

VERGİ YARGISINDA DAVAYA KONU İCRAİ İŞLEM-II*

Serkan AĞAR **

f. Haciz

6183 sayılı kanunun ikinci kısmının, “*Cebren Tahsil ve Takip Esasları*” başlığını taşıyan birinci bölümünde yer alan 54. maddesinde; ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsil dairesince cebren tahsil olunması ve bu tahsilatın, teminat gösterilmişse teminatın paraya çevrilmesi, gösterilmeyen hallerde borçlunun borca yetecek miktarda malının haczedilerek paraya çevrilmesi ya da gerekli şartlar varsa borçlunun iflasının istenmesi şekillerinden birinin uygulanması yoluyla gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Teminat gösterilmeyen hallerde tahsil dairesi, süresi içinde kamu borcunu ödemeyen borçlunun, borca yetecek miktarda malını haczederek satmak ve borcu karşılamak durumundadır. Bu yol izlendiğinde ise kamu borçlusuna, öncelikle ödeme emri tebliği ve borçlunun borcu karşılamaya yeter miktarda mal alacak ve haklarını bildirmeye çağırılması gerekir. 6183 sayılı kanunun 62. maddesine göre, kural olarak, mal bildiriminde gösterilen, ayrıksı olarak da tahsil dairesince saptanan mal, alacak ve hakları haczedilebileceğinden bu yolun izlenmesi zorunludur.

Haciz, idari bir kararla, ödeme emri tebliğine karşın kamu alacağını ödemeyen borçluların kendi ellerinde bulunan ya da üçüncü kişilerin ellerindeki taşınır ve taşınmaz mallarına, alacağın asıl ve ferileri ile takip giderlerini karşılayacak miktarda alacaklı tahsil dairesi tarafından el konulmasıdır.¹ Görüldüğü üzere, kamu alacağının muaccel olması,

* Bu çalışmanın ilk bölümü için bkz., Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 67 (Kasım/ Aralık 2006), s. 285-316.

** Avukat (Ankara Barosu), Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) ABD doktora öğrencisi.

haczin uygulanması için yeterli değildir; haczin ön koşulu, borçluya ödeme emri tebliği ile kamu alacağının teminata bağlanmamış olmasıdır. Kamu alacağı teminata bağlanmış ise, ilk önce, teminatın paraya çevrilmesi yoluna başvurulur; teminat alacağı karşılamaya yetmez ise, yetmeyen miktarla sınırlı olmak üzere, borçlunun mallarının haczi yoluna başvurulabilir.

Vergi icra hukukunda, özel hukuktaki ödeme emrinin kesinleşmesi durumu, haczin uygulanması için gerekli değildir; zira ödeme emrine karşı 7 günlük yasal sürede açılacak dava yürütmeyi kendiliğinden durdurmayaacağından, dava aşamasında haczin uygulanmasında bir engel yoktur.

Haciz işleminin konusunu, kamu borçlusuna ait taşınır ve taşınmaz mallar oluşturur; ancak kimi durumlarda haczedilen bir malın gerçekten borçluya ait olup olmadığı konusunda kuşklar ortaya çıkabilir. İşte, mahcuz mallar üzerinde mülkiyet ya da rehin hakkına sahip olunduğunun ileri sürülmesi, istihkak iddiası olarak adlandırılır.² İstihkak iddiasına konu malların haczi, ilke olarak, en sona bırakılır. İstihkak davalarına bakmak konusunda haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesinin yetkili olduğuna ilişkin 6183 sayılı kanunun 68. maddesinin 1. cümlesinde geçen “mahkeme” ibaresini, adli yargı bünyesinde örgütlenmiş yargı organı olarak anlamak gerekir; dolayısıyla, mülkiyetten doğan bir uyuşmazlık niteliğindeki istihkak iddialarının idari yargı organları tarafından incelenmesi olanaklı değildir.³

6183 sayılı kanunun 64. maddesi gereğince mahallin en büyük mülki amirinin onayı alınmadan haciz varakası⁴ düzenlenip haciz işlemi yapılamaz. Cebri takip yollarından biri olan haciz işleminde “haciz varakası” düzenlenmesi ve söz konusu haciz varakasının 6183 sayılı kanunun anılan maddesi gereğince mahallin en büyük mülki amirinin onayına sunulmasının ardından vergi borçlusunun taşınmaz kaydına haciz şerhi verilmesi olanaklıdır.⁵

¹ Dönmez, R., *Vergi İcra Hukukunda İhtiyatî Haciz*, Eskişehir, 1998, s. 142-143.

² Dönmez, s. 177.

³ Dan. 4. D., 29/05/1991, E. 1990/4206, K. 1991/2013, in DD, S. 84-85, s. 202, nak. Gözübüyük, AŞ., Tan, T., *İdare Hukuku*, C. II, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, 1999, s. 194-195.

⁴ “Haciz varakası, idari davaya konu olabilecek bir işlemdir.”, Dan. 7. D., 16.09.2004, E. 2002/3307, K. 2004/2237.

⁵ Dan. 9. D., 20/03/2001, E. 1999/2350, K. 2001/798.

6183 sayılı kanunun 64. maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca, şekli ve kapsamı anılan bakanlıkça belirlenen haciz varakalarında; *"Borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince saptanan menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarının amme alacağına yetecek miktarının haczine karar verilmiştir."* açıklaması yer alır. Bu niteliği ile haciz varakaları, tahsil dairesine borçlunun malvarlığı üzerine, borca yetecek miktarda ve paraya çevrilmek üzere haciz konulmasına izin veren, idarenin kesin, icrai (yürütülmesi gerekli, etkili) ve tek yanlı işlemlerindendir. Borçlunun mal varlığı üzerine haciz konulması, sadece bu işlemlerin uygulanmasını gösterir. 6183 sayılı kanunda, haciz varakasının borçluya bildirilmesi öngörülmemiştir. Borçluya bildirim zorunlu olmayan bu işlemler, kural olarak, haczin uygulanması suretiyle borçlunun bilgisine sunulur. Haczin uygulanması yoluyla hakkında haciz varakası düzenlenerek haciz kararı verildiğini öğrenen kamu borçlusunun, 6183 sayılı kanunun 78. maddesinde yazılı haciz tutanağının düzenlenmesi veya tebliği üzerine açtığı dava ile tebliği zorunlu olmayan haciz varakasının bildirimi üzerine açtığı dava arasında konu bakımından da bir ayırım bulunmaz. 6183 sayılı kanunun 78. maddesinin ikinci fıkrasında, düzenlenen haciz tutanağında hacze dayanak olan haciz varakasının tarih ve numarasının yazılması zorunlu kabul edildiğinden, haciz kararının kaçınılmaz sonucu olan tutanakla hakkındaki haciz kararını öğrenen kamu borçlusu gibi kendisine haciz varakası tebliğ edilen borçlu da haciz kararının yasal dayanağının bulunmadığı itirazını yargı yeri önüne götürmek, yargı yeri de haciz kararının hukuka uygunluğunu incelemek durumundadır. Buna karşılık, daha önce haciz varakasına ilişkin bildirim karşın bu işlemi dava konusu yapmayan borçlunun, haciz tutanağının bildirimi üzerine açtığı davanın konusu, hacze konu malın haczi caiz olmayan mallardan olduğu ya da istihkak iddiaları gibi çok sınırlı alanları içerir. Bu nedenle, idari işlemlerin temel özelliklerini taşıyan haciz varakaları, idarenin kesin ve icrai işlemlerinden sayılır.⁶

⁶ Dan. VDDK, 02.06.1989, 1989/40-45. Kararın karşı oy gerekçesi, kendi içerisinde tutarlı olması itibarıyla dikkate değerdir: *"Anlaşmazlık, haciz varakasının idari davaya konu yapılacak nitelikte bir idari işlem olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkindir. 6183 sayılı kanunun 54. maddesi ve devamı madde hükümlerinde amme alacağının cebren tahsil ve takip esasları düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 54. maddesine göre cebren tahsilat teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi; borçlu mallarının haczi veya borçlunun iflasının istenmesi yoludur. Bu işlemlerin ne şekilde yapılacağı kanunla belirlenmiştir. Yasa koyucu haciz işlemini 6183 sayılı kanunun 62. maddesinde düzenlemiştir. Bu madde hükmüne göre haciz işlemi 'borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince*

Haciz yolu ile takip, mahcuz malların satılarak paraya çevrilmesi ve bu şekilde kamu alacağının karşılanması ile son bulur. Haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceli yet kazanmış borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka kamu alacaklısı yoksa borçluya verilir; hacze iştirak etmiş başka kamu alacaklısı varsa, artan kısımdan öncelikle bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, bakiyesi borçluya verilir. Satıştan elde edilecek bedelin kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi erteleyebilir; ancak alacağı, kamu alacaklısının alacağından önce gelenlerin takip hakları saklıdır.

6183 sayılı kanunun 75. maddesinin 1. fıkrasına göre; yapılan takip sonunda, kamu borçlusunun haczedilebilir nitelikte malı bulunmaz ya da bulunan malların satış bedeli kamu borcunu karşılamaya yetmez ise kamu borçlusu “aciz hali”nde sayılır.

Aciz halindeki kamu borçlusu hakkında teminat ve faiz aranmadan 6183 sayılı kanunun 48. maddesinde hükme bağlanan tecil hükümleri uygulanır; bir başka deyişle bu durumda, kamu borçlusu borcunu, taksitler halinde ödeyebilir, ancak alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki

tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarın tahsil dairesince haciz olunması’ şeklinde tanımlanmıştır. Haciz varakası ise, haciz işleminin yapılabilmesi için gerekli ön işlemdir (6183 sayılı kanunun 63. maddesi). Haciz varakası bağımsız vergi daireleri işlem yönergesine göre karşı tarafa tebliği gerekmeyen idarenin bir iç işlemidir. Haciz varakasında dava konusu işlemlerde aranan derhal yerine getirilme vasfı bulunmamaktadır. Bu varaka icrai niteliğe, haciz işlemiyle kavuşmaktadır. Haciz işleminin yerine getirilmesi ise, amme borçlusunun hacizden önce borcunu ödeyip ödememesi koşuluna bağlıdır. Şayet haciz işleminden önce amme borçlusu borcunu ödemeyi kabul eder ve öderse haciz işlemi yapılamayacaktır. Oysa icrai nitelikte bir karar idare tarafından mutlaka yerine getirilmesi gereken bir karardır. Nitekim aynı nitelikte bulunan ihtiyati haciz işleminde yasa koyucu dava konusu işlemin ihtiyati haciz kararı değil ihtiyati haciz uygulaması olduğunu vurgulamak suretiyle bu hususu açıklığa kavuşturmuştur (6183 sayılı Kanun’un 15. maddesi). Kaldı ki, haciz kararları muhataplarına bildirilecek kararlardan olmadığı cihetle amme borçluları haciz kararlarına haciz işlemiyle muttali olmaktadır. Olaydaki tebliğ alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yükümlü bulunan tahsil dairesinin bir kamu kuruluşu olan davalıyı uyarmak amacıyla yazılmış bir yazı tebliğidir. Haciz kararının tebliği değildir. Açıklanan bu nedenlerle ve mahkeme kararının dayandığı gerekçelerle haciz varakasının idari davaya konu olacak icrai bir işlem niteliği taşıması nedeniyle açılan davayı incelenmeksizin reddeden vergi mahkemesi ısrar kararının onanması gerektiği görüşünde olduğumuzdan bozma kararına karşıyız.”

kamu borçlusunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde takip etmeyi sürdürür.

