

VERGİLENDİRME VE VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ SÜREÇLERİNDE TESİS EDİLEN İŞLEMLERİN AYRILABİLİR İŞLEM TEORİSİ ÇERÇEVESİNDE YARGISAL DENETİMİ

JUDICIAL REVIEW OF THE ACTS INSTITUTED DURING THE
PROCESS OF TAXATION AND COMPULSORY EXECUTION OF TAX
DEBTS WITHIN THE FRAME OF SEVERABLE ACT THEORY

Kerem CANBAZOĞLU*

Özet: Vergi alacağının doğumu ve tahsili süreçlerinde tesis edilen işlemler temel hakları doğrudan etkileyebilecek nitelik taşıdıkları için idari yargı denetiminin etkinliği bu konuda oldukça önemlidir. Söz konusu etkinlik ayrılabilir işlemler teorisi aracılığı ile iptal davalarına konu edilebilecek idari işlemlerin sayısının artırılması ile gerçekleştirilebilir. Ancak Danıştay'ın istikrara ulaşmış uygulamasında ayrılabilir işlemler teorisi ile ilgililere idari işlemin dava edilebilmesi yönünde ilgililerine tanınan hakkı daraltıcı biçimde yorumlandığı görülmektedir. Bu çalışmada vergi borcu yahut alacağının ortaya çıkması ve tahsili süreçlerinde tesis edilen işlemlerin ayrılabilir işlemler teorisi sayesinde iptal davasına konu edilebilirlikleri tartışılmak amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: İdari işlem, ayrılabilir işlem teorisi, idarenin yargısal denetimi, hukuk devleti, vergi uyumsuzlukları

Abstract: The efficiency of judicial review of acts instituted during the process of taxation and compulsory execution of tax debts is fundamental for they can directly affect the civil rights. Mentioned efficiency can be realized by promoting the number of administrative acts that might be subject to revocatory action by means of severable act theory. However, one can see that the firm practice of Council of State on interpreting severable act theory restricts the right of filing of an action by the concerned. This study aims to discuss the judicial review of the administrative acts instituted during the process of taxation and compulsory execution of tax debts within the frame of Severable Act Theory.

* Av., Ankara Barosu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı (İdare Hukuku) doktora öğrencisi.

Keywords: The administrative acts, severable acts theory, judicial review of administration, state of law, tax disputes

GİRİŞ VE KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

“Devletin akçalı işlerinin önemli bir bölümünü kapsayan vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlayan” vergi hukukunun, işlevinin ise, birey ile devlet arasında ortaya çıkan bu akçalı ilişkideki *“çıkarlar dengesini korumak ve kurmak”* olduğu şüphesizdir.¹ Genel idare hukukunda olduğu gibi,² vergi hukuku sistemi içerisinde de idarenin hukuka uygunluğunun denetimini sağlayacak yolların idari ve yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayrıldığı söylenebilir.³ Belirtmek gerekir ki, sanılanın aksine yargısal denetimden daha eski bir geçmişi olan idari denetim yolları, günümüz hukuk devleti anlayışı için de onsuz olmaz bir unsur niteliği kazanmıştır.^{4,5} Ancak inceleme konumuz dışında kaldığından vergi uyuşmazlıklarının idari yollardan halli konusunu bir kenara bırakmak zorunludur.

Geniş anlamda devlet organlarından yasama ve yürütmenin vergilendirme alanına ilişkin tasarruflarının yargısal denetimi; Anayasa'nın 73/3. maddesi gereği kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminin Anayasa Mahkemesi; idari düzenleyici işlemlerin kanuna uygun-

¹ Kumrulu Ahmet, “Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik”, Ankara 1989, s. 1.

² İdarenin denetiminde yargısal dışı yollardan idarenin denetimi meselesi eskiden beri birçok idare hukuku incelemesinde kendisine yer bulmuştur. Bunlar arasında Bkz. Derbil Süheyp, *İdare Hukuku*, Cilt: I (İdari Kaza-İdari Teşkilat) İkinci Bası, Ankara 1948; Artukmaç Sadık, *Bizde İdarenin Murakabesi*, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1950; Soybay Selçuk, *İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi*, İstanbul 2004, Yayınlanmamış Doktora Tezi; Erhürman Tufan, *İdari Denetim ve Ombudsman*, Ankara 2001, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

³ Kumrulu, *a. g. e.*, s. 11.

⁴ Etkisiz yargısal ve idari başvuru yollarının varlığı söz konusu devletin hukuk devleti olup olmadığını tartışılır hale getirecektir. Bu konudaki görüşler için Bkz. Uler Yıldırım, “Yönetsel Yargıda Dava Süresi” , *I. Ulusal İdari Yargı Kongresi 1-4 Mayıs 1990*, Ankara, Birinci Kitap “İdari Yargı”, Danıştay Yayınları No:53, Danıştay Matbaası, Ankara 1991, s. 227.

⁵ “Pek çok ülkede idarenin yargısal denetiminin temelleri yargı dışı denetim yollarının geliştirilmesi ile atıldığından, idarenin yargı dışı denetimi yollarının tarihçesi, sanılanın aksine, idarenin yargısal denetimi yollarından daha eskiye dayanmaktadır.” Bkz. Erhürman, *a. g. e.*, s. 5

luğunun denetiminin ise idare mahkemeleri veya Danıştay, vergi idarelerince tesis edilen işlemlerin dayalı buldukları düzenleyici idari işlemlere ve kanuna uygunluklarının denetlenmesi için yine vergi mahkemelerince yerine getirilmektedir.

İncelememizin amacı vergi yargısının görev alanına giren vergilendirme ve cebren tahsil idari süreçleri içerisinde tesis edilen idari işlemlere, ayrılabilir işlemler teorisi perspektifinden yaklaşmak suretiyle, bu işlemlerin iptal davasına konu edilebilirliklerini saptamak ve tartışmak olduğu için, çalışmada kanun ve ikincil düzenlemelerin anayasa ve yasaya uygunluklarının denetimi sistemi içerisinde değil, bireysel idari işlemlerin dayalı oldukları ikincil düzenleme ve yasa hükümlerine uygunluklarının araştırıldığı salt idari işlemlerin iptali davalarına odaklanılmıştır. Bu bağlamda vergi idarelerinin vergilendirme işlemleri ve vergi alacağıın cebren tahsili aşamasında tesis edilen işlemlerinin tek tek ve mahiyetleri ortaya konarak idari işlem teorisine göre nitelendirilmeleri, söz konusu işlemlerin iptal davasına konu edilebilirlikleri için ayrılabilir işlemler teorisinin uygulanmasına imkan olup olmadığını ortaya koyabilmek adına önem taşımaktadır.

Gerek bireysel vergilendirme ve tahsil işlemleri gerekse vergi hukukuna ilişkin düzenleyici işlemlerin hem tesis süreçleri hem de bu işlemlerin geniş anlamda denetimi, idare hukuku kavramları ve kurumları ile iç içedir ve bu nedenle idare hukuku ve vergi hukuku söz konusu alanda doğal olarak etkileşim içerisinde. Hatta bu etkileşim nedeniyledir ki bu iki hukuk dalını ayrı hukuk dalları olarak kabul etmeyen görüşler de ortaya atılmıştır.⁶ Bu görüşlere paralel olarak vergi işlemleri konusu özellikle idari işlem teorisi bağlamından incelenmek üzere bazı idare hukuku kitaplarında da kendisine yer bulmuştur.⁷ Bu durum, iptal davası yoluyla idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminde idari yargının etkinliğini ve denetim alanını arttırmaya yönelik “*ayrılabilir işlemler teorisi*” gibi teorilerin de vergi yargılama hukuku alanına aktarılmasına sebep olmaktadır. İnceleme alanımızı böylece belirleyip sınırladıktan sonra ortaya koymaya gayret edeceğimiz çözümlememiz için öncelikle iptal davalarının niteliği, iptal davasına

⁶ Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2008, s. 3

⁷ Onar, Sıdık Sami, *İdare Hukuku*, C. I, 2. Baskı, İstanbul, 1944, s. 1073 ila 10; Özay, İl Han, *Günışığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, Ekim 2004, İstanbul s. 641.vd.

konu edilebilecek idari işlemler ve ayrılabilir işlemler teorisi ele alınmalıdır.

I. İptal Davaları

Bilindiği üzere, 1982 Anayasası, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” düzenlemesini getirmiştir (m. 125/1). İYUK m. 2’de idari davaları; iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar olmak üzere üç kategori içerisinde düzenlenmiştir.⁸ İptal davaları idarenin düzenleyici işlemlerinin yahut bireysel işlemlerinin objektif hukuka uygunluğunun denetlendiği davalardır. İptal davasında davacı olabilmek için iptali talep edilen işlem ile davacının bir menfaatinin ihlal ediliyor olması şartı aranmaktadır (İYUK m. 2/1,(a)). İptal davasının davacısı açısından aranan sübjektif ehliyete ilişkin bu belirleme, her ne kadar idari yargı yerlerince iki yanı keskin bir kılıç gibi farklı anlaşılıp aksine yorumlanabilmekte ise de, kural olarak iptal davasının objektif niteliğinden kaynaklanmakta ve işbu davaların nihai amacı olan idarenin hukuka uygun hareket etmesinde ve bunun sağlanmasında var olan kamu yararını temine yönelmektedir. Bu bağlamda idarenin hukuka uygun hareket etmesinin sağlanmasında davacının yanında tüm vatandaşların ve tabii ki kamunun da çıkarı bulunmaktadır.⁹ Öte yandan bu davalarda idare mahkemesi davacının sadece istem sonucu ile bağlı olup davacının iddia ettiği hukuka aykırılıklar yanında yapacağı resen araştırma sonucunda işlemin tüm unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığını tespitle de mükellef olduğundan, iptal davasında idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını tespitle çalışan yargıç ile adli yar-

⁸ Anayasa’nın 155. maddesinde Danıştay’a idari uyuşmazlıkları çözümlmek yetkisi verildiğine göre, İYUK m. 2’de yer alan bu üç tip davanın esasen anayasa koyucunun iradesini daralttığı, bunların olsa olsa dava formatı olarak belirlenmiş oldukları ve bu bağlamda idari yargıda bu formatlardan birine sokulmuş olsa dahi idari uyuşmazlık teşkil eden bir idari işlemin yokluğunun yahut bir düzenleyici işlemin kapsamının tespitine ilişkin davaların açılabilmesi görüşünde olan yazarlar bulunmaktadır. Bu konuda Bkz. Erku, Celal, “İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve İdari Davaların Kapsamı”, Danıştay 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr>, 01.12.2009.

⁹ Günday, Metin, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, Danıştay ... Yılı İdari Yargı Sempozyumu, Danıştay Yayınları. <http://www.danistay.gov.tr>, 01.12.2009.

gıda maddi gerçekliği araştıran ceza yargıcının işlevleri benzeşmektedir. Bu nedenle iptal davaları uyuşmazlığa uygulanacak usul nedeniyle de yoğun biçimde kamu yararını korumaya ve sağlamaya yönelik davalardır. Söz konusu davalar açıklanan nedenlerle kamu yararına yönelik ise de, pozitif hukukumuzda her idari işlemin dava konusu edilebilmesi açık anayasal kısıntılar, yasal kısıntıya yetki veren anayasa hükümleri yahut bu incelememizin konusunu oluşturan şekliyle yasa hükümlerinin yorumlanmasında ulaşılan farklı sonuçlar nedeniyle mümkün değildir. Bu konu aşağıdaki başlıkta incelenecektir.

