmasını aramamaktadır²³⁴. Matrahın kanunca tespit edilmesini ifade eden idarece tarh yönteminde herhangi bir takdir yetkisi kullanılması söz konusu olmayıp kanunda belirlenen matrah üzerinden tarhiyat yapılması zorunludur²³⁵.

İdarece tarh olunan vergiler ve cezalarına ilişkin ihbarnameler yükümlülerin bilinen adreslerine posta ile yollanır. Ayrıca yükümlünün adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve türünü gösteren bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerine asılarak ilan edilir. İlanın asıldığı tarih bir tutanak ile tespit edilir. Yükümlünün dava açma süresi, bilinen adrese tebligat yapıldığı durumlarda tebliğ tarihinden, aksi halde tutanak ile tespit edilen ilan tarihinden başlar²³⁶.

III.TEBLİĞ

A. Tebliğin Hukuki Niteliği

Genel anlamda tebliğ, bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir. Vergi Hukuku alanında ise tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuksal sonuç yaratacak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesi ve devamında belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesidir (VUK. m. 21)²³⁷.

Tarh işleminin ve vergilendirmeye dair, hüküm ifade eden hususların

²³⁴ “Yükümlünün kazanç getirici faaliyette bulunduğu istihkak belgesi ile kanıtlanması durumunda, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 30'uncu maddesi uyarınca, tarhiyatın idarece yapılabilmesi için yoklama fişine gerek olmadığı hk.” Danıştay 3. D., 2.12.1987 gün ve E. 1986/2986, K. 1987/2734, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.189, dp. 205).

²³⁵ Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 134.

²³⁶ “Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 30'uncu maddesine göre idarece tarh edilen verginin kesinleşmesinde, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinde ilanın asıldığı tarihin esas alınabilmesi için, ihbarnamenin bilinen adrese tebliğ olunamadığının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması gerektiği hk.” Danıştay 7. D., 30.3.2000 gün ve E. 1999/1408, K. 2000/906, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 189, dp. 206).

²³⁷ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 130.

muhataplarına tebliğ edilmesi gerekir ki tahakkuk aşamasının başlatılması mümkün hale gelebilsin. Bu nedenle tebliğ vergilendirme sürecinin aşamalarından olup “uygulamaya ilişkin işlemler kategorisinde yer almaktadır²³⁸. Uygulamaya ilişkin bu işlemler tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır²³⁹.

Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır²⁴⁰. Vergilendirme sürecinde izlenen usul kadar, tarh işleminin sonucunun yükümlüye ya da ilgisine bildiriliş şekli de o derecede önemlidir. Nitekim idari işlemlerde yazılılık esasına dair anayasal ve kanuni düzenlemeler bulunmasına rağmen Vergi Usul Kanunu’nda vergilendirmeye dair işlemlerin ilgisine bildirilmesi, içeriğini de gösterir şekilde ayrıca düzenlenmiştir²⁴¹.

Tarh işleminin yanı sıra vergilendirmeye ilişkin çeşitli belgeler, yazılar, belli ödevlerin ifası için vergi dairesince yapılan bildirimler de tebligata tabidir. Aynı şekilde yargılama aşamasında çeşitli işlemler ve kararlar tebliğ usulleri çerçevesinde ilgililere bildirilir²⁴².

İdari işlemlerin şekil unsuru bakımından sakatlık taşımaması için şekil koşullarına uyulmasının önemini daha önce vurgulamış, mali usullerde şekil konularının ayrıntılı yasal düzenlemelere tabi tutulduğunu belirtmiştik. Buna göre bir vergilendirme işleminin tebliğinde yasa hükümlerine uymamak, işlemi ilke olarak sakat kılacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu tebligat işlemlerinde esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan hatalar ayrımını yaparak bunlardan yalnız birincilerin işlemi hükümsüz kılacağını kabul etmektedir²⁴³.

Beyana dayanan tarhiyatlarda açık bir tebliğ aşaması görmek mümkün değildir. Tarh aşamasından doğrudan tahakkuk aşamasına geçilir. Bu nedenle, beyana dayanan tarhiyatlarda tebliğ aşamasının bulunmadığı değil, düşmüş veya görünmez olduğu söylenebilir²⁴⁴.

²³⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, (Tebliğat), 1997, s. 30.

²³⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 105; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 183; Oktar, s. 123.

²⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 107.

²⁴¹ Şenyüz, Tebligat, s. 30.

²⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 106.

²⁴³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 106.

²⁴⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 185.

Tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden her türlü belge ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilir (VUK. m. 93/1).

İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usuli işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz; zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır²⁴⁵.

B. Tebliğ Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tebliğ yöntemleri, posta ile tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, elektronik ortamda tebliğ ve ilan yoluyla tebliğdir.

1. Posta ile Tebliğ

Vergilendirme işlemlerinde asıl tebliğ yöntemi posta ile tebliğdir²⁴⁶. Posta ile tebliğde tebliğ edilecek belge kapalı bir zarf içerisinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen özel zarflar kullanılır (VUK. m. 99).

Tebliğ zarfının üzerinde tebligatla ilgili bilgilere dair bir özet yer alır. Posta ile tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgilinin bilinen adresine yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun 100'üncü maddesinde bilinen adresten ne anlaşılması gerektiği tanımlanmıştır. Buna göre yükümlü tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartı ile yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri

²⁴⁵ Danıştay 4. D., 07.10.1999 gün ve E. 1998/4783 K. 1999/3374, www.kazanci.com, (22.11.2017); Ağar, İcrai İşlem I, s. 299.

²⁴⁶ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 133.

adresleri ve son olarak 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen adreslerdir.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak durumlarda muhatabın işyeri adresinde bulunmaması halinde tebliğ; gerçek kişilerde kişinin kendisinin, tüzel kişilerde tüzel kişinin başkanı, müdürü veya kanuni temsilcisinin, tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde ise bunları idare eden veya temsilcisinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İşyeri adresi olmayanlara tebliğ ise doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Tebliğ zarfının muhataba verildiği muhatabın ve posta memurunun tebliğ alındısına tarih ve konularak tespit edilir. Eğer muhatap evrakı imzalayacak kadar yazmayı bilmiyor ya da herhangi bir nedenden dolayı evrakı imzalayamayacak bir durumda ise sol elinin başparmağı bastırılarak tebliğ edilir.

Muhatap tebliğ evrakını teslim almaktan kaçınırsa, posta memuru tebliğ evrakının posta idaresinden alınabileceğine dair şerh içeren bir pusula kapıya yapıştırır ve durumu tebliğ zarfının üzerinde belirtip imzalayarak posta idaresine teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

2. Memur Vasıtası ile Tebliğ

Maliye Bakanlığı tebliğleri olağan yol olan posta yolu yerine memur vasıtasıyla da yaptırma yetkisini haizdir. Memur vasıtasıyla tebliğ, posta yoluyla tebliğde izlenen usul ve esaslara göre yapılır. Posta yolu ile tebliğle aralarındaki tek fark tebligat işleminde posta memurunun yerini maliye idaresinin bu konuda yetkili elemanının almasıdır²⁴⁷.

Memur vasıtasıyla tebliğe özellikle acele hallerde başvurulmaktadır. Özel veya acele hallerin tespiti ise idarenin takdirine bırakılmıştır²⁴⁸. Genellikle, aynı yerleşim yerinde bulunan yükümlü ya da sorumlulara acele durumlarda memur vasıtasıyla tebliğ yapılmaktadır. Yükümlü ya da sorumluya zimmet defteri

²⁴⁷ Şenyüz, Tebligat, s. 109.

²⁴⁸ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 135.

imzalatılarak evrak tebliğ edilir. Tebliğ tarihi olarak da yükümlü ya da sorumlunun zimmet defterini imzaladığı tarih esas alınır²⁴⁹.

Memur vasıtasıyla tebliğ, posta yolu ile tebliğde tebliğ için geçen sürelerin beklenmeden, zamandan tasarruf ederek hızlıca sonuca ulaşılması bakımından önemli bir tebliğ yöntemidir.

3. Elektronik Ortamda Tebliğ

Kanun'da sayılmış diğer bir tebliğ yöntemi 2010 yılında ek madde ile getirilmiş olan elektronik ortamda tebliğdir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nda sayılmış olan tebliğ usullerine bağlı kalmaksızın yükümlülere tebliğe elverişli bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir (VUK. m.107/A)²⁵⁰.

Elektronik ortamda tebliğ, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek kişiler ve tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen kişiler 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde²⁵¹ belirtilmiştir. Tebliğ'in 4. bölümüne göre kurumlar vergisi yükümlüleri, kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi yükümlüleri ile isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik ortamda tebliğ yapılmasını talep edenlere elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Tebliğ'in 7'nci bölümüne göre zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların hangi durumlar mevcutsa sistemden çıkabilecekleri düzenlenmiştir. Buna göre tüzel kişilerde, nevi değişikliği ve birleşme durumları dahil, ticaret sicil kaydının silindiği tarihten itibaren; gerçek kişilerde ilgilinin ölümü

²⁴⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 291.

²⁵⁰ Hakan Ay, Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, **Vergi Uygulamalarında e-Tebliğ ve e-Haciz**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017, s. 26.

²⁵¹ Resmi Gazete No: 29458, Resmi Gazete Tarihi: 27.08.2015.

veya gaipliğine karar verildiğinin idarece tespit edildiği hallerde ölüm veya gaiplik kararı tarihinden itibaren ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır. Elektronik tebligat adresi, mirasçıların bağlı olunan vergi dairesine başvurusu durumunda da kullanıma kapatılır. Bölümde sayılan bu haller dışında elektronik tebligat sisteminden çıkılması mümkün değildir.

Tebliğ'in 9'uncu bölümüne göre elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olup bu Tebliğ'in getirdiği yükümlülükler uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, mükerrer 355'inci maddedeki cezai yaptırım uygulanır. Ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde yükümlüye, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 8.11.2017 tarihinde elektronik tebligatla alakalı vermiş olduğu kararda²⁵² davacı adına Tebliğ ile kendisine getirilen elektronik tebligat sistemi hakkındaki yükümlülükleri yerine getirmemekten dolayı ceza kesilmiş, davacı da bunun üzerine 456 No'lu Tebliğ'in Anayasa'ya aykırı olduğundan bahisle Tebliğ'in iptali için dava açmış ancak Danıştay 4. Dairesi tarafından dava reddedilmiştir²⁵³.

Bunun üzerine davacı, Tebliğ ile getirilen düzenlemelerin, hakkında yapılan işlemi öğrenme imkanı bulunmayan muhatabın idareye başvuru veya dava açma haklarını kullanamayacağı, elektronik ortamda tebliğin doğurduğu sonuçlar bakımından kanun yoluna başvurmayı büyük ölçüde önlediği dolayısıyla da yargıya erişim hakkı ve adil yargılanma hakkına yönelik müdahalede bulunduğu, 456 sıra No'lu Tebliğ'in iptali istemiyle ve VUK madde 107/A'nın da Anayasa'ya aykırı olduğu, bu nedenlerden ötürü elektronik tebligat uygulamasının yargıya erişim hakkını kısıtladığı gerekçeleri ile kararın bozulmasını istemiştir. Ayrıca davacı isteğe bağlı olarak elektronik tebligat sistemine girenlerin sistemden çıkamamasının verilen yetkinin aşılması anlamına geldiğini, Tebliğ ile Kanun tarafından açıkça

²⁵² Danıştay, VDDGK, 8.11.2017 gün ve E. 2017/618, K. 2017/521, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (05.04.2018).

²⁵³ "İlgililer hakkında Tebliğin uygulanması dolayısıyla tesis edilecek tüm işlemlerin yargı denetimine tabi olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, Tebliğde yer alan genel nitelikli düzenlemelerin üst hukuk normlarına aykırı bir yönünün bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, davaya konu Tebliğde hukuka aykırılık görülmemiştir.", Danıştay 4. D., 23.5.2017 gün ve E. 2015/9443, K. 2017/4748, www.kazanci.com, (05.04.2018).

düzenlenmemiş bir fiil hakkında suç ihdas edilemeyeceğini de ileri sürmüştür.

VDDGK da 456 No'lu tebliğ hakkındaki Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi görmemiştir. Ancak Tebliğ'in ceza hükümlerine ilişkin bölümünde, getirilen yükümlülükler uymayanlar hakkında VUK mükerrer 355'inci maddesi uyarınca cezalandırılacak olduğu yönünde düzenleme yapılmış olmasına rağmen VUK mükerrer 355'inci maddesinde 107/A maddesinden bahsedilmediği; 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğ'in getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı bir haller düzenlenmediğini belirtmiştir. Buna gerekçelerle de davalı idarece sınırları kanun ile belirlenmemiş bir yetkiye dayanılmaksızın düzenleyici işlemle suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğ'in ceza hükümlerine ilişkin bölümündeki düzenlemelerin "suçta ve cezada kanunilik ilkesi"ne açıkça aykırılık teşkil ettiğini belirlemiştir. Davanın ceza hükümleri ile ilgili kısmının bozulmasına, bunun dışındaki kısımların ise reddine oyçokluğu ile karar vermiştir.

Karşı oy yazısında ise VUK 107/A maddesindeki "tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapacakları" hükmünün Anayasa'nın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesi gerektiği oyu ile Kurul kararına katılmamıştır.

Elektronik tebligat yöntemi ile diğer tebliğ yöntemlerinden daha hızlı bir şekilde tebliğ yapılmaktadır. Posta yoluyla tebliğ yönteminde günler, bazen haftalarca tebliğ edilemeyen belgelerin elektronik tebligat yöntemi ile saniyeler ile ölçülebilecek sürede tebliği yapılmaktadır. Bu durum vergi idaresi ile yükümlü ve sorumlular arasındaki işlemlerin daha hızlı görülmesini ve sonuçlanmasını sağlayacağından elektronik tebligat yönteminin bu açıdan olumlu olduğunu düşünmekteyiz. Yine Danıştay'ın da söz konusu kararlarında belirttiği elektronik tebligatın ücretsiz oluşu da bütçeye katkı sağlayacaktır.

Mali katkısı ve süreci hızlandırmasının yanında elektronik tebligat sisteminde zorunlu olarak bulunan bazı yükümlüler teknoloji konusunda yeterli bilgi veya teknik alt yapıya sahip olmayabilir. Bu yükümlüler açısından yargıya erişim hakkının ölçülü olmayan bir şekilde kısıtlanıp kısıtlanmadığı tartışılabilir.

4. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

Kanun'da da belirtildiği üzere ilgili vergi dairesi ya da komisyonunda bulunduğu sırada, kendisine imza karşılığında tebliğ yapılması mümkündür. Ancak bu şekilde tebliğ yapılabilmesi ilgilinin kabulü şartına bağlanmıştır. Bu nedenle de dairede veya komisyonunda tebliğ yöntemi istisnai bir yöntemdir²⁵⁴. İlgilinin dairede veya komisyonunda tebliği kabul etmemesi durumunda tebliğ kanunda öngörülen diğer tebliğ yöntemlerine göre yapılacaktır.

5. İlan Yolu ile Tebliğ

a. İlan Yolu ile Tebliğ Yapılacak Durumlar

İlan yolu ile tebliğin hangi durumlarda yapılacağı Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesinde belirtilmektedir. Buna göre; tebliğ muhatabının adresinin hiç bilinmemesi, bilinen adreste tebliği yapılamaması halinde muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresinin bulunamaması, başkaca nedenlerden ötürü posta yoluyla tebliğ yapılmasının mümkün olmaması ve yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasının mümkün olmaması durumlarında tebliğ ilan yolu ile yapılır²⁵⁵.

İlan yolu ile tebliğin koşulları olmadan yapılan tebligat hiçbir hukuki sonuç doğurmaz. İlan yolu ile tebliğ, yükümlünün adresinin meçhul olduğu durumlarda başvurulacak bir tebliğ yöntemi olduğundan, adresinde bulunmadığı kanunda belirtilen usuller ile saptanmadıkça, yükümlüye ilan yolu ile yapılan tebliğ hüküm taşımaz²⁵⁶.

²⁵⁴ Kaneti, s. 135.

²⁵⁵ “Yapılan araştırma ve yoklamaları sonucunda, tarh dosyasında bulunan işyeri ve ikamet adresleri ile sonradan tespit edilen başka adresinde bulunamayan ve bu nedenle işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince re'sen silinen davacı şirkete, ihbarnamelerin usule uygun olarak ilan yoluyla duyurulmasında ve kesinleşen kamu alacağının ödeme emriyle istenmesinde, yasaya aykırılık bulunmadığı hk.”, Danıştay 3. D., E. 2006/4002, K. 2007/2453, (Danıştay Dergisi, S. 117, s. 111).

²⁵⁶ Kaneti, s. 136. “Ödeme emri tebliğ alındısındaki adresin bilinen adreslerden olması nedeniyle tarhiyata ait ihbarnamelerin bu adreste de tebligata çıkarılıp çıkarılmadığı, olayda ilan tebliğ koşullarının bulunup bulunmadığı hususlarının araştırılıp, ilan tebliğ koşullarının oluştuğu sonucuna varılması halinde ise, ilan tebliğ hükümlerine riayet edilip edilmediğinin göz önünde bulundurulması gerekirken, mahkemece alacağın itirazsız kesinleştiğinden ve vadesinde ödenmediğinden söz edilerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmediği

b. İlan Yolu ile Tebliğin Şekli

İlanda, tebliği alacak olanın tebliğ konusu hakkında bilgi edinebilmesi için yeterli bilgi yer alır²⁵⁷. İlanda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara; ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekil aracılığı ile başvurmaları veya taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri ve kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı ihtar edilir.

İlanın yapılış şekli Vergi Usul Kanunu madde 104'te gösterilmiştir. Buna göre; ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, birmilyar liradan (**2.200TL**) az vergi veya vergi cezasına ilişkin olduğu takdirde ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

İlan ile yapılan tebliğin konusu birmilyar ila yüzmilyar lira arasındaki (**2.200–220.000 TL**) vergi veya vergi cezasına ilişkin olduğu takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüzmilyar lirayı (**220.000 TL**) aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır²⁵⁸.

İlan yazısının bir örneği yükümlünün bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

İlan yolu ile tebliğ yabancı ülkelerde bulunan yükümlüye yapılacak ise tebliğ olunacak evrakın örnekleri ayrıca posta ile gönderilir.

hk.” Danıştay 3. D., 20.05.1998 gün ve E. 1997/1359, K. 1998/1723, www.kazanci.com, (06.02.2018).

²⁵⁷ Kaneti, s. 136, Karakoç, s. 292. “İlan yoluyla yapılan tebliğde yükümlünün adresinin de yazılacağı yolunda bir hüküm yer almamıştır.” (Danıştay 13. D., 9.07.1975 gün ve E. 1974/3467, K. 1975/2552, Danıştay Dergisi, S. 22-23, ss. 542-543.)

²⁵⁸ Metinde parantez içinde siyah punto ile belirtilen miktarlar, 29/12/2017 tarihli ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığı’nın (Gelir İdaresi Başkanlığı) 490 Sıra No.’lu Tebliği ile 1/1/2018 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktarlardır.

c. İlanın Sonuçları

İlan üzerine bizzat veya vekil aracılığıyla bir ay içinde vergi dairesine başvuranlara artık normal yoldan tebligat yapılır. İlan yolu ile yapılan tebliğin bu kimse hakkında hükmü kalmaz.

İlan tarihinden itibaren bir ay içinde ne vergi dairesine başvurmayan ya da adresini bildirmeyen kimseye, ilan tarihinden itibaren bir aylık sürenin sonunda tebligat yapılmış sayılır. Tebligatın zaman aşımı süresi içinde yapılıp yapılmadığı da bu tarihe göre belirlenir.