Kamu borçlusunun aciz hali ortaya çıktığında, borçlu hakkında girişilen takip aşamaları ile borçlunun bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali belirlenir; ancak uygulamada, kanun koyucu tarafından kamu borçlusunun lehine konulmuş bulunan acze ilişkin hükümlerin işletilmediği görülür. Aciz hali, haciz işleminin tesisi aşamasında saptanması gereken bir durumdur; bu cümleden olarak, hacizle ilgili 6183 sayılı kanunun 62. maddesinin son fıkrası gereğince, haczin uygulanması sırasında tahsil dairesi, kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun çıkarlarını olabildiğince telif etmekle yükümlüdür.⁷ Dolayısıyla, acze düşmüş bir kamu borçlusunun bu durumunun derhal belirlenmesi ve yasal hükmün uygulanması 6183 sayılı kanun gereğidir.

Eylem yönü de bulunan bir idari işlem olduğunda kuşku bulunmayan haciz işleminin dava konusu edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak 6183 sayılı kanunda açık bir hüküm yoktur. Hukuki niteliği itibarıyla tek yanlı, kesin ve icrai bir işlem olan haciz işlemine karşı dava yoluna başvurulabilmesi gerekir. 6183 sayılı kanunda bir hüküm bulunmadığından, dava açma süresi bakımından genel hükümlere başvurulur. Buna göre, vergi mahkemelerinin görevi içindeki kamu alacakları bakımından 30 gün, idare mahkemelerinin görevi kapsamındaki kamu alacakları bakımından 60 günlük süreye uymak gerekir. Diğer yandan, ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava yoluna başvurulması gerekirken, diğer aşamalara göre kristalize olmuş bir kamu alacağını mündemiç haciz işlemine karşı 7 gün yerine 30 ya da 60 günlük dava açma sürelerinin uygulanması da ilginç bir durumdur.

Uygulamada, haciz aşamasında çeşitli idari işlemler tesis edildiği ve bunların iptal edilebilirliği ile ilgili olarak çelişkili kararlar verildiği görülür. Örneğin; haciz işlemi, haczin sürdürüleceğini belirten bilgilendirme niteliğindeki idare yazısı ile öğrenilse dahi, söz konusu yazı ile birlikte bu yazının dayanağını teşkil eden haciz işleminin de iptalinin istenmesi olanaklıdır.⁸ Bir başka olayda ise Danıştay; vergi borcu bulunan şirketin, davacı şirketten olan alacağına haciz konulduğuna dair tebliğ edilen bildirimden sonra, haczin gereklerinin yerine getirilmesi

⁷ Tahsil dairesinin söz konusu yükümlülüğünü vergi icra hukukunun temel bir ilkesi olarak saymak olanaklıdır, Dönmez, s. 29.

⁸ Dan. 4. D., 30.11.1992, E. 1991/4352, K. 1992/5134.

aksi halde 6183 sayılı kanun hükümlerine göre işlem yapılacağına ilişkin yazının iptali istemini, dava konusu edilen yazının tek başına hakkın kaybına neden olan kesin nitelikte yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmayıp kamu alacağının sürüncemede kalmadan tahsili amacına yönelik haciz işleminin yerine getirilmesiyle ilgili bir ön işlem olduğu gerekçesiyle reddeden vergi mahkemesi kararını onamıştır.⁹ Oysa anılan yazıda, kamu alacağının tahsilinin sağlanabilmesi için belirtilen miktarın derhal vergi dairesine yatırılması gerektiği, aksi takdirde 6183 sayılı kanun hükümleri gereğince işlem yapılacağı hususu belirtildiğinden söz konusu yazının, muhatabın hukuki durumunu etkileyen kesin ve icrai bir işlem niteliğini taşıdığı kuşkusuzdur.

g. Tahsil Aşamasına İlişkin Özel Durumlar

aa. Tecil İsteminin Reddi

Tecil, cebri icra yetkisi ile donatılmış kamu alacaklısının tahsil işlevini yerine getirirken, kamu borçlularının ekonomik faaliyetlerinin sona ermesi ile acze düşmelerini önlemek amacını taşıyan ve bu yönü ile kamu yararını gözeten hukuki bir kurumdur.¹⁰

6183 sayılı kanunun 48. maddesinin 1. fıkrasına göre; kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haciz uygulanması ya da mahcuz malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından teminat gösterilmesi koşulu ile alacaklı kamu kuruluşu¹¹ ya da yetkili kıldığı makamlar tarafından, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama gideri, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları 2 yılı, sayılanlar dışında kalan kamu alacakları ise 5 yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Tecil istemi reddedilen kamu borçlusu, istem konusu borcunu, ret kararının tebliğ tarihinden itibaren, alacaklı kamu kuruluşu tarafından verilecek en fazla 30 günlük süre içerisinde ödediği takdirde, anılan kamu alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle yine tecil olunabilir.

⁹ Dan. 4. D., 12.03.1999, 1999/77-1951.

¹⁰ Dönmez, R., *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip (Haciz)*, Ankara, 2005, s. 76.

¹¹ Tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olanlar; Devlete ait kamu alacaklarında ilgili bakanlar, il özel idaresine ait kamu alacaklarında valiler, belediyelere ait kamu alacaklarında ise belediye başkanıdır.

Tecil olunan kamu borcu miktarı ve tecil süresi her bir kamu borçlusu bakımından farklılık taşıdığından öznel birer idari işlem olan tecil¹² ya da reddi işlemlerinin tesis edilebilmesi için kamu borçlusunun tecil istemli bir başvuru yapması gerekir. Kamu alacaklısı tecilde re'sen harekete geçmez, kamu borçlusunun bu konudaki başvurusuna gereksinim duyar.

Kanun koyucu, kamu alacaklısının tecil istemini karara bağlamasından önce, uzlaşmada olduğu gibi, kamu borçlusu ile yapılması gereken bir müzakere sürecini öngörmemiştir; kamu alacaklısı bu konuda, koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ve kamu borçlusunun mali ve ekonomik durumunu inceleyerek takdir hakkını kullanır ve sonuçta ya tecil istemini kabul eder ya da buna gerek görmeyerek kamu alacağının tahsili yoluna gider.

Vergi idaresi, tecil işlemini tesis edip etmemek ve özellikle çok zor durum koşulu ile tecilin diğer yasal koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini ve taksit zamanlarını belirlemek konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bilindiği gibi, vergi idaresi, kural olarak, bağlı yetki ile donatılmıştır; dolayısıyla vergi hukukunda takdir yetkisi istisnai- dir ve tecil işlemi de bu istisnai hallerden biridir; zira vergilendirme işlemlerinde takdir yetkisi ancak sebep ve konu unsurları bakımından kullanılabilir.

Tecil işleminde vergi idaresinin takdir yetkisi, salt tecil isteminin kabul edilip edilmemesinde değil, istemin kabulü durumunda aynı zamanda taksit zamanlarının ve diğer koşulların belirlenmesinde de kendini gösterir. İşte, tecil işlemi, tıpkı ihtiyati tahakkukta olduğu gibi, vergi hukukunda sayılan özellikleri haiz sınırlı takdir yetkisinin kullanılmasının somut bir örneğini teşkil eder. Vergi idaresi, tecil işleminde takdir yetkisini, aynı zamanda, genel amaç olan kamu yararına yönelik olarak kullanmalıdır.

6183 sayılı kanunun 48. maddesinin 5. fıkrasına göre, tecilde taksit zamanları ile diğer koşullar tecile yetkili makamlar tarafından belirlenir. Bu hükme istinaden, 249 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği,¹³ tecil isteminin kabul edilmesi bakımından 6183 sayılı kanunun 48. maddesinde yer almayan “*kamu borçlusunun iyi niyeti*” koşulunu öngörmek

¹² Özel hukukta tecil, alacaklı ile borçlu arasında yapılan ve borç ilişkisinin içeriğini değiştiren bir sözleşmedir.

¹³ RG, 25.01.1955.

suretiyle kamu hukukuna yabancı ve tecil koşullarına yeni bir unsur eklemiştir.¹⁴

Kamu borçlusunun tecil istemi ile alacaklı tahsil dairesinin söz konusu bu istemi uygun görerek kamu alacağının tahsilini vadeye bağlayarak ertelemesi biçiminde gerçekleşen tecil işlemi, kamu borçlusu ile alacaklı tahsil dairesi arasında gerçekleşen bir anlaşma değil, salt alacaklı tahsil dairesinin, kamu borçlusunun dürtüsü ile ve kamu borçlusu yararına hareket ederek tesis ettiği bir idari işlemdir. Tecil işleminin kamu borçlusunun istemi üzerine tesis edilmesi kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasındaki bir anlaşma olarak görülemez;¹⁵ zira “*tek yanlı*” olmaları, bir diğer deyişle tesis edilmeleri bakımından başka bir iradeye gereksinim duymamaları idari işlemlerin karakteristik özelliğidir. Dolayısıyla, idari bir işlem olan tecil işleminin de başka bir iradeye ihtiyaç duyması düşünülemez.

Burada kamu borçlusunun tecil istemi, olsa olsa tecil işleminin hazırlık aşamasında kamu alacaklısının tecil işlemini tesis edip etmemeye ilişkin takdir hakkını kullanmasını sevke yönelik bir dürtü olarak kabul edilebilir.

Tecil işlemi ile kamu alacağının tahsili ertelenir; ancak bunun geçerliliği, kamu borçlusunun tecilin koşullarına uymasına bağlıdır. Dolayısıyla burada, şarta bağlı bir işlem olarak belirlenen tecil işleminin “*taliki*” bir etkisinin bulunduğundan söz edilebilir. Tecilin hüküm ve sonuç doğurmasının, kamu borçlusunun tecilin koşullarını yerine getirmesine bağlı olması, tecil için “*zorunlu şart (conditio sine qua non)*” hükmündedir. Başka bir anlatımla, kamu borçlusunun tecilden yararlanması, tecil koşullarını yerine getirmesine bağlıdır; tecil, bu koşullara uyulduğu takdirde hüküm ve sonuç doğurur. Bu bakımdan, tecil işleminin kamu alacağının tahsiline etkisi, “*taliki (geciktirici)*” bir nitelik arz eder. Tecilin koşullarının yerine getirilmemesi ise, cebren tahsil bakımından “*infisahı (bozucu) şart*”tır;¹⁶ ancak bu husus, bir idari işlem olarak tecilin değil,

¹⁴ 249 seri numaralı TGT’nin 4 numaralı paragrafı aynen şu şekildedir: “*Tecil hakkında karar verilirken borçlunun öteden beri borçlarını ödemedi hüsnüniyet sahibi olup olmadığına bakılacak ve ayrıca borçlunun tecil talebi tarihi ile tecilin yapıldığı tarih arasında geçen müddet zarfında tecil talebinde ileri sürdüğü taksit şartlarına göre kendiliğinden tediyede bulunup bulunmadığı da gözönünde bulundurulacak ve borçlunun tecil talebinin kabulünü beklemeden tediyelerine başlaması ve devam etmesi hüsnüniyetinin bir delili olarak alınacaktır.*”

¹⁵ Dönmez, Haciz, s. 76-77.