II. İptal Davasına Konu Edilebilecek İdari İşlemin Taşınması Gereken Nitelikler ve Ayrılabilir İşlem Teorisi

İptal davalarının idarenin denetimi ve hukuk devleti ilkesi açısından taşıdığı önemi ortaya koyabilmek gayretinin ardından, iptal davasına konu edilebilecek idari işlemlerin, yasa koyucu tarafından dava edilebileceklerine ilişkin açık bir tercihte bulunulmamış ise, hangi nitelikleri bünyelerinde taşımaları halinde dava edilebileceklerini belirlemek gerekir. Bir başka deyimle, yasada dava edilebileceği açıkça belirlenmemişse, hangi özelliklere sahip idari işlemlerin idari dava konusu edilebilecekleri belirlenmesi meselenin özünü teşkil etmektedir. Bu bağlamda, pozitif düzenlemeden hareketle idari işlem teorisinden de yararlanarak bazı sonuçlara ulaşılabılır. Şu halde ilgilisince dava edilebileceği açıkça yasada belirtilmiş işlemler bir kenara bırakılırsa, İYUK m. 14/3,(b) bendiyle getirilen usuli düzenlemeye göre, ilk inceleme safhasında, iptal davalarına konu edilen idari işlemin “*idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı*”nın, mahkemece tespiti gerekecektir. Davaya konu işlem, kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem değilse, İYUK m. 15/1,(b) gereğince davanın reddine karar verilecektir. Bu noktada pozitif hukukumuz açısından, idari yargı denetimine tabi olabilecek idari işlemler, bu iki kıstası bir arada taşıyan, “*kesin ve yürütülmesi gereken*” idari işlemlerdir belirlenmesine ulaşılabılır.¹⁰ Yasa koyucunun seçmiş olduğu bu kavramların

¹⁰ Danıştay 5. Dairesi'nin 16.12.1987 tarih ve E:87/275, K:87/1789 sayılı kararını eleştiren Erkut' a göre “Söz konusu yasa hükmünde getirilen ilke sadece menfaat koşuluna ilişkin iken, Mahkeme ayrıca işlem ile menfaat ihlali arasında bir hukuki bağ kurabilmiştir. Ancak böyle bir yorum kabul edildiği takdirde –kesin ve yürü-

içeriği ve tanımları gerek doktrin ve gerekse mahkeme kararlarında yer almaktadır. Bu kavramları açıklamak, şüphesiz ki, idari yargı yetkisinin kapsamı ve nu yetkinin yukarıda açıklanan yönlerden kamu düzeni ile olan ilişkisi nedeniyle oldukça önemlidir.

Kesin işlem, idari karar alma sürecinin tamamlanarak nihai işlemin ortaya çıkmasını ifade etmektedir.¹¹ Nihai işlem genel itibariyle kendisinin oluşumunu sağlayacak idare içerisinde gerçekleşecek ve çoğunlukla hukuksal durumlara herhangi bir etkisi bulunmayan prosedür işlemlerden oluşan bir işlemler zinciri ile tesis edilmektedir. Nihai işlem tesis edilmediği taktirde bu prosedür işlemler yürürlüğe girmemiş kabul edilir. Bu prosedür işlemler içerisinde nihai işlemten ayrı ve bağımsız bir değer taşıyabilen ve yapıldıkları anda bazı sonuçlar doğurabilme gücüne sahip işlemler ise kendi içlerinde kesinlik niteliğine sahiptirler ve ayrılabilir işlem kuramı nedeniyle dava konusu yapılabilirler.¹² Bu nedenle ayrılabilir işlemler kuramı bakımından önem taşıyan kavram kesinlik kavramıdır.¹³

İdari işlemlerin iptal davasına konu edilebilmesi için taşınması gereken bir diğer ise kanunda “*yürütülmesi gereken işlem*” biçiminde tanımlanan icrailik özelliğidir. Bütün idari işlemler “icrailik” vasfına sahip olmayıp ancak belli bazı kayıt ve şartlar altında bu vasfa sahip ola-

tülebilir işlemler üçüncü kişilerin hukukunu şu yada bu şekilde etkileyen işlemlerdir- saptamasını yapmak gerekir ki, söz konusu formül ile bunun kastedildiği açıktır.” Yazara göre, “kesin ve yürütülebilir işlem kavramının içeriğinin belirlenmesinde “menfaat ihlali” koşulunun herhangi bir ölçüt olarak ele alınabilmesi mümkün değildir. İcrai, kesin, yürütülebilir, uygulanabilir ve benzeri hangi kavram kullanılırsa kullanılsın, tüm bunlar işlemin hukuksal sonuçlar doğurabilme; haklar yükümlülükler yaratabilme gücünü belirleyen tamlamalardır ve anonim niteliktedirler. Menfaat koşulu ise henüz bu aşamada değil işlemin kapsamına giren ilgililerin yada işlemin muhataplarının belirlenmesi ile gündeme gelir.” Bkz. Erkut, Celal, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 1-4 Mayıs 1990*, Ankara, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Matbaası, Ankara 1991, Danıştay Yayın No: 53, s. 110.

¹¹ Erkut, Celal, a. g. m., s. 112; Hauriou’da zincir işlemleri usuli tasarruflar olarak adlandırıp “nihai kararın ortaya çıkabilmesi için zorunlu olarak öngörülen bir zincirin parçaları niteliğindeki her türlü inceleme, araştırma ve hazırlık işlemleri” biçiminde tanımlamıştır. Bkz. Erkut, Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Matbaası, Ankara 1990, Danıştay Yayın No:50, s. 122.

¹² Erkut, a. g. m., s. 112.

¹³ Erkut, a. g. e., s. 110.

bileceklerdir. Bir idari işlemin hukuksal durumlarda yeni birtakım değişiklikler yapabilme gücüne sahip olmaları icrai işlemlerin diğer idari işlemlerden ayırt edilebilmelerini sağlayan en önemli kıstastır.¹⁴ Bir diğer ifade ile idarenin tek yanlı olarak, muhatabının kabul veyahut muvafakatine gerek olmadan açıkladığı iradesi ile hukuki sonuçlar doğurmasına, hukuk düzeninde değişikliğe yol açmasına idari kararların icrailik özelliği denir.¹⁵ Bu noktada idari işlemin icrailik niteliği ile işlemin resen icra edilmesini de birbirinden ayırmak gerekir.¹⁶

İdari işlemlerin “etkili” veya “yürürlüğe girmiş” olmaması nedeniyle muhatabınca dava konusu edilememeleri, bunların icrai nitelik de taşımadıkları anlamına gelmeyecektir. Bir başka ifade ile icrai işlemin henüz üçüncü kişiler üzerinde etkisini göstermediği yahut üçüncü kişilerin menfaatlerini etkilemediği için dava konusu yapılamaması işlemin icrai veya kesin olmamasından değil yürürlüğe girmemesinden veya girmiş olsa dahi menfaatleri etkilememesinden kaynaklanmaktadır.¹⁷

Bir idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için bu iki unsurun bir arada varlığını arayan yasa koyucunun bu ifadesi yargı organınca yorumlanırken kesin işlem kavramı “ancak bir idari süreç sonunda tesis edilecek nihai işlemin dava konusu edilebilir” biçiminde yorumlanır ve anlaşılır ise zincir işlemler teorisi,¹⁸ “nihai işlemin tesisi sürecinde

¹⁴ A. g. e., s. 120 .

¹⁵ Gözler Kemal, *İdare Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, Cilt I, s. 594 .

¹⁶ Günday Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.s. 127; Duran resen icra edilmeyi şu şekilde tanımlamaktadır. “İşlemin resen icra edilmesi icrai işlemin hukuk alanında yapmış olduğu değişikliklerin olgularda kendisini gösterebilmesi için girişilecek uygulama ameliyelerini ifade eder” Bkz. Duran, Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 413.

¹⁷ Erkut, a. g. e., s. 119; Sezginler Murat, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 45.

¹⁸ Zincir işlemler, belirli bir nihai sonucu doğurmak amacıyla birbirini belirli bir süreklilik ve devamlılık içerisinde takip eden, birbirleri ve nihai işlemle aralarında doğrudan ve zorunlu nitelik taşıyan gerçek anlamda bir hukuki bağ bulunan ve düzenleyici olmayan tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımlanabilir. Nihai işleme böylesine bir hukuki bağ ile bağlı olan halka işlemlerin nihai işlemden ayrılarak iptal davasına konu edilebilmeleri mümkün değildir. Zincir işlemler kuramının kabulü ile, halka işlemin amacının nihai işlemi yaratmaktan ibaret bulunduğu, halka işlemlerden her biri hakkında, dava açma süresi geçirilmemiş olsa dahi, bağımsız bir iptal davası açılmayacağı, halka işleme ilişkin hukuka aykırılık iddialarının ancak nihai işlemin hukuka aykırılığının ileri sürüldüğü iptal davası ile bir-

kendi içerisinde bir kesinlik taşıyan icrai işlemlerin de nihai işlemde evvel ve ayrı olarak dava konusu edilebileceği" biçiminde anlaşılması halinde ise ayrılabilir işlemler teorisine¹⁹ uygulama alanı tanınmış olacaktır. Önemle vurgulamak gerekir ki, icrailik niteliğine sahip bulunmayan işlemlerin bu kuram içerisinde mütalaa edilerek iptal davasına konu edilmeleri olanağı bulunmamaktadır.²⁰ Bir idari usul içerisinde tesis edilen nihai işlemde önceki icrai işlemlerin kesin nitelik taşıyıp taşımadıklarının tespiti ise yargı organınca yapılacak yoruma bağlı görünmektedir. Ayrılabilir işlemler teorisi, işlemin dava konusu edilebilirliği bakımından nihailik değil kesinlik niteliğini baz almak suretiyle idari yargının denetim alanını genişletici bir teoridir.

Ayrılabilir işlem teorisinin kabulüne bağlanan sonuçlardan da yeri geldiği için bahsetmek gerekecektir. Erkut konuyla ilgili eserinde teorisinin kabulünün, ilgilileri yalnızca nihai işlemi dava edebilmek zorunluluğundan kurtaracağını ve ister kesin ve icrai halka işlemi isterse nihai işlemi dava konusu edilebilmek yönünden seçimlik bir hak sahibi kıldığını düşünmektedir.²¹ Eski uygulamasında farklı kararları bulunan Danıştay,²² yakın tarihli ve istikrar kazanmış uygulamalarında ise,

likte ileri sürülebileceği ilkeleri de benimsemiştir. Bu konuda Bkz. Erkut, *a. g. e.*, s. 122.

¹⁹ Zincir işlemler kuramında bir sıra içerisinde zincir işlemi oluşturan ve nihai işlemler aralarında doğrudan, zorunlu ve çözülemez nitelikte hukuki rabita bulunduğu kabul edilen halka işlemlerin, nihai işlemle arasındaki bağ zayıf ve çözülebilir nitelikte ise, bu halka işlemin zincirden koparılarak iptal davasına konu yapılabileceğini ileri süren görüş ise ayrılabilir işlemler teorisidir. Bir başka deyimle halka işlemlerden, kendi başlarına ve nihai işlemlerden ayrı bir kişilikleri ve etkileri bulunanlar, idari prosedürden çözülebilir ve ayrılabilir niteliktedirler. Ayrıntılı açıklama için, Bkz. *a. g. e.*, s. 123-124.

²⁰ *A. g. e.*, s. 128-129.

²¹ *A. g. e.*, s. 130.

²² Danıştay eski tarihli bir kararında, tahsil aşamasına ilişkin bir işlem olan ödeme emrine karşı açılan bir davada, vergilendirme sürecine ilişkin işlemler olan tahakkuk fişi veya ihbarnamenin tebliğ edilip edilmediğinin araştırılıp, tahakkuk fişi yahut ihbarname tebliğ edilmeksizin ödeme emri tanzim edilmiş ise bunun hukuka aykırı olacağına hükmetmiştir. Ve ödeme emrine karşı açılan davada ihbarname yahut tahakkuk fişinin tebellüğü olunmaması "borcun olmadığı" iddiası kapsamında nitelenmiştir. Bu kararda nihai zincir işleme karşı açılan davada işlemin kendisinden önce tesis edilen halkalarındaki hukuka aykırılığa dayalı olarak iptaline karar verilmiştir. Bkz. Danıştay 9. D. 26.03.1984 tarih ve E:1982/1886, K:1984/1644 sayılı kararı

İlgililerin öğretide savunulan gibi bir seçimlik hakka sahip olamadıkları, aksine zincirden ayrılabilir her işlemin tabi olduğu süre içerisinde dava edilmemesi halinde hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağı için buna ilişkin hukuka aykırılık iddiasında bulunabilme hakkının ortadan kalkacağını, bu işlemden sonraki işleme karşı açılan davada bir önceki işlemdeki var olan ancak şu yada bu nedenle dava edilemeyen hukuka aykırılığın artık incelenemeyeceği ve dava konusu işlemi hukuka aykırı kılmayacağı düşüncesindedir.²³ Şu durumda öğretide

²³ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un maddelerde sözü edilen ödeme emri, konu edindiği kamu alacağını yaratan işleminden ayrı ve bağımsız bir idari işlemdir. Kuşkusuz, ödeme emri düzenlenmesinin sebeplerinden ilki, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan bu işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğamayacağından, ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamayacaktır. Başka anlatımla; ilki ikincisinin sebep unsuru oluşturan bir ayrılabilir işlemler zinciri söz konusudur. Bu işlemler zincirinin, kamu alacağının hukuken doğduğu, yani tahakkuk ettiği tarihten tahsiline kadar uzaması; örneğin, ödeme emrinin tebliğ edilerek ödeme süresi geçmesine karşın, ödenmeme eyleminin sürmesi halinde, önce haciz, daha sonra da satış işlemi yapılması olasıdır. Bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargı tarafından dikkate alınabilecek niteliktedir. Şayet, içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. İdari dava açma süresinin sonuncu gününü izleyen tarihten itibaren, içerdiği tüm hukuka aykırılıklara karşın, işlem hukuka uygun kabul edilip, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme dayanak alınabilir. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin bu nedenle idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında, bu işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu olamaz. Bu nedenle; kamu alacağının tarhuna ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada “borcum yoktur” iddiası kapsamında değerlendirilmesine olanak yoktur.” Bkz. Danıştay 7. D. 31.10.2000 tarih ve E:2000/1173, K:2000/2984. Dairenin yakın tarihli bir diğer kararında da aynı formülü uygulamaya devam ettiği görülmektedir. Bkz. 04.10.2006 tarih ve E:2004/2636, K:2006/2901 künyeli kararı.