C. Tebliğin Usulüne Göre Yapılmaması

Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesi “hatalı tebliğler” kenar başlığını taşımaktadır. Bu başlık ilk bakışta madde hükmünde, tebligatın usule aykırı bir şekilde yapılması halinde ne olacağının da düzenlendiği izlenimi verebilirse de madde hükmü, yalnızca tebliğ edilen belgenin hatalı olup olmadığı hususunu düzenlemektedir²⁵⁹.

Tebliğ konusunda yapılacak hatalar, işlerin uzamasına, gereksiz zaman ve masraf israfına yol açabileceği gibi, hakkın kaybına da sebebiyet verebilir²⁶⁰.

1. Tebliğ Edilen Belgede Usulsüzlük

a. Tebliğ Edilen Belgede Esasa Etkili Hata

Tebliğ yöntem bakımından usulüne uygun olmakla birlikte tebliğ edilen belgede bir takım şekil hataları bulunabilir. Eğer bu şekil hataları esasa etkili ise tebliğ hukuki sonuç doğurmaz²⁶¹. Yani tebliğ yapılmamış kabul edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde hangi eksikliklerin tebliğ evrakını hükümsüz kılacağı düzenlenmiştir. Bu eksiklikler maddede tek tek

²⁵⁹ Yılmaz ve Çağlar, s. 846.

²⁶⁰ Timuçin Muşul, **Tebliğat Hukuku**, 6. Baskı, Adalet, Ankara, 2016, s. 9.

²⁶¹ Kaneti, s. 137.

sayılmıştır. Bu nedenle bu sayım örnekleyici değil sınırlayıcı bir sayımdır²⁶². Buna göre tebliğ evrakında yükümlünün adı²⁶³, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu evrakların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması tebliğ evrakını hükümsüz kılar²⁶⁴.

b. Tebliğ Edilen Belgede Esasa Etkili Olmayan Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde sayılmış olan durumlar dışındaki şekil hatalarından dolayı tebliğ edilen evrak hukuki değerini kaybetmez. Bu nedenle esasa etkili olmayan hatanın bulunması tebliğ evrakını hukuken geçersiz kılmaz²⁶⁵.

2. Tebliğ Yönteminde Usulsüzlük

Yukarıda bahsettiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde tebliğin usulsüz olması durumunda ne olacağı düzenlenmemiştir. Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi gereği mali tebliğler hakkında kendi kanunlarında açık hüküm bulunmadığı hallerde Tebligat Kanunu'nda yer alan hükümler uygulanır. Tebliğin usulüne uygun yapılmaması ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığı için Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesi vergi tebliğlerine de uygulanacaktır²⁶⁶.

Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmü uyarınca tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa dahi eğer muhatabı tebliğe muttali olmuş ise tebliğ geçerli sayılır. Bu

²⁶² Yılmaz ve Çağlar, s. 847.

²⁶³ “Posta veya memur eliyle yapılan tebliğlerde, posta memuru veya vergi dairesi memurunun vergi ihbarnamelerini muhatabına mı yoksa bir başka şahsa mı yaptığı belli olmayan; sadece, imza ve tarih içeren tebliğler geçersizdir. Tebliğin hukuken geçerliliğinden söz edilebilmesi için, tebliğ zarfı üzerinde, tebligatın kime yapıldığı yolunda açıklamaya yer verilmiş olması gerektiği hk.” Danıştay 4. D., 18.06.1985 gün ve E. 1985/2432, K. 1985/1846, (Yılmaz ve Çağlar, s. 847).

²⁶⁴ “İhbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğin tam yapılmadığını kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturacağı hk.” Danıştay 3. D., 19.12.2016 gün ve E. 2016/13139, K. 2016/8464, www.kazanci.com, (11.04.2018).

²⁶⁵ Yılmaz ve Çağlar, s. 848.

²⁶⁶ Yılmaz ve Çağlar, s. 849; Kaneti, s. 138.

durumda muhatabın tebliği öğrendiği tarih olarak beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir²⁶⁷. Bu tarihten itibaren hesaplanacak olan dava açma süresi içinde tebliğe konu vergilendirme işlemi hakkında dava açılırsa, dava esastan incelenir. Ancak böyle bir tarih yoksa tebliğe konu vergilendirme işlemine karşı açılan dava, süresinde açılmış kabul edilir²⁶⁸.

IV. TAHAKKUK

Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden bu aşama, vergilendirme süreci bakımından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (VUK. m. 22). Bu aşama ya vergi davasının açılması için belirli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı red kararı üzerine gerçekleşir. Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku birer idari işlem olarak tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli noktadır²⁶⁹.

Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlü bir yandan vergisini öder, öte yandan tarh işlemi ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısını hala taşıyorsa üst yargı mercilerine başvurur. Kanun yollarına başvurma yürütmeyi durdurmaz²⁷⁰.

Tahakkuk aşamasında idarece yükümlüye karşı yapılan ayrı bir işlem yoktur. Bu özelliği onu tarh ve tebliğden ayırdığı gibi daha sonra gerçekleştirilecek tahsilden de ayırır²⁷¹.

Vergilendirme süreci içinde ayrı bir işlem olmamakla beraber tahakkuk aşamasının önemli özelliği, tarh işlemine karşı süresi içinde vergi mahkemesine başvurulması halinde, ödenecek duruma gelmenin mahkeme kararına kadar ertelenmesi, yani yürütmenin durmasıdır. Nitekim, idari yargılama usulü kanununun 27'nci maddesinin 1'inci bendine göre dava açılması, dava edilen işlemin

²⁶⁷ “Tebliğ memurunun ad ve soyadının bulunmadığı tebliğ mazbatasının tebligatı tevsik edici hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilemeyeceği, tebligattan haberdar olduğu belirtilen tarihe göre davanın süresinde açıldığının kabulü gerektiği hk.” Danıştay 3. D., 1.12.2015 gün ve E. 2014/8830, K. 2015/8818, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 143, ss. 407-409).

²⁶⁸ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 185.

²⁶⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 108.

²⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 109.

²⁷¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 194.

yürütülmesini durdurmadığı halde, aynı maddenin üçüncü bendine göre vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tahsil işlemlerini durdurmaktadır²⁷².

V. TAHSİL

A. Genel Olarak

Somut, sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer. Tahakkuk aşamasının aksine, tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Gerek her idari işlemde aranan unsurlar gerek tahsil işleminin kendinden öncesi ile hem genel hem özel planda bulunması zorunlu nedensellik ilişkisi dolayısıyla, vergi tahsil işlemleri de idari işlemlerin genel teorisine ve ilkelerine uyma durumundadır²⁷³. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir. Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem- sonuç işlem (bağlı işlem, zincirleme işlem) bağıntısı vardır²⁷⁴.

Vergi Usul Kanunu verginin tahsilini, “kanuna uygun surette ödenme” şeklinde tanımaktadır (VUK. m. 23). Vergi Usul Kanunu’nun tanımından tahsilin bir idari eylem mi, işlem mi olduğu açıkça ortaya çıkmamaktadır. Ancak tahsil, kamu borcunun ortadan kalkması hukuki sonucunu doğurduğu için hukuki bir işlem özelliği taşımaktadır²⁷⁵.

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan muaccel bir vergi borcu²⁷⁶, hazine açısından tahsil, yükümlü açısından ödeme olarak adlandırılan işlemle sona erer. Verginin vade gününde ödenmesi olan tahsil işlemi, aleyhine yargı yoluna başvurulabilen icrai bir işlemdir²⁷⁷.

Tahsil, hem kamu borçlusunun rızaen ödemesini hem de kamu alacaklısının kamu gücüne ve re’sen harekete geçme yetkisine dayanarak alacağını zorla almasını

²⁷² Karakoç, Genel Vergi, s. 297.

²⁷³ Kumrulu, Vergi İcra, s. 650.

²⁷⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 110.

²⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

²⁷⁶ “Vergi alacağının muacceliyeti, vergi idaresinin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder ve muacceliyette ölçüt verginin tahakkukudur.”, Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.

²⁷⁷ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 127.

ifade etmektedir. Bazı kamu alacaklarında ve bu arada bazı vergilerde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil için ayrı aşamalar yoktur. Bu gibi kamu alacaklarında tahsil tahakkuk aşamasını da kapsamakta ve kamu alacağının tahsili ile birlikte tahakkuku da tamamlanmış olmaktadır. Örneğin, damga vergisi ve harçlarda durum böyledir. Bir belgeye pul yapıştırılmakla vergi hem tahsil edilmekte hem de tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Bu yüzden teoride bunlara “tahakkuku tahsile bağlı vergiler” denilmektedir²⁷⁸.

Beyan usulünde, vergilendirme sürecinin aşamalarının tamamı yaşanmamaktadır. Çünkü, verilen beyannamede vergi hesaplanmış olmaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresinin yükümlünün verdiği beyannameyi kabul edip ayrıca tarh ve tebliğ etmesine gerek yoktur. Beyan usulünde beyanname veren yükümlüye doğrudan tahakkuk fişi kesilmektedir²⁷⁹.

Kavram olarak ödeme ile tahsil aynı işlemin farklı bakış açısından görünümünü ifade etmektedir. Burada, ödeme kavramı yanında tahsil kavramının da ele alınmasının nedeni, ödemede bir ölçüde de olsa kişinin kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmesinin söz konusu olmasıdır. Tahsil kavramında ise, daha çok kendiliğinde yükümlülüğünü yerine getirmemiş olan kişiden, verginin zorla alınması söz konusudur. Başka bir deyişle, ödemede kendi isteğiyle verme; tahsilde ise, zorla alma vardır²⁸⁰.

Vergilendirmenin son bulduğu tahsil aşamasının yükümlünün kendi arzu ve iradesiyle gerçekleşmemesi halinde, idare, vergi alacağını kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil yetkisine sahiptir. Ayrıca, idarenin bu yetkilerini kullanıp kullanmamak konusunda da herhangi bir takdir seçeneği bulunmamaktadır²⁸¹.

Düzenlenen ödeme emri yükümlüye tebliğ edilir. Ödeme emri, borcun on beş gün içinde ödenmesine yönelik bir tür ihtar niteliğindedir²⁸².

²⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 110; Karakoç, Kamu Alacakları, ss. 45- 46.

²⁷⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 307.

²⁸⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 307.

²⁸¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 307.

²⁸² Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin, Bursa, 2010, (Kamu Alacakları), s. 181; Karakoç, Genel Vergi, s. 308.

B. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği

Belli bir paranın makbuz karşılığı tahsilinin işlem mi, eylem mi olduğu konusunda farklı kararları olan Danıştay, sonuçta makbuz karşılığı bir paranın tahsilinin işlem olduğuna, makbuzda tahsilatın ne için yapıldığının, alınan paranın mahiyet ve miktarının açıkça yazılı olması halinde makbuz tarihinin tam anlamıyla yazılı bildirim olduğuna karar vermiştir²⁸³. Belli bir meblağın verilmesi ya da alınması eylemi tek başına verme ya da alma hukuki sonucunu doğurmamaktadır. Bunun bir başka unsurla tamamlanması gerekmektedir; bu da bu eyleme bir kimlik kazandıran makbuzdur. Nitekim, bir vergi dairesine yapılan ödemenin gerçek bir ödeme olarak kabulü, ödemenin vergi dairesinin yetkili ve sorumlu memurlarına makbuz karşılığında yapılmış olmasına ve makbuzlarda yetkili memurların mühür ve imzası ile “tahsil edilmiştir” kaşesinin bulunmasına bağlıdır²⁸⁴. Bu bağlamda, tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra yükümlülere verilen makbuz ise işlemin bildirim niteliğindedir²⁸⁵.

Kamu alacağının tahsili, kamu borcunun ortadan kalkması hukuki sonucunu doğurduğu için, tahakkuk aşamasının aksine, ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır²⁸⁶. Tahsil aşamasında kamu borçlusunun ödeme yapması bir eylem gibi görünüyorsa da o ödemeye ilişkin belgelerin düzenlenmesi nedeniyle idarenin yazılı bir işlemi vergilendirme sürecinin aynı zamanda son bulduğunu gösteren, borcun ortadan kalktığını ispatlayan bir belge-işlem niteliği taşımaktadır. Bu itibarla, tahsil aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıklar idari ve yargısal denetime konu olabilmektedir²⁸⁷.

Tek bir işlemde ya da birbirini izleyen fakat birbirinden bağımsız işlemlerden oluşsa bile tahsil işlemi asıl işlem niteliğindedir. Bu itibarla tahsil işlemi tek taraflı, kesin ve icrai işlem niteliğinde olduğundan doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir²⁸⁸.

Tahsil işlemi, genel idari işlemler gibi yapıldıkları anda, hukuka uygunluk

²⁸³ Danıştay 10. D., 16.11.1989 gün ve E. 1988/2128, K. 1989/2149, www.kazanci.com, (24.12.2017).

²⁸⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 49.

²⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

²⁸⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 50.

²⁸⁷ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 50.

²⁸⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 309.

karinesinden yararlandığından, iptal edilinceye kadar hukuka uygun bir işlem gibi hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır. Tahsil işlemine karşı dava açılması halinde işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmamaktadır (İYUK. m. 27/3). Yürütmenin durdurulması, davacının talebi yanında, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek ve teminat karşılığında mahkeme tarafından karar verilmesi halinde mümkündür²⁸⁹ (İYUK. m. 27/2-6).

1. Bireysel İşlem

Tahsil, tarh işlemi gibi bireysel sübjektif nitelikte bir idari işlemidir. Tahsil ile, miktarı tarh işleminde belirlenmiş olan borç, her yükümlü yönünden ayrı ayrı sona erer²⁹⁰.

Bir işlemin öznel ya da dar anlamda sübjektif olması, onun nesnel olan içeriğinin belirlenmesinden sonra, ortaya çıkacak konunun, yani doğuracağı sonucun kapsamının belirlenmesinde öznel durumların etkili olması ve sonucunun bunlara bağlı olarak işlemde işleme değişmesidir²⁹¹. Bu bağlamda, objektif bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanılmasından farklı olarak tahsil işlemi tek bir kamu borçlusu hakkında düzenlenen bir işlem niteliği taşımaktadır. Vergilendirme işlemlerinin dayanağını oluşturan vergi kanunu hükmü objektif ve kişisellikten uzak bir niteliktedir. Tahsil işlemi, tarh işlemi ile kişiye bağlanan özel ve kişisel bir borcun sona ermesini sağladığı için özel ve kişisel bir sonuç yaratmaktadır²⁹². Başka bir deyişle, tahsil ile miktarı tarh işlemiyle belirlenmiş olan borç, her borçlu yönünde ayrı ayrı sona ermektedir²⁹³.

²⁸⁹ Karakoç, Genel Vergi, s. 310.

²⁹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

²⁹¹ Özay, s. 191.

²⁹² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 57.

²⁹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

2. İnşai (Yapıcı) İşlem

Tahsil işlemi ile kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden tarh işleminin aksine inşai bir nitelik söz konusu olmaktadır. Tahsil işleminin niteliği bu bakımdan vergiyi doğuran olaya benzetilebilir. İdarenin tahsil işlemine ilişkin olarak ödeme emri tebliğ etmesi de uygulama ile ilgili bir işlemdir²⁹⁴.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile borçlu haline gelen ve tarh işlemi üzerine düzenlenen ihbarnameyle borcu kendisine bildirilen vergi borçlusu, tahsilin yapılması ile borçtan kurtulur ve vergi borcu ilişkisi sona erer. Bu nedenle, borçlu statüsüne son veren tahsil işlemi inşai işlem niteliği taşımaktadır²⁹⁵.

3. Yükümlendirici İşlem

Tahsil işlemi de tarh işlemi gibi ilgililerin kamu borçlarının ödenmesine ilişkin olduğu için ve belli bir davranışta bulunmalarını gerektirdiği için yükümlendirici işlemler grubuna girer²⁹⁶.

Gerek tek gerekse birbirini izleyen fakat birbirinde bağımsız işlemlerden oluşsun, tahsil işlemi asıl işlem niteliğindedir. Bu itibarla, tahsil işlemi tek taraflı, kesin ve icrai işlem niteliğinde olduğundan doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir. Tahsil işlemi, aynı zamanda bir uygulama işlemidir. İdarenin tahsil işlemine ilişkin olarak ödeme emri tebliğ etmesi de uygulama ile ilgili bir işlemdir. Bu özelliği tahakkuku tahsile bağlı kamu alacaklarında daha belirginlik kazanmaktadır. Tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra yükümlülere verilen makbuz ise işlemin bildirimi niteliğindedir²⁹⁷.

C. Tahsil İşleminin Unsurları

Kamu alacaklarının/vergi borçlarının tahsiline yönelik işlemler, kural olarak, bireysel, yükümlendirici, sebebe bağlı ve asıl/sonuç işlem niteliğinde uygulama

²⁹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111; Oktar, s. 134.

²⁹⁵ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 58.

²⁹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111; Karakoç Genel Vergi, s. 309.

²⁹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111; Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 59.

işlemleridir. Bunlar tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımaları nedeniyle doğrudan iptal davasına konu yapılabilmektedir. Bu itibarla tahsil işlemi yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olmak zorundadır²⁹⁸.

1. Yetki

Alacaklı kamu idareleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesine göre devlet, il özel idaresi ve belediyelerdir. Kamu alacağının takip ve tahsili, kamu alacaklısının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'u uygulamakla yükümlü dairesi, servisi, memur veya memurları aracılığıyla yapılır. Bu kapsamda, devlet tüzel kişiliğine ait kamu alacakları vergi daireleri, vergi dairelerinin bulunmadığı ilçelerde mal müdürlükleri bünyesindeki vergi servislerince; il özel idarelerinin ve belediyelerin kamu alacakları ise ilgili kuruluş teşkilatında yer alan servisler veya müdürlüklerce takip ve tahsil edilir²⁹⁹. Tarh işlemine yetkili olan vergi dairesi tahsil işleminde de yetkilidir³⁰⁰.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca borçlu veya mallarının başka bir yerde bulunması durumunda tahsil dairesi, borçlunun veya mallarının bulunduğu yerde yapılacak takipleri o yerdeki aynı türden kamu kuruluşunun tahsil dairelerine yaptırabilir³⁰¹.

İdari makamlara verilen yetkiler, konu, yer ve zaman ögeleri bakımından sınırlandırılmıştır. Tahsil işlemini tesis etmeye yetkili kuruluşlar, bu yetkilerini konu, yer ve zaman bakımından aşarlarsa, tahsil işlemi yetki unsuru yönünden sakatlanır. Örneğin, gelir vergisinin tahsiline yetkili vergi dairesinin emlak vergisi tahsil etmesi durumunda, söz konusu tahsil işlemi konu yönünden "yetki aşımı" ile sakatlanır ve iptali gerekir³⁰².

Bir işlemi tesis etmek konusunda yetkisi bulunan idari organ veya makam, o işlemin geri alınması söz konusu olduğunda, aksi bir kanuni düzenleme yoksa yetkilidir. Bu duruma "aksine işlem" veya "yetkide ve usulde paralellik" adı verilir.

²⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 310.

²⁹⁹ Dönmez, Haciz, s. 38.

³⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

³⁰¹ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 154.

³⁰² Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 156.

İçtihatla geliştirilen bu yetki kuralına göre, bir idari işlemi yapmış olan, aksine bir hüküm bulunmadıkça o idari işlemi değiştirmeye, kaldırmaya ve geri almaya da yetkilidir³⁰³.

Tahsil aşamasında miktarı tarh işlemiyle belirlenen vergi borcu, her bir yükümlü bakımından ayrı ayrı sona erer. Yetkide paralellik ilkesinin gereği olarak, tarh işlemine yetkili olan vergi dairesi tahsil işlemi bakımından da yetkilidir³⁰⁴. Verginin tahsili aşamasında yetkide paralellik kuralına uyulmadan tesis edilen işlem, yetki unsuru bakımından sakat olur³⁰⁵.