¹⁶ Age., s. 79.

bu idari işlemle ilgili olarak kamu borçlusunun üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesinin bir sonucudur, dolayısıyla doğrudan doğruya tecil işlemine izafe edilemez.

Her kamu borçlusu bakımından tecil olunan kamu alacağı tutarı ve vadesi farklılık arz ettiğinden öznel bir idari işlem olarak nitelendirilebilecek tecil işlemi, hukuki görünüm itibarıyla kamu borçlusu lehine tesis edilmesi nedeni ile yararlandırıcı işlemler kategorisinde yer alır. Aynı zamanda, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasında yeni bir hukuki ilişki ortaya çıkardığından, bir başka deyişle tecil isteminde bulunan kamu borçlusu bakımından yeni bir hukuki durum tesis ettiğinden tecil işlemi, kamu alacağının tahsili bakımından taliki bir etki doğuran yapıcı (inşai) bir idari işlemdir; zira tecil işlemi, kamu alacağı yönünden yasal ödeme zamanı dışında bir vade ve taksitlendirme getirerek yeni bir hukuki durum yaratır. Tecil işlemi ile birlikte kamu alacağının niteliği bir tür başkalaşım geçirir; örneğin; tecile konu kamu alacağına gecikme faizi değil, tecil faizi uygulanır; ancak tecil koşullarına uyulmaması, değerini kaybeden teminatın ya da mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hâllerinde kamu alacağı muaccel olur ve bu kez normal vade tarihinden itibaren kamu alacağına gecikme zammı yürütülür.

Yükümlünün tecil isteminin idarece reddi üzerine söz konusu işlemin iptal davasına konu edilebilmesi olanaklıdır. Öte yandan, tecil istemi hakkında kabul veya ret işlemi tesis edilmeden yahut tecil isteminin kabulü veya reddi üzerine yeni vadeler belirleneceğinden tecil isteminin sonucu beklenmeden kamu alacağının vadesinde ödenmediğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesi olanaklı değildir.¹⁷ Yine, tecil için yapılan başvuruya yanıt verilmeden ve 30 güne kadar ödeme süresi tanınmadan kamu alacağının tahsili amacı ile ödeme emri düzenlenemez.¹⁸ Bunun gibi, tecil ve taksitlendirme yoluyla borcunu ödemek için başvurmuş olan yükümlü hakkında vadesi gelmeden borcun ödenemeyeceği kabul edilerek ödeme emri düzenlenmesi olanaklı değildir.¹⁹

Vadesinde ödenmeyen vergi borçlarına karşılık taşınmazına haciz uygulanan yükümlünün tecil isteminin kabul edilmesi ile 6183 sayılı

¹⁷ Dan. 4. D., 18.10.1990, E. 1989/1715, K. K. 1990/2810. Dan. 4. D., 07.06.1989, E. 1988/3943, K. 1989/2585.

¹⁸ Dan. 3. D., 07.04.1993, E. 1992/1833, K. 1993/1330

¹⁹ Dan. 4. D., 11.03.1999, E. 1998/4548, K. 1999/1021.

kanunun 48. maddesi uyarınca haczedilen taşınmazı teminat yerine geçeceğinden, haczin kaldırılması istemi ile yaptığı başvurunun reddi işleminde hukuka aykırılık olmadığı²⁰ gibi idarece önerilen tecil koşullarına uyulmaması durumunda teminat karşılığı temin edilen kamu alacağının teminatın paraya çevrilmesi yoluyla cebren tahsilinde de hukuka aykırılık yoktur.²¹

Öte yandan, yalnızca tecil ve taksitlendirme isteminde bulunulması, vergi alacağının haciz yoluyla tahsilini durdurmaz;²² ancak tecil isteminin kabul edilerek borcun takside bağlanması ve satış işleminin durması, satış öncesi işlemlerde kanuna aykırılık bulunduğu iddiası ile açılan davanın incelenmesine engel değildir.²³

bb. Takas İsteminin Reddi

6183 sayılı kanunun 23. maddesine göre, kamu kuruluşlarınca yükümlüden tahsil edilen, fakat yasal nedenlerle ret ve iadesi gereken kamu alacakları, yükümlünün, reddi yatı yapacak kamu kuruluşuna olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Bu hükümde her ne kadar mahsup kelimesi kullanılmış olsa da, aslında murat edilen “*takas işlemi*”nden başka bir şey değildir;²⁴ ancak bu noktada, takas ve mahsup kavramlarının hukuki nitelikleri itibarıyla birbirinden farklı olduğunu belirtmekte yarar vardır. Öncelikle takas işlemi, vergi icra hukukunun kapsamına girdiği, bir başka deyişle kamu alacağının tahsil aşamasında gerçekleştiği halde, mahsup tarh aşamasına ilişkindir.²⁵ Bunun yanında, “*ödeşme*” ya da “*sayışma*” olarak da adlandırılan takas, aynı cinsten ve ikisi de muaccel karşılıklı iki alacağın birbirine sayılması olduğu hâlde, mahsup, “*hesaplaşma*” anlamına gelmek üzere, bir alacak miktarının kimi nedenler yüzünden indirime tâbi tutulmasıdır. Görüldüğü gibi mahsupta, takasta olduğu gibi, alacakların karşılıklı olması gerekmez.

Vergi icra hukukunda takas işleminin gerçekleşmesi, yükümlünün alacağının kesinlik kazanmış bulunmasına ve aynı zamanda kamu

²⁰ Dan. 3. D., 12.04.2004, E. 2004/574-2478.

²¹ Dan. 3. D., 17.11.1988, 1988/209-2691.

²² Dan. 4. D., 19.04.1994, E. 1993/5915, K. 1994/2341.

²³ Dan. 4. D., 24.04.1995, E. 1994/5341, K. 1995/1892.

²⁴ Öncel, M., *Vergi Hukukunda Takas*, AÜHFD, C. 35, S. 1-4, s. 9.

²⁵ Age., s. 9.

borcunun da muaccel olmasına bağlıdır; örneğin, henüz tahakkuk etmemiş bulunan bir kamu borcu ile yükümlünün muaccel alacağı takas edilemez; ancak yükümlünün vergi idaresinden olan alacağı kesinlik kazanmış, bir başka anlatımla kamu alacağı tahsil edildikten sonra yasal nedenlerle iadesine karar verilmiş ve bu husus yükümlüye tebliğ edilmiş ve aynı zamanda kamu borcu da muaccel ise, verginin vadesi gelmeden önce yapılan takas isteminin kabulü gerekir.²⁶

6183 sayılı kanun ile kamu borçlusuna tanınan takas isteminde bulunabilme hakkı, sınırlı bir hak olarak anlaşılır; zira vergi idaresinin ve yükümlülerin karşılıklı ve muaccel her türlü alacaklarının birbiriyle takas edilmesi olanaklı değildir, bunların kamu hukuku ilişkisinden doğması gerekir; örneğin, iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden veya taraflardan biri için özel hukuka, diğeri için kamu hukukuna dayanan ilişkiden doğan alacaklar takasa konu edilemez. Takası istenebilen alacaklar, tahsil edildikten sonra yasal nedenlerle yükümlüye ret ve iadesi gereken paralar ile yükümlünün reddi yatı yapan kamu kuruluşuna olan muaccel kamu borcudur.²⁷

Yükümlülerin, vergi dairesi nezdindeki KDV alacaklarının, kendilerinin muhtelif vergi borçları ile takas edilmesini istemeleri durumunda, istemin, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi gerekir.²⁸

Takas, hukuki niteliği itibarıyla infisahı (bozucu) etki doğurur; bir başka deyişle takas, borçlardan az olanı oranında borç ilişkisini sona erdirir. Takasın gerçekleşebilmesi; takas edilecek alacakların karşılıklı ve aynı türden²⁹ olmalarının yanı sıra takası ileri sürülen alacak muaccel³⁰ ve dava edilebilir olmalıdır.

Yükümlünün yaptığı başvurusu üzerine vergi idaresince takas işleminin gerçekleştirilmesinin ardından yükümlüden takasa konu vergi borcunun istenmesi olanaklı değildir. Örneğin; KDV iade alacağı ile gelir (stopaj) vergisi borcunun takas edilmesi istemi kabul edilip, takas

²⁶ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara, 2005, s. 147.

²⁷ Age.

²⁸ Dan. 7. D., 31.10.2001, 2001/2740-3329, Dan. 7. D., 23.10.1997, E. 1996/1562, K. 1997/364, Dan. 7. D., 19.11.1993, E. 1990/3095, K. 1993/4928, Dan. 7. D., 09.03.1993, E. 1989/2749, K. 1993/884.

²⁹ Takas edilecek alacaklardan birinin özel hukuktan, diğerrinin kamu hukukundan doğması mümkündür.

³⁰ Takas için her iki alacağın da muaccel hale gelmiş olması gerekli değildir.

işlemi tesis edildikten sonra, KDV iade alacağının olmadığı sebebine dayanılarak takas edilen gelir (stopaj) vergisi doğrudan ödeme emri ile tahsil edilemez;³¹ zira mahsup alındısının düzenlenip tebliğinden sonra takas isteminin reddini gerektiren sebepler saptanmışsa, takas işlemi geri alınıp tersine işlem kurulması gerekir.³²

Vergi borcunun vergi idaresinde bulunan alacağı ile takas edilmesi suretiyle tahsili için süresinde başvuran yükümlünün takas talebine karşı idarece olumlu veya olumsuz bir yanıt verilmeden kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden söz konusu alacak için ödeme emri düzenlenmesi olanaklı değildir.³³

Kamu borçlusu borcunu, kamu alacaklısından olan alacağı ile takas edemez. Kamu hukukundan doğan borçlar bakımından takas iradesi, kamu borçlusunun değil, kamu alacaklısının yetkisindedir. Bu arada, 6183 sayılı kanun uygulamasında kamu alacaklısı sayılan kamu kuruluşlarının sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden, bir başka deyişle özel hukuktan doğan alacakları kamu alacağı niteliğini taşımadığından, üçüncü kişilerin, bu kuruluşlara olan anılan nitelikteki borçlarını, bu kuruluşlardan olan alacakları ile takas etmelerinde bir engel yoktur. Alacaklı-borçlu sıfatlarının birleşmesi nedeni ile yükümlünün takas isteminde bulunması, ödemenin hukuki sonuçlarını doğuracağından kamu borcunu ortadan kaldırır.