Bunun gibi, “Adı geçen Kanunun uygulanması sonucu yapılan işlemler, kamu gücüne dayanılarak yapılan tek taraflı idari işlemler olduğundan, bu kanuna göre yapılan ve ilgililerin hukukunu etkileyen yürütülmesi zorunlu bulunan bütün işlemler yargı denetimine tabi bulunmaktadır. Her ne kadar sözü edilen kanunda ihtiyati haciz işlemi ile ödeme emri tebliğine karşı dava açılabileceği öngörülmüş ise de, kanunda sayılan bu iki tip işlem dışında, idarece amme alacağının tahsili için ödeme emri tebliğinden sonraki aşamalarda yapılan tek taraflı yürütülmesi zorun-

ile uygulamada ayrılabilir işlemler teorisinin kabulüne farklı sonuçların bağlandığı görülmekte ve uygulamadaki katı biçimiyle söz konusu teorisinin kabulünün vergi uyumsuzlukları özelinde mükelleflerin aleyhine bir yorum getirdiğini belirtmek gerekir. Bu noktada, kanaatimizce, vergi yargısında ayrılabilir işlemler teorisinin uygulanmasında, tahakkuk aşaması temel alınmak suretiyle geliştirilebilecek yaklaşım yararlı olabilir. Böylelikle, 6183 sayılı Kanun kapsamında girişilen tahsil işlemlerine karşı açılacak davalarda vergi alacağının tahakkuku öncesi gerçekleşmiş ve dava açılmamış olan hukuka aykırılık iddialarının ileri sürülememesi makul karşılanabilir. Ancak, tahsil sürecinin son aşaması olan satış işlemine karşı açılacak davada daha önce ödeme emrine, haciz varakasına, haciz işlemine, kıymet takdirine dava açılmamış olsa dahi bu aşamalarda gerçekleşmiş ve nihai işlemi sakatlamış hukuka aykırılıkların da gerekçe gösterilmesiyle dava konusu edilebilmeleri ve mahkemelerce de, nihai işlem öncesi tesis edilip dava konusu edilmemiş işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanır kabul edilmeyip hukuka uygunluklarının ve dava konusu işlemi sakatlayıp sakatlamadıklarının resen araştırılmasının, ayrılabilir işlemler teorisinin hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesine bir araç olarak uygulanabilmesine daha uygun düşeceğini düşündüğümüzü ifa-

lu ve ilgilinin hukukunu etkileyen, haciz, diğer hakların paraya çevrilmesi, menkul malların haciz ve satışı, gayrimenkul malların haczi ve satışı gibi işlemlere karşı da dava açılması olanaklıdır. Ödeme emri tebliğinden sonra yapılan haciz, haczedilen malların satışı gibi işlemler ayrı davaya konu edilebildiğine göre, her işlemdeki hukuka aykırılığın o işleme karşı açılan davada incelenmesi gerekir. Dava konusu edilebilen bir işlemdeki hukuka aykırılığın, daha sonra yapılan işlem üzerine dava konusu edilebilmesi, daha önceki işlem ilgiliye duyurulmamasına veya daha önceki işleme sonraki işlemin tebliği üzerine muttali olunmasına bağlıdır. İlgiliye tebliğ edilerek kesinleşen işlemlerdeki hukuka aykırılıkların, daha sonra o işlemlere bağlı olarak yapılan diğer işlemler üzerine açılacak davalarda ileri sürülmesi ve incelenmesi olanaksızdır. Daha somut olarak açıklamak gerekirse; 6183 sayılı kanunun uygulanması sonucu ödeme emri tebliğinden ve ödeme emrinin kesinleşmesinden sonra yapılan haciz işlemlerine karşı dava açılabilir. Haciz işlemlerine karşı açılan davalar yargı yerlerince incelenmektedir. Bu durumda, haciz işleminden ilgilinin haberdar olması, başka bir anlatımla haciz işleminin ilgilinin nezdinde yapılması ve haciz işlemine karşı dava açılmaması nedeniyle kesinleşmesi ve kesinleşen haciz işlemine dayanılarak, hacizli malların satışına ilişkin işlem yapılması durumunda, satış işlemine karşı açılacak davada, kesinleşen haciz işlemindeki hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi veya ileri sürülse dahi incelenmesi mümkün değildir." Biçiminde 3. Daire'nin de aynı içtihadı benimsemiş olduğu görülmektedir. Bkz. Danıştay 3. D. 19.03.1996, E:1994/4287, K:1996/779

de etmek gerekir. Kaldı ki İİK'nın düzenlemelerinde icra müdürlüklerinin işlemlerine karşı ilgililerin bazı hallerde süresiz şikayet imkanının da varolduğu düşünüldüğünde, amme alacakları için yapılan takiplerde ayrılabilir işlemler teorisinin bu şekilde yorumunun esasen kişilerin aleyhine olduğu da kolaylıkla savunulabilir. Kısaca teorisinin vergi yargılama hukukunda vergilendirme ve tahsil süreçleri açısından ayrı ayrı uygulanması daha isabetli olabilir. Biz de aşağıda vergilendirme süreci ve amme alacağıının tahsil sürecinde tesis edilecek işlemleri belirlemek suretiyle teorisinin uygulama alanını ortaya koymaya çalışacağız.

III. Vergilendirme Sürecinde Tesis Edilen İdari İşlemler (Vergilendirme İşlemleri) ve İptal Davasına Konu Edilebilirlikleri

A. Vergilendirme İşlemlerinin Tesisi İçin Gerçekleşmesi Gerekli Ön Koşullar

Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini tesis edeceği vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için bir kısım ön koşulların varlığı şarttır. Bu bağlamda öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesi gereği bir vergi yasası bulunmalı ve bu yasanın ilgili mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe yasasında hüküm sevk edilmiş olmalıdır. Bir başka deyimle anılan vergi yasasının ilgili yıl Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması, kanundan doğan yükümlülüğün tespiti ve diğer vergilendirme işlemlerine girişilebilmesinin, somut vergi ilişkisinin doğumunun ilk ön koşulunu teşkil etmektedir.²⁴

Daha önce de değinildiği gibi, vergilendirme sürecinde tesis edilen idari işlemler idare hukuku yazınında da birçok kez inceleme konusu yapılmıştır. Bu ilgi, anılan işlemlerde, bir idari işlemin tesisinde onun tüm unsurlarından evvel "*sebep ögesi*"nin²⁵ ortaya çıkışının açık biçimde gözlenebilmesi özelliği nedeniyle.²⁶ Bir başka ifade ile ver-

²⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 87.

²⁵ " Bir idari işlemin sebebi, o idari işlemten önce gelen, İdareyi o işlemi yapmaya sevk eden ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan bir etkidir." Bkz. Günday, *a. g. e.*, s. 138.

²⁶ Özay, *a. g. e.*, s. 641.

gilendirme işlemleri, idarenin yasa ve yasaya uygun düzenleyici işlemlerle belirlenmiş bir sahada ve bunlara uyarlı olmak üzere kamu yararını gerçekleştirme nihai amacına dönük bir irade beyanında bulunabilmesinin hukuki sebebinin bu derece açık olarak ortaya çıktığı bir örnek olarak gösterilmektedir. VUK m. 19’da “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” biçiminde hükme bağlanan vergiyi doğuran olay, idare açısından vergi alacağının, yükümlü açısından vergi borcunun bir bütün olarak vergi idaresi ile yükümlü arasındaki vergi borcu ilişkisinin sebebini teşkil eder. Vergilerin yasallığı biçiminde ifade edilen anayasal ilke gereği ancak bir parlamento tasarrufu olan yasa hükmüyle vergi konulabileceğinden, yani idare ancak bir yasaya dayalı olarak vergilendirme işlemlerini tesis edebilecek ve bu yolla bireyin yine sadece yasa ile sınırlanabilecek temel haklarına bu hakların özünü zedelememek kaydıyla dokunabileceğinden, söz konusu vergi borcu ilişkisinin doğumunun bağlandığı olay, öncelikle olay şahsında gerçekleşen mükellefin, ödemekle yükümlü olduğu verginin nevinin tespiti ve ardından bu verginin şahsileştirilmesi yoluyla mükellefçe ödenmesi gereken somut vergi tutarının belirlenmesi gibi bir kısım idari işlemlerin tesisinin sebebini teşkil edecektir.

Vergilendirme işlemlerinin tesisinin sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olayın kendisi öğretide bizatihi bir idari işlem olarak tanımlayanlar vardır.²⁷ Oysa vergiyi doğuran olay, kanuni tanımda da görüldüğü üzere, bir hukuki muamele yahut fiili durum olup idarilik vasfı bulunmayan, idareden sadır olmayan ve idare işlevine de dâhil olmayan bir durumdur. Bu durumun tekemmülü kendisine bağlanan hukuki sonuçlar ve vergilendirme işlemlerinin tesisine sebep teşkil etmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olay bizce de bir idari işlem değil bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin tesisi yetkisi ve maddi sebebinin vergi dairesi bünyesinde ortaya çıkmasını sağlayan bir ön koşul olarak değerlendirilmelidir.²⁸

²⁷ Özay, İl Han, *Günışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, 1996, İstanbul, s. 461-462; Ancak yazar aynı eserinin yukarıda atıfta bulunulan yeni tarihli basılarında bu görüşü muhafaza etmemiştir.

²⁸ Oğurlu, Yücel, “Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, *AÜHFD*, s. 1456.

Vergilendirme işleminin maddi sebebi, vergiyi doğuran olayın vukuu; hukuki sebebi ise, vukuu bulan vergiyi doğuran olayın tanımlandığı vergi yasası hükmüdür.²⁹ Burada somut olayın soyut norma uygunluğunun tespiti olarak ifade edilen bir zihinsel faaliyet olan yorum sonrasında, vergi dairesi, vergilendirme yetkisinin doğduğunu belirleyecek ve süreci işletmeye başlayacaktır. Vergi dairesinin yorum faaliyeti sonrasında vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren yahut bu olay kişiliğinde gerçekleşen kimse ise vergiyi doğuran olayı düzenleyen yasa kapsamında yükümlü statüsünü kazanacaktır.

Vergi dairesi, söz konusu kişinin yükümlüsü bulunduğu verginin tarhu için gerekli işlemleri tesise başlayacaktır. VUK m. 8 vergi mükellefini, *“mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.”* biçiminde tanımlamıştır. Böylelikle yükümlülüğün, vergiyi doğuran olayı düzenleyen vergi kanununda tanımlanan bir statü olduğu kuşkusuzdur. Zira vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından da söz konusu vergilendirme işlemlerinin muhatabı hep bu yükümlü olacaktır.³⁰ Vergiyi doğuran olayı tanımlayan vergi kanunu kapsamında yükümlülük statüsü de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile kendiliğinden doğmaktadır.³¹ Kişi vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleşmesi ile birlikte kanunda tanımlanan genel, kişilik dışı ve objektif bir statü olan yükümlülük statüsünü kendiliğinden kazanacaktır.