Kamu alacağının tahsiline, tahsil dairesi yetkili olduğundan, tahsil işleminin de bu makam tarafından yapılması gerekmektedir. Kamu alacağını tarh etmeye yetkili olan vergi dairesi, tahsil işlemlerini yapmaya da yetkilidir³⁰⁶.

2. Şekil

Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, idari işlemin tesis edilmesine yönelik birçok şekil kuralı bulunur. İşlemin yazılı olması, metin ve eklerde hangi belgelerin bulunacağı, muhataba hangi belgelerin tebliğ edileceği kanunda ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir³⁰⁷.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği hazine karşısında bireylere tanınan güvencenin sağlamaştırılması ve vergi alacağının güvenceye bağlanması amacıyla tahsil sürecinde kanun koyucu sıkı şekil kuralları öngörmüştür³⁰⁸.

Vergilendirme işlemlerinde, kanunlarda öngörülen şekil kurallarına uyulmaması işlemi şekil unsuru açısından sakatlar. Şekil koşullarına aykırılık asli ve tali olmak üzere ikiye ayrılır. Tali şekil koşullarına aykırılık, vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması gibi, işlemi sakatlamadığı halde asli şekil aykırılıkları işlemi sakatlar. Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinin birinci fıkrasında tebliğ olunan vesikaların esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki değerlerini kaybetmeyecekleri, aynı maddenin ikinci fıkrasında da vergi

³⁰³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111; Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 157.

³⁰⁴ Danıştay 7. D., 13.03.2003 gün ve E. 2000/7958, K. 2003/595, www.kazanci.com, (10.01.2018).

³⁰⁵ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 157.

³⁰⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 310.

³⁰⁷ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 158.

³⁰⁸ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 158.

ihbarıyla ilgili vesikalarda yükümlünün adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya bu vesikanın görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı yazılıdır. Kamu alacağının tahsili sürecinde tesis edilen her bir idari işlem bakımından Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da öngörülen şekil kurallarına uyulmaması, tahsil işleminin şekil yönünden hukuka aykırılık taşımasına sebebiyet verir ve bu gerekçeyle iptali yoluna gidilebilir³⁰⁹.

Tahsil işlemleri, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun başta olmak üzere ilgili kanunlarda belirtilen şekil ve içeriğe uygun olarak düzenlenmelidir. Aksi halde, tahsil işlemi şekil unsurundaki sakatlık nedeniyle iptal edilebilir³¹⁰.

3. Sebep

Tahsil işleminin sebep unsurunu maddi yasa hükümleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile vergi borcunun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması oluşturmaktadır³¹¹.

Vergi borcunun tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturur. Verginin tahsili tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun olarak ödenmesidir (VUK. m. 23)³¹².

İdari işlemin sebebi ya maddi bir fiil ya da vergilendirmede tarh işleminin tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturması gibi, o idari işlemten önce yapılmış bir hukuki işlemdir³¹³.

Vergilendirmede tahsil işleminin sebep unsuru, vergi kanunları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve kamu alacağının tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesidir. Vergilendirme, bir işlem yapılmadan önce sebebinin ortaya çıkması, dolayısıyla işlemin sebep unsurunun diğer bütün unsurlardan önce

³⁰⁹ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 159.

³¹⁰ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 61; Karakoç, Genel Vergi, s. 310; Danıştay 9. D., 04.11.1982 gün ve E. 1981/4372, K. 1982/4613, Danıştay Dergisi, S. 50-51, s. 384.

³¹¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

³¹² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 197.

³¹³ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 159.

belirmesine ilişkin en tipik örnektir. Tarhla tahsil işlemi arasında bulunan nedensellik ilişkisinden dolayı tarh işlemi tahsilin sebebidir ve tarh işleminde gerçekleşecek bir sakatlık tahsil işleminin hukuki geçerliliğine sebep yönünden etki eder³¹⁴.

4. Konu

İşlemin konusu vergi borcunun yükümlünün iradesi ile ya da cebren ödenmesidir³¹⁵. Tahsil işleminin konusunu verginin mükellef tarafından kendiliğinden ödenmesi veya cebren tahsilidir³¹⁶.

Tahsil işleminin konusu, mükellefin rızasıyla veya cebren kamu borcunun ödenmesidir. Kamu alacağının takip ve tahsili bakımından yetkili, bir başka deyişle tahsil dairesi sıfatını haiz bir kamu kuruluşu, kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacağını, kamu alacağının tahsil usulleriyle takip ve tahsil ederse işlem konu unsuru bakımından sakat olur³¹⁷. Bir kamu alacağının takip ve tahsil edilmesi konusunda kamu alacaklısının herhangi bir tercih ve seçim olanağı yoktur. Şartlar gerçekleştiğinde ilgili idare alacağını takip ve tahsil etmek zorundadır. Kamu alacağının cebren tahsil sürecinde idare bağlı yetkiye sahiptir. Mutlaka kanuni düzenlemelerle belirlenmesi gerektiğinden yetki unsurunda, tüm işlemlerin yönelmesi gereken temel amaç kamu yararı olduğundan ve bunun dışında bir amaçla idari işlem tesis edilemeyeceğinden amaç unsurunda, işlemin oluşması sürecinde yazılılık genel koşuldur ve şekil unsurunda, idarenin takdir yetkisi yoktur³¹⁸.

Kamu alacağı olmayan ya da sayılmayan bir alacağın tahsiline ilişkin işlem konu unsuru yönünden sakat olduğundan iptal edilmesi gerekir³¹⁹.

5. Amaç

Kamu alacağını tahsile yetkili makam kin ve intikam duygusu ile hareket ederek, siyasi bir partinin çıkarlarını gözetirse ya da kimi kişilere çıkar sağlama

³¹⁴ Kumrulu, Vergi İcra, s. 651.

³¹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 111.

³¹⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 198.

³¹⁷ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 160.

³¹⁸ Gerçek, s. 40; Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 161.

³¹⁹ Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 62.

düşüncesiyle tahsil işlemi tesis ederse, işlem amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olur³²⁰. Kamu yararı dışında bir sonuç elde etmek için girişilen etkinlik ve bu nedenle yapılan işlemler, amaç yönünden hukuka aykırıdır. Bir kanuni düzenlemede “kamu yararı”, idarenin davranışlarını meşru ve hukuki ya da gayrimeşru ve hukuk dışı olmasının temel ölçütüdür³²¹.

Tahsil işlemlerinin amacını, kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi suretiyle kamu yararının sağlanması oluşturmaktadır. Bunun dışında bir amaçla düzenlenen tahsil işleminin, amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olduğundan iptal edilmesi mümkündür³²².



³²⁰ Onar, C. I, s. 322.

³²¹ Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 162.

³²² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 63.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN BİREYSEL VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN YARGISAL DENETİMİ

I. GENEL OLARAK

Anayasa'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmektedir. Hukuk devleti, devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka dayanması, tüm eylem ve işlemlerinde hukuk gücünün egemen olmasıdır³²³.

Hukuk devletinin gereği yasama, yürütme ve yargı organlarının hukuka bağlı olduğu gibi idarenin de hukuka bağlılığıdır³²⁴. Yani hukuk devleti, birtakım kuralları getirir ve bunlara uymasını sağlayarak idareyi sınırlar³²⁵. İdarenin yargısal denetiminin sağlanması da hukuk devletinin gereğinin yerine getirilmesi için olmazsa olmazdır³²⁶. Nitekim Anayasa'nın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır denilerek hukuk devletinin bu gereği kabul edilmiştir.

“İdarenin her türlü eylem ve işlemi” kavramının vergi idaresinin yapmış olduğu işlemleri de kapsayacağı açıktır³²⁷. Vergi yükümlülükleri ile vergi idaresi arasında çıkan anlaşmazlıklar her zaman idari yollar ile çözümlenememektedir. Bu nedenle artık tarafların kendi aralarında çözümlenebilecek bir anlaşmazlık niteliğini yitiren bu uyuşmazlıkların çözümünün yargı organınca çözüme kavuşturulması gerekmektedir. İşte bu da hukuk devleti olmanın gereği olan idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olmasının doğal bir sonucudur.

Vergi yükümlülükleri ile vergi idaresi arasında çıkan anlaşmazlıkların her zaman idari yollar ile çözümlenmesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenle, taraflar arasında çözümlenebilecek bir anlaşmazlık olmaktan çıkıp taraflar dışında bir merciin

³²³ Zafer Gören, **Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 146; Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 12. Baskı, Ekin, Bursa, 2011, s. 82.

³²⁴ Gözler, **Anayasa**, s. 83.

³²⁵ Jacques Chevallier, **Hukuk Devleti**, Çev. Ertuğrul Cenk Gürçan, İmaj, Ankara, 2010, ss. 11-12.

³²⁶ Ali Akyıldız, **“Danıştay ve Hukuk Devleti”**, Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke, Siyasi Bir İktidar, (Ed. Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük), Adres Yayınları, 2008, s. 481.

³²⁷ Emine Sevcan Artun, “Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerine İlişkin Mahkeme Kararlarının Uygulanması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Özel Sayı 2014, Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan, C. IV, İzmir, 2015, s. 4551.

özmesi gereken uyuşmazlıklar için yargısal çözüm üretecek mekanizmaların kabul edilmesi gerekmektedir. Bu, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olması ilkesinin (AY m. 125) doğal bir sonucudur³²⁸.

Vergi kanunları uygulanırken idarenin yaptığı işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi hem hukuk devleti ilkesinin hem de vergilerin kanuniliğı ilkesinin bir gereğıdir. Bu denetim vergi yargısı organlarınca yapılır³²⁹. Vergi yargısı organları bir yandan verdikleri kararlarla uyuşmazlığı ortadan kaldırırken diğeryandan idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereğı vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlar. Ayrıca yargısal denetim yapılırken sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliğı ilkesi geçerli kılınmış olur³³⁰.

Vergi hukukunun, taraflar arasındaki çıkarlar dengesini korumaya yönelik bir dal olduğı bilinmektedir. Vergi yargısı söz konusu olduğunda da vergi ödevlisi vergi idaresi karşısında korunmaktadır. Vergi hukuku vergi yargısı aracılığıyla idarenin kanuna aykırı işlemlerini denetleyerek çıkarlar dengesini korumaya çalışmaktadır³³¹.

Genel olarak vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğunu sağlamaktadır³³².

Vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı niteliğı taşımaktadır. Bu itibarla, vergi hukuku genel idare hukukunun pek çok konusu, genel kavramları ve kurumları üzerine inşa edilmektedir. Devlet re'sen vergilendirme yetkisini kullanarak vergilendirme işlemi yapmaktadır. Vergilendirme alanında re'sen hareket etme ilkesi geçerlidir ve idarenin, kanuni idare ilkesi çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. İşte, bu teorik nedenlerden dolayı vergi yargısının idari yargı içinde yer almasının herhangi bir sakınca bulunmamakta, hatta teorik nedenler bu modelin uygulanmasının daha yerinde olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle, bu

³²⁸ Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 154; Karakoç, Genel Vergi, ss. 797-798.

³²⁹ Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 129, Haziran 1999, (İşlevler), s. 84.

³³⁰ Karakoç, İşlevler, s. 85.

³³¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 799.

³³² Öncel Kumrulu ve Çağın, s. 191.

modelin eşyanın tabiatına, işin mahiyetine daha uygun olduğu düşünülmektedir³³³.

II. VERGİ DAVASININ KONUSU

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır³³⁴.

Tarh aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar, matrahın belirlenmesi, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanması, vergilendirme işlemlerinin ilgiliye tebliği gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarhı; vergi dairesi tarafından ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanılarak vergi salınması, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulması ve tevkif yoluyla vergi alınması durumlarında vergi davası açılabilmektedir³³⁵. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesi hükmüne göre, vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Vergi dairesinin icrai niteliği haiz olmayan yazıları hakkında ise dava açılması mümkün değildir³³⁶.

Tahsil aşamasında, teminat istenilmesi, tahakkuk ya da ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması, ödeme emri tebliğ edilmesi, haciz uygulanması veya malların paraya çevrilmesi, tecil ya da terkin taleplerinin reddedilmesi işlemlerine karşı dava açılabilir³³⁷.

Vergi davası ile ulaşılmaya hedeflenen sonuç, işlemin iptali, verginin terkin, vergi daha önceden tahsil edilmiş ise onun iadesi, ihtiyati haciz ya da haciz uygulanmışsa bunun kaldırılmasıdır³³⁸.

³³³ Karakoç, Genel Vergi, s. 806.

³³⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 798.

³³⁵ Karakoç, Yargılama, s. 175.

³³⁶ Kaneti, s. 281.

³³⁷ Karakoç, Yargılama, s. 175; “Kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, vergi yargısında idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin, verginin tarh edilmesi, vergi tevkifatı, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, ödeme emri ve haciz gibi uygulanması halinde mükellefin menfaatini etkileyecek nitelikte sonuç doğuran işlemler olarak kabulü gerektiği hk.” Danıştay 4. D., 10.11.2010 gün ve E. 2010/5263, K. 2010/5585, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (01.06.2018).

³³⁸ Karakoç, Yargılama, s. 177.

III. TARH AŞAMASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

A. İkmalen, Re'sen veya İdarece Tarh Edilen Vergiye Karşı Dava Açılması

Verginin idare tarafından tarh edildiği durumlar ikmalen, re'sen ve idarece tarhtır. Bu tarh yöntemlerinde tarh edilen vergi yükümlüyü ihbarname ile tebliğ edilir. Vergi yükümlüsü bu tebliğ işlemine karşı dava açabilir³³⁹. İkmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın vergi davasına konu edilebilmesinin nedeni bu tarhiyatlara yükümlünün katılımının söz konusu olmamasıdır. Zira bu tarhiyatlar yükümlüye vergi ihbarnamesi ile tebliğ edilir³⁴⁰.

Tarh işlemine karşı dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durmaktadır. Başka bir deyişle, tarh işlemine karşı açılan davada ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararının alınmasına gerek yoktur. Bu nedenle, tarh işlemi askıda geçerli bir işlem niteliği taşımaktadır. Oysa, idare hukukunda bir işleme karşı dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durmamaktadır, ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmektedir³⁴¹ (İYUK. m. 27).

B. Vergi Dairesi Tarafından Ceza Kesilmesine Karşı Dava Açılması

Vergi davasına konu edilen ceza kesme işlemi, vergi dairesince kesilen idari cezalardır. Vergi kabahatlerine ilişkin kesilen ceza, idarenin hukuki sonuç doğuran iradi açıklaması olması sebebiyle bir idari işlemdir³⁴². Ceza kesme işlemi bir idari işlem olmasından dolayı vergi davasına konu edilebilir³⁴³.

Vergi kabahatleri vergi ziyai kabahati, usulsüzlük kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleri olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bunlara uygulanan cezalar

³³⁹ Bayraklı, Yargılama, s. 140.

³⁴⁰ Bayraklı, Genel Vergi, s. 253.

³⁴¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 278.

³⁴² Şenyüz, Vergi Ceza, s. 74.

³⁴³ Bayraklı, Genel Vergi, s. 253; Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, (Takdir Yetkisi), s. 277.

vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasıdır. Vergi idaresi bu para ile ifade edilen bu cezaları doğrudan doğruya uygulayabilmektedir³⁴⁴.

Vergi dairesi tarafından kesilen ceza, kesin ve icrai idari bir işlem tesisidir. Bu işlemi tebliğ tarihinden itibaren genel dava açma süresi içinde yetkili vergi mahkemesinde açılacak davaya konu edilebilir. Ancak açılacak idari davanın konusu yükümlüye tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesi değil, bu ihbarname ile yükümlüye tebliğ olunan ceza kesme işleminin kendisidir³⁴⁵.

Ceza kesme işlemine karşı açılacak dava söz konusu cezayı kesen vergi idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde görülür. Davanın ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde açılması gerekir³⁴⁶.

C. Takdir Komisyonu Kararlarına Dayanılarak Vergi Salınmasına Karşı Dava Açılması

Yükümlü vergi beyannamesini hiç vermemiş ya da süresi içinde verdiği vergi beyannamesi, doğru bir vergilendirme yapılabilmesi için gerekli bilgileri kapsamıyorsa, vergi dairesi matrahın re'sen takdir edilmesi için konuyu takdir komisyonuna gönderir. Komisyon edindiği bilgi, belge ve bulgulara, yükümlünün faaliyet türüne, emsal kuruluşlardaki uygulamalara ve sonuçlara dayanarak ölçümleme yapar ve yükümlünün matrahını takdir eder³⁴⁷.

Takdir komisyonu saptamalarına karşı yükümlülerce doğrudan uyuşmazlık çıkartılamaz. Komisyonun saptadığı matrah üzerinden vergi dairesinin tarh ettiği vergi uyuşmazlık konusu yapılır. Burada kesin ve icrai işlem vergi tarhı olmaktadır³⁴⁸. Bu durumda takdir komisyonlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve saptamadan ibaret kalmakta, vergi tarhı işlemine hazırlayıcı ön

³⁴⁴ Karakoç, Vergi Ceza, s. 159, Karakoç, Genel Vergi, s. 494.

³⁴⁵ Candan, Vergi Suçları, s. 102.

³⁴⁶ Bilici, C. I, s. 86.

³⁴⁷ Kaneti, s. 123.

³⁴⁸ Karakoç, Takdir Komisyonu Kararları, s. 116; “Her ne kadar takdir komisyonu kararındaki birtakım usulsüzlükler bazı ahvalde idari dava konusu yapılan tarhiyat işlemini sakatlayabilirse de, bu durumda da, iptaline karar verilmesi gereken işlemin tarhiyat olacağına hiç kuşku yoktur. Bu nedenlerle dava konusu uyuşmazlıkta takdir komisyonu kararındaki hata sebebiyle sadece tarhiyat hakkında karar verilmesi gerekirken; ön idari işlem olan ve tek başına mükellef tarafından idari dava konusu yapılması mümkün bulunmayan takdir komisyonu kararının iptaline karar verilmesinde yasal isabet görülmediği hk.” Danıştay 3. D., 22.5.1986 gün ve E. 1986/482, K. 1986/1386, www.kazanci.com, (14.03.2018).

işlemler arasında yer almaktadır. Bu şekliyle takdir komisyonu kararları bilirkişi kararlarına benzemekle birlikte, arada bazı farklar vardır³⁴⁹.

Takdir komisyonları, kanunla kendilerine kamu görevi verilen ve bu görevin yürütülmesi sırasında kamu gücü kullanarak tek yanlı, kesin ve icrai idari işlemler yapabilen ve geniş anlamda idare tanımına giren kamu kuruluşlarıdır. Takdir komisyonları idarenin üç, yükümlü kesiminin ise iki temsilcisinden oluşan karma nitelikli ve aynı zamanda merkezi idare teşkilatı dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin takdir komisyonunun kararlarını değiştirme yetkisi yoktur; ancak vergi idaresi bunlara karşı yargı yoluna başvurabilir. Vergi yükümlüsünün takdir komisyonunun kararına karşı dava hakkını kullanabilmesi için, bu karara göre vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi gerekir³⁵⁰.

İlke olarak yükümlüler takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamaz. Çünkü takdir kararı bu karara bağlı olarak tarhiyat yapıp yükümlüye tebliğ edilmeden tek başına davaya konu edilemez³⁵¹, tarh işlemi ile birlikte dava konusu edilebilir³⁵². Burada dava konusu edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olan vergi tarhıdır³⁵³. Ancak Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesi gereği ortalama fiyat ve maliyet bedeli esası ile belirlenemeyen ve yükümlünün başvurusu üzerine yapılan emsal bedeli takdirlerine karşı dava açılabilir. Fakat açılacak bu dava verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesi gereğince takdir ve tadilat komisyonlarının belirledikleri matrahlar karşı vergi daireleri dava açabilir. Bu durum idari yargıda idarenin davalı taraf olması kuralına istisna teşkil etmektedir³⁵⁴.

³⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 105.

³⁵⁰ Danıştay 9. D., 26.06.1986 gün ve E. 1985/1155, K. 1986/2368, www.kazanci.com, (15.02.2018); Açar, İcrai İşlem I, s. 297.

³⁵¹ Takdir komisyonu kararlarının tipik bir idari işlem olduğu ve yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurlarını içerdiği, bu kararlara karşı açılacak davalarda işlemin unsurlarına aykırılık bulunup bulunmadığı incelendiğinden dava konusunun bizzat takdir kararı olduğu, takdir kararının bizzat bir davaya konu edilebileceği gibi tarh işlemine karşı açılacak davada tarhla birlikte de dava konusu edilebileceği görüşü için bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, ss. 156-160.

³⁵² Kocahanoğlu, s. 29; "Takdir komisyonu kararının vergilendirmeye yönelik tarhiyatın hazırlayıcısı mahiyetinde olması, tek başına kişinin hukuki durumunda bir değişiklik meydana getirmesinin hukukun mümkün bulunmaması, kesin ve yürütülmesi gereken icrai bir işlem olmaması sebebiyle söz konusu kararın iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddi; emlak vergileri yönünden ise takdir komisyonu kararı değerlendirilerek bu karara dayalı olarak yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği hk.", karşı oy, Danıştay VDDGK., 08.03.2017 gün ve E. 2017/113, K. 2017/135, www.kazanci.com, (14.01.2018).

³⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 105.

³⁵⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 834; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 182; Burak Pınar, "Vergi Denetiminin

Ayrıca bazı kamu idareleri de takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilir³⁵⁵.

Takdir komisyonu kararlarına karşı gerçek kişiler ile vergi idaresi dışındaki idare, kurum ve kuruluşlar tarafından açılan davada takdir komisyonu başkanlığı davalıdır. Ancak vergi idaresi tarafından açılan davada kimin davalı olarak gösterileceği tartışmalıdır. Çünkü davacı ile aleyhine dava açılan davalı takdir komisyonu başkanlığı aynı idareyi temsil etmektedir. Bu sebeple, komisyon kararı lehine olan kişi ya da idare, kurum ve kuruluşların davalı olarak gösterilmesi gerektiği Danıştay tarafından kabul edilmektedir³⁵⁶.

D. İhtirazi Kayıtlarla Yapılan Beyanda Dava Açılması

Daha önce yukarıda da bahsettiğimiz üzere beyana dayanan tarhta esasen yükümlü kendi beyanına karşı dava açamaz. Ancak vergi hatası bulunması ve beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi bu durumun istisnasını oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre yükümlülerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamaz. Ancak bu kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümleri saklıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda ihtirazi kayıt kurumu özel olarak düzenlenmemiştir

Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı (Teori- Uygulama ve Sorunlar)", Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, C. IV, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı**, 2015, İzmir, (Vergi Denetimi), s. 4359; Oğuzhan Aslan ve Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Çeşitli Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri**, Adalet, Ankara, 2018, (Uyuşmazlık), s. 46.

³⁵⁵ Aslan ve Karakoç, Uyuşmazlık, s. 47.

³⁵⁶ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 185; "Uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararının uygulanması halinde menfaatleri etkilenecek olanlar vergi yükümlüsü olan kişi ile hazinedir. Bu nedenledir ki, hazine menfaatinin korunması amacıyla vergi dairesine, kişisel menfaatin korunması amacıyla da yükümlülere dava açma hakkı tanınmıştır. Olayda, vergi dairesince takdir komisyonu başkanlığına karşı açılan davada savunma yapma görevini takdir komisyonu başkanı sıfatıyla malmüdürü yapmıştır. Takdir komisyonları illerde defterdarların, ilçelerde malmüdürlerinin veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında, matrah ve servet takdiri veya vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret, sair matrah kıymetleri takdir etmek üzere oluşturulan kuruluşlardır. Olayda, takdir komisyonu başkanı sıfatıyla savunma yapan malmüdürünün de davayı açan vergi dairesi müdürünün de hazinenin menfaatini korumakla yükümlü kişiler olduğu açıktır. Bu durumda, yukarıda yapılan açıklamalar gereği hazinenin menfaatini korumakla yükümlü olan Vergi Dairesi Müdürlüğü ile, İlçe Mal müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Takdir Komisyonu Başkanlığı'nın davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri mümkün olamayacağından İlçe Takdir Komisyonu Başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak, doğal olarak kendi menfaatini savunacak olan mükellefin hasım olarak kabulü ile dava dilekçesinin hasım olacak yükümlüye tebliği suretiyle oluşacak dosya üzerinden yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir", Danıştay 3. D., 10.02.1999 gün ve E. 1997/2455, K. 1999/426, www.kazanci.com, (21.03.2018).

ancak genel hukuk ilkeleri uyarınca vergi uygulamasına girmiştir³⁵⁷. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı düzenlenmiştir. Bu hüküm ihtirazi kayıtla beyanda dava hakkının saklı tutulmasının kanuni dayanağını oluşturmaktadır³⁵⁸.

Yükümlülerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannamaya yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir³⁵⁹. İhtirazi kayıtla beyanname verme, yükümlünün vergiye tabi olup olmayacağı hususunda tereddüt ettiği matrahları beyan ederken bu tereddüdünü işaret etmesidir³⁶⁰. İhtirazi kayıtla beyan yöntemi, yükümlülerin duydukları tereddütlerin giderilmesi ve vergi idaresi ile çıkan yorum farklılığına rağmen idarenin görüşü doğrultusunda verilen beyannamenin³⁶¹ yargıda uyuşmazlık konusu edilebilmesi imkânını sağlaması bakımından

³⁵⁷ Kaneti, s. 140.

³⁵⁸ Kaneti, s. 140; Gökhan Kürşat Yerlikaya, **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı, İstanbul, 2005, s. 5. "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin, beyan etikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları bulunmadıkça dava açamayacakları öngörülmüştür. Bu Kanun maddesi, vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda davacının kendi iradesiyle verilen beyannamelerde bildirilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergileri kapsayan ve bunlara ilişkin tahakkuku vergi hataları dışında, idari yargı denetimi dışında bırakan bir düzenlemedir. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği, Danıştay İçtihatlarıyla benimsenmiş ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında ilk kez ifadesini bulmuştur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde kurala bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesi konusundaki belirsizlik son bulmuştur." Danıştay 4. D., 02.12.2015 gün ve E. 2015/6462, K. 2015/6173, www.kazanci.com, (15.03.2018).

³⁵⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 39/3, www.geliruzmani.com/dosya/VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf, (15.03.2018).

³⁶⁰ Uluatam ve Methibay, s. 129.

³⁶¹ "Baskı sonucu ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine davacının devreden katma değer vergisi azaldığı için haksız alınan katma değer vergisi iadesinin ortaya çıktığı ve tarhiyatın dayanağının 25.03.2010 tarihinde ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesinde iade miktarının azaltılması ve 27.01.2010 tarih ve 14013 tarihli davacının iade talebi hakkındaki yazı olduğu dikkate alındığında, davacı hakkında bir vergi incelemesi yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, baskı sonucu ihtirazi kayıtla 25.03.2010 tarihinde verilen düzeltme beyannamesine istinaden ortaya çıkan tahakkuk işlemine karşı dava açma süresinin geçmesi beklenilmeden düzenlenen haksız alınan katma değer vergisi iadesine ilişkin ihbarnameye karşı açılan davayı; tahakkuka karşı dava açılmadığı, tahakkukun kesinleştiği, bu sebeple ilgili dönemde iade almış olduğu verginin haksız iade edilmiş olduğunun kabulü gerektiğinden bahisle cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı gerekçesiyle reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmediği hk." Danıştay 9. D., 22.10.2015 gün ve E. 2013/302, K. 2015/11033, Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 142, ss. 352-357.

önemlidir³⁶².

İhtirazi kaydın var olabilmesi için yükümlünün matrah tutarını beyannamede açıkça göstermesi ve bu matrah üzerinden vergilendirme halinde dava açma hakkını saklı tuttuğunu beyanname üzerinde veya beyannameye ekli olarak vereceği bir dilekçe ile belirtmesi gerekir³⁶³. Ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamede, ne şekilde itiraz kaydında bulunulması gerektiğine dair kanunlarda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle herhangi bir tartışmaya yer vermemek için, beyannamenin bir dilekçe ile itiraz kaydı belirtilmek suretiyle verilmesinde yarar vardır³⁶⁴.

Duraksamaya yol açan diğer bir husus ise ihtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile verilmek zorunda olup olmadığına ilişkindir. Danıştay'ın bu konuda görüşü ihtirazi kayıtlı verilen dilekçenin, beyanname ile verilmesinin zorunlu olmadığı, dilekçenin beyanname verme süresi içinde ayrıca verilebileceği yönündedir³⁶⁵. Ancak ihtirazi kaydın hak arama özgürlüğü ve yargıya erişim hakkının ifadesi olarak doğduğu ve kanunların hiçbir yerinde ihtirazi kaydın sadece süresinde ve usulünce konulabileceği, diğer beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının kişilere dava açma hakkı vermeyeceğine hakkında bir düzenleme olmadığından yargı tarafından içtihat yoluyla geliştirilen bu görüş kanuni dayanağı olmayan bir sınırlama olduğu yönünde eleştirilmektedir³⁶⁶. Kanunda öngörülen süre geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın ise beyanname

³⁶² Kızılot ve Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 519.

³⁶³ Uluatam ve Methibay, s. 129.

³⁶⁴ Zuhail Kızılot, "İhtirazi Kayıt Dilekçesinin Beyanname İle Verilme Zorunluluğunun Olmadığı", **Yaklaşım Dergisi**, S. 153, Eylül 2005, s. 253.

³⁶⁵ Danıştay 4. D., 29.3.2011 gün ve E. 2010/5271, K. 2011/1276, www.kazanci.com, (28.03.2018); "Davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazi kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği tartışmasız olup bu dilekçenin beyanname ile birlikte verilme zorunluluğu olmadığı hk." Danıştay 4. D., 26.1.2005 gün ve E. 2004/2230, K. 2005/105, www.kazanci.com, (15.03.2018); "İhtirazi kayıt dilekçesinin, beyannamenin tescilinden sonraki tarihte verilmiş olması nedeniyle, idari itiraz prosedürünün işletilmesi ve tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin dava konusu edilmesinin hukuken mümkün olmadığı hk." Danıştay 7. D., 17.12.2015 gün ve E. 2012/3983, K. 2015/7560, Danıştay Dergisi Yıl: 2016, S. 141, ss. 477-479; "Nasıl ki beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla beyan edilen matrahlar ayrı bir beyanname ile yükseltilebiliyorsa ve bu beyan da idarece süresinde verildiği kabul edilerek herhangi bir cezai işlem yapılmıyorsa, beyana karşı dava yolunun açılabilmesine ilişkin ihtirazi kayıt dilekçesinin de aynı süre içinde(beyanname verme süresi içinde) olmak koşuluyla beyandan sonra dahi verilse daha önce verilen beyannamenin bir eki olarak kabul edilmesinin hakkaniyet kurallarına uygun düşeceğinin tabii olduğu hk." Danıştay, 3. D., 26.10.1993 gün ve E. 1992/2143, K. 1993/2931, (Filiz Keskin, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt İle Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, S. 157, Ocak 2006, s. 256).

³⁶⁶ A. Bumin Doğrusöz, "İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, S. 290, Şubat 2017, (İhtirazi Kayıt), s. 238.

üzerinden yapılan tahakkuka etkisi bulunmayacağı, yükümlüye dava açma hakkı vermeyeceği kabul edilmektedir³⁶⁷.

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerin tarh ve tahakkuku tahakkuk fişi ile yapılır. Bu şekilde tahakkuk ettirilen vergiler normal beyan konusu matrahların vergisi gibi vadelerinde ödenir. Beyanın ihtirazi kayıtla yapılmış olması yalnızca beyan edilen matraha karşı dava açılmayacağı ilkesine istisna oluşturma sonucunu vermektedir³⁶⁸.

İhtirazi kayıtla verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verilir³⁶⁹. Bu şekilde yapılan tarhiyat dava konusu edilebileceğinden tahakkuk fişinin üzerinde dava açma süresinin belirtilmesi gerekir³⁷⁰. 30 günlük dava açma süresi tahakkuk fişinin düzenlenip verginin tahakkuk ettiği andan itibaren başlamaktadır³⁷¹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine açılan dava tahsil işlemlerini durdurmayaacağından bunun için yükümlünün ayrıca yürütmeyi durdurma talebinde bulunması gerekir. İhtirazi kayıtla beyan edilen ve ödenen vergilerin, eğer bu vergilerle ilgili olarak gecikme zammı ödenmiş ise bunların, yürütmenin durdurulması kararı veya vergi mahkemesinin terkin kararı üzerine vergi dairesince yükümlülere en geç 30 gün içinde geri ödenmesi gerekir³⁷². Aksi takdirde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin altıncı fıkrası gereğince gecikme faizi ödenmesi gerekir.

³⁶⁷ Danıştay VDDGK., 10.2.2016 gün ve E. 2015/1073, K. 2016/141, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 141, s. 409); Danıştay 4. D., 2.12.2015 gün ve E. 2015/6462, K. 2015/6173, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 141, s. 560).

³⁶⁸ Yafes Pehlivan, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, S. 153, Eylül 2005, s. 98.

³⁶⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi madde 39/3.

³⁷⁰ Kızılot ve Kızılot, s. 522.

³⁷¹ Bilici, C. I, s. 86; "Davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazi kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği ve aynı gün düzenlenen tahakkuk fişi ile ihtirazi kaydın kabul edilmediği hususu tartışmasız olduğundan, tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılması gerektiği hk." Danıştay 4. D., 24.5.2011 gün ve E.2011/2014, K.2011/4464, www.kazanci.com, (15.3.2018).

³⁷² Pehlivan, s. 99.

E. Tevkif Yoluyla Vergi Alınması Durumunda Dava Açılması

Verginin kaynakta tevkif edilmesi ya da kaynakta kesinti yapılması veya yaygın kullanımı ile stopaj, yaygın vergilendirme tekniklerinden biridir. Vergiyi doğuran olay oluşurken yükümlünün yerine bir başka kişi, genellikle gelir ya da kazancı sağlayan kişi, vergiyi keserek vergi dairesine yatırmak zorunda bulunur. Kaynakta kesinti yönteminin amacı vergi güvenliğini sağlamaktır. Vergi kaynakta kesilmediği ve vergi konusu yükümlünün eline geçtiği takdirde, yükümlünün sağlıklı bir biçimde bildirimde bulunarak ödemeyi yapacağından kuşku duyulduğu için, bu yola gidilmektedir³⁷³.

Vergiyi kesmekle sorumlu olan vergi sorumlusunun, vergiyi keserek hak sahibine ödeme yapması ile vergi kesilmiş olur. Kesilen vergi muhtasar beyanname ya da ilgili vergi beyannamesi ile vergi idaresine bildirildiğine vergi tarh edilmiş olur. Yapılan bu tarhiyat işleminde hukuka aykırılık söz konusu ise işlem vergi mahkemesinde açılacak davaya konu edilebilir³⁷⁴.

Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahibine ödemenin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekir³⁷⁵.

IV TAHSİL AŞAMASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Devlet tarafından getirilen mali yükümlerin temel özelliği, bunların idarenin icrai karar ve re'sen hareket yetkisine yani kamu gücüne dayanarak alınmalarıdır³⁷⁶. Başka bir nitelemeyle hepsi, idare hukuku anlamında bir idari işlem konusu olur³⁷⁷.

Kamu alacakları devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir³⁷⁸. Kamu borçlusu olarak tahsil işlemlerinin esas itibarıyla

³⁷³ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 83.

³⁷⁴ Bayraklı, Vergi Yargılama, s. 142.

³⁷⁵ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 286, Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin, Ankara, 2000, (Süreler), s. 65; Bilici, C. I, s. 86.

³⁷⁶ Onar, C. III, s. 1645.

³⁷⁷ Kumrulu, Vergi İcra Hukuku, s. 654.

³⁷⁸ Kumrulu, Vergi İcra, s. 655; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 25; Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, Günaydın Hukuk Yayınları, İzmir, 2006, (Harçlar), s. 1.

muhatapları ise vergi yükümlüleri ve vergi sorumlularıdır³⁷⁹.

A. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

Özel hukukta ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına önceden geçici olarak ek konulmasıdır³⁸⁰. Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için, kanunda öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır³⁸¹. Başka bir ifade ile, kamu borçlusunun borcu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durumu nedeniyle tedbir alınmasıdır³⁸².

İhtiyati haciz, cebri icra hukukuna özgü bir kamu alacağını korumaya yönelik işlem olmakla beraber sonuç olarak niteliği itibariyle idari bir işlemdir. Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz tamamen idari bir işlem olarak ortaya çıkmakta ve idarenin re'sen icra yetkisi çerçevesinde doğrudan alacaklı idare tarafından uygulanmaktadır. Bu nedenle ihtiyati haciz işleminin yargısal denetimi hem kamu borçlusu açısından hem de idarenin bu yetkisini kanuni sınırlar içinde kullanıp kullanmadığının denetlenmesi bakımından önem teşkil etmektedir³⁸³.

1. Davanın Konusu

Tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın konusu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan belirli şartların varlığı halinde tahakkuk etmiş fakat henüz vadesi gelmemiş ya da ödeme emri gönderilmemiş kamu alacakların güvence altına alınması amacıyla, kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar malına ihtiyati haciz uygulanmasıdır³⁸⁴. İhtiyati haciz işlemi idari işlen teorisi açısından ele alındığında bireysel bir işlemdir.

³⁷⁹ Kumrulu, Vergi İcra, s. 659.

³⁸⁰ Kuru, s. 1033.

³⁸¹ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1998, s. 13; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Ekin, Bursa, 2010, (Kamu Alacakları), ss. 137-138.

³⁸² Erginay, s. 135.

³⁸³ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 98.

³⁸⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 79.

İhtiyati haciz işlemi yeni bir hukuki durum yaratması, özellikle kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırması açısından inşai, kamu borçlusunu belirli yükümlülükler altına sokması açısından da yükümlendirici işlemdir³⁸⁵.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde hangi hallerde ihtiyati haciz yoluna gidilebileceği sayılmıştır. Bu açıdan, unsurları yönünden ihtiyati haciz sebebe bağlı bir idari işlemdir³⁸⁶. Bu nedenle idari bir işlem olan ihtiyati haciz işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olması gerekir³⁸⁷.

2. Davanın Tarafları

Hakkında ihtiyati haciz uygulanan gerçek veya tüzel kişi kamu borçlusu ya da bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları tarafından ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılabilir. İhtiyati haciz işlemi yapan alacaklı tahsil dairesi de davada davalı taraftır.

3. Dava Nedenleri

İhtiyati haciz işlemlerine karşı açılan bir davada iki iddia ileri sürülebilir. Bunlardan birincisi, haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmadığı iddiasıdır. İkinci iddia ise ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmamasıdır (AATUHK. m. 15/1). Başka bir deyişle davacının açtığı davanın hukuki temelini kanunda sayılan ihtiyati haciz nedenlerinin somut olayda gerçekleşmediği iddiasına dayandırmasıdır³⁸⁸.

İhtiyati haciz, temelde kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmesinin şüpheli bir hale geldiği durumlarda uygulanan bir güvence önlemidir. Bu özelliği nedeniyle,

³⁸⁵ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 14; Ümit Süleyman Üstün, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 187, Nisan 2004, (İhtiyati Haciz I), ss. 155.

³⁸⁶ Onar, C. III, s. 1655.

³⁸⁷ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 79.

³⁸⁸ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 120.

ihtiyati haciz bir anlamda “cebri bir teminat” niteliği taşımaktadır³⁸⁹.