Vergi dairesinden olan alacağın aynı holding bünyesinde yer alan şirketin vergi borcu ile takas edilmesi isteminin reddedilmesi işlemi, iptal davasına konu yapılabilecek kesin ve icrai nitelikte bir işlemdir; zira bu tür bir istemde bulunulmasında hiçbir yasal engel yoktur.³⁴

cc. Terkin İsteminin Reddi

Kamu alacağı; bir yargı kararına dayanılarak, vergi hataları dolayısıyla, tabii afetler ya da tahsil imkansızlığı nedenleri ile terkin edilebilir. Kamu borcunu sona erdiren nedenlerden olan terkin işlemi, asli ve/veya ferî nitelikteki kamu alacakları hakkında tesis edilebilir, bir başka deyişle, terkin işlemi ile terkin edilen kamu alacağının aslı kadar bunlara

³¹ Dan. VDDK, 18.02.2005, E. 2004/157, K. 2005/6.

³² Dan. VDDK, 11.12.1992, 1992/63-454.

³³ Dan. 3. D., 27.02.2001, E. 1999/4636, K. 2001/734.

³⁴ Dan. 4. D., 23.03.1999, E. 1998/2920, K. 1999/1201.

ilişkin cezalar da ortadan kaldırılır. Kamu alacağının tabii afetler dolayısıyla terkin, özel hukuktaki borcu sona erdiren nedenlerden “*borçlunun sorumlu olmadığı sonraki imkansızlık*” kavramına benzetilebilir.

Yükümlü aleyhine doğmuş olan vergi hatalarının düzeltilmesi durumunda, vergi borcu henüz tahakkuk etmemiş ise hatalı işlemin düzeltilmesi ile yetinilmesine karşılık, vergi tahakkuk etmiş ise vergi alacağının terkinin gerekir; ancak vergi, tahakkuk etmesinin yanı sıra aynı zamanda tahsil edilmiş ise, terkin edilen vergi, yükümlüye ret ve iade edilmelidir.³⁵ Yine bunun gibi, vergi yargısının kesinleşmiş kararları gereğince, tarh veya tahakkuk etmiş vergiler de terkin olunabilir.

213 sayılı VUK’un, 1. maddesinde belirtilen vergi ve resimler hakkında uygulanan ve borçlanılan edimin yerine getirilmesinin objektif ve sürekli olarak mümkün olmaması³⁶ (sonraki imkansızlık) hallerini düzenleyen BK’nin 117. maddesinde sayılan nedenlere benzer bir düzenleme getiren 115. maddesine göre;³⁷ yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer tabii afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları, ürünlerinin en az üçte birini kaybeden yükümlülerin afete uğrayan arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığı tarafından zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur; ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir.

213 sayılı VUK’a göre, tabii afete uğrayan vergi yükümlülerinin tabii afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezalarının afetin meydana geldiği tarihe kadar geçen yükümlülük dönemleri ile ilgili olması ve söz konusu tarihe kadar ödenmemiş olması gerekir.

213 sayılı VUK kapsamındaki vergiler dışındaki kamu alacakları hakkında hüküm ifade eden 6183 sayılı kanunun 105. maddesinde ise, yine sonraki imkansızlık hallerini düzenleyen BK’nin 117. maddesinde

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 150.

³⁶ Eren, F., *Borçlar Hukuku, Genel Hükümler*, 6. Bası, C. II, İstanbul, 1998, s. 1285.

³⁷ Bu madde ile ilgili işlemlerde halen, *Resmî Gazete*’nin 16.03.1950 günlü nüshasında yayımlanan 1 sıra numaralı VUK Genel Tebliği uygulanmaktadır. 5432 sayılı eski VUK’a ilişkin olarak yayımlanan işbu Tebliğ’in uygulanmasına halen ısrarla devam edilmesi, ilginç olduğu kadar düşündürücüdür.

sayılan nedenlere benzer bir biçimde, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara uğrayan varlıklarının ve ürünlerinin en az üçte birini yitirenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili kamu alacaklarının Bakanlar Kurulu kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.³⁸ Belirtilen hükümden yararlanma, tabii afetin gerçekleşme tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili kamu alacaklısına başvurulmasına bağlıdır.

Görüldüğü üzere, 6183 sayılı kanunda düzenlenen terkin hükümlerinden yararlanmak 6 aylık başvuru koşuluna bağlıyken, 213 sayılı VUK kapsamındaki vergiler bakımından böyle bir koşul öngörülmemiştir.³⁹ Ayrıca, 6183 sayılı kanuna tabi kamu alacaklarının terkininde Bakanlar Kurulu yetkili iken, 213 sayılı VUK'a tabi vergiler bakımından bu yetki Maliye Bakanlığı'na aittir.

Kamu alacağının bir başka terkin türü, *"tahsil olanaksızlığı nedeni ile terkin"* dir. Buna göre; yapılacak takip sonunda tahsili olanaksız ya da tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 8,00 YTL'ye kadar⁴⁰ (8 YTL dahil) kamu alacakları, kamu kuruluşlarında terkin yetkisine sahip olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir.

Terkin yetkisine sahip olanlar, bu yetkilerinin tamamını ya da bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler. Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde; posta ile yapılacak tebligatta posta masrafı, ilan yoluyla yapılacak tebligatta ilan giderleri, kırtasiye giderleri, tahsilat için araç kullanılması gereken durumlarda benzin, mazot gibi giderler, kamu alacağının tahsilini masraflı hâle getirebilir. Bu düşünce ile sevk edilen anılan hüküm çerçevesinde, her bir kamu alacağı türü ve dönemi itibarıyla, asıl alacak, gecikme zammı, gecikme faizi ve varsa bağlı cezaları

³⁸ Tabii afet olarak nitelendirilerek kamu alacağının terkinini sağlayan nedenler, aslında, 213 sayılı VUK'un 13. maddesi anlamında yükümlülüğün yerine getirilmesini engelleyen birer mücbir sebeptir.

³⁹ "213 sayılı VUK'un 115. maddesine göre yapılacak terkinler için kanunda bir müddet tayin edilmediği gibi bu terkinlerin, mükelleflerin müracaatları hâlinde yapılacağı hakkında da bir hüküm mevcut değildir. Bu itibarla mükellefler, mezkûr maddede yazılı sebepler ve şartlar mevcut olduğu takdirde tahakkuk etmiş vergi borçları ve cezalarından tahsil edilmemiş olan kısımlarının terkinini için tahsil bakımından zamanaşımı vaki oluncaya kadar vergi dairelerine müracaatla terkin talebinde bulunabilirler.", 1 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.

⁴⁰ Bakanlar Kurulu kararı ile 5.000.000 Türk Lirası olan terkin tutarı 8,00 Yeni Türk Lirası'na yükseltilmiştir, RG, 31.12.2004, mük. 25687.

toplamı 8,00 YTL tutarını (8,00 YTL dahil) aşıyorsa, alacaklı tahsil dairelerince terkin edilir.

Tahsil olanaksızlığı nedeni ile terkin hükmüne benzer bir biçimde, 213 sayılı VUK'un mükerrer 115. maddesinde; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin⁴¹ cezaların toplam miktarı 14.00 YTL'yi⁴² aşmaz ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağı belirlenir ise, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslar dahilinde bu alacakların tahakkuklarından vazgeçilebileceği hükme bağlanmıştır.

Tahakkuktan vazgeçme, ne tahakkuk eden ne de tahsil edilen bir vergi hakkında uygulanması nedeni ile tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş kamu alacakları hakkında tesis edilen diğer terkin işlemleri karşısında farklılık arz eder.⁴³

Terkin, kimi koşulların gerçekleşmesi ile birlikte, bütün hukuki sonuçları ile kamu alacağını ortadan kaldıran bir idari işlemdir.⁴⁴ Terkin işleminin tesisi için gerekli koşullar oluşmuş ise, yükümlünün bu konudaki başvurusu ile tahakkuk eden kamu alacağı silinir ya da tahsil edilen kamu alacağı yükümlüye ret ve iade edilir. Bir kamu alacağı bakımından terkin işleminin tesisi, tecil işleminde olduğu gibi, yükümlünün bu konuda bir başvurusuna ihtiyaç gösterse de, bu husus işlemin hazırlık aşamasına ilişkindir; dolayısıyla terkin işlemi, bir idari işlemde bulunması gereken tüm özellikleri bünyesinde taşıyan, bir başka anlamıyla tek yanlı, kesin ve icrai (yürütülmesi zorunlu) nitelikte öznel bir işlemdir. Vergi idaresinin terkin konusundaki yetkisi bağlıdır; yukarıda belirtilen nedenlerin gerçekleşmesi durumunda terkin işleminin tesis edilmesi gerekir. Tüm koşulların gerçekleşmesine karşın terkin işleminin tesis edilmemesi durumunda zımni ya da sarih ret işleminin iptalinin istenmesi olanaklıdır.

Bir kamu alacağının terkin işlemine konu edilebilmesi için tahsil edilmiş olması gerekmez; terkin koşullarının gerçekleşmesi durumun-

⁴¹ "Vergiye ilişkin vergi cezasından neyin amaçlandığı açık değildir. İlişkin olma' hali, vergi ile ceza arasındaki gevşek bir bağı ifade ettiğinden; tahakkuktan vazgeçmeyi, vergi ziyama bağlı vergi cezaları ile sınırlı tutmak doğru değildir. Bu yüzden; verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarhını gerekli kılan sebep dolayısıyla kesilen her türlü vergi cezasının 'ilişkin olma' hali içinde mütalaası uygun olur.", Candan, *Uzlaşma*, s. 199-200.

⁴² 354 sıra numaralı VUK Genel Tebliği, RG, 17.12.2005, 26026.

⁴³ Bilici, N., *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, Mart, 2005, s. 122.

⁴⁴ Öncel, Kumrulu, *Çağan*, s. 149.

da tahakkuk etmesine karşın henüz tahsil edilmemiş kamu alacakları da terkin edilebilir. Örneğin; yukarıda belirtildiği gibi, yapılacak takip sonunda tahsili olanaksız ya da tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 8 YTL'ye kadar (8 YTL dahil) kamu alacakları, kamu kuruluşlarında terkin yetkisine sahip olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin tahsil olanaksızlığı nedeni ile terkin edilebilir, bu halde terkin işleminin konusu, tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş bir kamu alacağıdır.