Bir kimseyi vergi yükümlüsü durumuna sokan ya da onu ayırık tutan işlemler şart işlemler olduğu halde, vergi alacağıının yasal düzenlemelerde gösterilen kısım ve oranlar üzerinden hesaplanmasından sonra ortaya çıkan miktar olarak sonucu gösteren tarh işlemi ise tamamen subjektif bir işlemdir.³²

²⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, a. g. e., s. 87

³⁰ A. g. e., s. 87

³¹ A. g. e., s. 89

³² Özey, a. g. e., s. 643. Yazar ayrıca koşul ve öznel işlemler arasındaki ayrımı şu biçimde ortaya koymuştur. Nitekim “koşul” ile “öznel” işlem arasındaki en önemli fark birincisinde ortaya çıkan durumun tek tip ve önceden belli olması, ikincisinde ise subjektif verilerin değerlendirilmesine göre ortaya çıkan sonucun değişik olmasıdır.

B. Vergilendirme Sürecinde Tesis Edilen İdari İşlemler

1. Tarh

Vergiye doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen kişinin ortaya çıkan vergi yükümlülüğü kapsamındaki borcunun somut olarak saptanması için verginin tarhı gerekir. VUK m. 20’de tanımlandığı üzere “*verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden bir idari muameledir.*”

Tarhın bir idari işlem olduğu kuşkusuzdur. VUK m. 25 gereği beyan usulüyle alınan vergiler için düzenlenecek tahakkuk fişleri, aynı kanununun 26.maddesine göre mükellef bilgilerini de içerecektir. Bunun gibi beyan usulüne göre değil de resen yahut ikmalen yapılan tarhiyatlar ilgililerine ihbarname ile tebliğ edilirler ve bu ihbarnamelerde de mükellefin bilgileri yer alır (VUK m. 34, 35). Bu bağlamda matrahın tespiti, gerek mükellefin beyanına göre yapılsın gerekse idarece tespit edilsin, tarh işleminin muhatabı mükelleftir. Ancak mükellefiyet tarh işleminden evvel vergiyi doğuran olay ile birlikte doğduğundan, tarh işlemi bu açıdan mükellefiyeti kuran değil sadece tespit eden yani belirleyici bir idari işlemdir. Öte yandan somut vergi borcunu tespit etmesi nedeniyle tarh işlemi, bireysel hukuki durumlar doğuran ya da bireysel hukuki durumlarda değişiklik yapan sübjektif işlemlerdendir. Bu yönüyle tarh işlemi yükümlüyü genel, kişilik dışı, objektif hukuki durumdan çıkartıp özel ve kişisel bir hukuki duruma sokan idari işlemlerdendir.³³ Tarh işlemi ile yükümlü ile vergi idaresi arasında, talep edilen vergi borcunun miktar itibariyle somutlaştığı sübjektif bir ilişki kurulmaktadır. Dolayısıyla aynı vergi kanununun kapsamına gireseler dahi beyan ettikleri yahut tespit edilen kazançları ve bu kimselerin özel durumları nazara alınarak tesis edilen tarh işlemi mükelleflerin özel durumlarına göre tesis edilir. Bir başka açıdan ise tarh işlemi yükümlendirici idari işlemlerdendir. Tarh işlemleri, taşıdıkları icrailik özelliği nedeniyle vergilendirme süreci içerisinde asli işlem olarak da nitelendirilmektedir.³⁴

³³ Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 89.

³⁴ *A. g. e.*, s. 89.

Tarh işleminin hukuki sonuç doğurucu yani icrai niteliği vurgulandıktan sonra, işlemin ortaya çıkaracağı hukuki sonuçlar açısından da nitelendirilmesi gerekir. Tarh işlemi, aksi görüşü savunanların varlığına rağmen,³⁵ vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan vergi borcunu somut olarak saptayan bir işlem olduğundan, bir başka deyimle vergi borcu tarh işlemi ile değil vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğduğundan bu tasnife göre tarh işleminin belirleyici, tespit edici idari işlemler arasında sayılması gerekir.³⁶ Tarh işlemi ile daha önceden doğmuş bir hukuki durumun yani vergiyi doğuran olayın belirlenmesi söz konusudur. Ancak bu belirleme sübjektif olarak yapılmaktadır.

Tarh işleminin konumuz açımızdan en önemli özelliği kesin bir idari işlem olmasıdır. Bu bağlamda itirazi kayıt konmadan verilen beyannameler üzerine aynı anda tarh ve tahakkuk eden vergiler hariç olmak üzere, tarh işleminin tesisinden evvelki idari usul içerisinde tesis edilen bir kısım işlemlerin de incelenmesi ve bunlar içerisinde kesinlik niteliği taşıyanlar var ise ayrılabilir işlem teorisi çerçevesinde iptal davasına konu edilebilirliği aşağıda incelenmiştir.

a. Beyana Dayalı Tarhiyata Karşı Dava Açılması

Tarh işleminin tesisi için vergi matrahının belirlenmesi zaruridir. Verginin tarhına esas matrahın belirlenmesi faaliyeti, bu faaliyetin idare yahut mükellef tarafından yerine getirilmesi hallerinde birbirlerinden farklı idari usullerin izlenmesini gerektireceğinden mükellefin beyanı üzerine matrahın belirlendiği haller hariç (=beyana dayalı tarh) matrahın belirlenmesi için nihai tarh işlemi oluşturacak bir kısım idari işlem ve eylemlerin tesis yahut icrasını gerektirebilir. Öte yandan, beyana dayalı tarh durumunda yine tarh ve tahakkuk aşamaları bir arada gerçekleştiğinden bu ikisi arasındaki klasik süreçte yer alan tebliğ işlemi de beyana dayalı tarhta bulunmamaktadır. Böylelikle beyana dayalı tarhta hem idarece matrahın belirlenmesi için bel-

³⁵ Bu görüşte olan Oğurlu, tarh işleminin genel niteliğine bakıldığında kurucu ve yükümlendirici bir şart işlem olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bkz. Oğurlu, a. g. m., s. 1460.

³⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, a. g. e., s. 90; Oğurlu, a. g. m., 1456.

li bir idari usulün işletilmesine gerek bulunmamakta hem de matrahın belirlenmesi ve tarh işleminin oluşturulması sonrasında vergi alacağının tahakkuk ettirilmesi için VUK m. 25/3'te belirtilen ayrıksı durum hariç tarh işleminin mükellefe tebliği işlemine gereksinim ortadan kalkmaktadır. Bu durumda vergi, "tahakkuk fişinin düzenlenmesi" ile tarh ve tahakkuk etmektedir. Tahakkuk fişinin unsurlarını düzenleyen VUK m. 26/1,10'da "vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi"nin tahakkuk fişinde muhtevi olması gerektiği düzenlenmiştir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi kesin bir işlem olarak kabul edilebilecek ise de icrai bir işlem değildir. Tahakkuk fişi, kural olarak, ilgilisi bakımından inşai sonuç doğurmayıp salt belirleyici nitelik taşımaktadır. Durumun istisnası ise itirazi kayıtla verilen beyannamelerdir, bu halde düzenlenen tahakkuk fişi icrai ve kesin bir idari işlem olup dava konusu edilebilir. Bunu teyit eder biçimde, VUK m. 378/2 "mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümleri mahfuzdur." hükmünü; İYUK m. 27/3 düzenlemesi ise, dava açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmayacağı işlemler arasında "itirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemleri" düzenlemekle, itirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişlerinin dava konusu edilebileceklerini belirlemiş olmaktadır. Bir başka deyimle, mükellefler itirazi kayıtla beyanda bulunmamış veya VUK m. 116 vd. hükümleri çerçevesinde vergi hatası başvurusu yapmamış iseler, beyan üzerine tarh ve tahakkuk eden vergiye karşı vergi mahkemesinde dava açamayacaktır. Şu durumda itirazi kayıtla beyanda bulunulması halinde düzenlenecek tahakkuk fişi yukarıda değinilen kesinlik niteliği yanında, mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratan icrai nitelik de taşıyacağından, vergi davasına konu edilebilecektir.³⁷

b. Takdir Komisyonu Kararı

Öncelikle belirtmek gerekir ki, söz konusu usulün işletilmesi halinde tarh işleminin tebliği edilmesi üzerine mükellefin tarh işlemine

³⁷ Taşdelen, Aziz, " Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", AÜHFED, C. 56, S. 1, s. 289.

karşı süresi içerisinde dava açması esastır (VUK m. 377/1). Tarh işlemine esas matrahın belirlenmesi idare içerisinde bazı faaliyetlere girilmesini, bir kısım usuli işlemlerin tesisini gerektirebilir. Bu anlamda matrahın belirlenmesi için, İdare ve yükümlü temsilcilerinden oluşan “*takdir komisyonlarınca matrahın saptanması noktasında takdir komisyonunun subjektif ve karma bir idari işlem niteliğindeki kararı*” kanun gereği vergi dairesince dava edilebileceği gibi (VUK m. 377/2), ayrılabilir işlemler teorisi sayesinde, mükellefçe de vergi davasına konu edilebilir.

Mükellef, kural olarak, takdir komisyonunca belirlenen vergi matrahını ancak tarh işlemi ile öğrenebileceğinden, tarh işleminin (tahakkuk fişini) kendisine tebliğinden sonra açacağı iptal davasında, tarh işleminin dayanağı takdir komisyonu kararının hukuka aykırılığı nedeniyle tarh işleminin iptalini talep edebilecektir. Mükelleflerin kesin ve icrai nitelik taşıyan takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamamasının sebebi, öğretide, işlemin idare açısından süreçten ayrılabilir bir işlem olmasına karşılık mükellef açısından bu niteliği taşımayan bir işlem olduğu biçiminde açıklanmaktadır.³⁸

Kural olarak, takdir komisyonu kararına karşı vergi dairesince iptal davası açılabilir ve fakat buna karşı mükelleflerce tarh işleminden evvel dava açılmayacağı görüşünü, ayırım bizatihi kanundan kaynaklandığından, ayrılabilir işlemler teorisinden farklı bir hukuki gerekçe ile savunmaktayız.

Öncelikle takdir kararları (VUK m. 31) bir idari işlem olarak, hem vergi dairesi hem de yükümlü açısından kesin ve icrai nitelikte idari işlemlerdir. Ancak, bilindiği üzere, bir idari işlemin dava konusu edilebilmesi için aranan tek şart İYUK m. 14/3,(c)’de yer alan ölçüt değildir. Söz konusu ölçütü sağlamakla beraber, idari işlemin üçüncü kişiler üzerinde doğurduğu hukuki sonucu ifade eden ve “*işlemin kimliği*”nden ziyade davacı tarafından dava edilebilirliğini sağlayacak menfaat ilişkisinin bir koşulu olan, etkililik niteliğini taşımayan işlemler, kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerden olsalar dahi, iptal davasına konu edilemeyeceklerdir. Bir başka deyimle bu işlemlerin mükellefler açısından dava konusu yapılamaması icrai ve kesin olmadıkları-

³⁸ Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 136-137; Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 102-103.

nı değil, mükelleflere bildirilmemeleri yani mükellefler açısından yürürlüğe girmemeleri yahut mükelleflerce işlemin öğrenilmemesi nedeniyle, işlemin bunların menfaatlerinin ihlal olduğunu henüz öğrenmemelerine dayalıdır.³⁹ Bu nedenle mükellef kural olarak tarh işlemi ile öğreneneceği takdir komisyonu kararını tarh işlemimin kendisine tebliğinden evvel öğrenmiş ise, nihai tarh işleminin tesisinden evvel ondan ayırıp dava konusu edebilecektir.

Takdir komisyonu kararlarına dayalı olarak tarh edilen vergiler ilgililerine ihbarname aracılığı ile ve tarh işlemi içerisinde (erimiş biçimde) tebliğ olunurken (VUK m. 34) ve takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde komisyon kararının bir suretinin ihbarnameye eklenmesi gerekirken (VUK m. 35),⁴⁰ bu işlemi ayrılabilir işlemler kuruşu sayesinde dava edebileceği savunulan vergi dairesine ise VUK m. 32. madde gereğince imza karşılığında doğrudan tevdi edilir, yani bildirilir. Bu nedenle vergi dairesi takdir kararına karşı süresi içerisinde dava açabilecektir. Şu halde takdir kararı, hem idare hem de mükellef açısından icrai ve kesin bir işlem olmasına rağmen idareye tarh işlemini tesis edebilmesi için tebliğ edildiği halde, mükellefe sadece tarh işlemi tebliğ edildiğinden mükellefçe doğrudan dava konusu edilememektedir. Mükellef bu durumda tarh işlemine karşı açacağı davada takdir komisyonu kararındaki usulsüzlüklere dayanarak tarh işleminin düzeltilmesi yahut iptalini talep edebilecektir.⁴¹ Mükellef daha

³⁹ Erkut, Celal, *a. g. e.*, s. 118-119.