Kamu alacağının dayanağını oluşturan tarhiyat terkin edilmişse veya borç ödenmişse, buna rağmen ihtiyati haciz uygulanması halinde ihtiyati haciz işleminin hem konu hem de sebep unsurları yönünden hukuka aykırılığı yönünden iptal edilmesi ve dolayısıyla ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir³⁹⁰.

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Bir yargı kolu içinde uyuşmazlık konusunun niteliğine göre hangi mahkemenin davaya bakacağını görev kuralları belirler³⁹¹. İhtiyati haciz işlemi, bireysel-özel bir yükümlendirme işlemidir. Yükümlendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi, kural olarak vergi yargısı organları tarafından yapılmaktadır. Bu itibarla, ihtiyati haciz işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir³⁹².

Mahkemelerin yargı yetkisi, dava konusuna bağlı bir sınırlamanın yanı sıra, yer itibarıyla da sınırlandırılmıştır. Yetki bir davaya hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılacağını belirler³⁹³.

İhtiyati hacze icra hukukunda ancak bir yargı organınca karar verilebildiği halde, vergi icra hukukunda ihtiyati hacze karar verme ve ihtiyati haczi uygulama yetkisi alacaklı kamu idaresine aittir³⁹⁴. Bu nedenle ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davada yetkili mahkeme, alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (AATUHK. m. 15).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yetki konusunda İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan hükümlere paralel düzenlemeler getirmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununa göre de dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. İhtiyati hacze karşı açılacak olan

³⁸⁹ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 81.

³⁹⁰ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, C. II, 6. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, (C. II), s. 487; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 83.

³⁹¹ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 91; Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz ve Sema Taşpınar Ayvaz, **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 191.

³⁹² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 83.

³⁹³ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, s. 100.

³⁹⁴ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 9.

davalar bakımından ayrıca özel yetki kuralları konulmamıştır³⁹⁵.

İstinabe yoluyla yapılan ihtiyati hacizlerde de davanın alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılması gerekir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 34'üncü maddesinin d bendi açısından da aynı sonuca ulaşmak mümkündür. Çünkü söz konusu hükümde dava konusu işlemi yapan idarenin bulunduğu yerdeki mahkemenin yetkili olduğu belirtilmektedir³⁹⁶.

5. Dava Açma Süresi

İhtiyati haciz işlemine karşı haczin yapıldığı andan, gıyaben yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açılması gerekir (AATUHK. m. 15). Dava açma süresinin genel dava açma süresinden daha kısa olmasının nedeni uyuşmazlıkların kısa yoldan çözüme ulaştırmayı sağlamaktır³⁹⁷.

6. Davanın Sonuçları

Tahsil aşamasında yapılan bir işlem olduğu için ihtiyati hacze karşı dava açılması yürütmeyi durdurmaz (İYUK. m. 27/4).

Dava sonucunda kamu borçlusunun haklı çıkması durumunda alacaklı tahsil dairesi borçluya ihtiyati haciz nedeniyle uğradığı zarar bedelini ödemelidir³⁹⁸. Bu konuda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bir düzenleme bulunmamaktadır. İcra hukukunda ise, İcra İflas Kanunu'nun 259'uncu maddesinde böyle bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre, ihtiyati haciz isteminde bulunan alacaklı haksız çıkması durumunda borçlu ve üçüncü kişilerin bu yüzden uğradıkları zararlardan sorumludur.

³⁹⁵ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 104.

³⁹⁶ Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 104.

³⁹⁷ Edip Şimşek, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa, İstanbul, 1996, s. 128; "Türk idari/vergi yargılaması hukukunda çok çeşitli dava açma sürelerinin bulunması kaynaklı geniş çaplı bir çeşitlilik söz konusu olmaktadır. Bu durum mevzuatın ulaşılabilir olmasına rağmen karmaşık olmasına ve hukukî belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmesine sebebiyet vermektedir.", Pınar, Vergi Denetimi, s. 4370.

³⁹⁸ Karakoç, Kamu İcra, s. 267.

B. İhtiyati Tahakkuka Dayanan İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

İhtiyati tahakkuk kamu alacağının takip ve tahsilinden önce alınabilen ihtiyati bir tedbir olarak vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlar³⁹⁹. İhtiyati tahakkuk diğer güvence önlemlerinden farklı olarak tüm kamu alacakları için değil yalnızca vergiler için uygulanır. Hangi hallerde ihtiyati tahakkuk uygulanacağını belirleme yetkisi kanunda Maliye Bakanlığı'na verilmiştir⁴⁰⁰.

1. Davanın Konusu

Teminat istenmesini gerektiren haller mevcutsa; borçlunun belli ikametgâhı yoksa, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, mal bildirimine çağırılan borçlu belli süre içinde mal bildiriminde bulunmadıysa veya eksik bildirimde bulunduysa; kamu alacağının tahsiline engel olunması nedeniyle yükümlü hakkında takibe girildiye; bir teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğuna dair deliller elde edildiye ihtiyati tahakkuk uygulanabilir. Bunda amaç vergilerin tahsil olanağı fiilen ve maddeten kalkmadan önce tahsil edilmelerini sağlamaktır⁴⁰¹. Davanın konusu bu nedenlerden birine dayanılarak henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için ihtiyati tahakkuk işlemi yapılması ve buna bağlı olarak ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesidir⁴⁰².

İhtiyati tahakkuk işlemi idari bir işlem olmakla birlikte kesin ve icrai nitelik taşımadığından tek başına dava konusu edilebilmesi mümkün değildir. İhtiyati tahakkuk işlemi ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuracak bir işlem niteliği

³⁹⁹ Onar, C. III, s. 1656; Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, ss. 286-287; Ümit Süleyman Üstün, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 188, Mayıs 2004, (İhtiyati Haciz II), s. 124; “6183 Sayılı Kanunun kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlerini kapsayan Birinci Kısımının İkinci Bölümünde yer alan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararları alınarak uygulanmasının mümkün olduğu hk.” Danıştay 9. D., 16.06.2014 gün ve E. 2011/3737, K. 2014/4258, www.kazanci.com, (25.04.2018).

⁴⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 170.

⁴⁰¹ Onar, C. III, s. 1658.

⁴⁰² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 100.

taşımamaktadır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açılabilir⁴⁰³.

2. Davanın Tarafları

Davada hakkında ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu, davalı ise ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemi yapan alacaklı kamu idaresidir.

3. Dava Nedenleri

Hakkında ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulananlar tahakkuk nedenleri ve miktarına karşı dava açabilirler. Burada önemli olan husus tahakkuk miktarına karşı da dava açılabilir olmasıdır. Tahakkuka dayanan ihtiyati hacizde miktar davada konu edilemez. Zira tahakkuka dayanan ihtiyati hacizde miktar zaten önceden belirlenmiştir. Bu miktara karşı bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda tarh işlemi ile birlikte dava açılması gerekir. İhtiyati tahakkuka dayanan haciz işleminde ise haczin hangi miktar üzerinden yapılacağı ilk kez ihtiyati haczin uygulanması ile öğrenilmektedir. Bu nedenle davada hem ihtiyati haciz nedenleri hem de miktar tartışma konusu yapılabilmektedir⁴⁰⁴.

İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz, henüz kamu alacağı niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Bu nedenle vergi veya ceza ihbarnamesi düzenlendikten sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamaz. İhbarname düzenlenmiş olması karşı tesis edilen ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri dava konusu edilerek iptali istenebilir⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Karakoç, Kamu Alacakları, ss. 100-101.

⁴⁰⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 102.

⁴⁰⁵ Danıştay 9. D., 16.06.2014 gün ve E. 2011/3737, K. 2014/4258, www.kazanci.com, (04.06.2018).

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

İhtiyati tahakkuka dayanan haciz işlemine karşı açılacak dava, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulayan alacaklı tahsil dairesinin işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakan vergi mahkemesinde açılmalıdır⁴⁰⁶.

5. Dava Açma Süresi

Hakkında ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu için dava açma süresi hazır bulunduğu hallerde ihtiyati haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gündür.

6. Davanın Sonuçları

İhtiyati hacze karşı açılan davada normal bir şekilde tahakkuk etmiş bir alacak söz konusu olduğu için bu aşamaya ait artık kesinleşmiş bulunan işlemler hakkında hukuka aykırılık iddiaları incelenmemektedir. Ancak ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati hacze karşı açılan davada durum daha farklıdır. Çünkü burada kesin olarak tahakkuk etmiş bir alacaktan söz edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle hem ihtiyati hacze konu alacağın miktarı hem de ihtiyati haciz sebepleri davaya konu edilebilir⁴⁰⁷.

C. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Özel hukukta ödeme emri borçluya yapılan borcu ödemesi veya itirazı varsa bunu bildirmesi ve bunları yapmazsa hakkında cebri icraya devam edileceği ihtarındır⁴⁰⁸.

⁴⁰⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 103.

⁴⁰⁷ Karakoç, Kamu İcra, s. 275.

⁴⁰⁸ Kuru, s. 213; Timuçin Muşul, **İcra ve İflas Hukuku**, C. I, 5. Baskı, Adalet, Ankara, 2013, s. 311; Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes, **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 138; Mehmet Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım, **İcra ve İflas Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2016, s. 70; İsmail Ercan, **İcra ve İflas Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017, s. 176.

Vergi icra hukukunda ödeme emri, özel hukuktaki yaklaşıma paralel olarak kamu borcunu vadesinde ödemeyenlere bu borcu onbeş gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğinin bildirilmesidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinin birinci fıkrasında kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün⁴⁰⁹ içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğinin bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı düzenlenmiştir.

Ödeme emrinde, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde, borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde, hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunmaktadır⁴¹⁰.

Cebri icra edimlerini kendi rızasıyla yerine getirmeyenlere karşı alacaklıların haklarını korumak amacıyla borçludan ödemediği borcunun zor kullanarak alınmasını sağlar⁴¹¹. Cebren takip ve tahsil işlemlerinin başlayabilmesi için usulüne uygun bir şekilde tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş olan bir verginin vadesinde ödenmemiş olması şarttır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde de ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesi tarafından cebren tahsil edileceği düzenlenmiştir. Ancak kamu alacağının cebren tahsili için tahsile konu kamu alacağının ödenmemiş olması tek başına yeterli değildir. Ayrıca, kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeli ve muaccel haldeki kamu borcunun ödenmesi istenmelidir⁴¹². Kısacası ödeme emri düzenlenebilmesi için kamu alacağının tarh tebliğ ve tahakkuk aşamasını geçerek tahsil edilebilir olması gerekir⁴¹³.

Kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmesinde amaç, kamu borçlusundan malvarlığı hakkında bilgi almak ve bu bilgiler doğrultusunda kamu alacağının tahsili

⁴⁰⁹ 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile daha önce 7 gün olan süre 15 gün olarak değiştirilmiş ve aynı Kanun'un 123'üncü maddesi uyarınca 01.01.2018 tarihinde söz konusu değişiklikler yürürlüğe girmiştir.

⁴¹⁰ Zuhal Kızılot, "Ödeme Emrine Karşı Ne Yapabilirsiniz?", **Hürses Gazetesi**, 12.3.2004, <http://www.kizilot.com.tr/18/385/bd/tr/kizilot/av-zuhal-kizilot/odeme-emrine-karsi-ne-yapabilirsiniz>, (16.3.2018).

⁴¹¹ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s. 261.

⁴¹² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 106.

⁴¹³ Açar, Vergi Tahsilatı, s. 225.

işlemlerini yürütmek ve yönlendirmektir⁴¹⁴.

Ödeme emri ile kamu borçlusu kamu alacağını ödemeye çağrılır. Başka bir deyişle ödeme emri tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi niteliği taşır⁴¹⁵. Aynı zamanda alacaklı kamu idaresi için cebren tahsil sürecinin de başlangıcı sayılır. Çünkü kamu alacağının vadesi dolmuş olsa dahi borçluya usulüne uygun bir şekilde ödeme emri tebliğ edilmeden cebren tahsil sürecine başlanması mümkün değildir⁴¹⁶.

Ödeme emri, kesin ve icrai, bireysel nitelikte bir yükümlendirici işlemdir. İdari işlemlerin hukuka uygunluğu denetimi ödeme emri için de geçerlidir. Bu denetimin sağlanması da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesini ödeme emrine karşı dava açılabileceğinin hükme bağlanması ile olmuştur⁴¹⁷.

1. Davanın Konusu

Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı iradesiyle düzenlenen ödeme emrinin, idarenin diğer alanlarda tesis ettiği idari işlemlerden herhangi bir farkı bulunmadığından, idari yargının denetimine tabi tutulması gerektiği açıktır⁴¹⁸.

a. Yetki

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ödeme emri düzenleme yetkisini yetkili alacaklı kamu idaresine vermektedir. Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen alacaklı kamu idareleri devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak belirlenmiştir. Kamu idareleri bu yetkilerini daireleri aracılığıyla kullanır⁴¹⁹. Dava konusu ödeme emrinin, alacaklı kamu idaresinin görevli birimleri tarafından

⁴¹⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 106.

⁴¹⁵ Kumrulu, Vergi İcra Hukuku, s. 661; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 165.

⁴¹⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 106.

⁴¹⁷ "6183 sayılı kanun 55'inci maddesine göre, tahsil dairesince tek yanlı iradeyle ve kamu gücü kullanılarak tesis edilen ve kamu borçlusunun ödemede bulunmaması durumunda cebren tahsili gereken kamu alacağına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emrinin, hukuki niteliği itibarıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğunun kuşkusuz olduğu hk." Uyuşmazlık Mahkemesi, 9.07.2001 gün ve 2001/49-61, RG, 14.10.2001 24553; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 107.

⁴¹⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 484.

⁴¹⁹ Kızılot ve Kızılot, s. 484.

düzenlenmemiş olması⁴²⁰ ödeme emrini yetki yönünden sakat kılar⁴²¹.

Tahsil dairelerinin yetkilerini zamanaşımı süresi içinde kullanmaları zorunludur. Aksi takdirde, zamanaşımına uğrayan kamu alacağı tahsil imkanı olmayan bir alacak haline dönüşecek ve bu alacak hakkında düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından sakat olacaktır. Ayrıca alacağın zamanaşımına uğraması, ödeme emri düzenleme yetkisinin de zaman bakımından sakat olmasına yol açacaktır⁴²².

b. Şekil

Ödeme emri yetki bakımından hukuka uygun olduğu durumda, ödeme emrinin düzenleniş şekli ve tebligatın kanuna uygunluğu vergi mahkemesince araştırıldıktan sonra davanın esası incelenir⁴²³. Kanunen bulunması öngörülen bilgileri içermeyen ödeme emri şekil yönünden hukuka aykırı olur⁴²⁴. Ödeme emrinin içinde hangi bilgilerin bulunması gerektiği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114'üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.

Ödeme emrindeki sakatlığın derecesine göre mahkeme ödeme emrini iptal edilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde tebliğ olunan belgelerin

⁴²⁰ “Vergi sorumlusu durumunda bulunan İçişleri Bakanlığı'nın davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen vergilerin tahsili amacıyla giriştiği işlemlerin, yetki dışı tesis edildiği ve bu nedenle iptal edilmesi gerektiği hk.” Danıştay 4. D., E. 1982/449, K. 1982/193.

⁴²¹ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 109.

⁴²² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 110; Kızılot ve Kızılot, s. 485.

⁴²³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 166; Recep Narter, “6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 84, Eylül 1995, s. 106.

⁴²⁴ “Anayasanın 40'inci maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak, başvuru yolları ve süresi gösterilmeyen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığı hk.” Danıştay 7. D., 21.1.2016 gün ve E. 2012/5968, K. 2016/321, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 143, ss. 410-414).

esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceği düzenlenmiştir. Aynı şekilde, ödeme emrindeki esasa etkili olmayan eksiklikler de ödeme emrinin hukuka uygunluğunu etkilemez⁴²⁵.

c. Sebep

Ödeme emrinin sebep unsuru Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinin ilk fıkrasına göre bir kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesidir⁴²⁶. Bir kamu alacağının vadesinde ödenmediğinden söz edilebilmesi için, alacağın hukuken geçerli bir biçimde doğmuş ve tahsil edilebilir nitelikte olması gerekir⁴²⁷.

Sebebin varlığı halinde vergi idaresinin ödeme emri düzenleyip düzenlememe konusunda bir takdir yetkisi bulunmaz. Bu konuda bağlı yetkiye sahip olan kamu idaresinin, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi durumunda ödeme emrini düzenleyip kamu borçlusuna tebliğ etmesi gerekir⁴²⁸.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, böyle bir borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanarak 15 gün⁴²⁹ içinde dava açabilir⁴³⁰. Ödeme emrinin bu şekilde düzenlenmiş olması durumunda ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olduğundan iptal edilir. Burada

⁴²⁵ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 111.

⁴²⁶ "6183 sayılı Kanunun anılan hükümleri uyarınca tesis edilen 9.12.2003 tarih ve 103948 sayılı işlemin tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenmediği tartışmasız bulunan gümrük vergisi, katma değer vergisi ve fon payı yönünden, dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı hk." Danıştay 7. D., 22.5.2007 gün ve E. 2006/2881, K. 2007/2462, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (22.03.2018).

⁴²⁷ Kızılot ve Kızılot, s. 485.

⁴²⁸ Alan, s. 50.

⁴²⁹ 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile daha önce 7 gün olan süre 15 gün olarak değiştirilmiş ve aynı Kanunun 123'üncü maddesi uyarınca 01.01.2018 tarihinde söz konusu değişiklik yürürlüğe girmiştir.

⁴³⁰ Maddede ödeme emri tebliğ edilen kişinin yukarıda sayılan sebeplerle 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği düzenlenmiştir. "Değişik Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğine göre; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesi ile vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir. Vergi davalarında uyuşmazlıkların görülmesi ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler de 2577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, bu davaların görülmesi ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır. Bu da vergi mahkemeleridir.", Gökhan Kürşat Yerlikaya, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, XII Levha, İstanbul, 2012, s. 495.

sayılan ödeme emrini sebep unsuru yönünden⁴³¹ sakatlayan bu haller “dava nedenleri” başlığı altında incelenecektir.

d. Konu

İdari işlemin konusunu onun doğurduğu hukuki sonuç yani hukuk aleminde meydana getirdiği değişiklik oluşturur⁴³². Ödeme emrinin konusunu ise tahsili amaçlanan kamu alacağı oluşturur. Ödeme emrine konu alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 1 ve 2’inci maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekir⁴³³. Buna göre; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin görülmesinden doğan diğer alacakları ödeme emrine konu olabilir. Ödeme emri ile istenilen alacak eğer kanunda belirlenmiş bu alacaklardan biri değilse ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur⁴³⁴.

Asli kamu alacakları gibi fer’i kamu alacakları da ödeme emri ile istenebileceğinden, bağımsız bir kamu alacağı niteliği kazanan gecikme zammının da ayrıca bir ödeme emri ile istenmesi mümkündür⁴³⁵.

Ödeme emrinin konu unsuru bakımından hukuka uygunluğu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58’inci maddesi kapsamında yapılacak incelemeye göre belirlenmelidir⁴³⁶.

⁴³¹ “Böyle bir borcun bulunmadığı”, “borcun kısmen ödendiği”, “borcun zamanaşımına uğradığı” iddialarının konu unsuruna aykırılık oluşturduğu yönündeki görüş için bkz.: Kızılot ve Kızılot, s. “borcun kısmen ödendiği” iddiasının konu, diğerlerinin ise sebep unsuruna aykırılık oluşturduğu yönündeki görüş için bkz.: Zübeyir Bakmaz, “Teminatsız Amme Alacaklarında Cebren Tahsilatın Başlangıcı: Ödeme Emri Tebliği ve Sonuçları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 68, Ağustos 2009, s. 288.

⁴³² Gözler, s. 930.