Bir işlemi tesis etmek konusunda yetkisi bulunan idari organ ya da makam, o işlemin tersi söz konusu olduğunda, eğer bu konuda aksi bir yasal düzenleme yoksa, kural olarak yine yetkilidir; söz konusu bu duruma “*aksine işlem*” ya da “*yetkide koşutluk*” adı verilir. İçtihat ile geliştirilen söz konusu yetki kuralına göre, bir idari işlemi yapmış olan idari makam, aksine bir hüküm bulunmadıkça, o idari işlemi değiştirmeye, kaldırmaya ve geri almaya da yetkilidir.^{45, 46} İşte, kamu alacağını tarh ve tahsil etmeye yetkili bulunan tahsil dairesi, aynı şekilde terkin etme yetkisine de sahiptir.

5. İdari Çözüm Aşamalarının Tüketilmesinden Doğan İcrai İşlemler

a. Düzeltme ve Reddiyat

Vergilendirme işlemlerinde, hesap hatası ve vergilendirme hatası olarak gerçekleşen kimi hataların giderilmesini temin maksadı ile VUK'un 116 ile 126. hükümleri arasında düzenlenen “*düzeltilme*”, uzlaşma gibi, vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan çözümünü amaçlayan bir imkan olmasının yanı sıra vergi gelirlerinin idari denetimini sağlaması bakımından da önem arz eder.⁴⁷

⁴⁵ Günday, M., *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Ankara, 2003, s. 124.

⁴⁶ “Kamu hukukunda bir makama verilen yetkinin, aksine bir hüküm bulunmadıkça o makam tarafından kullanılacağı, bir makamın yetkisinin başka bir makama devredilmesi için mevzuatla yetkili kılınması gerekeceği tartışmasızdır.”, Dan. 5. D., 15.04.2003, E. 2000/1711, K. 2003/1421, in DKD, Y. 1, S. 2, 2003, s. 211.

⁴⁷ 213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre; fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da vergi yasaları uyarınca iadesi gereken vergiler, ilgili mevzuatı gereğince yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tekemmül ettiği tarihi izleyen 3 ay içinde iade edilmelidir; aksi halde, 213 sayılı VUK'un 120. maddesi hükmüne göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte, bu tutarlara 3 aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında

Şekli vergi hukuku penceresinden bakıldığında vergi usul hukukunun vergi uyumsuzluklarını idari yolla çözen kurumlarından biri olan düzeltme yolu, aynı zamanda, düzeltilen vergi miktarı oranında vergi borcunu sona erdiren, bir başka deyişle infisahi etkili bir idari işlemidir ve idare hukukunun yasal idare, bağlı yetki ve idari işlemin geri alınması gibi konularının bir yansımasıdır. Düzeltme işlemi, bu anlamda, öznel (dar anlamda sübjektif) vergilendirme işlemleri bakımından vergilerin yasallığı ilkesinin gerçekleşmesini sağlar.⁴⁸

Kesin ve yürütülmesi gerekli birer öznel idari işlem niteliğini taşıması gereken düzeltme kapsamındaki vergilendirme işlemlerinin, doğrudan vergi miktarını etkileyerek haksız yere fazla veya eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi bir yanlışlık (hesap hatası)⁴⁹ ya da değerlendirme yanlışlığı (vergilendirme hatası)⁵⁰ olarak tanımla-

eklenen faiz yükümlüye ödenmek zorundadır. Öte yandan, 2577 sayılı İYUK'un 28. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası birbiri ile çelişen hükümler içermektedir. Vergi mahkemesi, uyumsuzluk konusu verginin yükümlüden fazla veya yersiz olarak tahsil edildiğine ve iadesine karar verdiğinde, vergi dairesi söz konusu vergiyi 2577 sayılı İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrası gereğince en geç 30 gün içinde iade etmeli iken, bu süre 213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 4. bendinde 3 ay olarak belirlenmiştir. Bu konuda hangi sürenin uygulanacağı bir sorun olarak gözüktüğü de, 2577 sayılı İYUK'a göre özel bir kanun niteliğinde olan 213 sayılı VUK'un değinilen hükmüne riayet etmek gerekir. Ayrıca yine, 2577 sayılı İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrasına göre, tazminat ve vergi davalarında infazın gecikmesi nedeni ile kararın idareye tebliğinden itibaren yasal gecikme faizi hesaplanırken, 213 sayılı VUK'un söz konusu maddesinde yasal gecikme faizi yerine 6183 sayılı kanuna göre tecil faizi uygulanması öngörülmüş ve tecil faizinin de öngörülen 3 aylık sürenin sonundan düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 173-174.

⁴⁹ 213 sayılı VUK'un 117. maddesi: "Hesap hataları şunlardır: 1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

⁵⁰ 213 sayılı VUK'un 118. maddesi: "Vergilendirme hataları şunlardır: 1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tâbi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."

nabilecek olan vergi hatası kapsamında incelenebilmesi için kanuna, bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sırasında yürürlükte bulunan kanun hükümlerine sebep ve konu öğeleri bakımından aykırı olması gerekir.⁵¹

Düzeltilme yoluna, vergi asıllarına olduğu kadar 213 sayılı VUK'un 375. maddesi hükmü çerçevesinde, vergi cezaları hakkında da başvurmak olanaklıdır. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı ya da ondan bağımsız olarak yapılabilir. Düzeltme isteme hakkı doğuran vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın ya da uyuşmazlık halinde yargılama makamının yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki yanlışlıklardır. Uyuşmazlığın çözümü hukuki bir sorun ise, bir başka deyişle, yargı organı tarafından delillerin değerlendirilmesi ile yasaların hukuki analizi ve yorumu sonunda çözümlenebilecek bir nitelikte ise, vergi hatası iddiası ile düzeltme yoluna başvurulması olanaklı değildir.

Haksızlığı açık olan verginin, her zaman düzeltme yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilerek incelenmesi olanaklı değildir; ancak haksız alınan verginin düzeltme hükümleri kapsamı dışında bulunması nedeni ile bu yolla düzeltilemeyecek olması vergi idaresinin söz konusu vergiyi iade etmeyeceği anlamına da gelmez. Haksız vergi işlemi nedeni ile ortaya çıkan ve açıkça görülen bir haksızlığın usulüne uygun olarak dava edilmesi durumunda, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili prosedürün tamamlanması için konunun bir defa da şikayet makamı tarafından incelenmesine gerek yoktur.⁵²

Vergilendirme sürecinde, genel olarak, tarh aşamasındaki vergi borçları hakkında başvurulmuş düzeltme yoluna, tahsil aşamasına ulaşmış vergi borçları bakımından da başvurulması olanaklıdır. Örneğin; ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişinin takibata tâbi tutulması açık bir vergilendirme hatası (yükümlünün şahsında hata) olduğundan bu husus düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilir; bir başka anlatımla bu tür açık bir hatanın varlığı durumunda ödeme emrine karşı da düzeltme ve şikayet yoluna başvurulması olanaklıdır.⁵³

Yine, vergi borcunu ödeyen bir yükümlünün, anılan işlemin hatalı olduğu ve verginin iade edilmesi gerektiği yönündeki istemi, ödeme

⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 175.

⁵² Dan. 4. D., 22.04.1994, E. 1992/1353, K. 1994/1081.

⁵³ Dan. VDDK, 13.06.2003, E. 2002/611, K. 2003/320.

emrine karşı açılacak bir davada değil, bu işleme karşı düzeltme yoluna başvurulması suretiyle ileri sürülebilir. Öte yandan, uygulamada, ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar bakımından düzeltme yoluna başvurulamayacağına ilişkin kararlara da rastlanır.

Örneğin; ödeme emrine ilişkin dava yolunu düzenleyen 6183 sayılı kanunda ödeme emrine itiraz dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesine izin veren bir hükmün yer almaması ve aynı zamanda 213 sayılı VUK hükümlerinin bu aşamada kıyas yolu ile uygulanmasına hukuki olanak bulunmaması gerekçeleri ile ödeme emrine karşı dava açılması üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilemeyeceği belirtilerek, yükümlü beyanına göre ödeme emri tebliğ edilen kesinleşmiş bir kamu alacağı için düzeltme istenemeyeceğine hükmedilmiştir.⁵⁴

Böylece, tarh işlemi sırasında ve tahsil işleminden sonra istenmesi olanaklı bulunan düzeltmenin, bu iki aşama arasında tahsil işlemleri yürürken istenememesi gibi ilginç bir durum ortaya çıkar; söz konusu bu durumun nedenini, 213 sayılı VUK ile 6183 sayılı kanunun getirdiği düzenlemelerin uyumsuzluğunda aramak gerekir.⁵⁵ Özetle, uygulamada aksi yönde kararlar bulunmasına karşın, ödeme emri aşamasına gelmiş bir vergi borcu hakkında da düzeltme yoluna başvurulması olanaklıdır.

213 sayılı VUK'un 125. maddesine göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay incelemesinden geçmiş olan vergilendirme işlemlerinde vergi hataları bulunduğu takdirde, söz konusu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltme yoluna konu edilebilir; ancak bu halde düzeltme yolunun işletilebilmesi için vergi hataları hakkında sayılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması gerekir. Vergi hatasının esası hakkında vergi yargısında verilen bir karar mevcut ise, uyuşmazlığın düzeltme yolu ile incelenmesi olanaklı değildir.

Vergi hataları, yükümlünün⁵⁶ vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden istemesi ile anlaşılabilmesi gibi, ilgili memurun hatayı fark etmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi, teftiş sırasında hatanın anlaşılması ya da vergi incelemesi sırasında hatanın farkına varılması ile de ortaya

⁵⁴ Dan. 7. D., 02.04.1982, E. 1980/1487, K. 1982/671.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 181-182.

⁵⁶ 213 sayılı VUK'un 8. maddesi muvacehesinde, yükümlü tabiri vergi sorumlularını da kapsadığından, sorumlular da düzeltme başvurusunda bulunabilir.

çıkarılabilir. Tereddüt gerektirmeyen açık ve mutlak vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilir; ancak kendi aleyhine düzeltme işlemi tesis edilen yükümlü, bu işleme karşı dava açabilir. Bu yönü ile düzeltme aşamasında, vergi dairesinin hatayı kendiliğinden saptayıp düzeltmesi durumunda iç denetim, yükümlünün başvurusu üzerine düzeltme işlemi tesis eden idari makama göre ise, istinaf denetimi⁵⁷ ya da hiyerarşik denetim⁵⁸ söz konusu olur.⁵⁹

213 sayılı VUK'un 124. maddesinde, yükümlülere, bu işlemlere karşı dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme taleplerinin reddedilmesi üzerine “*şikayet*” yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilme olanağı tanınmıştır; aynı şekilde, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına başvurulabilir. Anılan hükümde, dava açma süresini geçirenlerin izleyebilecekleri yol düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, bu hükümden sadece dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yoluna başvurulabileceği anlamı çıkarılamaz; zira dava yolunun, 30 gün olarak öngörülen vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminde bulunanlar tarafından kullanılabilmesi, dava açma süresi içinde başvuru bu istemleri reddedilenlerin, dava yolunu kullanamayacaklarını kabul etmek, düzeltme müessesesinin vergi hukukundaki düzenleniş amacına ters düşer. Kanun hükmü ile dava açma süresini geçirenlere başvuru hakkı tanındığına göre, bu süreyi geçirmeyenler de evleviyetle bu haktan yararlanabilmelidir.