⁴⁰ "Takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu" olduğuna ilişkin hüküm ve "VUK m. 108 gereği bu durumun esasa müessir olmayan bir şekil hatası olduğu için ihbarnamenin geçerliliğini etkilemeyeceği" yönündeki karşı oy gerekçeleri için Bkz. Danıştay 3. D. 01.03.1995 tarihli ve E:1994/499, K:1995/736.

⁴¹ Danıştay 4. Dairesi bir kararında, takdir komisyonunca hiçbir somut inceleme yapılmadan, genel ve soyut ifadelerle matrah takdir edilmesinin yerinde olmadığına, VUK m. 31/2, 8 gereği takdir kararının takdirin müstenidatı ve takdir kararının izahatını içermesi gerekirken bu dayanaklardan yoksun bulunan dava konusu tarihyatı tamamen terkin etmiştir. Bkz. Danıştay 4. D. 28.02.2000, E:1999/1904, K:2000/779; Aynı daire yakın tarihli bir kararında, öncelikle takdir komisyonu yoluyla matrah tespiti yapılabilmesi için VUK m. 30/2 'de sayılan hallerin var olup olmadığını incelemiş, bu şartların mevcudiyetini tespit ettikten sonra tarihyata esas takdir komisyonu kararının müstenidat ve izahattan yoksun bulunması halinde takdir edilen matrahın mahkemece gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması gerekeceğini belirlemiştir. Bkz. Danıştay 4. D. 13.10.2004, E:2004/874, K:2004/1969.

önceki bir aşamada takdir komisyonu kararını öğrenir ise kesin ve icrai nitelikteki bu karar tarh işleminden evvel dava edebilecektir. Bu halde ayrılabilir işlemler kuralı açıkça uygulama alanı bulacaktır. Vergi dairesi ise, söz konusu kesin ve icrai işleme dayalı olarak tarh işlemi tesis edebileceğinden, bu işlemi dava edebilmesi VUK' nun özel ve İYUK'un genel hükümlerine dayalı olup, ayrılabilir işlem kuramı sayesinde değildir.⁴² Şu durumda, takdir komisyonu kararının, vergi idaresi yönünden dava konusu edilebilip mükellef yönünden dava konusu edilememesi zincir işlemler veya ayrılabilir işlemler teorileri ile ilgisi bulunmamaktadır.

c. Vergi İnceleme Raporu

Mükellefçe "ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak" amacıyla vergi idaresince vergi incelemesi yapılabilir (VUK m. 134). Söz konusu inceleme sonucunda düzenlenecek inceleme raporu, inceleme sonunda inceleme yapılamayan verilecektir (VUK m. 140/1,(3)). İnceleme tutanağının mükellefe tebliğ ediliyor olması tutanağa karşı dava açılıp açılmayacağı tartışmasını beraberinde getirmektedir. İnceleme raporu tarh işlemi öncesinde matrahın idarece tespitine yarayan bir işlem olduğu için, ilgilinin hukuki durumunda değişiklik meydana getirebilecek "icrai" bir işlem olmasına rağmen, kesin işlem değildir. İnceleme raporu, nihai işlem olan tarh işlemi öncesi tesis edilen icrai bir usuli işlemdir. İnceleme raporu tarhiyata esas bazı noktaları tespiti yaramaktadır ve bu nedenle kesin işlem olup olmadığının tespiti, bu işlemin ayrılabilir işlemler teorisine göre dava edilip edilemeyeceğini de ortaya koyacaktır. Konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun da önüne gelmiş ve Kurul "vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi yapılacak bir tarhiyat ile söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte dava açılması söz konusu olabilir" yönündeki tespiti ile vergi inceleme raporunun kesin bir nitelik taşımadığından tek başına dava edilemeyeceğini belirlemiş, inceleme raporunun bütünden ayrılamayacak bir zincir işlem olduğunu tespit etmiş ve

⁴² Takdir kararı bizatihi kendisinin nihai ve icrai bir işlem olduğu ve idarece tesis edilecek tarh işlemine dayanak teşkil ettiğinden yani idarenin menfaatini doğrudan etkilediği için ayrılabilir işlemler teorisi uygulanmaksızın iptal davasına konusu edilebilecektir.

bundaki hukuka aykırılığın ancak nihai ve icrai işlem olan tarh işlemi ile birlikte dava edilebileceğini belirlemiştir.⁴³

2. Tebliğ

Gerek kamu hukukuna gerekse özel hukuka ait olsun hukuki işlemler *"hukuksal iktidar kullanmak suretiyle gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır."*⁴⁴ Hukuksal iktidarın özel hukuktan kaynaklanan bir hakka değil de, devletin egemenlik yetkisine dayandığı hukuki işlemlerden biri de idare organından kaynaklanan işlemlerdir. Bu yönüyle idarenin tek yanlı irade açıklamaları olan idari işlemlerin bünyelerinde barındırdıkları icrailik niteliği gereği yöneldikleri kişi ya da eşyanın hukuki durumunda değişik yaratmak yönünde oluşturulurlar ve bu yeteneğe sahiptirler. İşlemin muhatabına tebliğ edilmesi ile bünyesinde var olan bu etki doğmuş olur ve işlem bu kişilerin hukuki durumları üzerinde *"etkililik"* sıfatını kazanır.⁴⁵ Bu noktada idari işlemlerin yöneldikleri üçüncü şahısların hukuki durumlarında değişiklik yaratabilmesi için yahut idari işlemin muhatapları açısından yürürlüğe konulabilmesi için, *"yerine getirilmesi zorunlu birer şekil şartı yahut formalite"*⁴⁶ niteliği taşıyan tebliğ veya düzenleyici idari işlemlerde yayın gibi *"icrai nitelik taşımayan uygulama işlemleri"* tesis edilmektedir.⁴⁷ Hemen belirtmek gerekir ki, tebliğ işlemi muhatabına bildirimine aracılık ettiği idari işleme bir takım öğeler katmak ve böylece idari işlemin esasını etkilemek suretiyle bizzat kendisi hukuka aykırılık taşır hale gelir ise hem kesin hem de icrai nitelik taşıyacağından iptal davasına konu edilebilecek bir işlem haline gelecektir. Bunun gibi tebliğ işleminin, yapılış tarzının düzenlendiği yasalara aykırı olarak yapılması da, işlemi sakatlayacağı için dava konusu edilebilir.

⁴³ Danıştay 9. D. 26.12.1997 tarih ve E:1996/371, K:1998/91 sayılı kararı da aynı yöndedir. Bkz. Kızılot Şükrü, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 316.

⁴⁴ Erkut, a. g. e., s. 9 da yapılan tanım aynen metne aktarılmıştır.

⁴⁵ Oğurlu, a. g. m., s. 1461.

⁴⁶ Erkut, a. g. e., s. 146.

⁴⁷ "Tahakkuk" madde başlıklı VUK m. 22, "verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" biçimindeki tanımıyla tebliğ işlemini tahakkukun bir unsuru olarak görmektedir. Bu konuda Bkz. Taşdelen, a. g. m., s. 283.

Vergilendirme işlemlerinde de mükellef açısından vergi borcunu somutlaştıran tarh işlemi gibi *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi”* gerekliliği, VUK m. 21’de düzenlenmiştir. *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilmum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak adresleri bilinmeyen kişilere ilan yoluyla tebliğ edilir.”* Hükmü de VUK m. 93/1’de vazedilmiştir. Bu durumda mükellef veya vergi sorumlusuna yapılacak tebligat, akçalı ve kişinin temel haklarına dair bir ilişki olan vergilendirme ilişkisi içerisinde, tebliğ edilen idari işlemin hukuka uygunluğunun yargısal denetimini sağlayabilmeleri yönünden, işlemlerin muhataplarına tanınan bir güvenceyi de ifade etmektedir.⁴⁸

Böylelikle kural olarak icrai nitelik taşımadığı belirtilen tebliğ işleminin, VUK’da gerek tesis ve gerekse icrası bakımından sıkı şekil şartlarına bağlanmış olduğu ortadadır. Bu bağlamda, VUK’nun *“Hatalı tebliğler”* başlıklı 108. madde düzenlemesini de incelemek gerekir. Maddeye göre, *“tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmaması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”*

Öncelikle madde *“hatalı tebliğler”* başlıklı ise de, içeriğine bakıldığında, ilk cümlesinin işlemin tebliği sırasında söz konusu olabilecek usul aykırılığına ilişkin olduğu görülmektedir. Bu durumda esasa müessir olan yani tebliğ ettiği işlemi etkileyen bir hukuka aykırılık taşıyan tebligat işlemi iptal davasına konu edilebilecektir.

Maddenin ikinci kısmı ise tebliğ işlemine değil, tebliğ işleminin aracılık ettiği tebliğ edilen işlemin şekil unsuruna ilişkin bir düzenlemeyi ifade etmektedir. VUK, ikmalen ve resen yapılan vergi tarhiyatlarının ilgililere tebliğinin vergi ihbarnamesi eliyle yapılacağını (m.

⁴⁸ Konunun yukarıda ifade edilen özelliği ve önemi gereği VUK’nun beşinci kısmı *“tebliğler”* başlığı altında düzenlenmiş ve bu bölüm tebliğ esasları ve muhataplar, posta ve ilan yoluyla tebliğe ilişkin özel hükümler ve çeşitli hükümleri düzenleyen 4 bölüm olmak üzere 14 maddede ele alınmıştır.

34) ve bu ihbarnameni içeriğini (m. 35) ayrıntılı olarak düzenlemiştir. VUK m. 108'in ikinci kısmı ise VUK m. 35'de düzenlenen ihbarnamenin içeriğine ilişkin bazı hususların "hiç yazılmamış olması" veya "bu vesikanın görevli makam tarafından tanzim edilmemiş olması"nın, vesikayı "hükümsüz" kılacağını düzenlemiştir. Buradaki vesika vergi ihbarnamesidir, tarh işlemi hükümsüz kalmayacaktır, tekrar ve usulüne uygun düzenlenen ihbarname ile tebliği gerekecektir. Mükellefe hakkında tesis edilen tarh işlemini bildiren bir işlem olan ihbarnamede öyle usulsüzlükler olabilir ki bunlar ihbarnameyi hükümsüz kılarlar.

O halde, yasanın açık hükmü gereği, "vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yanlış yazılmış olması" durumunda, bunların hiç yazılmamış olmaları şartı gerçekleşmeyeceğinden yanlış yahut eksik yazılmış olmaları da hükümsüzlüğe sebep olmayacaktır.⁴⁹ Öte yandan görevli olmayan bir makam tarafından tanzim edilmiş bir vesikanın da hükümsüzlüğü iddia edilebilecektir.

Burada çözümü gereken son sorun kanunun lafzında yer alan "hükümsüzlük" ifadesinin ne anlama geleceği ve hukuk alanında ne sonuç doğuracağıdır. Doktrinde söz konusu şekil şartlarının yerine getirilmemesi halinde işlemi "yok" saymak gerekeceği ifade edilmektedir.⁵⁰ Bireysel idari işlemler açısından ise idari işlem şekil yönünden esaslı bir sakatlık taşıyor halde tebellüğ edilmiş ise yokluğu değil askıda geçerliliği söz konusu olacağından iptal davasına konu edilebilecektir.

Tarh işleminin tebliği sonrası mükellefçe yapılacak tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu üzerine "uzlaşma komisyonunca tesis edilecek uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak" iptal davasına konu edilebilecektir.

İdarece, resen yahut ikmalen yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin ve buna dayalı vergi cezalarının kendisine usulünce tebliği üzerine mükellef, VUK ek m. 1/1'de belirtilen şartları sağlıyor ise süresi içe-

⁴⁹ Ancak bu durumda işleme karşı yargı yolu kendisine hatalı bildirildiği için hak arama özgürlüğü sınırlanan kişinin Anayasa m. 40/2 ihlali gerekçesi ile tam yargı davasına yönelebilmesi mümkün görünmektedir.