⁴³³ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 114.

⁴³⁴ Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, VII Levha, İstanbul, 2014, s. 211.

⁴³⁵ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 116.

⁴³⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 115.

e. Amaç

Ödeme emri düzenlenmesi ile kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil sürecinin başlatılması suretiyle kamu yararının sağlanması amaçlanır⁴³⁷.

Mali hukuk alanında kanuni idare ilkesinin bir sonucu olarak idare, kural olarak bağlı yetkiye sahiptir⁴³⁸. İdarenin bağlı yetki kapsamında tesis ettiği işlemler hakkında amaç unsuruna ilişkin sakatlık iddialarına itibar edilmez. Çünkü, bağlı yetki halinde sebep unsuru gerçekleştiğinde idarenin kanunun amir hükmünde öngörülen işlemi yapması gerekir⁴³⁹.

2. Davanın Tarafları

Davada davacı adına kamu borcunu zamanında ödemediği gerekçesi ile ödeme emri düzenlenen kamu borçlusudur. Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler, ödeme emrine karşı dava açma haklarını kanuni temsilcileri aracılığıyla kullanabilirler⁴⁴⁰. Davalı, kamu borcunun ödenmesi için ödeme emri düzenleyen ve kamu borçlusuna tebliğ eden tahsil dairesidir.

3. Dava Nedenleri

Ödeme emrine karşı açılan davada tahsil aşamasından önce ortaya çıkan hukuki aykırılıkların ileri sürülmesi mümkün değildir. Bundan önceki aşamalarda ortaya çıkan hukuka aykırılığın o aşamada ortaya konup çözümlenmesi gerekir. Ödeme emrinde ise artık ortaya çıkmış ve şekillenmiş bir alacak⁴⁴¹ söz konusu olduğundan sadece tahsil aşamasına dair dava nedenleri ileri sürülebilir. Nitekim

⁴³⁷ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 118.

⁴³⁸ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 118.

⁴³⁹ Alan, s. 50.

⁴⁴⁰ Şimşek, s. 498; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 119.

⁴⁴¹ “Davacının ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük, özel tüketim ve katma değer vergileri ile bu vergiler üzerinden hesaplanarak karara bağlanan para cezalarına yasal süresinde itirazda bulunduğu, ancak Bölge Müdürlüğünce ödeme emrinin düzenlendiği tarihinin kadar açık bir şekilde itirazın reddine dair herhangi bir işlemin tesis ve tebliğ edilmediğinin görüldüğü ve bu nedenle ortada kesinleşmiş ve tahsil edilebilir bir kamu alacağından söz edilemeyeceği hk.” Danıştay 7. D., 25.4.2016 gün ve E. 2013/5242, K. 2016/4205, (Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S.142, ss. 342-345).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde de davada ileri sürülebilecek nedenler böyle bir borcun bulunmadığı, borcun kısmen ödendiği ya da borcun zamanaşımına uğradığı olmak üzere kısıtlanmıştır⁴⁴².

a. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası

Davacı ödeme emrine karşı böyle bir borcu olmadığını ileri sürebilir. Bu iddianın kapsamına nelerin girebileceği ise net olarak belli değildir. Danıştay açılan davalarda "böyle bir borcun olmadığı" iddiasını geniş yorumlamakta ve daireler arasında da ortak bir görüş bulunmamaktadır⁴⁴³. Danıştay kimi zaman tahakkuk aşamasına dair çok önemli hukuki sakatlıkları bu iddia kapsamında değerlendirerek karar vermektedir⁴⁴⁴.

Ödeme emrine karşı açılan davalarda ileri sürülen iddiaların "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilebilmesi için; ödeme emrinin dayanağını oluşturan tahakkuk işlemine karşı dava açılmamış veya dava açılmış olmakla birlikte açılan davanın usulden reddedilmiş olması gerekmektedir. Zira tahakkuk işlemine karşı dava açılmaması veya açılan davanın usulden reddi, ödeme emri aşamasında işin esasının incelenmesine ve borcun esasen hiç doğmadığı yolundaki iddiaların araştırılmasına engel teşkil etmeyecektir⁴⁴⁵.

Bu iddianın içinde yer alabilecek ilk durum borcun tamamen ödenmiş olmasıdır. Kamu borçlusu borcunu ödediğini bir belgeyle ispatladığı takdirde ödeme emri iptal edilir⁴⁴⁶.

Kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilebilmesi için önce ödeme emrine

⁴⁴² Kumrulu, Vergi İcra Hukuku, s. 662.

⁴⁴³ Dönmez, Haciz, s. 129; Karakoç, Kamu Alacakları, s.

⁴⁴⁴ "Yükümlü şirketin ithal konusu eşyaların gümrük vergi ve resimlerinden muaf olduğu yolundaki iddiasının, 6183 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 58'inci maddesinde sayılan ödeme emrine itiraz sebeplerinden 'borcum yoktur' kapsamında değerlendirilmesi suretiyle bir karar verilmesi mümkün iken mahkemece yazılı gerekçe ile davanın reddinde isabet görülmediği hk." Danıştay 7. D., 12.11.1997 gün ve E. 1996/2727, K. 1997/3897, Danıştay Kararlar Dergisi, S. 96, s. 346.

⁴⁴⁵ Danıştay 17. D., 24.06.2015 gün ve E. 2015/4218, K. 2015/3042, www.kazanci.com, (22.03.2018).

⁴⁴⁶ "Bayındırlık ve İskan Bakanlığının mücavir alan sınırının değiştirilmesi yolundaki işlemiyle yeni kurulan belediyenin sınırları içindeki taşınmazların emlak vergilerini ilgili belediyenin çağrısı ile ödediği tartışmasız olan davacının, bakanlık işleminin yargı kararıyla iptal edilmesinden etkilenmeyeceği ve söz konusu vergilerin daha önce bağlı olunan belediye tarafından davacıdan istenemeyeceği, sorunun belediyeler arasında çözülmesi gerekirken davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk görülmediği hk." Danıştay VDDGK., 11.02.2000 gün ve E. 1999/328, K. 2000/70, www.kazanci.com, (04.04.2018); Dönmez, Haciz, s. 130.

konu borcu doğuran işlem tesis edilmeli ve bu usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmelidir. Kamu borçlusuna tarh ve ceza kesme işlemleri gibi borç doğurucu bir işlem tesis ve tebliğ olunmadan ödeme emri düzenlenmesi halinde yapılan itiraz “böyle bir borcum yoktur” kapsamında değerlendirilir⁴⁴⁷.

Ödeme emrine konu teşkil eden borcu doğuran işlemin Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş tebliğ esaslarını uygun olarak yapılmadığı takdirde borç tahakkuk etmeyeceğinden, yani hukuken var olmayacağından böyle bir alacağın vadesinde ödenmediğinden de söz edilemeyecektir. Bu konuda yapılacak itiraz da “böyle bir borcum yoktur” kapsamında değerlendirilecektir⁴⁴⁸. Tebliğin usulüne uygun olarak yapıldığını ispatlama külfeti tebliği çıkaran makama aittir⁴⁴⁹.

Danıştay, davacının taşınmazı üzerinde kesin yapılaşma yasağı olması nedeniyle emlak vergisinden muaf olduğu iddiasının doğruluğu halinde, vergiden muaf olan yer için emlak vergisi ve katkı payı salınması, ceza kesilmesi ve gecikme zammı hesaplanması hukuka aykırı olacağından bu durumun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde yer verilen "böyle bir borcun olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁴⁵⁰

b. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası

Borçlunun borcunun bir kısmını ödemesine rağmen ödeme emrinde borcun tamamı istendiği takdirde ödeme emri ödenmiş kısım bakımından hukuka aykırı olur. Kısmen ödenmiş bir kamu borcu için düzenlenmiş ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır⁴⁵¹. Bu durumda açılan davada ödeme emrinin borcun daha önceden ödenmiş kısmı bakımından iptali istenir. Bu durumda ödeme emrinin dava konusu olmayan kısmı kesinleşir. Borcu kısmen ödediği iddiası ile dava açan

⁴⁴⁷ “Dosyada, ödeme emrinin tebliğinden önce, davacı adına, ayrıca ceza kararı alındığına dair herhangi bir bilgi ve belgenin bulunmaması karşısında, alacağın doğrudan tahsili yolunda tesis edilen ödeme emrinin cezalara ilişkin kısmında isabet bulunmadığı hk.” Danıştay 7. D., 4.11.2009 gün ve E. 2007/5654, K. 2009/4568, www.kazanci.com, (04.04.2018).

⁴⁴⁸ Açar, Vergi Tahsilatı, s. 238; Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan, “Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalarda Tarhiyatın Kaynağına Bakılabileceği”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 37, Ocak 2007, s. 123; Rençber, s. 179.

⁴⁴⁹ Bakmaz, s. 293.

⁴⁵⁰ Danıştay 9. D., 29.4.2014 gün ve E. 2011/1486, K. 2014/1903, www.kazanci.com, (22.03.2018).

⁴⁵¹ Karakoç, Kamu İcra, s. 294.

kamu borçlusu bu miktarı açıkça belirmediği takdirde dava açılmamış sayılır⁴⁵².

c. Borcun Zaman Aşımına Uğradığı İddiası

Özel hukukta zamanaşımı, kanunda belirtilmiş koşullar altında ve belli bir süre içinde alacaklının hareketsiz kalması sonucu alacağın ifasını isteme yetkisinin sona ermesidir⁴⁵³. Ancak burada zamanaşımı ile hak düşürücü süre kavramlarının birbirinden farklı kavramlar olduğuna dikkat edilmesinde fayda vardır. Çünkü doğrudukları sonuç bakımından iki kavram arasında bir dereceye kadar benzerlik olsa da aralarında önemli farklar da vardır⁴⁵⁴. Zamanaşımı süresinin dolması hakka değil onun dava edilebilme niteliğine etki etmektedir. Oysa hak düşürücü sürede, kanunda kararlaştırılmış belli süre içinde hakkın korunmasına yarayan fiillerin yapılmaması ile hakkın kendisi son erer⁴⁵⁵. Yani bir hakkın yitirilmesine, ortadan kalkmasına sebep olur. Hak düşürücü sürenin söz konusu olduğu hallerde, sadece dava ve takip hakkı değil talep hakkı da kalkar. Oysa zamanaşımı, hakkın kendisini değil, sadece dava ve takip hakkını kaldırır. Hakim ilgili taraf ileri sürmese dahi hak düşürücü süreyi davada re'sen dikkate almak zorundayken zamanaşımını tespit etse dahi kendiliğinden dikkate alamaz, ilgili tarafın bunu bir def'i olarak ileri sürmesi gerekir⁴⁵⁶.

Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresinin, vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil edebilme yetkisini ortadan kaldıran bir sebeptir. Özel hukukta yukarıda bahsettiğimiz üzere hak düşürücü süre ile zamanaşımı arasındaki fark belirgindir. Ancak vergi hukuku bakımından bu ölçütler yetersiz kalmaktadır. Çünkü

⁴⁵² Dönmez, Haciz, s. 132.

⁴⁵³ Kenan Tunçomağ, **Türk Borçlar Hukuku**, C. I., 6. Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s. 1233; Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu ve Atilla Top, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 1030; M. Kemal Oğuzman ve M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku**, C. I., 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018, ss. 586-587; Eren, s. 1311; Pierre Tercier, Pascal Pichonnaz ve H. Murat Develioğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Onikilevha, İstanbul, 2016, s. 482.

⁴⁵⁴ Tunçomağ, s. 1235.

⁴⁵⁵ Tunçomağ, s. 1236; Tekinay, Akman, Burcuoğlu ve Altop, s. 1032; Mustafa Dural ve Suat Sarı, **Türk Özel Hukuku**, C. I., 11. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, s.275; M. Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 23. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 243; Rona Serozan, **Medeni Hukuk**, 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 272; Şaban Kayıhan ve Mustafa Ünlütepe, **Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu'nun Başlangıç Hükümleri**, 2. Baskı, Ankara, 2017, s. 270.

⁴⁵⁶ Dural ve Sarı, s. 276; Kayıhan ve Ünlütepe, s. 272.

vergi hukukunda zamanaşımı süreleri de hak düşürücü süreler gibi re'sen dikkate alınmaktadır. Ayrıca mücbir sebeplerin varlığı halinde tıpkı zamanaşımı süreleri gibi hak düşürücü süreler de işlemez⁴⁵⁷.

Ödeme emrine karşı borçlunun ileri sürebileceği son iddia borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıdır. Vergi hukukunda iki tür zamanaşımı bulunmaktadır. Bunlar tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır. Ödeme emrine karşı ileri sürülecek olan zamanaşımından kasıt ise tahsil zamanaşımıdır. Çünkü tahakkuk zamanaşımına dair iddialar “böyle bir borcun olmadığı” kapsamında değerlendirilmektedir⁴⁵⁸. Tarh zamanaşımı borcun doğumunu, tahsil zamanaşımı ise doğmuş olan borcun tahsil edilmesini önleme niteliğini haizdir⁴⁵⁹.

Kamu alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmeği takdirde zamanaşımına uğrar (AATUHK. m. 102).

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emri tebliğ edilen kişinin maddede sayılan sebeplerle 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği düzenlenmiştir. Değişik Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğine göre; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un yürürlüğe girmesi ile vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir. Vergi davalarında uyuşmazlıkların görülmesi ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler de 2577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, bu davaların görülmesi ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır. Buna

⁴⁵⁷ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, (Süreler), s. 33.

⁴⁵⁸ Her iki zamanaşımı iddiasının da “borcun zamanaşımına uğradığı” kapsamında değerlendirileceği yönündeki görüş için bkz.: Ahmet Erol, “Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 92, Ağustos 2011, s. 9.

⁴⁵⁹ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 140.

göre vergi itiraz komisyonuna itiraz yerine vergi mahkemesinde dava açılacaktır⁴⁶⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesinin c bendi uyarınca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili mahkemedir.

5. Dava Açma Süresi

Ödeme emrinin tebliği ile başlayan cebri icra sürecinde alacaklı kamu idareleri güçlü icra yetkilerini haizdir. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açma olanağı bu sürecin başında ortaya çıkabilecek ve sonuçları kişiler açısından hayli ağır olabilecek hukuka aykırılıkların önlenmesi bakımından önemlidir. Bu durum önemli olmakla beraber cebri icra sürecinin de zayıflatılmaması ve artık ödeme emrinin tebliğ edildiği aşamaya gelmiş bulunan bir kamu alacağının süratli bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir⁴⁶¹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca dava açma süresi özel kanunlarda ayrı bir süre gösterilmediği hallerde vergi mahkemelerinde 30 gündür. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emrine karşı dava açma süresi ödeme emrinin tebliğini tarihinden itibaren 15 gün olarak belirlenmiştir. Kanun koyucu kamu alacağının süratli bir biçimde tahsil edilmesini sağlamak amacıyla yukarıda açıklanan sebeplerle genel düzenlemeden ayrılarak böyle farklı bir hüküm getirmiştir⁴⁶².

6. Davanın Sonuçları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince tahsilat işlemlerine karşı dava açılması yürütmeyi durdurmayacağından ödeme emrine karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Bunun için mahkeme tarafından ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerekir. Amme Alacaklarının Tahsil

⁴⁶⁰ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, XII Levha, İstanbul, 2012, s. 495.

⁴⁶¹ Dönmez, Haciz, s. 124.

⁴⁶² Şimşek, s. 128; Ağar, Vergi Tahsilatı, s. 243.

Usulü Hakkında Kanun gereğince yürütmenin durdurulması için teminat gösterilmesi gerekir. Teminat gösterildiği takdirde takip işlemleri dava konusu borç miktarı hakkında mahkeme tarafından karar verilinceye dek durur. Yani yürütmenin durdurulması halinde kamu borçlusu hakkında haciz işlemi uygulanmaz⁴⁶³.

Ödeme emrine karşı dava açılması mal bildiriminde bulunma zorunluluğunu kaldırır. Ancak kısmi davada kamu borçlusunun dava etmediği miktar için mal bildiriminde bulunması gerekir⁴⁶⁴.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında ödeme emrine karşı açılan davalarda vergi mahkemelerinin⁴⁶⁵ vermiş olduğu kararın kesin olduğu düzenlenmiştir. Ancak burada ifade edilmiş olan kesinlik, verilen kararlar aleyhine kanun yoluna gidilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Vergi itiraz komisyonlarının görev yaptığı dönemde, komisyon kararlarına karşı Temyiz Komisyonu'na başvurulamıyordu. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile birlikte vergi mahkemeleri kurulduktan sonra vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona erdiğinden söz konusu hükmün geçerliliği kalmamıştır. Zira vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararların yargı denetimi dışında tutulması söz konusu değildir⁴⁶⁶.

D. Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

Özel hukukta haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak için bu yolda talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra müdürü tarafından hukuken el konulmasıdır⁴⁶⁷. Kamu icra hukukunda haciz, tahsil dairesi tarafından kamu borçlusunun belli mallarının belli şartlara uyularak paraya çevrilerek bedelin kamu alacaklısına verilmesi amacıyla mallarına el konulmasıdır⁴⁶⁸.

Kamu borçlarından dolayı haciz işlemi ve buna bağlı diğer işlemlerin

⁴⁶³ Dönmez, Haciz, s. 134.

⁴⁶⁴ Dönmez, Haciz, s. 134.

⁴⁶⁵ Söz konusu madde hükmünde "itiraz komisyonları" ibaresi kullanılmıştır.

⁴⁶⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 159.

⁴⁶⁷ Kuru, s. 410; Muşul, İcra, s. 472; Pekcanitez, Atalay, Sungurtekin ve Özekes, s.196; Yıldırım ve Yıldırım, s. 134; Ercan, ss. 251-252.

⁴⁶⁸ Onar, C. III, s. 1665, Karakoç, Kamu İcra, s. 305.

uygulanmasında aynı zamanda icra dairesi olarak hareket eden vergi dairesi kanunda uyulacak hükümler bakımından bağlı yetkiyle donatılmış ve izlenecek süreç ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir⁴⁶⁹.

Haciz aşaması bir yanda alacaklının alacağının tahsili, diğer yandan borçlunun mallarına haciz uygulanması ve el konulması ve üçüncü kişilerin de mülkiyet haklarına müdahalenin söz konusu olabilmesi nedeniyle alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesinin sağlanması için özel olarak düzenlemeye ihtiyaç duyulan bir aşamadır⁴⁷⁰. Nitekim kanun koyucu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin altıncı fıkrasında konuyu özel olarak düzenlemiştir. Buna göre, tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yükümlüdür.

Cebren takibe ödeme emri tebliğ edilerek ve borçludan borcunu 15 gün içinde ödemesi veya aynı sürede mal bildiriminde bulunması istenerek başlanmaktadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kimse 15 gün içinde dava açmaz, borcu ödemez ve mal bildirimini de yapmazsa kanundan dolayı cebren takibe devam edilerek borçlunun, idare tarafından saptanan hak, alacak ve mallarının haczine izin veren haciz kararı alınır. Haciz kararlarının ilgililere tebliği gerekmemektedir. İlgililer ise haciz kararı alındığını, mal, hak ve alacaklarına haciz kararının uygulanmasıyla haberdar olmaktadır⁴⁷¹.

Tahsil dairesinin haciz aşamasına geçebilmesi için usulüne uygun olarak ödeme emri düzenlenmesi ve kamu borçlusuna tebliğ etmiş olması gerekir.

1. Davanın Konusu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kamu borçlusunun ödeme emrine, ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açabileceği açıkça düzenlenmiş olmasına rağmen haciz işlemine karşı dava açılabilmesine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İcra hukukunda ise İcra İflas Kanunu'nun 16'ncı maddesinde haczin uygulanması, alınan önlemler ve haczin konusuna dair icra

⁴⁶⁹ Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 172.

⁴⁷⁰ Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Y. 2010, Basım Yılı: 2012, s. 349.