Vergi yükümlüsü, hatalı olduğunu düşündüğü vergi işlemine karşı doğrudan yargı yoluna başvurabileceği gibi, düzeltme yolunu da tercih edebilir; bu noktada muhayyerdir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde vergi davasına konu edilen idari işlem, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yolu ile başvuru sonucu Maliye Bakanlığı tarafından

⁵⁷ İstinaf denetimi, kararından hoşnut olunmayan idari makamın bizzat kendisine başvurularak kararın düzeltilmesini istemek anlamına gelir.

⁵⁸ Hiyerarşik denetim, hiyerarşi (*silsile-i merâtip/sıralıdüzen*) ilişkisine istinaden alt makamın işlemi bir üst makamın incelemesidir.

⁵⁹ Kumrulu, A. G., *Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme* (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara, 1979, s. 15, nak. Akkaya, M., *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu (Vergi Sorumlusu)*, AÜHFD, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 199.

tesis edilen ret işlemidir;⁶⁰ yoksa vergi dairesinin tarh ya da tahsil işlemi değildir.

Bu noktada, bir hususa daha değinmekte yarar vardır. Bilindiği üzere yükümlüler, 213 sayılı VUK'un 378. maddesinin 2. fıkrası gereğince, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava yoluna başvuramazlar; anılan madde, aynı zamanda, vergi hatalarına ilişkin beyanları, değinilen kapsam dışında tutmuştur. Bir başka anlatımla, yükümlüler, beyan ettikleri matrahlarda ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilerde vergi hatası bulunması durumunda bunlara karşı dava yoluna başvurabilirler. Örneğin; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca, miras yolu ile gerçekleşen intikallerde değerlemenin, malların hukuken iktisap edildiği tarihteki durumu dikkate alınarak yapılması gerektiğinden, 2005 yılında iktisap edilen bir taşınmaz için, 2005 yılına ait vergi değeri yerine, 2006 yılı için hesaplanan vergi değerinin beyan edilmesinde, vergilendirmede hesap hatasının bir türü olarak matrah hatası bulunur ve bu beyana dayanılarak dava yoluna başvurulabilir.

“Düzeltilme Yetkisi ve Reddiyat” başlıklı 213 sayılı VUK'un 120. maddesi gereğince, vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki, ilgili vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi hataları, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Vergi hatası yükümlü aleyhine gerçekleşmiş ve fazla vergi, düzeltme fişine dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise, yükümlü adına reddolunur. Reddedilecek miktarla başvuracağı muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle düzeltme fişinin bir örneği yükümlüye tebliğ olunur. Yükümlü, tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde adına reddolunan miktarı geri almak üzere vergi dairesine başvurmalıdır; aksi halde bu hakkını yitirir.

213 sayılı VUK'un 126. maddesi delaletiyle 213 sayılı VUK'un 114. maddesinde yazılı, vergiyi doğuran olayı takip eden takvim yılının

⁶⁰ “Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği 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. Bu nedenle vergi davalarında, idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır. Verginin geri verilmesi isteğinin reddine ilişkin idari işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi, bu verginin, özel yasasında belirtilen usulde ret ve iadesinin gerektiği hususunu da beraberinde getirmektedir.”, Dan. 7. D, 18.03.1983, E. 1982/2796, K. 1983/445.

başından itibaren 5 yıllık tahakkuk zamanaşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmesi olanaklı değildir. Aslında hak düşürücü bir süre niteliğini taşıyan düzeltme zamanaşımı süresi, kimi durumlarda, 6 seneye kadar uzayabilir; düzeltme zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi yargısında dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde yükümlüye ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ise 6183 sayılı kanuna göre haczin uygulandığı tarihten başlamak üzere 1 yıldan aşağı olamaz. Kanun koyucu, sayılan durumlar bakımından tamamlayıcı bir süre öngörmüştür.

b. Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşma Başvurusunu Yetkisizlik veya Süreaşımı Nedeniyle Reddi İşlemi

213 sayılı VUK'un Ek 7. maddesinin 1. fıkrasına göre, vergi yükümlüsü veya ceza muhatabı, uzlaşma isteminde bulunduğu vergi ve ceza hakkında, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava yoluna başvurabilir. Aynı maddenin 3. fıkrasına göre de, uzlaşmanın vaki olması durumunda yükümlü, uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan biri üzerinde uzlaşılsa bile her ikisine), adına sadece ceza kesilmiş bulunan ceza muhatabı ise uzlaşılan cezaya karşı dava açamaz. Yükümlü ya da ceza muhatabı aynı vergi ve/veya ceza için uzlaşma isteminden önce dava açmışsa dava, vergi mahkemelerinde uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce incelenmez; incelenip karara bağlansa bile hükümsüz sayılır.

Kimi zaman uzlaşma başvurusu, ön inceleme aşamasında reddedilir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin⁶¹ 10. maddesine göre ön inceleme, uzlaşma başvurusunun, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesi çerçevesinde şekil (yazılı olarak yükümlü tarafından bizzat ya da resmi vekaletnameye sahip vekili ya da tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin yasal temsilcileri tarafından yapılması) koşuluna uygun olarak 30 günlük süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi bakımından incelenmesidir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine uygun olarak yapılmadığı saptanan ya da yapıldığı komisyonun yetkisine girmediği görülen⁶² uzlaşma başvurusu, esaslı incelenmeksizin reddedilir.

⁶¹ RG, 03.02.1999, 23600.

⁶² Uzlaşma başvurusunun ön inceleme aşamasındaki reddi gerekçelerine örnek olarak;

İdari işlemler kuramı bakımından ön incelemede verilen uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin kararlar “tek yanlı, kesin ve icrai (yürütülebilir)” niteliktedir ve dolayısıyla vergi davasına konu edilebilirler.⁶³ Danıştay’ın içtihadı da bu yöndedir.⁶⁴

Ret kararının dava açma hakkı üzerinde birtakım etkileri bulunur: Ret kararının ilgiliye tebliği tarihinde, “uzlaşma başvurusu ve vergi davası açma süreleri henüz dolmamış ise”, ilgili, kararda dayanan aykırılığın giderilmesi olanaklı ise bu aykırılığı gidererek yeniden uzlaşma başvurusunda bulunma ya da tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasını vergi davasına konu etme bakımından seçimlik hakka sahiptir. Ret kararının ilgiliye tebliği tarihinde “hem uzlaşma başvurusunda bulunma hem de vergi davası açma süresi dolmuş ise”, ilgilinin, ne uzlaşma başvurusunu yenileme ne de bu başvuruya konu ettiği vergi ve vergi cezasına karşı vergi mahkemesinde dava açma olanağı vardır. Uzlaşma görüşmeleri yapıp uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemiş sayılması durumu da ortaya çıkmadığından 213 sayılı VUK’un Ek 7. maddesinde öngörülen 15 günlük ek dava açma süresinin kullanılması da olanaklı değildir; ancak

uzlaşma başvurusunun vergi yükümlüsü tarafından bizzat, vekili ya da yasal temsilcisi tarafından yapılmaması, vergi yükümlüsünün yasal temsilcisi gibi hareket eden kişinin bu niteliğinin usulüne uygun biçimde belgelendirilememesi, uzlaşma başvurusunun otuz günlük yasal başvuru süresi geçirildikten sonra yapılması ya da otuz günlük süresi içerisinde yetkisiz uzlaşma komisyonuna yahut idari makama yapılan başvurunun bu süre geçtikten sonra intikal ettirilmesi ve bu nedenle başvuru süresinin geçmiş bulunması, uzlaşma başvurusunun adi postayla yapılması nedeni ile komisyonun kayıtlarına otuz günlük süre dolduktan sonra geçmesi, uzlaşmanın konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisine girmemesi ya da üzerinde uzlaşılacak istenen vergi ve cezasının (ya da her ikisinin) tarh yöntemi ve ceza türü bakımından uzlaşmanın konusuna girmemesi gösterilebilir, Candan, T., *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma (Uzlaşma)*, Ankara, Ocak, 2001, s. 282.

⁶³ Ret kararı yürürlükte kaldığı sürece yeniden uzlaşma başvurusunda bulunulamaz; ancak, 30 günlük süresi içerisinde olmak kaydı ile uzlaşma başvurusunun; vergi yükümlüsü tarafından bizzat yapılmadığı gerekçesi ile reddi durumunda, vergi yükümlüsü tarafından bizzat ya da resmi vekaletnameye sahip vekili ya da yasal temsilcisi aracılığıyla vekilin, vergi yükümlüsünün resmi vekaletnamesine sahip olmadığından bahisle reddi durumunda, resmi vekaletname ile tayin edilecek vekil aracılığıyla veya bizzat ilgili tarafından ya da yasal temsilcisi vasıtasıyla, yasal temsilci niteliğinin belgelendirilmemiş olunması nedeni ile reddi durumunda, bu durum belgelendirilerek, uzlaşma komisyonunun konu, yer ve miktar itibarıyla yetkisi dışında bulunması nedeni ile reddedilmiş bulunması durumunda, konu, yer ve miktar itibarıyla yetkili uzlaşma komisyonuna başvuru suretiyle yeniden uzlaşma başvurusunda bulunulabilir, age., s. 285-286.

⁶⁴ Bkz., Dan. 3. D., 21.05.1986, 1986/1079-1373; Dan. 4. D., 22.02.1990, E. 1987/3627, K. 1990/660; Dan. 9. D., 15.10.1985, 1985/1674-795; Dan. 4. D., 24.06.1996, 1996/842-2765, nak. age., s. 284.

bu durumda bile ilgili, verilen ret kararının yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biri ya da birkaçı bakımından hukuka aykırı olduğu iddiası ile genel görevli idare mahkemesinde dava açabilir.⁶⁵

c. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ya da Temin Edilememesi

Türk vergi uygulamasında, uzlaşma başvurusunda bulunan uzlaşma komisyonunun çağrısına uymayarak toplantıya haklı bir neden olmaksızın gelmezse, çağrıya uyararak toplantıya gelmesine karşın düzenlenen tutanağı imzalamazsa ya da tutanağı *“ihtirazi kayıtla”* imzalamak isterse, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın vaki olmaması ise, *“uzlaşmaya varılamaması”* anlamına gelir ve *“komisyon teklifinin yükümlü tarafından kabul edilmemesi”* durumunu belirtir. Bu durumda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir.