⁵⁰ Özellikle ilanı gereken düzenleyici işlemler ile bir düzenleyici işlem de ilga edilecek ise ve fakat bu işlemin ilanı yapılmamışsa ilgililerin hukuki durumlarının hala eski düzenleyici işleme tabi olduğu örneği verilmektedir. Bkz. Erkut, a. g. e., s. 146.

risinde tarhiyat ve cezalara karşı vergi davası açmak yerine ilgili vergi dairesine 30 gün içerisinde uzlaşma talebi ile idari başvuruda bulunabilir. Mükellef söz konusu tarhiyata karşı dava açmış olsa bile süresi içerisinde uzlaşma yoluna gidebilir (VUK ek m. 7/2). Mükellefin dava açmak yerine bu yola başvurması yahut dava açtıktan sonra uzlaşma talep etmesi halinde farklı bir idari süreç işleyecektir, bunlardan ikincisinde sürecin sonuçlanması açılan davanın vergi mahkemesince incelenmesini engelleyecektir (VUK ek m. 7/2). Uzlaşma talebi üzerine uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma komisyonunca uzlaşma tutanağı düzenlenir ve burada belirtilen hususlar hakkında mükellef dava açamayacaktır (VUK ek m. 6/2; ek m. 7/3).

Uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellef kendisine tebliğ edilen tarh işlemine ve vergi cezasına karşı dava açabilir.⁵¹ Uzlaşma başvuruları üzerine dava açma süresinin durumu hakkında VUK ek m. 7/4 hükmünde özel düzenleme getirilmiştir. Ancak uzlaşma kapsamında bulunmayan tarhiyatlar için uzlaşma talebinde bulunulması ve bunun reddi halinde ek süre hükmünden yararlanılamayacaktır.⁵² Kanun'da uzlaşma istemli başvuruların dava açma süresini durduracakları yönünde bir düzenleme bulunmamakla birlikte sürecin tamamlanması üzerine açılacak davalar bakımından ortaya çıkacak sorunlar öngörülerek davacı mükellefe ek süre tanınmış olduğundan, İYUK m. 11 hükmünün, bu idari başvuruların uzlaşma komisyonunca düzenlenecek tutanak ile hükme bağlanması ve bunun mükellefe tebliği üzerine açılacak idari davanın süresinin belirlenmesi açısından uygulama kabiliyeti bulunmamaktadır.⁵³ VUK, uzlaşma talebinin açıkça reddedilme-

⁵¹ Ancak burada dava açma süresinin işlemeye tekrar başlaması için yasa ile aranan koşul uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın mükellefe tebliği olduğu için uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin uzlaşma komisyonu tutanağının imzalanması yeterli değildir, tutanağın mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Bu konu hakkında Bkz. Danıştay 3. D. 29.01.2003 tarih E:2000/3173 K:2003/607 sayılı kararı

⁵² Nitekim Danıştay 3. D. E:2005/1796, K:2006/3042 künyeli ve 22.11.2006 tarihli kararında uzlaşma kapsamında olmayan durumlarda yapılan başvurular üzerine açılacak davalarda süre konusunun bu durumun dikkate alınması suretiyle incelenmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Aynı konuda bir diğer karar için Bkz. Danıştay 4. D. 09.02.1998 tarih E:1997/3104, K:1998/409

⁵³ Bu halde VUK ek m. 7/4 hükmünün İYUK m. 11 gibi işleyen dava açma süresini kesmeyeceğini ancak başvuru üzerine verilecek karar üzerine işlemeye devam eden 30 günlük dava açma süresi geçmiş yahut sürenin dolmasına 15 günden az bir süre kalmış ise bu sürenin uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliği

si halini düzenlemekle birlikte başvurunun cevaplanmaması halinde reddedilmiş sayılarak dava açılabilmesine ilişkin bir hüküm sevk etmediğinden bu durumda genel hüküm olan İYUK m. 11'in cari olduğunu düşünmek gerekecektir. Şu durumda, mükellefin dava açılmadan süresi içerisinde vergi dairesine vereceği uzlaşma dilekçesi üzerine, vergi dairesinin sessiz kalması halinde tarh işlemine karşı açılacak davanın süresinin tespitinde İYUK m. 11 hükümleri uygulama alanı bulabilecektir.⁵⁴

“Uzlaşmanın vaki olmadığı şeklindeki uzlaşma komisyonu kararı” idari davaya konu edilebilir kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğundan mükellefin bu karara karşı genel süre hükümleri içerisinde dava açabilmesi mümkündür.⁵⁵ Ancak söz konusu komisyon kararına karşı açılan davada yürütmenin dava açılması ile kendiliğinden durması söz konusu olmayacağından ilgilinin dava etmesi halinde yürütmesi kendiliğinden duracak (İYUK m. 27/3) tarh işlemini dava etmesi kendisi açısından daha teminatlı görünmektedir.

Son olarak uzlaşma talebini süre veya yetkisiz temsilci tarafından yapılması halinde reddedebilecekleri ve bu kararların süresi içerisinde vergi mahkemelerinde dava konusu edilebileceklerini belirtmek gerekir.⁵⁶ Ancak bu halde mükellefin tarh işlemini tebellüğ ettikten sonra işlemeye başlayacak dava açma süresini de dikkate alarak bu işleme karşı da dava açması gerekecektir.

üzerine 15 gün uzayacağını düzenlemiştir.

⁵⁴ Mükellefe tebliğ edilen tarh işlemine karşı, dava açmadan evvel usulüne uygun biçimde uzlaşma başvurusunda bulunduğu halde idare başvurusu 60 gün içerisinde cevaplamamış ise, bu 60 günün hitamını takiben, uzlaşma başvurusuna kadar işlemiş olan dava açma süresinin kaldığı yerden devam etmesi suretiyle, tarh işlemine karşı dava açılabilir.

⁵⁵ Nitekim Danıştay 4. Dairesi 1986 yılında vermiş olduğu ve bir kararda “ uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin olarak uzlaşma komisyonunca yükümlüye veya ceza muhatabına yapılan yazılı bildirim uzlaşma bildiriminde bulunan kişinin hukuki durumunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemi niteliğini taşıdığından iptal davasına konu yapılabilir” tespitinde bulunmuştur. Danıştay 4. D. 16.10.1986 tarih ve E:1986/5182, K:1086/3057.

⁵⁶ Kızılot, a. g. e., s. 307.

3. Tahakkuk

Tahakkuk aşaması, “*vergi alacağıının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak (verginin ödenme zamanları içinde) tahsil edilebilir (ödenmesi talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama*” olarak tanımlanabilir.⁵⁷ Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmiş olduğuna ilişkin bir saptamadır.⁵⁸ Tahakkuk aşaması bazı hallerde tarh işlemine “*adeta yapışık*”tır⁵⁹ ve bu durumda tarh işlemi ile borcun tahakkuku, tahakkuk fişinin düzenlenmesi işlemi ile gerçekleşmektedir.⁶⁰

Tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi için ayrı bir tebliğ aşamasına ihtiyaç duyulan vergilendirme işlemlerinde tahakkuk, ihbarnamenin tebliği sonrasında mükellefin hareketsiz kalması yahut dava açması ihtimallerine göre farklı zamanlarda gerçekleşecektir.⁶¹ Burada matrah idarece tespit edildiğinden muhatap belirlenen bu matraha göre tesis edilen tarh işleminden haberdar edilmekte ve kendisine belli hukuiki yollar tanınmış olduğundan, vergi borcunun yargı organınca saptanabilme imkânı da bulunan belli sürecin işletilip işletilmemesine göre farklı zamanlarda, verginin tahakkuku gerçekleşmektedir. İşte burada ilgili kendisine tebliğ edilen kesin ve icrai nitelik taşıyan tarh işlemine karşı dava açabilecek ve vergi mahkemesi kararı ile tahakkuku sağlayacaktır.

C. Vergi Alacağıının Cebren Tahsili Sürecinde Tesis Edilecek İdari İşlemler ve İdari Davaya Konu Edilebilirlikleri

3. Genel Olarak

Yukarıda açıklanan usul çerçevesinde tahakkuk ettiği halde, mükellefin, 6183 sayılı Kanun’un 37 vd. maddeleri uyarınca rızaen ödeme-

⁵⁷ Taşdelen, a. g. m., s. 287.

⁵⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, a. g. e., s. 106.

⁵⁹ A. g. e., s. 108.

⁶⁰ Tahakkuk fişinin kural olarak kesin işlem niteliği taşımadığı gerekçesiyle iptal davasına konu edilemeyeceği ve bunun istisnaları hakkında Bkz. İnfra, s. 11.

⁶¹ Öncel / Kumrulu / Çağan, a. g. e., s. 108.

diği vergi borçları hakkında cebren tahsil süreci başlatılacaktır. Vergi borcunun vadesinde ödememesi halinde cebren tahsil aşamasına geçiş yönünden idarenin bağlı yetkisi bulunmaktadır (VUK m. 55).⁶²

Ancak tahsil aşamasına geçilebilmesi için yukarıda açıklanan vergilendirme usulü içerisinde, ya idari ve/veya yargısal başvurular üzerine alınacak kararlar sonucunda yahut bu başvuru yollarına gidilmesiyle kendiliğinden vergi alacağının tahakkuk ettirilmesi gerekecektir. Tahsil yetkisi, tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen vergi alacağının tahsili için idarece bir takım işlem ve eylemlere girişilmesidir. Tahsil, vergi borcunu belirleyen icrai işlemin bünyesinde var olan hukuki sonuçların ilgisininin hukuk alanında meydana getirilmesi faaliyeti girişilmesidir ki bu, idarenin sahip olduğu resen icra yetkisinin kullanımudur.⁶³

Resen icra yetkisinin kullanımı bağlamında gerçekleştirilen takip ve tahsil işlem ve eylemlerin idarilik vasfına sahip olmaları ise resen icra ettikleri işlemin hukuka uygun olmasına sıkı biçimde bağlıdır ve usulüne uygun olmayan bir vergilendirme işlemine dayalı olarak tesis ve icra edilen takip ve tahsil işlem ve eylemleri idarenin idari değil özel hukuka dayalı sorumluluğunu oluşturacak, bu davalar adli yargının görev alanına gireceklerdir.⁶⁴

Amme alacağının cebren tahsili süreci, cebri icra yoluyla yapılacak tahsilât ile sona erebileceği gibi mükellefin cebren tahsil süreci işletilirken esasen cebren tahsil işlemleri nedeniyle oluşan “rızası” ile yapacağı ödemeye de sona erebilir.⁶⁵ Kamu alacağının cebren tahsili sürecinde, çeşitli idari işlemler ve eylemler tesis ve icra edilmek suretiyle ve bu işlemlerin sonucunda gerek rızai gerek cebri olarak alacağın tahsili yani borcun sona ermesi sağlanacaktır. “Ödeme” ile borcun sona ermesi subjektif nitelikte bir işlemdir ve inşai niteliktedir.⁶⁶

⁶² Özay, a. g. e., s. 645.

⁶³ Günday, a. g. e., s. 217.vd.

⁶⁴ Onar, a. g. e., s. 1653.

⁶⁵ Ancak tahsil aşamasına geçildikten sonra yapılacak rızai ödeme, VUK m. 51/1 gereği mükellefin gecikme zammı da ödemesini gerektirir.

⁶⁶ Öncel / Kumrulu / Çağan, a. g. e., s. 108.

Amme alacağıının cebren tahsili süreci, içerisinde idari yargı ile adli yargı arasında görev alanına ilişkin sorunların da var olduğu bir alandır. Menkul yahut gayrimenkullerin cebren satışında ihalenin fes-hi istemli davalar (AATUHK m. 99) ile hükümsüz sayılan tasarrufun iptaline ilişkin davalar (AATUHK m. 24-30), mülkiyet hakkına ilişkin olduklarından, çözümleri yasa gereği adli yargıya bırakılmıştır.⁶⁷ Bu ayrıksı durum dışında genel kural geçerlidir.