Danıştay VDDGK., 21.03.2012 gün ve E. 2010/310, K. 2012/98, www.kazanci.com, (22.03.2018).

mahkemesine şikayet hakkı tanınmıştır.

Haciz işlemi kesin ve icrai bir idari işlem niteliği taşıdığı⁴⁷² ve idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine açık olduğu için haciz işlemi de yargısal denetime tabidir. Yani açıkça düzenlenmemiş olsa da genel kural gereğince haciz işlemine karşı dava açılabilir⁴⁷³.

2. Davanın Tarafları

Davacı, borcunu zamanında ödemediği gerekçesiyle mal, hak ve alacakları üzerine haciz konulan kamu borçlusudur⁴⁷⁴. Davalı taraf ise haciz işlemini uygulayan tahsil dairesidir.

3. Dava Nedenleri

Davada haciz işleminin uygulama şekli, haczedilemeyen veya kısmen haczedilebilen mal ve haklarla ilgili uyuşmazlıklar dava konusu edilebilir. Ancak haciz işleminden önceki tahakkuk ve tahsile ilişkin kesinleşmiş işlemler hakkında haciz işlemine karşı açılan davada bir inceleme yapılması mümkün değildir⁴⁷⁵.

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da haciz işlemine karşı açılacak dava hakkında bir yargı yolu belirtilmemiştir. Ancak haciz işlemi bir idari

⁴⁷² “Davacının hukuki durumunu etkileyen ve hakkında hukuki sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde bulunduğundan Vergi Mahkemesince davacı hakkında tesis edilmiş haciz işleminin hukuka aykırılığında ilişkin iddiaların incelenerek karar verilmesi gerektiği hk.” Danıştay 1. D., 09.02.2010 gün ve E. 2009/2691, K. 2010/615, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (01.05.2018).

⁴⁷³ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 166; Karakoç, Kamu İcra, s. 307; Dönmez, Haciz, s. 193.

⁴⁷⁴ Karakoç, Kamu İcra, s. 308.

⁴⁷⁵ “Haciz işlemine karşı açılan davada, bir önceki safhada ödeme emrine ilişkin hukuki tekemmülün ve haciz işleminin yasal şartlarının oluşup oluşmadığının, haciz safhasına geçilmesini engelleyecek herhangi bir hukuki durumun doğmadığının irdelenmesi gerektiği ve uyuşmazlıkta önceden kesinleşmiş hukuki durumların yeniden incelenmesinin yasal olarak mümkün olmadığı, ödeme emri safhasında incelenmesi gereken bir husus olan davacının ortak olduğu dönemlerden bahsederek davayı kısmen kabul eden mahkeme kararında yasal isabet bulunmadığı hk.” Danıştay 4. D., 03.03.2016 gün ve E. 2014/5509, K. 2016/883, (Yaklaşım, S. 290, Şubat 2017. Danıştay Dergisi, Yıl: 2016, S. 142, ss. 327-329).

işlemdir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 37’nci maddesi gereği kanunda ayrı bir yargı mercii gösterilmemesi sebebiyle, haciz işlemine karşı açılan davaya haciz kararını veren alacaklı tahsil dairesinin bağlı olduğu vergi mahkemesi bakacaktır.

5. Dava Açma Süresi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da haciz işlemine karşı hangi sürede dava açılması gerektiği özel olarak düzenlenmediğinden davanın vergi mahkemesinde genel dava açma süresi olan otuz gün içinde açılması gerekir.

6. Davanın Sonuçları

Tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemlerini durdurmaz (İYUK. m. 27). Yani haciz işlemine karşı dava açılması işleminin yürütmesini durdurmaz. Mahkemeden ayrıca yürütmenin durdurulması için karar vermesi talep edilmelidir.

İdare, vergi mahkemesinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin verdiği karar gereğince gecikmeksizin işlem tesis etmek ya da eylemde bulunmak zorundadır. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez (İYUK. m. 28/1).

E. Tecil Talebinin Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48’inci maddesi uyarınca muaccel durumdaki kamu alacağının belli şartların varlığı halinde tecili mümkündür. Buna göre; kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz yapılması veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma⁴⁷⁶ düşürecekse, borçlunun yazılı olarak talep etmesi ve teminat göstermiş olması şartıyla alacaklı kamu idaresi ya da yetkili kılacağı makamlarca söz konusu kamu

⁴⁷⁶ Çok zor durum, kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haczolunan malların paraya çevrilmesi halinde, borçlunun vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetinin devamına imkan kalmaması ya da bu faaliyetlerin ağır şekilde sekteye uğramasıdır. Tahsilat Genel Tebliği, no:249; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 444, dp. 1.

alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Borcun ödenmesinin bir süre ertelenmesi, alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun karşılıklı çıkarlarının dengelenmesine yardımcı olabilir. Özellikle vergi borçlarında, iyiniyetli borçlunun, vergiyi ödeyebilme yeteneğinin korunması ve böylece vergi kaynağının sürekliliğinin sağlanması borcun ertelenmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesi ile kamu alacaklarının tahsiline esneklik getiren tecil kurumu düzenlenmiştir⁴⁷⁷.

Tecil işlemi, yükümlünün başvurusu üzerine vergi dairesinin tesis ettiği işlemle tamamlanır ve buna bağlı olarak hukuki sonuç doğurur. Dolayısıyla, tecil işlemi, tek taraflı ve icrai bir idari işlem niteliği taşır. Ayrıca belirli bir kişi veya olaya ilişkin olarak yapıldığından ve yeni bir hukuki durum ortaya çıkardığından dolayı da bireysel ve inşai bir işlemdir⁴⁷⁸.

1. Davanın Konusu

Davanın konusu tecil şartları mevcut olduğu halde tecil talebinin reddine ilişkin vergi idaresi işlemidir. Tecil talebinin reddi bireysel bir işlemdir. Kesin ve icrai nitelik taşıdığından dolayı davaya konu edilebilmektedir⁴⁷⁹.

Çok zor durumda bulunma bir ihtimaldir ve kesinlik ifade etmediğinden yükümlünün zor durumda olup olmadığının vergi idaresince tespiti gerekir⁴⁸⁰. Vergi idaresi zor durum değerlendirmesini yaparken gerekli görülürse idare yükümlüyü incelemeye alabilir. Tecil talebini kabul edip etmemek konusunda idare geniş bir takdir yetkisine sahiptir⁴⁸¹. Ancak bu genişlik idarenin bu konudaki takdir yetkisini keyfi olarak kullanabileceği anlamına gelmemektedir⁴⁸². İdare gerek tecil şartlarını değerlendirirken gerekse tecil uygulamasının kabul veya reddedilmesinde sahip olduğu takdir yetkisini kullanırken, tecil kurumunun amacına uygun hareket etmelidir. Ayrıca kanunlar ile belirlenen sınırlar içinde hareket ederek, gerekçeli

⁴⁷⁷ Kaneti, Vergi Hukuku, ss .443-444; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 82.

⁴⁷⁸ Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 142.

⁴⁷⁹ Karakoç, s. 181.

⁴⁸⁰ Bayraklı, Vergi İcra, s. 117.

⁴⁸¹ Kaneti, s. 444; Üstün, Takdir Yetkisi, s. 163.

⁴⁸² Karakoç, s. 180.

olarak ve makul bir sürede karar vermelidir⁴⁸³.

2. Davanın Tarafları

Tecil talebinin reddine karşı açılan davada davacı talebi reddedilen kamu borçlusudur. Davalı ise talebi reddeden vergi idaresidir.

3. Dava Nedenleri

Davanın nedeni tecil talebinin şartları bulunmasına rağmen vergi idaresinin takdir yetkisini hukuka aykırı bir şekilde bunu reddetmesidir⁴⁸⁴. Tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olanlar Devlete ait kamu alacaklarında ilgili bakanlar, il özel idarelerine ait kamu alacaklarında valiler, belediyelere ait kamu alacaklarında ise belediye başkanlarıdır (AATUHK. m. 48/3).

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Tecil talebinin reddi işlemine karşı açılacak davalar bakımından görevli mahkeme vergi mahkemesidir⁴⁸⁵.

5. Dava Açma Süresi

Tecil talebinin reddi işlemine karşı 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekir.

6. Davanın Sonuçları

Tecil talebinin reddi işlemi hukuka uygun bulunursa cebren tahsil sürecine sonu dek devam edilir. Tecil talebinin reddi işleminin hukuka aykırı bulunması

⁴⁸³ Gerçek, Takdir Yetkisi, s. 144.

⁴⁸⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 181.

⁴⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 167.

durumunda ise işlem iptal edilir ve talep tarihinden itibaren kamu borcu tecil edilmiş kabul edilerek tecilin hüküm ve sonuçlarına tabi olur⁴⁸⁶.

F. Terkin Talebinin Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması

Terkin, kamu alacağının yetkili makamlar tarafından kaydının silinmesi, takip ve tahsil işlemlerinin durdurulmasına dair idari bir işlemdir⁴⁸⁷. Terkin işlemi ile kanunda belirtilen şartların varlığı halinde kamu borcu bütün hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar⁴⁸⁸.

Burada incelenecek olan dava da doğal afetten kaynaklı terkin sebebi olmasına rağmen terkin talebinin reddi işlemine karşı açılacak olan davadır.

1. Davanın Konusu

Terkin sebebe bağlı bir idari işlemdir ve terkin sebepleri bakımından iki kategoriye ayrılmaktadır. İlki doğal afetler nedeniyle terkin, ikincisi ise tahsil imkansızlığı nedeniyle terkindir. Doğal afetten kaynaklı terkin sebebi bulunması durumunda idare terkin kararı vermek zorunda olduğu için buna dayanan terkin talebinin reddi iptal davasına konu oluşturabilir⁴⁸⁹.

İdare terkin yetkisi bakımından bağlı yetkiye sahiptir. Bu nedenle terkin şartlarının varlığına rağmen terkin işleminin reddine ilişkin idari işlem davanın konusunu oluşturur⁴⁹⁰.

2. Davanın Tarafları

Davada terkin talebi reddedilen kamu borçlusu davacı, terkin talebini hukuka aykırı olarak reddeden idare ise davalıdır.

⁴⁸⁶ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 181.

⁴⁸⁷ Onar, C. III, s. 1662; Gerçek, Kamu Alacakları, s. 112.

⁴⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 167.

⁴⁸⁹ Onar, C. III, s. 1662.

⁴⁹⁰ Karakoç, Kamu İcra, s. 339.

3. Dava Nedenleri

Terkin sebepleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105'inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili kamu alacakları Bakanlar Kurulu kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Bu imkândan faydalanmak isteyenlerin doğal afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile başvurması gerekir.

Kanunda belirtilen bu terkin sebeplerinin mevcut olması ve süresinde ilgili kamu idaresine başvuru yapılmasına rağmen idarenin terkin talebini hukuka aykırı olarak reddetmesi davanın nedenini oluşturur⁴⁹¹.

4. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Kamu borçlusunun doğal afetten dolayı zarara uğrayan gelir kaynağı ve ürünlerine dair kamu borçlarının terkin edilmesi için yaptığı başvurunun alacaklı kamu idaresi tarafından reddedilmesi üzerine açılacak olan davada vergi mahkemesi görevlidir. Terkin talebini reddeden kamu idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesi ise davada yetkili mahkemedir⁴⁹².

Kamu alacaklılarının doğal afet sebebiyle zarara uğrayan gelir kaynağı ve ürünlerine dair kamu borçlarının kısmen ya da tamamen terkin edilip edilemeyeceğine Bakanlar Kurulu karar verir. Bu nedenle terkin talebinin reddi işlemini yapacak makamın Bakanlar Kurulu olacağından davaya bakacak mahkeme ilk derece mahkemesi olarak Danıştay olacağı düşünülebilir. Çünkü Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının a bendi uyarınca Danıştay, Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılacak davaları ilk derece mahkemesi olarak görür ve karara bağlar⁴⁹³. Ancak Bakanlar Kurulu terkin kararının verilip verilmeyeceğini takdir etmektedir. Bundan sonra şahsa özgü sonuç doğuran terkin

⁴⁹¹ Onar, C. III, s. 1662; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 186.

⁴⁹² Karakoç, Kamu İcra, s. 340.

⁴⁹³ Bu yöndeki görüş için bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, ss. 186-187.

işlemini kabul edip etmeme yetkisi ise alacaklı kamu idaresine aittir. Yani terkin talebi alacaklı kamu idaresine yapılmakta ve talebin reddi işlemine de alacaklı kamu idaresi karar vermektedir. Bu nedenle terkin talebinin reddi işlemine karşı açılacak davada görevli ve yetkili mahkeme red işlemi tesis eden alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir⁴⁹⁴.

5. Dava Açma Süresi

Terkin talebinin reddi işlemi hakkında açılacak dava bakımından özel bir süre öngörülmemiştir. Kanunlarda özel bir düzenleme bulunmadığı takdirde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi gereğince vergi mahkemesinde dava açma süresi otuz gün olarak düzenlendiğinden terkin talebinin reddi işlemine karşı otuz gün içinde dava açılması gerekir. Otuz günlük süre terkin talebinin reddi işleminin tebliğ tarihinden ya da talebin reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren başlar.

6. Davanın Sonuçları

Terkin talebinin reddinin hukuka uygun bulunması durumunda kamu borçlusunun borcunu ödemesi gerekir. Terkin talebinin reddinin hukuka aykırı bulunması halinde ise kamu borçlusunun borcunun terkin yönünde işlem tesis edilir ve kamu borçlusu terkin olunan borcundan kurtulur⁴⁹⁵.

⁴⁹⁴ Karakoç, Kamu İcra, ss. 339-340.

⁴⁹⁵ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 187.

SONUÇ

Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci verginin tahsilinin sağlanması ile sona ermektedir. Tahsil işleminin yapılarak kamu alacağının elde edilmesine dek bu süreçte idare tarafından yükümlüler üzerinde hak ve yükümlülük doğuran birçok idari işlem tesis edilmektedir. Bu işlemler vergilendirme sürecinde bir zincir oluşturarak birbirini takip etmekte, önceki işlem sonrakinin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Ancak bu süreçte idare tarafından tek taraflı olarak tesis edilmiş işlemlerin kimi doğrudan taşıdığı kesin ve icrai nitelik dolayısı ile dava konusu edilebilirken kimi bu niteliği taşımadığından tek başına dava konusu edilememektedir. İşte bu noktada idari işlem teorisi devreye girmekte ve bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin taşıdığı niteliğin belirlenmesi hususu önem arz etmektedir.

İdari işlemin hukuki işlemten ayrılarak kendine has olarak bünyesinde barındırdığı özellikler tek yanlı irade ile tesis edilmesi, icrailik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır. Bir idari işlemin hukuka aykırılığının ilgilisi tarafından dava açılarak ileri sürülmesi halinde mahkeme tarafından idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından işlem incelenecek ve buna göre karar verilecektir. Vergilendirme işlemleri de davaya konu olduğunda bir idari işlem olarak idari işlemin bünyesinde barındırdığı kendine has özellikleri ve unsurları bakımından yargısal denetime tabi tutulacaktır.

Bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin konu olacağı vergi davasının niteliğinde ise ortak bir görüş bulunmamaktadır. Vergi davasının iptal davası, tam yargı davası ve ayrı bir dava türü olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu ayrımda vergi davasının bir iptal davası niteliği taşıdığını ancak istisnaen tam yargı davası olarak da görünmesinin mümkün olduğu yönündeki görüşe katılıyoruz.

Vergilendirme işlemleri doğrudan bireylerin temel hakları üzerinde etkili olup, mali yükümlükler getirdiğinden verginin kanuniliği ilkesi gereği bu süreçte idare tarafından keyfî uygulamalar yapılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında işlemin ilgilileri kendileriyle ilgili tesis edilen işlemler hakkında dava yoluyla da hukuka aykırılıkların tespit edilmesini isteyebilir. Tüm bu gerekçeler ile vergilendirme işlemlerinin idari davaya konu olması hususunda bir idari işlem olarak

tespiti gerekir.

Vergilendirme sürecinin başlangıcı olan vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergiyi doğuran olayın kanunen yasaklanmış olması yükümlülük veya sorumluluğu ortadan kaldırmaz.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra verginin tarh aşamasına geçilir. Tarh işlemi, kesin ve icrai nitelikte bir idari işlem olduğu için süreçten ayrılarak tek başına dava konusu edilebilecek bir işlemdir. Tarh işlemi beyanname verilmesi üzerine beyannameye dayanarak, ikmalen, re'sen ve idarece yapılabilir. Esasen beyannameye dayanan tarhta yükümlünün kendi beyanı esas alındığından burada davaya konu bir idari işlem den söz edilemezse de bunun da istisnaları yükümlünün beyannameyi ihtirazi kayıtlı vermesi ya da vergi hatası yapılmasıdır.

Tarh aşamasında matrahın idare tarafından hesaplanması bir hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Matrahın belirlenmesi için ise bazı ön işlemlerin yapılması gerekir. Bunlar yoklama, inceleme, arama, bilgi toplamadır. Burada icrailik niteliği taşıyan asıl işlem tarh işlemi olduğu için ön işlemler hakkında ileri sürülecek hukuka aykırılıkların da tarh işlemine karşı açılacak davada ileri sürülmesi gerekir.

Tarh işlemi her yükümlü açısından farklı hususlar göz önünde bulundurularak tesis edildiği için bireysel işlem, bir vergi borcunun tespit edilmesini sağladığı için belirtici işlem ve son olarak vergi yükümlü ve sorumlularına belirli yükümlülükler getirdiği için de yükümlendirici işlem niteliği taşımaktadır.

Vergi tarh edildikten sonra bunun yükümlü veya sorumluya bildirilmesi tebliğ işlemi ile olur. Tebliğ işlemi uygulamaya yönelik bir işlem niteliği taşır ve tarh ile tahakkuk arasında bir köprü görevi görür. Tebliğ işlemi tek başına icrai bir işlem sayılmamakla birlikte verginin tahakkuk etmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Kanun koyucu da tebligata ilişkin genel kanun olan Tebligat Kanunu ile getirilen düzenlemeler ile yetinmeyerek tebliğ usulünü Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlemiştir.

Kanun ile belirlenen tebliğ yöntemleri; posta ile tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ ve ilan yoluyla tebliğdir. Esas olan posta ile tebliğ olmakla birlikte acele hallerde memur vasıtasıyla, yükümlü veya sorumlunun kabulü halinde dairede veya komisyonda bulunduğu sırada dairede veya komisyonda, tüm bu yöntemlere bağımlı kalmaksızın elektronik

ortamda tebliğ yapılabilir. Bu tebliğ yöntemleri ile tebliğ yapılamadığı hallerde ise ilan yolu ile tebliğ yapılır.

Elektronik tebliğ yöntemi uygulaması hukuka uygunluğu eleştirilerek iptali istemi ile Danıştay'da dava konusu olsa da Danıştay bu yöntemin dayanağı olan 456 Sıra No'lu Tebliğ ve Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde üst hukuk normlarına aykırı bir durum olmadığı yönünde karar vermiştir. Danıştay'ın, elektronik tebliğ hakkında diğer tebliğ yöntemlerinde yaşanan zaman kaybının yaşanmaması ve ücretsiz oluşu sebebiyle bütçeye de katkı sağladığı gerekçeleri ile bu yöntemi faydalı bulduğu görüşüne katılmaktayız.