Tutanağın düzenlenmesi uzlaşma olanağının tamamen tükendiği anlamına gelmez. Buna göre, ilgili, isterse, *“dava açma süresinin son gününe kadar”* komisyonun nihai teklifini kabul edebilir. Bu durumda, kabule ilişkin dilekçenin vergi dairesine verildiği tarihte uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Uzlaşmaya varılamaması durumunda yükümlü ya da ceza muhatası, tarh olunan vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.⁶⁶ Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezasına karşı daha önce dava açıldığı hallerde, uzlaşma başvurusunda bulunulması durumunda mahkemece yargılama durdurulur ve açılan dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmez. Uzlaşmaya varılamaması halinde durdurulan yargılamaya, vergi dairesinin iş’arı üzerine devam edilir.

Uzlaşmaya varılamaması dolayısıyla uzlaşma başvurusunda bulunanın tanınan ek dava açma süresi 213 sayılı VUK’un Ek 7. maddesinin

⁶⁵ Age., s. 286-287.

⁶⁶ “Uzlaşma temin edilemediği takdirde bu hususun ilgiliye tebliğ olunacağı (213 sayılı VUK’un Ek 5. maddesinde) belirtilmiştir. Bu bildirim uzlaşma isteminde bulunan kişinin hukukunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemi niteliğinde olduğundan iptal davasına konu yapılabilir.”, Dan., 11. D., 07.04.1999, E. 1997/4611, K. 1999/1172; “Uzlaşma temin edilemediği takdirde bu hususun ilgiliye bildirimi, uzlaşma isteminde bulunan kişinin hukukunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemi niteliğinde olduğundan iptal davasına konu yapılabilir.”, Dan. 4. D., 16.10.1986, 1986/5182-3057.

4. fıkrasında 15 gün olarak belirlenmiştir. Uzlaşmanın vaki olmadığına (temin edilememiş sayıldığına) dair tutanağın uzlaşma başvurusunda bulunana tebliğinden itibaren işleyecek olan ek dava açma süresinin varlığı, anılan tebliğin yapıldığı tarih itibarıyla genel dava açma süresinin bulunduğu duruma bakılarak belirlenir: Tebliğ tarihinde, 30 günlük vergi davası açma süresinin dolmasına 15 gün veya 15 günden fazla zaman varsa ek dava açma süresi işlemez. Dava, kalan süre içinde açılmalıdır. Tebliğ tarihinde 30 günlük vergi davası açma süresi dolmuş veya dolmasına 15 günden az bir zaman kalmışsa tebliğden itibaren ek 15 günlük süre içinde dava açılabilir.⁶⁷

Bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından, tarhı gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi dairelerinin, bu vergi ve cezaların yükümlülere duyurulmasına yarayan araçlar olan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinden ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleştiğinden, vergi davasının açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamelerde istenen vergi ve cezalarla, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakta gösterilen vergi ve cezaların, vergi inceleme raporunda salınması ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalarla aynı olması ile yükümlünün, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin yükümlünün durumunda bir değişiklik yaratmamış olması karşısında, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davaların da vergi mahkemesince incelenmesi olanaklıdır.⁶⁸

C. İdari İşlem Kuramlarının Vergilendirme Aşamalarına Yansımaları

İdari işlem kuramlarından zincir işlemler ile ayrılabilir işlemler kuramları vergisel işlemlerden müteşekkil idari prosedüre uygulandığında, bu uygulamanın ilginç ve dikkat çekici çeşitli yansımalarının olduğu görülecektir.

⁶⁷ Candan, *Uzlaşma*, s. 306-307.

⁶⁸ Dan. VDDK, 06.12.1996, E. 1995/173, K. 1996/406.

20. yüzyıl başlarında ortaya atılan zincir işlemler kuramı, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacı ile birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımlanır⁶⁹ ve idari prosedür, belirli işlemlerin art arda ve zincirleme olarak yapılması ile tamamlanır.⁷⁰

Bir başka anlatımla, zinciri oluşturan halka işlemin amacı, nihai işlemin ortaya çıkmasını sağlamaktır ve halka işlemlerin ayrıca dava konusu yapılması olanaksızdır. Halka işlemlerle ilgili hukuka aykırılık iddiaları, ancak nihai işleme karşı açılan bir iptal davasında ileri sürülebilir.

Danıştay, kesin ve yürütülebilir bir nitelik taşıyabilmesi için idari işlemin, tüm idari prosedürü tüketmiş, bir başka deyişle gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş, başka bir idari makamın onay ve iznine tabi olmaksızın hukuk düzeninde değişiklik meydana getirebilecek ve ilgililerin hukuki durumunu doğrudan etkileyebilecek bir işlem olması gerektiğini belirtmiştir.⁷¹

Örneğin; yoklama fişine dayanılarak gerçek usulde yükümlülük tesis edilmesine ilişkin bir idari işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, idari davaya konu olabilecek nitelikte, icrai, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabul edilmiştir.⁷²

İdari işlemin kesinliğini, başka bir idari makamın onay ve iznine tabi olmama biçiminde anlayan Danıştay'ın değinilen yaklaşımı, birden fazla işlemin birbirini takip ederek nihai işlemi oluşturması biçiminde özetlenebilecek zincir işlemler kuramı perspektifinden değerlendirildiğinde tatmin edici değildir; zira bir idari prosedür içinde yer alan çeşitli aşamalarda tesis edilen işlemler ilgilinin hukukunu etkiler nitelikte, bir başka deyişle icrai ise, prosedürün o aşamasının tamamlandığı ve ortada kesin bir idari işlemin bulunduğu kuşkusuzdur;⁷³ dolayısıyla bu durumda, zincir işlemin son sırasındaki nihai (temel) işlemin tesis

⁶⁹ Günday, s. 122.

⁷⁰ Tercinet, M-R., *L'Acte Conservatoire en Droit Administratif*, Paris, 1979, s. 19, nak. Erkut, C., *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği (İdari İşlem)*, Ankara, 1990, s. 122.

⁷¹ Dan. 12. D., 07.07.2003, 2003/380-2077, in DKD, Y. 2, S. 3, 2004, s. 344.

⁷² Dan. 3. D., 11.03.2004, E. 2003/1501, K. 2004/703, DKD, Y. 2, S. 4, 2004, s. 120.

⁷³ Erkut, C., *"İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı (Kesin ve Yürütülebilir İşlem)"*, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, I. Kitap, İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, s. 113.

edilmesini beklemek gerekmez, icrai işlem zincirden ayrılarak bağımsız olarak dava konusu edilebilir.

Uygulamada zincir işlemler, “amaç işlemin oluşumuna kadar, aynı ya da değişik merci ve organların irade açıklamalarını gerektiren işlemler” biçiminde tanımlanmıştır.⁷⁴ Bu tanımda dikkati çeken en önemli husus, nihai (temel) işleme giden süreçte zinciri oluşturan işlemlerin aynı makam tarafından da tesis edilebileceğine işaret edilmesidir.

İdari prosedür içerisinde tesis edilen tüm işlemlerin ortak amacı, temel işlemi ortaya çıkarmaktır. Dolayısıyla, temel işlem gerçekleşmedi ise, temel işleme kadar idari prosedür içerisinde yer alan diğer işlemlerin hukuki varlık kazanması söz konusu değildir; ancak temel işlemde bağımsız ve ayrı olarak hukuki değer taşıyabilen ve yapıldığı anda birtakım hukuki sonuçlar doğurabilen işlemler, idari prosedürden ayrılarak dava konusu edilebilir.⁷⁵

Zincir işlemin halkaları durumundaki işlemler, temel işlem gerçekleşene kadar bir süreklilik içinde birbirini izler;⁷⁶ dolayısıyla tesis edilen işlemler arasında, doğrudan ve zorunlu bir hukuki bir bağıllık vardır, bir başka deyişle, zincirin halkalarını oluşturan her işlem bir sonrakinin hukuki dayanağıdır. Halka işlemler arasındaki bu hukuki bağ, doğrudan ve zorunludur. Buna dayanarak, halka işlemlerin amacının temel işlemin ortaya çıkarılması olduğu ve bu nedenle de ancak temel işlemle birlikte dava konusu edilebilecekleri söylenebilirse de, bir gömleğin ilk düğmesinin yanlış iliklenmesinin diğer düğmelerin de yanlış iliklenmesi sonucunu doğurması gibi, zincir işlemlerde temel işlem ortaya çıkmadan önce, bir başka deyişle, gömleğin tüm düğmelerinin iliklenmesini beklemeden, hukuka aykırı olduğu ileri sürülen halka işlemlerin de zincirden ayrılarak iptal davasına konu edilebileceğini kabul etmek gerekir.⁷⁷

Halka işlemlerin ancak temel işleme karşı açılacak davada incelenilebileceği ve bağımsız olarak dava konusu yapılamayacağı biçimindeki yukarıdaki anlayışı savunan zincir işlemler kuramının, ayrılabilir işlem kuramının geliştirilmesi ile önemini yitirdiği ileri sürülebilirse

⁷⁴ Dan. DDK, 25.05.1973, E. 1972/166, K. 1973/330, AİD, C. 8, S. 1, s. 226.

⁷⁵ Erkut, *İdari İşlem*, s. 121.

⁷⁶ Chevallier, J., “La fonction contentieuse de la théorie des opérations administratives complexes”, AJDA, 1981, s. 335, nak. Erkut, *İdari İşlem*, s. 122.

⁷⁷ Bkz., Dan. İBK, 28.06.1979, E. 1976/1, K. 1979/10, RG, 12.06.1980, 17015.

de, ayrılabilir niteliğe sahip işleme karşı süresinde dava açılmaması durumunda, temel işleme karşı açılacak davada temel işlemle birlikte halka işlemin hukuka aykırılığının da değerlendirilmesi olanağı vardır. Halka işlemlerdeki hukuka aykırılığın, dava açma süresi geçmiş olsa bile, temel işlemin tesis edilmesinden sonra ve onunla birlikte dava konusu edilerek incelenmesinin sağlanması olanaklıdır.⁷⁸

6183 sayılı Kanun'a göre ödeme emri düzenlenebilmesi için, tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının, haciz işlemi tesis edilebilmesi için tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının, haciz işlemi tesis edilebilmesi için de usulüne göre tebliğ olunmuş bir ödeme emrinin, haczedilen malın satışının yapılabilmesi için de, usulüne uygun olarak yapılmış bir haciz işleminin bulunması gereklidir. Bir başka anlatımla, tarh işlemi ödeme emrinin (tahsil işleminin), ödeme emri haciz işleminin, haciz işlemi de satış işleminin sebep unsurunu oluşturan işlemlerdendir. Bu işlemler, hep birlikte bir zincir oluştururlar ve zincirin her halkası, diğerinden bağımsız olarak dava konusu edilebilecek niteliktedir. Burada, zincirden ayrılabilen işlemler söz konusudur.⁷⁹

Vergilendirmede tahsil aşamasında özellikle cebren tahsil süreci, idari işlem kuramlarının uygulanması bakımından bir laboratuvar özelliği gösterir. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat, ödeme emri düzenlenmesi, kamu alacağını karşılamak üzere yükümlünün mallarının haczi ve satışı ya da teminatın paraya çevrilmesi gibi idari işlemlerin her biri birbirine bağlı olarak bir zincirin halkaları biçiminde gerçekleşirler. Dolayısıyla, bu süreçte halka işlemlerin birinde gerçekleşen bir hukuka aykırılık, kendinden sonra gelen halka işlemin ya da işlemlerin hukuka uygunluğunu olumsuz biçimde etkileyebilir.