4. Teminat İstenmesi İşlemi (m. 9)

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde iki bent halinde vergi idarele-rince teminat istenmesi konusu düzenlenmiştir. Maddede düzenlenen iki durumdan ilkinde teminat istenmesine ilişkin bağlı yetki ikincisin-de ise takdir yetkisi söz konusudur. Her iki halde de idarenin teminat istediği mükellef, kesin ve icrai nitelikli kendisinden teminat istenebil-mesi işlemini, yasal koşullarının oluşmadığı gerekçesi ile ve süresi içe-risinde vergi mahkemesine taşıyabilir.⁶⁸

Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 13/1,(1) bendinde "9. maddeye gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcudiyeti" tespiti, ihtiyati haciz kararının sebep unsurunu oluşturan hallerden biri olarak düzen-lenmiştir. Bu halde teminat istenmesine ilişkin işlemin dava edilebilir-liği, ihtiyati haciz işleminin sebep unsurunun ihtiyati haczin icrasın-dan evvel idari yargı eliyle denetimine olanak sağlaması bakımından da önem taşımaktadır.⁶⁹ Teminat istenmesi işlemini olağan olarak ihti-yati haciz safhası izleyeceğinden, ilgilinin hukuki durumunu etkiledi-ğinde kuşku bulunmayan ve kesin nitelik taşıyan bu kararın, haciz ic-rasından evvel yargısal denetime tabi olmasının hukuk devleti ilkesi açısından önemi de açıktır ve bu imkân ayrılabilir işlem teorisi ile or-taya çıkmaktadır.

6183 sayılı Kanun teminat altına alınmış alacakların tahsili için farklı bir usul öngörmüştür (m. 56).⁷⁰ Vergi borcunun teminatı olarak

⁶⁷ A. g. e., s. 165.

⁶⁸ Kızılot, a. g. e., s. 313; Bu konuda Danıştay 3. D. E:1997/361, K:1998/849 sayılı ka-rar örnek verilebilir.

⁶⁹ Kızılot, a. g. e., s. 313.

⁷⁰ Teminatlı altına alınmış kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde m. 56

birden fazla gayrimenkul gösterilmiş ise alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğunca gözetmek zorunda olan tahsil dairesinin (VUK m. 62/6) bu gayrimenkulleri satışa çıkarmak yönünde aldığı kararda kullandığı yetki de açılacak davada tartışmaya konu edilebilir.⁷¹

5. İhtiyati Haciz (m. 13 vd.)

İhtiyati haciz kamu alacağının güvence altına alınması önlemlerinden biri olarak görülmektedir.⁷² İhtiyati haciz, henüz vadesi gelmiş bir amme alacağının tahsili için ödeme emri gönderilmesine ve ödeme emrine karşı dava yolunun tüketilmesi veyahut dava açılacak 7 günlük sürenin dolması beklenmeden, haciz kararı alınıp icra edilebilmesini sağlayan bir güvence önlemidir. İhtiyati haciz, idare hukuku bakımından öncelikle ancak belli sebeplerin varlığı halinde tesis edilebilecek ve kesin ve icrai bir “ihtiyati haciz kararının alınmasına” ve “bu kararın resen icra edilmesine” ilişkin iki yönü içermektedir. Belirtmek gerekir ki “idari ihtiyati haciz” genel hükümlerde yer alan ihtiyati hacizden esaslı biçimde farklıdır.⁷³

İhtiyati haciz kararı, “alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile” alınacaktır (m. 13/1). Bir başka deyimle ihtiyati haciz kararı alabilme yetkisi kanunda “bu irade açıklamasının hangi idari merci tarafından yapılacağı”⁷⁴ yani kişi yönünden ve yer yönünden

gereği borçluya borcu 7 gün içerisinde ödemesi aksi takdirde teminatın paraya çevrileceği ve cebren tahsile devam olunacağını bildirilmesi gerekmektedir. Bu işlem yapılmadan teminatın paraya çevrilmesine ilişkin işlemlere başlanmasının hukuka aykırılığı hakkında Bkz. Danıştay 4. D. 09.03.2005 tarihli ve K:2005/348, E:2004/2271künyeli kararı

⁷¹ Nitekim DVDDK 03.05.2002 tarih ve E:2002/78, K:2002/230 sayılı kararı ile “birden çok gayrimenkulün teminat olarak gösterilmesi halinde idarenin bunlardan öncelikle hangisini satacağına ilişkin takdir yetkisini sınırlayan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.” Tespiti ile bu halde idarede var olan takdir yetkisini vurgulamıştır.

⁷² Öncel Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 167; Kızılot, *a. g. e.*, s. 312.

⁷³ “Hususi hukukta ihtiyati haciz ancak bir hakimin kararı ile ve icra dairelerince tatbik edildiği halde idari ihtiyati haciz idari bir tasarruf mahiyetinde olan icrai bir kararlar ve idarece resen tatbik olunabilir.” Alıntı ve ayrıntılar için Bkz. Onar, *a. g. e.*, s. 1655.

⁷⁴ Günday, *a. g. e.*, s. 125.

açık biçimde belirlenmiştir, bu nedenle ihtiyati haciz kararı münhasıran bu kişi tarafından alınmalıdır, aksi hal kararı yetki unsuru yönünden sakatlayacaktır.⁷⁵ Kanun ihtiyati haciz kararlarının tesisinde taşıdıkları önem itibariyle, haciz kararlarının tasdik yetkisinde tanıdığı aksine (m. 64), yetki devrine cevaz vermemiştir.⁷⁶ Öte yandan haciz kararının tasdiki bakımından bir yetki devrine cevaz verilmiş olmasına rağmen, ihtiyati haciz kararının tesisi münhasıran tek bir makama bırakılmış, tasdike tabi kılınmamıştır. Katılmak mümkün olmamakla beraber, 6183 sayılı Kanun'un ihtiyati haciz kararı alma yetkisinin devrine ilişkin herhangi bir ifadesi bulunmadığı halde, yakın tarihli bir Danıştay kararında, 6183 sayılı kanun m. 64'de getirilen yetki devrine ilişkin hükümlerin burada da cari olacağına ilişkin tespiti rastlamak da mümkündür.⁷⁷

İhtiyati haciz kararı, sebep unsurunu teşkil edecek ve kanun hükmünde açıkça sayılan durumların gerçekleşmesi ile tesis edilebilecektir. Bu nedenle ihtiyati haciz kararı açıkça kanunda belirtilen bir sebebe dayalı bir işlemdir.⁷⁸ İhtiyati haciz kararı kesin ve icrai bir karar olduğundan uygulanması beklenmeksizin dava edilebilecektir. Açılacak davalarda işlemin sebep unsurunun gerçekleşmediği gerekçesi ile de iptali talep edilebilecektir. İhtiyati haczin icrası, ihtiyati haciz kara-

⁷⁵ Nitekim Danıştay 4. Dairesi, bir ihtiyati haciz kararına karşı açılan davada, bida-yet mahkemesinin alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun vali olduğu tespitinin hatalı olduğunu belirlemiş ve kararın defterdar tarafından alınması gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. Danıştay 4. D. 15.03.2004 tarih ve E:2003/2119, K:2004/467 künyeli karar.

⁷⁶ "Yetki devri istisnaidir ve ancak kanunlarda açıkça öngörülen hallerde ve açıkça öngörülen işlem ve kararlar için mümkündür." Bkz. Günay, *a. g. e.*, s. 129.

⁷⁷ Danıştay 4. D. 15.03.2004 tarih ve E:2003/2119, K:2004/467 künyeli kararında "... söz konusu 13. maddede, ihtiyati haczin, *haczin ne suretle yapılacağına* dair olan hükümlere göre derhal tatbik olunacağı hükmüne yer verildiğine göre, hacizle ilgili 64 üncü maddedeki *teokile ilişkin hükmün ihtiyati haciz için de geçerli olacağı sonucuna ulaşılmaktadır*. Uyuşmazlık konusu ihtiyati haciz kararı defterdar yardımcısına vekalet eden kişi tarafından alındığından, mahkemece, defterdar tarafından bu kişinin yetkilendirilmiş olup olmadığı incelenerek buna göre bir karar verilmesi gerekmektedir." Biçiminde bir gerekçe getirmekte ise de buna katılmak mümkün değildir. Zira ihtiyati haciz kararının alınması ile uygulanması farklı aşamalar olduğundan, bunlardan sadece uygulama aşamasına atıf yapan bir hükmün tesis aşamasına ilişkin yetki konusunu da kapsar biçimde anlaşılması olanaklı görünmemektedir.

⁷⁸ Onar, *a. g. e.*, s. 1656.

rına uygun biçimde gerçekleştirilmelidir, aksi halde hukuka aykırılıklar ortaya çıkabilecek ve bu durum dava konusu edilebilecektir.

İhtiyati haciz kararının sebebine karşı haczin uygulanmasından yahut haciz gıyapta yapılmış ise ihtiyati haczin bildirilmesinden itibaren 7 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir (m. 15/1). Maddede sadece haczin icrası üzerine ihtiyati haciz kararının öğrenilmesi halinde ihtiyati haciz sebebine karşı dava açılabileceği belirtilmekte ise de ihtiyati haciz kararına karşı uygulanmadan evvel de, ayrılabilir işlemler teorisi gereği, dava açılabilir. Ayrıca işlem sadece sebep ögesi yönünden değil yukarıda tartışılan yetki ögesi yönünden de hukuka aykırılığı nedeniyle dava edilebilir.

6. İhtiyati Tahakkuk Kararı (m. 17 vd.)

Tahakkuk aşaması yukarıda da belirtildiği üzere kanuni ifadesi ile tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesidir (VUK m. 22). Kamu alacağının cebren tahsili işlemlerine geçilebilmesi kural olarak tahakkuk aşamasının gerçekleşmesine bağlıdır. Ancak bazı durumlarda (m. 17) vergi alacağının tarh ve tebliğ aşamaları gerçekleşmeden vergi dairesi müdürünün yazılı isteği ile defterdar tarafından vergi alacağının ihtiyaten tahakkukuna karar verilebilecektir. İhtiyaten tahakkuk ettirilen alacaklar ödeme zamanı gelmeden vergi dairesince tahsil olunamaz, ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunur (m. 18/3). Amme alacağının tabi olduğu kanuna göre tahakkukunun ardından, ihtiyati tahakkuk buna göre düzeltilecektir (m. 19/1).⁷⁹ İhtiyati tahakkuk kendisinden sonra ihtiyati haciz icrasına geçilmesi gereken icrai ve kesin bir karardır. Başka bir deyimle, kendisini izleyecek ihtiyati haciz kararı ve bunun icrası beklenmeksizin, icrai ve kesin niteliği gereği, süreçten ayrılarak dava konusu edilebilir.⁸⁰

⁷⁹ Bu özelliği nedeniyle Onar ihtiyati tahakkuku, "ihtiyati tahakkuk hukuki mahiyeti itibarıyla infisahi bir şarta bağlı muvakkat bir tahakkuktan, yani amme alacağının infisahi bir şartla muvakkaten doğumundan ibarettir" biçiminde tanımlamaktadır. Bkz. Onar, *a. g. e.*, s. 1657.

⁸⁰ İhtiyati tahakkuk kararı, yetkili merci tarafından alınıp alınmadığı, miktarı ve sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık iddialarıyla iptal davasına konu edilebilir bir işlemdir.

7. Tecil Talebinin Reddi (m. 48)

Vergi borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresinin yetkili kılacağı makamlarca tecile karar verilebilecektir (m. 48/1). Tecil talebinin reddi kesin ve icrai bir karar olduğundan vergi davasına konu edilebilecektir.

8. Ödeme Emri (m. 55)

Usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş amme alacağıın vadesinde ödenmemesi üzerine, m. 55/2’de yer alan hususları içeren ödeme emri borçluya gönderilir ve bunu tebliğ alan borçlu 7 gün içerisinde ödeme emrine karşı açacağı dava ile “yargı uyuşmazlığı” çıkartabilir⁸¹. Ödeme emri, iptali için dava açma süresinin ve yerini içermelidir.⁸²

⁸¹ Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 163.