Tebliğ işleminin verginin tahakkuk etmesi açısından taşıdığı önem dolayısıyla tebliğ sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Tebliğin bu şartlar ve usule uygun olarak yapılması gerekir. Tebliğin usulüne uygun yapılmadığı durumlar da tebliğ edilen belgede usulsüzlük ve tebliğ yönteminde usulsüzlük olarak ayrılmaktadır. Tebliğ edilen belgede usulsüzlük tebliğ evrakında hata bulunmasıdır. Bu hata esasa etkili ve esas etkili olmayan şeklinde değerlendirmeye tabi tutularak tebliğ işleminin geçerli veya geçersiz olacağı sonucunu varılmaktadır. Yine tebliğin kanun hükümleri ile belirlenmiş usullere uygun olarak yapılmaması da tebliğ işleminin geçersizliği sonucunu doğuracaktır. Ancak tebliğin usulüne uygun olarak yapılmamasının sonuçları Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmediği için bu hususta Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirme yapılması gerekecektir.

Verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk işlemi ayrı bir idari işlem değildir. Usulüne uygun bir tebliğ ile vergi borcu kendisine bildirilen yükümlü veya sorumlu dava açma süresi içinde tarh işlemine karşı dava açmaz veya dava açılması fakat yargı mercii tarafından reddedilerek bu kararın kesinleşmesi ile vergi tahakkuk eder. Ancak beyan usulünde verginin tahakkukunda bu aşamaların tamamı görülmez. Vergi yükümlünün beyanı üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin yükümlüye verilmesi ile tahakkuk etmiş olur. Burada vergi idaresinin beyannameyi aldıktan sonra ayrıca vergi tarhı yapıp bunu yükümlüye tebliğ etmesi durumu yoktur.

Tahakkuk eden vergi borcu için son aşama vergi borcunun tahsilini sağlamaktır. Tahsil işlemi vergilendirme sürecinde asıl işlem niteliği taşımaktadır. Yani bundan önce yapılan işlemlerle ulaşılmak istenen vergi borcunun tahsilinin gerçekleşmesidir. Tahsil işlemi kesin ve icrai nitelikte bir idari işlemdir. Her

yükümlü açısından ayrı özellik taşıdığı için bireysel işlem, tahsilin tamamlanması ile bir kamu hukuku ilişkisi sona ereceğinden, tarh işleminden farklı olarak, inşai işlem, yükümlülere belirli bir davranışta bulunma yükümlülüğü getirdiği için de tıpkı tarh işlemi gibi yükümlendirici işlem niteliği taşımaktadır.

Vergilendirme sürecinde tahsili sağlamak amacıyla birçok idari işlem tesis edilmekte ve bu işlemler hakkında hukuka aykırı olduklarından bahisle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar da esasen vergilendirmede idarenin yargısal denetiminin konusunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinde kesin ve icrai nitelik taşıyan işlemler tarh ve tahsil işlemleri olduğu için çıkabilecek uyuşmazlıklar da bu aşamalarda meydana gelen işlemlerle ilgili olarak bir ayrıma tabi tutulabilir. Buna göre tarh aşamasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiye karşı dava açılması, vergi dairesi tarafından ceza kesilmesine karşı dava açılması, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanılarak vergi salınmasına karşı dava açılması, ihtirazi kayıtla yapılan beyanda dava açılması ve tevkif yoluyla vergi alınması durumunda dava açılmasıdır.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiye karşı dava açılabilmesinin nedeni tarh sürecine yükümlünün dahil olmamasıdır. Yükümlü kendisine vergi ihbarnamesi ile tebliğ edilen tarh işlemine karşı dava açtığı takdirde ayrıca mahkemeden bir karar alınmasına gerek olmaksızın yürütme kendiliğinden durur.

Vergi idaresinin vergi kabahatlerine ilişkin ceza kesme işlemi idarenin hukuki sonuç doğuran irade açıklaması ile meydana gelen bir idari işlemdir. Dolayısıyla yükümlü bu işleme karşı dava açabilir. Ancak burada dava konusu ceza ihbarnamesi değil, bu ihbarnameyle yükümlüye tebliğ olunan ceza kesme işlemidir.

Takdir komisyonu kararlarına dayanılarak vergi salınmasına karşı dava açılmasında ise takdir kararı tek başına dava konusu edilemez. Takdir kararı, tarh işlemine karşı açılacak davada tarh işlemiyle birlikte dava konusu edilebilir.

İhtirazi kayıtla yapılan beyanda dava açılması, yükümlünün kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralına istisna oluşturur. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannameye karşı açılan davanın tahsil işlemini durdurmayaacağına dair düzenleme bu davanın kanuni

dayanağını oluşturmaktadır.

İhtirazi kayıttan söz edebilmek için yükümlünün matrah tutarını beyannamede açıkça göstermesi ve bu matrah üzerinden yapılacak vergilendirmeye karşı dava açma hakkını saklı tuttuğunu beyannamesi üzerinde veya ekli olarak vereceği dilekçesinde belirtmesi gerekir. İhtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile verilmek zorunda olup olmadığına dair Danıştay tarafından benimsenen görüş; dilekçenin beyanname ile verilmesinin zorunlu olmamakla birlikte beyanname verme süresi içinde verilmesi gerektiği yönündedir. Kanunda öngörülen süre geçtikten sonra verilen ihtirazi kayıt dilekçesinin dava açma hakkı vermediği kabul edilmektedir.

Tarh aşamasında açılacak diğer bir dava da tevkif yoluyla vergi alınması durumunda dava açılmasıdır. Verginin kaynakta kesilerek tarh edilmesi üzerine yükümlüler tarhiyat işleminde hukuka aykırılık bulunması halinde dava açabilir.

Tahsil aşamasında ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıklar; ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılması, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılması, ödeme emrine karşı dava açılması, haciz işlemine karşı dava açılması, tecil talebinin reddi işlemine karşı dava açılması ve terkin talebinin reddi işlemine karşı dava açılması olarak sınıflandırılabilir.

Bir idari işlem olan ve re'sen icra yetkisi çerçevesinde doğrudan alacaklı idare tarafından uygulanabilen ihtiyati haciz işlemine karşı dava açılabilir. Açılan davada ihtiyati haczin usulüne uygun yapılmadığı ya da ihtiyati haciz sebeplerinin bulunmadığı iddiaları ileri sürülebilir. Tahsil aşamasına ait bir idari işlem olduğu için ihtiyati hacze karşı dava açılması yürütmeyi durdurmaz.

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı da dava açılabilir. İhtiyati tahakkuk sadece vergiler hakkında uygulanabilir. İhtiyati tahakkukta amaç vergilerin tahsil olanağı ortadan kalkmadan önce tahsil edilmelerini sağlamaktır. Davanın konusunu da bu amaçla ihtiyati tahakkuk işlemine bağlı olarak yapılan ihtiyati haciz işlemidir. İhtiyati tahakkuk bir idari işlem olmakla birlikte kesin ve icrai nitelik taşımadığından tek başına bir davaya konu edilebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle ihtiyati tahakkuka karşı ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açılabilir.

Kamu borcunu vadesinde ödemeyenlere borcunu ödemesi veya mal

bildiriminde bulunması için ödeme emri gönderilir. Ödeme emri gönderilmesindeki amaç, borçlunun malvarlığı hakkında bilgi almak ve bu bilgiler doğrultusunda kamu alacağının tahsiline yönelik işlemleri yürütmeye devam etmektir. Ödeme emri, bireysel, kesin ve icrai bir işlem olduğun için ödeme emrine karşı da dava açılabilir.

Ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebilecek iddialar, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıdır. Açılacak davada tahsil aşamasından önce ortaya çıkmış olan hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi mümkün değildir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, 15 gün içinde ödeme emrine karşı dava açmaz, borcunu ödemez veya mal bildiriminde bulunmazsa idare tarafından haciz kararı alınır. Vergi dairesi haciz ve buna bağlı işlemlerde icra dairesi gibi hareket eder. Ancak vergi dairesinin bu konuda bağlı yetki ile yetkilendirilmiş ve izlenecek usul kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Haciz işlemine karşı açılacak olan davada, haczin uygulanma şekli, haczedilemeyen veya kısmen haczedilebilen mal ve haklarla alakalı uyuşmazlıklar dava konusu edilebilir. Ancak yine ödeme emrine karşı açılan davada olduğu gibi bu davada da tahsil aşamasından önce meydana gelmiş hukuka aykırılıklar veya tahsile ilişkin kesinleşmiş işlemlerin hukuka aykırılıkları ileri sürülemez. Haciz işlemine karşı açılan dava tahsil işlemlerinin yürütmesini durdurmaz.

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz yapılması veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesinin kamu borçlusunu çok zor duruma düşüreceği durumlarda, borçlu yazılı olarak talepte bulunur ve teminat gösterirse alacaklı kamu idaresi tarafından borç 36 ayı geçmemek üzere tecil olunabilir. Tecil talebinin reddine karşı açılan davanın konusunu da tecil şartları mevcut olduğu halde tecil talebinin reddi işlemi oluşturur.

Tahsil aşamasında açılacak davalardan çalışmamızda ele alınmış son dava terkin talebinin reddine karşı dava açılmasıdır. Terkin, kanunda belirtilen şartların varlığı halinde yetkili makamlar tarafından kamu alacağının kaydının silinmesi, takip ve tahsil işlemlerinin durdurulmasına dair bir idari işlemdir.

İdarenin terkin işlemi bakımından sahip olduğu yetki bağlı yetkidir. Terkin şartları mevcut iken idare tarafından terkin talebinin reddedilmesi işlemi terkin davanın konusunu oluşturur.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem I”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 67, 2006, ss. 285-316, (İcrai İşlem I).

Ağar, Serkan, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, (Vergi Tahsilatı).

Akkaya, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2016.

Aksoy, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, (Vergi Yargısı).

Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, (Vergi Hukuku).

Akyıldız, Ali, “Danıştay ve Hukuk Devleti”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke, Siyasi Bir İktidar**, Ed. Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan ve Adnan Küçük, Adres Yayınları, 2008.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Akyılmaz, Bahtiyar. Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara-İstanbul, 2016.

Armağan, Ramazan. “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı- İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2(1), 2015, ss. 127-149.

Arslan, Ramazan, Ejder Yılmaz ve Sema Taşpınar Ayvaz. **Medeni Usul Hukuku**, 2.

Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Artun, Emine Sevcen. “Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerine İlişkin Mahkeme Kararlarının Uygulanması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Özel Sayı 2014, Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan, Cilt: IV, İzmir, 2015, ss. 4535-4566.

Aslan, Oğuzhan ve Hüseyin Karakoç. **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, (Takdir Komisyonu).

Aslan, Oğuzhan ve Hüseyin Karakoç. **Vergi Hukukunda Çeşitli Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri**, Adalet, Ankara, 2018, (Uyuşmazlık).

Ay, Hakan, Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya. **Vergi Uygulamalarında e-Tebliğat ve e-Haciz**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017.

Bakmaz, Zübeyir. “Teminatsız Amme Alacaklarında Cebren Tahsilatın Başlangıcı: Ödeme Emri Tebliği ve Sonuçları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 68, Ağustos 2009, ss. 284-300.

Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukukuna Giriş**, TODAİE Yayınları No: 117, 1968-1970.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No: 11, Afyon, 1998, (Vergi Yargılama).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No: 27, Afyon, 2000, (Vergi İcra).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyonkarahisar, 2013, (Yargılama).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar, 2011.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Cilt: I, 35. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: I, 6. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, (C. I).

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: II, 6. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, (C. II).

Canbazoglu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, 2010, ss. 154-195.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, (Vergi Suçları).

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, (Amme Alacakları).

Candan, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54-55, 1984, ss. 31-40, (Vergi Uyuşmazlıkları).

Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, (Süreler).

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXVII, Sayı: 1-4, 1980, ss. 129-151,

(Vergilendirme).

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargılama Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016.

Chevallier, Jacques. **Hukuk Devleti**, çev. Ertuğrul Cenk Gürcan, İmaj, Ankara, 2010.

Çiftçi, Pınar. “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Yıl: 2010, Basım Yılı: 2012, ss. 313-379.

Doğrusöz, A. Bumin. “E- Yoklama ve Mükellef Hakları”, **Dünya Gazetesi**, 22.09.2015, (E- Yoklama).

Doğrusöz, A. Bumin. “İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 290, Şubat 2017, ss. 236-238, (İhtirazi Kayıt).

Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1998, (İhtiyati Haciz).

Dönmez, Recai. **Vergi Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**, Seçkin, Ankara, 2005, (Haciz).

Dural, Mustafa ve Suat Sarı. **Türk Özel Hukuku**, Cilt: I., 11. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016.

Dural, Mustafa ve Tufan Öz. **Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, 11. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016.

Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982.

Duran, Lütfi. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü

(II)", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı: 1, Mart 1988, ss. 63-77, (İdari İşlem).

Duran, Lütfi. "İdari Yargı Adlileşti", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: III, Sayı: 1-3, 1982, ss. 53-83.

Ercan, İsmail. **İcra ve İflas Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Eren, Hayrettin ve Gülten Şişman. "İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 747-813.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

Erkin, Gözde. **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Erkut, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, (İdari İşlemin Kimliği).

Erkut, Celal. "İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LI, Sayı: 1-4, 1985, ss. 221-235, (İYUK).

Erkut, Celal. "İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Birinci Kitap İdari Yargı**, Ankara, 1-4.05.1990, ss. 109-114, (İşlem).

Erol, Ahmet. "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 92, Ağustos 2011, ss. 7-13.

Gedik, Gülşen. Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış, **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, Onikilevha, İstanbul, 2016, ss. 25-54.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Takdir Yetkisi).

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin, Bursa, 2010, (Kamu Alacakları).

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku**, 7. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2015.

Gören, Zafer. **Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, Cilt: I., 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 12. Baskı, Ekin, Bursa, 2011.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, XII Levha, İstanbul, 2014.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Kaneti, Selim. “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXIII, Sayı: 3, Haziran 1986, ss. 95-101, (Değişiklik).

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, (Vergi).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu

Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 161, Ocak 1995, (Takdir Komisyonu Kararları), ss. 110-116.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 129, Haziran 1999, ss. 84-96, (İşlevler).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Vergi Ceza).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Yargılama).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017 (Ders Kitabı).

Kaya, Cemil. **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. Baskı, Onikilevha, İstanbul, 2014.

Kayıhan, Şaban ve Mustafa Ünlötepe. **Medeni Hukuka Giriş ve Türk Medeni Kanunu’nun Başlangıç Hükümleri**, 2. Baskı, Ankara, 2017.

Keskin, Filiz. “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt İle Beyan Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 157, Ocak 2006, ss. 254-260.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982.

Kızılot Şükrü ve Zuhul Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, (Vergi İhtilafları).

Kızılot Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım, Ankara, 2008.

Kızılot, Zuhul. “Ödeme Emrine Karşı Ne Yapabilirsiniz?”, **Hürses Gazetesi**, 12.03.2004, (Ödeme Emri).

Kızılot, Zuhul. “İhtirazi Kayıt Dilekçesinin Beyanname İle Verilme Zorunluluğunun Olmadığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 153, Eylül 2005, (İhtirazi Kayıt).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı: 1, 1979, (Anayasal Temeller), ss. 147-162.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, Ankara, 1981, ss. 647-668, (Vergi İcra Hukuku).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Yargısında Sorunlar”, **Maliye Sempozyumu**, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_6_119_136.pdf, (01.06.2018), (Sorunlar).

Kuru, Baki. **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**, 2. Baskı, Adalet, Ankara, 2013.

Mutluer, Mehmet Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Muşul, Timuçin. **İcra ve İflas Hukuku**, Cilt: I, 5. Baskı, Adalet, Ankara, 2013, (İcra).

Muşul, Timuçin. **Tebliğat Hukuku**, 6. Baskı, Adalet, Ankara, 2016, (Tebliğat).

Narter, Recep. “6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 84, Eylül 1995, ss. 103-115.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016.

Oğuzman, M. Kemal ve M. Turgut Öz. **Borçlar Hukuku**, C. I., 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018.

Oğuzman, M. Kemal ve Nami Barlas. **Medeni Hukuk**, 23. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: I., 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, (C. I).

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: III., 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, (C. III).

Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya. “Elektronik Vergilendirme (E- Vergilendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 334, Temmuz 2016, ss. 144-168.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Öz, N. Semih. “Elektronik Beyan Uygulaması”, www.vergisorumlari.com.tr/makale/elektronik-beyan-uygulamasi/2168, (03.02.2018).

Özay, İl Han. **Günışığında Yönetim II Yargısal Korunma**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017.

Öztürk, Bahri, Behiye Eker Kazancı ve Sesim Soyer Güleç. **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017.

Öztürk, Kaya Burak. “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara, 2009, ss. 1111-1124.

Pehlivan, Yafes. “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 153, Eylül 2005, ss. 97-103.

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes. **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin, Ankara, 2013.

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özkes. **İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Pınar, Burak. **Yargı ve İcra Harçları**, Günaydın Hukuk Yayınları, İzmir, 2006, (Harçlar).

Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı (Teori- Uygulama ve Sorunlar)”, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, Cilt: IV, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk**

Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, 2015, İzmir, ss. 4355-4397, (Vergi Denetimi).

Pınar, Burak ve Yıldırım Taylar. “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı: 21, Nisan 2013, ss. 139-180.

Rençber, Altan. **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, VII Levha, İstanbul, 2014.

Saban, Nihal. “Bir Yaşam İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, ss. 781-799, (Hak İhlalleri).

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2015, (Vergi).

Sakal, Mustafa ve Mustafa Alpaslan. “Ödeme Emrine Karşı Açılabilir Davalarda Tarhiyatın Kaynağına Bakılabileceği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 37, Ocak 2007, ss. 121-124.

Sancakdar, Oğuz, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan ve Lale Burcu Önüt, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2015.

Sarıca, Ragıp. **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1971-1972.

Serozan, Rona. **Medeni Hukuk**, 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Sezginer, Murat. **İptal Davasının uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, (Tebligat).

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 9. Baskı, Ekin, Bursa, 2016, (Vergi Ceza).

Şimşek, Edip. **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa, İstanbul, 1996.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Tan, Turgut. **İdari İşlemin Geri Alınması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, (İdari İşlem).

Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, (İdare).

Taş, Metin. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin, Bursa, 1997.

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: V, Yıl: 2003, Sayı: 2, İzmir, ss. 159-191.

Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Tekinay, Selahattin Sulhi, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu ve Atilla Top. **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

Tekingündüz, Metin. “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 56-59.

Tercier, Pierre, Pascal Pichonnaz ve H. Murat Develioğlu. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Onikilevha, İstanbul, 2016.

Tunçomağ, Kenan. **Türk Borçlar Hukuku**, Cilt: I., 6. Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Turmangil, Civan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXIX, Sayı: 1-4, 1982-1987, ss. 125-156.

Ulu, Güher. **İdari İşlemin Yetki Unsuru**, Seçkin, Bursa, 2012.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj, Ankara, 2001.

Üstün, Ümit Süleyman. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 187, Nisan 2004, ss. 154-163, (İhtiyati Haciz I).

Üstün, Ümit Süleyman. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 188, Mayıs 2004, ss. 124-129, (İhtiyati Haciz II).

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, (Takdir Yetkisi).

Üstün, Ümit Süleyman. **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Yargısı?**, Beta, İstanbul, 2013, (Denetim).

Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**, Beta, İstanbul, 2009.

Yenisey, Feridun ve Ayşe Nuhoğlu. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin, Ankara, 2017.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı, İstanbul, 2005, (İhtirazi Kayıt).

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk**

Fakültesi Dergisi, Cilt: XV, Sayı: 1-2, 2011, ss. 1-24, (İnceleme).

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, XII Levha, İstanbul, 2012, (Amme Alacakları).

Yıldırım, Mehmet Kamil ve Nevhis Deren Yıldırım. **İcra ve İflas Hukuku**, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2016.

Yıldırım, Zübeyr ve Serkan Ağar. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara, 2009, ss. 1223-1262.

Yılmaz, Dilşat. “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Yıl: 2017, Sayı: 2, ss. 105-153.

Yılmaz, Ejder ve Tacar Çağlar. **Tebliğat Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin, Ankara, 2013.

Zevkliler, Aydın. **Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, İzmir, 1991.