Vergilendirmede cebren tahsil aşamasında tesis edilen ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi işlemler, dış görünüşleri ve amaçları çerçevesinde aslında birer hazırlık işlemidir ve bu açıdan değerlendirildiğinde ancak temel işlemle birlikte dava edilmeleri gerekir. Temel işlem, kamu alacağının tahsilidir; bu da cebren tahsil sürecinde haciz (ve satış) işlemi olarak görülebilir; bir başka deyişle haciz ve ardından satış işlemlerinin, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz bakımından temel

⁷⁸ Charles, H., *Actes Rattachables et Actes Détachables en Droit Administratif Français*, Paris, 1968, s. 27, nak. Erkut, *İdari İşlem*, s. 123.

⁷⁹ Candan, *İdari Yargılama*, s. 82.

işlem niteliğini taşıdığı söylenebilir; işte kamu alacağının cebren tahsil edilmesi sürecinde ortaya çıkan ve kamu borçlusunun hukukunu etkileyen ödeme emri, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi işlemler, temel işlem den bağımsız olarak dava konusu edilebilir. Bu konuda kanunda ayrıca bir hüküm bulunmasına da gerek yoktur; zira anılan işlemlerin icrai niteliği bunu gerektirir. Son halka işlemin iptal edilmesi, kural olarak, öncekini etkilemese de, önceki işlemde gerçekleşen sakatlıklar temel (amaç) işlemin hukuki dayanağını ortadan kaldırdığından iptaline neden olabilir.⁸⁰

Bu noktada, 6183 sayılı kanunun, ödeme emrine itirazı üç husus ile sınırlayan 58 inci maddesini değerlendirmek gerekir. Kamu borçlusu ödeme emrine karşı dava yoluna başvurabilir; ancak yerleşik kanı, idare hukuku ve vergi hukukuna ilişkin hiyerarşik başvuru yolları ile düzeltme gibi denetim yollarının ödeme emrine karşı işletilemeyeceği yönündedir.⁸¹ Bu kaniya ulaşmadaki temel gerekçe ise, tahsil işleminin temelindeki hukuka aykırılıkların, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinin ilk işlemi olan tarh işleminin tamamlanması aşamasında ileri sürülmesi gerektiğidir; zira tahsil işlemi, tarh işlemine bağılıdır.⁸² Bir başka anlatımla, uygulamada, kamu borcu henüz doğmuşken tarh aşamasında ileri sürülmeyen hukuka aykırılıkların, kamu borcunun kesinleştiği tahsil aşamasında ileri sürülememesi gerektiği kabul edilmiştir. Dolayısıyla, ödeme emrine karşı açılacak bir davada, kamu borçlusunun dayanak noktaları sınırlandırılmıştır; 6183 sayılı kanunun 58. maddesinin 1. fıkrası gereği, kamu borçlusu, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı ancak, böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği ya da borcunun zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanabilir. Bu nedenle kamu borçlusu, tarh aşamasına ilişkin bir hukuka aykırılığı, ödeme emrine karşı açacağı davada ileri süremez; deyiş yerinde ise, tahsil aşamasında kamu borçlusu, tarh aşamasındaki ihmalkârlığının bedelini öder; örneğin kamu borçlusu, ticari faaliyetini terk ettiği ve gelir vergisi beyannamesini kendisinin vermediği yolundaki iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürebileceğinden bu iddiaların ödeme emrine karşı açılan bir davada incelenmesi olanaksızdır.⁸³ Oysa zincir işlemler kuramının uygulanması ile tarh

⁸⁰ Karakoç, Y., *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara, 2000, s. 59.

⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 163.

⁸² Age.,

⁸³ Dan. VDDK, 12.04.2002, 2002/57-227, Dan VDDK, 30.04.1999, E. 1998/266, K.

işlemine karşı dava aç(a)mamış olan ilgilinin, ödeme emrine karşı dava yoluna başvurması halinde tarh işlemine ilişkin hukuka aykırılıkları da ileri sürebilmesi gerekir.

Cebren tahsil aşamasında tesis edilen her biri öznel nitelikteki ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve yurt dışına çıkış yasağı işlemleri, idari prosedür içerisinde gerçekleşen ve kamu alacağının tahsilini temine yarayan tedbir işlemleri niteliğini taşırlar. Söz konusu işlemler, özel hukuktaki gibi herhangi bir yargı kararına gereksinim göstermeksizin, vergi idaresinin, kanunla çerçevesi çizilmiş idari prosedür içerisinde re'sen aldığı geçici ve koruyucu önlemler biçiminde ortaya çıkar. Cebren tahsil aşamasının niteliğinden doğan bu gibi işlemlerin etkisi, kamu alacağının tahsilini öngören idari prosedürün tamamlanması ile birlikte kendiliğinden sona erer. Bir başka deyişle, cebren tahsil süreci ile hedef tutulan amaç, yani kamu alacağının tahsili gerçekleştiğinde koruyucu nitelikteki bu işlemler de işlevlerini yitirirler. Anılan türdeki işlemlerin, nihai işlemi etkileme güçlerinin yanı sıra, ilgilileri üzerinde doğrudan, kısıtlayıcı ve sınırlayıcı hukuki sonuçlar doğurabilme yeteneğine sahip oluşları, bunların bağımsız olarak dava konusu edilebilmelerine de olanak sağlar; zira bu tür işlemler, kendine özgü ve idari prosedürden ayrı(labilir) bir hukuki değere sahiptir.⁸⁴

İdari prosedür içerisinde halka işlemlerin hukuki varlıklarını korudukları dikkate alındığında, bunlar ile nihai (temel) işlem arasındaki hukuki bağın çözülemes niteliğinin ortaya konulabilmesi oldukça güçtür ve icrailik özelliğini de haiz bir halka işlemin zincirden her an koparılabilme olasılığını artırır; bu bakımdan, vergilendirme sürecinde ihbarname ya da ödeme emri tebliği, düzeltme ya da şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddi, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, yurt dışına çıkış yasağı, haciz biçiminde ortaya çıkan işlemlerin tümü birer icrai işlemdir ve zincirden ayrılarak bağımsız olarak dava konusu edilebilir.

III. Sonuç

Vergi yargısında 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 yükümlülük-

1999/265.

⁸⁴ Erkut, *İdari İşlem*, s. 127-128.

leri beraberinde getiren uyulması zorunlu, kesin ve icrai (yükümlünün hukukunu etkiler nitelikteki) işlemler vergi davasına konu edilebilir. Vergi davasına konu yapılabilecek idari işlem, vergi idaresinin idari işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icrai (doğrudan uygulanabilir) ve onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır.

Vergi hukuku açısından bir idari işlemin dava konusu edilebilmesi, sadece verginin doğması ile sınırlı tutulamaz. Bu işlem dolayısıyla beyannamenin düzenlenmesi, muhasebe kayıt ve nizamında değişiklikler yapılması, istisna ve muafiyet oran ve miktarlarında düzenlemelere gidilmesi gibi doğrudan yükümlüyü zorlayacak ve hukukunu etkileyecek sonuçlar doğurması durumlarında da işlemin icrailik niteliğini kazandığını kabul etmek gereklidir.

Sonuç olarak, vergi yargısında dava konusu icrai işlem, verginin tarh ve tahakkukuna, itirazın reddine ilişkin işlemler ile tahsil edilebilir hale gelen verginin tahsiline yönelik işlemlerdir. VUK, ayrıca, vergi matrahının tespiti amacına yönelik olarak, takdir komisyonlarınca alınan kararlar ile vergi hatalarının düzeltilmesi isteklerinin reddi üzerine Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluna başvurulması üzerine, bakanlıkça tesis olunan işlemleri de, vergi davasına konu edilebilecek icrai işlemler olarak saymıştır. Bununla birlikte, vergi mahkemelerinde açılacak davaları sadece tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasına ulaşmış işlemlere hasretmek de olanaklı değildir; vergi idaresinin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği vergiye ilişkin kesin ve icrai birçok işlemin de vergi davasına konu edilebilmeleri olanaklıdır.

KAYNAKÇA⁸⁵

I. KİTAPLAR

Akkaya, M., *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım* (Ekonomik Yaklaşım), Ankara, 2002.

Balta, T. B., *İdare Hukuku I, Genel Konular*, Ankara, 1970/72.

⁸⁵ Naklen alıntı yapılan eserlere kaynakçada yer verilmemiş; aynı yazarın birden fazla eserine yapılan atıflarda kullanılan kısaltmalar parantez içinde belirtilmiştir.

- Bilici, N., *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, Mart, 2005
- Candan, T., *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma (Uzlaşma)*, Ankara, Ocak, 2001.
- Çağan, N., *Vergi Hukukunda Süreler (Süreler)*, Ankara, 1975.
- Dönmez, R., *Vergi İcra Hukukunda İhtiyatî Haciz*, Eskişehir, 1998.
- Dönmez, R., *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip (Haciz)*, Ankara, 2005.
- Duran, L., *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul, 1982.
- Eren, F., *Borçlar Hukuku, Genel Hükümler*, Cilt I-II, 6. Bası, İstanbul, 1998.
- Erginay, A., *Vergi Hukuku*, Ankara, 1976.
- Erkut, C., *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği (İdari İşlem)*, Ankara, 1990.
- Gözler, K., *İdare Hukuku*, Cilt I, Bursa, 2003.
- Gözübüyük, A. Ş., Tan, T., *İdare Hukuku*, Cilt II, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, 1999.
- Günday, M., *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Ankara, 2003.
- Kaneti, S., *Vergi Hukuku*, 2. Bası, İstanbul, 1989.
- Karakoç, Y., *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara, 2000.
- Kumrulu, A. G., *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik)*, Ankara, 1989.
- Onar, S. S., *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt III, 3. Bası, İstanbul, 1966.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara, 2005.
- Özay, İ. H., *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul, 1996.
- Saban, N., *Vergi Hukuku*, İstanbul, 2005.

II. MAKALELER

Akkaya, M., *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu* (Vergi Sorumlusu), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara, 1997.

Bayraklı, H. H., *Türk Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*, Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yıllığı, Afyon, 1991.

Erkut, C., *İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı* (Kesin ve Yürütülebilir İşlem), I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, I. Kitap, İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara.

Öncel, M., *Vergi Hukukunda Takas*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 35, Sayı 1-4.

III. ŞERH ve AÇIKLAMALAR

Candan, T., *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İdari Yargılama)*, Ankara, Ekim, 2005.

ELEKTRONİK KAYNAKÇA

Ağar, S., *İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı* (Verginin Tarhı), <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>, 15.10.2006.