⁸² Bu hususun Anayasa’nın 40/2.maddesinin doğrudan uygulanırlık niteliğinin bir sonucu olduğu ve ödeme emrine karşı kanun yolu ve süresini içermeyen ödeme emrine karşı açılan davanın süre yönünden reddedilemeyeceğine ilişkin kararının gerekçesinde “Yukarıda sözedilen Anayasal ve yasal kurallar karşısında, Anayasa’nın emredici kuralına rağmen, 6183 sayılı Kanun’un 55. maddesinde bir ödeme emrinde bulunacak açıklamalar veya ibareler arasında ödeme emrine karşı yapılacak başvuru yeri ve süresinin öngörülmemiş olmasının, Anayasa’nın doğrudan uygulanabilirliği tartışmasının yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Kural olarak Anayasa hükümleri doğrudan uygulanacak hükümler olmayıp, Anayasa’da öngörülen düzenlemelere ilişkin olarak uygulama ile ilgili kanunların çıkarılması gerekir. Ancak Anayasa’nın ayrıntılı biçimde düzenlediği konularda uygulama kanunu çıkarılması gerektiği gibi, mevcut kanunda Anayasa’ya uygunluğu sağlayacak değişiklik yapılması gerekiyorsa bu değişikliğin yapılması beklenilmeden ayrıntılı Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin 8.12.2004 günlü ve E:2004/84, K:2004/124 sayılı kararında; “Özel kanunlarda aksi yönde bir kural bulunmaması halinde idari yaptırımlara karşı ilgililerin belirtilen düzenlemeler uyarınca idari yargı yoluna başvurabilecekleri kuşkusuzdur. Bu bağlamda, 5225 sayılı Kanun’da iptali istenen kurallar yönünden başvurulacak kanun yolu ve süresinin özel olarak öngörülmemiş olması, Anayasa’nın 40. maddesine aykırılık oluşturmaz. Kaldı ki, 40. maddenin ikinci fıkrasıyla devlete verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğu olup, bu hususlara ilişkin olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü içermemektedir.” açıklaması da Anayasanın söz konu-

Ödeme emrine karşı İYUK m. 11 kapsamında idari başvuruda bulunulamayacağı da Danıştay'ın yerleşik içtihadıdır.⁸³

Ödeme emrine kendisine tebliğ olunan kişi açacağı davada, sadece böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya borcun zamanlaşımına uğradığını ileri sürebilir. Bunlar arasında en tartışmalı nokta "borcun olmadığı" iddiasının içeriğine ilişkindir.⁸⁴ Ödeme emrinin iptali davalarında borcun olmadığı iddiasının incelenmesinde mahkeme-

su 40. maddesinin ikinci fıkrasının doğrudan uygulanabilirliği konusuna açıklık getirmektedir. Bu nedenle, Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrası, ayrı bir yasal düzenlemeyi gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir kural olup, öncelikle uygulanma zorunluluğu vardır. Buna göre; yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmeleri zorunludur." Bkz Danıştay 4. D. 13.11.2006 tarih ve E:2005/2143, K:2006/2156 künyeli kararı.

⁸³ Ayrıntılı açıklama için Bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, *a. g. e.*, s. 163; Konu yakın tarihli bir Danıştay kararında da tartışılmıştır. Anılan kararın karşı oy gerekçesinde yer alan bazı önemli tespitler aşağıya aynen aktarılmıştır. "2577 sayılı Kanun'un 11. maddesinin 4. fıkrasının yürürlükten kaldırılmasıyla güdülen amacın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresini durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde yeniden incelenip halledilmesi olduğu anlaşılmaktadır. ödeme emirlerine karşı da itiraz yoluna başvurulup başvurulamayacağı hususunun tespiti bakımından, idari işlemler içerisinde ödeme emirlerinin mahiyet ve niteliğinin saptanması önem arz etmektedir. Ödeme emri de ... bir idari işlemdir. Yani, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının, tahsil dairesince, cebren tahsili yoluna başvurulmasından önce, ilgililerin amme borcunu ödemeleri konusunda uyarılması; aksi takdirde, karşılaşacakları müeyyidelerin duyurulması amacına yönelik, kamu alacağının cebren takibi ve tahsili yolunda tesis edilen bir idari işlemdir. Bu anlamda ödeme emri tebliğ edilmekle, kamu gücü kullanılmak suretiyle bir alacağın takibine başlanılmış olmaktadır. Başka bir deyişle; ödeme emri, kamu alacağının, cebren tahsiline yönelik tesis edilmesi zorunlu ilk işlemdir. Bu haliyle, vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş ve vadesinde de ödenmemek suretiyle kesinleşmiş bir verginin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ve bu Kanun'un idareye tanıdığı yetkiye dayanılarak cebren tahsili aşamasında tesis edilen bir idari işlem olan ödeme emrinin, diğer idari işlemlerden ayrı hukuksal statüye tabi tutulması, İdare Hukuku İlkeleleriyle bağdaşır nitelikte değildir." Bkz. DVDDK'nın 18.10.2006 tarih ve E:2006/75, K:2006/300 künyeli kararı

⁸⁴ Sorunun ortaya çıkma nedenlerinden biri de konunun genel hükümlere göre yapılan icra takiplerinde ödeme emrine itiraz üzerine açılacak davalarda alacak miktarının araştırılıyor olmasına bağlanabilir.

nin inceleme yetkisi tahsil işleminin denetimiyle sınırlıdır. Mahkeme tarh aşamasında ileri sürülmesi gereken hukuka aykırılık iddiasını bu aşamada inceleyemez.⁸⁵ Bu tespit Danıştay'ın ayrılabilir işlemler teorisine ilişkin geliştirdiği uygulamaya dayanmaktadır.⁸⁶

Ancak borçlu, ödeme emrine karşı dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme ve devamında şikâyet başvurusu yaparak konuyu yargı önüne taşır ise vergi hatası olduğundan bahisle matrah ve mükellefte hata iddiaları incelenecektir.⁸⁷

9. Haciz

Haciz, borçlunun mal, hak ve alacağı üzerindeki zilyetliğinin kaldırılması, o mal üzerinde yetkili vergi dairesinin zilyetliğinin tesisi ve bunların paraya çevrilmesi suretiyle bedeli ile borcun ödenmesi faaliyetidir.⁸⁸ Haciz kararı ve icrası ile borçluya ait menkul ve gayrimenkul mallar ile hak ve alacakların amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczedilecektir (m. 62).

Haciz işlemine geçilebilmesi için tahsil aşamasındaki ilk işlem olan ödeme emrinin usulüne uygun olarak borçluya tebliği⁸⁹ ve ödeme em-

⁸⁵ DVDDK'nın 12.04.2002 tarih ve E:2002/57 K:2002/227 sayılı kararında "... .. nakliyecilik yapan davacı, 1996 yılı beyanı üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri vadesinde ödemediğinden tahakkuk kesinleşmiş ve hukuken kamu alacağı niteliği kazanmıştır. Davacının; ticari faaliyetini terk ettiği, gelir vergisi beyannamesini kendisinin vermediği yolundaki iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürülebileceğinden ödeme emrine karşı açılan davada incelenmesi mümkün değildir.

⁸⁶ Bkz. *Infra*, s. 6'da dipnotlarda yer alan Danıştay kararları.

⁸⁷ DVDDK'nın 13.06.2003 tarih ve E:2002/611, K:2003/320 künyeli kararı.

⁸⁸ Onar, *a. g. e.*, s. 1665.

⁸⁹ "Yasanın 64. maddesinde haciz işlemlerinin haciz varakalarına dayanılarak yapılabacağı belirtildiğinden, inceleme raporuna bağlı vergi borçları nedeniyle uygulanan haciz işleminde de hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Kaldı ki, inceleme raporuna göre yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri ile ödeme emirleri davacıya bilinen adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle ilan edilen tebliğ edilmiş ise de, dosyada bulunan tebliğ alındılarının incelenmesinden, tebliğ işlemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun anılan 102. maddesine uygun olarak yapılmadığı, muhatabın bulunamaması haline ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, tarih ve imza gibi şekil unsurlarının tamamlanmadığı görülmüştür. Ayrıca inceleme raporunun, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle düzenlenmesine karşın, defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının tebliğ edildiği kişilere ihbar-

rine karşı süresi içerisinde dava açılmaması yahut açılan davanın reddi ile bu aşamanın tamamlanması gerekecektir.⁹⁰

Haciz işlemleri, yukarıdaki şartın gerçekleşmesi üzerine yetkili mercilerce düzenlenecek haciz varakalarına göre yapılacağından, bu noktada da haciz kararının alınması ve haczin icrasından kaynaklanabilecek ve vergi davasına konu edilebilecek çeşitli sorunlar ortaya çıkacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 64. m. "*Haciz işlemleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.*" hükmünü amirdir. Haciz işlemlerinin dayanağını teşkil eden haciz varakası icrai nitelik taşıyan ve kesin bir idari işlemdir. Eski tarihli bir Danıştay kararında nihai işlem olan haciz tutanağından evvel kesin ve icrai bir nitelik taşıyan haciz varakasının, iptal davasına konu edilebilecek bir işlem olduğu ayrılabilir işlemler teorisinin uygulanması bağlamında ortaya konulmuştur.⁹¹ Bu nedenle ilgilisi, haciz kararının

name ve ödeme emirleri tebliğ edilmemiştir. Bu durumda, ihbarnameler ile ödeme emirleri yasada öngörülen usule uygun tebliğ edilmediğinden davacı hakkında tesis edilen haciz işleminde yasaya uyarlık bulunmamaktadır." Bkz. Danıştay 4. D. 08.04.2003 tarih ve E:2003/1996, K:2004/713

⁹⁰ Örneğin, haciz işleminin dayanağı ödeme emri mahkemece iptal edilmiş olduğu halde, tekrar ödeme emri göndermeksizin haciz işlemi yapılması Danıştay 4. D. 21.12.1998 tarih ve E:1998/3236, K:1998/5401 sayılı kararında isabetli biçimde hukuka aykırı bulunmuştur.

⁹¹ DVDDK eski bir kararında konuyu şöyle ifade etmiştir. "haciz varakaları tahsil dairesine borçlunun malvarlığı üzerine, borca yetecek miktarda ve paraya çevrilmek üzere haciz konulmasına izin veren, idarenin kesin, yürütülmesi gerekli, etkili ve tek yanlı işlemlerindedir. Borçlunun mal varlığı üzerine haciz konulması, sadece bu işlemlerin uygulanmasını gösterir. Kanun'da, haciz varakasının borçluya bildirilmesi öngörülmemiştir. Borçluya bildirim zorunlu olmayan bu işlemler kural olarak, haczin uygulanması suretiyle borçlunun bilgisine sunulmaktadır. Haczin uygulanması yoluyla hakkında haciz varakası düzenlenerek haciz kararı verildiğini öğrenen borçlunun, 6183 sayılı Kanun'un 78.maddesinde yazılı haciz tutanağının düzenlenmesi veya tebliği üzerine açtığı dava ile tebliği zorunlu olmayan haciz varakasının bildirim üzerine açtığı dava arasında konu bakımından da bir ayırım bulunmamaktadır. İdari işlemlerin temel niteliklerini taşıdığından kuşku bulunmayan haciz varakalarının, vergi dairelerinin herhangi bir servisi tarafından düzenlenmesi yasa gereği ve bürokrasinin doğal ve zorunlu sonucu olduğundan, haciz kararının uygulandığını gösteren haciz tutanaklarının idari davaya konu yapılabileceği, haciz varakalarının idarenin kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerinden olmadığı görüşüyle davayı incelemeksizin reddeden vergi mahkemesi kara-

icrasından evvel öğrendiği haciz varakasına karşı dava açabilecektir.⁹² Haciz varakaları yetki unsurundaki sakatlık nedeniyle de dava konusu edilebilirler. Zira haciz varakasını tanzim edecek makam tahsil daireesi olduğundan bu noktada kuşku bulunmamakla beraber, tutanağı tasdik edecek makam alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memurdur. Bu yetki devirlerinin açılacak davalarda incelenmesi gerekecektir.⁹³

rında yasaya uygunluk görülmemiştir.” Bkz. DVDDK 02.06.1989 tarih E:1989/40, K:1989/45

⁹² Danıştay 7. Dairesi'nin bir emsal kararı şu şekildedir. “Maddenin (m. 64) ikinci fıkrasında verilen yetkiye dayanılarak şekli ve kapsamı anılan Bakanlıkça belirlenen ve bir örneği dosyada bulunan haciz varakalarının alt bölümünde; “Borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince saptanan (kendi elinde veya üçüncü şahıslar elinde bulunan) menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak ve hakların amme alacağına yetecek miktarının haczine karar verilmiştir.” açıklaması yer almıştır. Haciz varakası, bu niteliği itibarıyla, ödeme emrinin tebliğine rağmen ödenmeyen kamu alacağının tahsil edilebilmesi için alınan haciz kararını içeren, her an uygulanması ve sonuç doğurması mümkün olan, tek taraflı, kesin, yürütülmesi zorunlu ve ilgililerin hukukunu etkileyen, idari davaya konu edilebilecek bir işlemdir. Henüz uygulamaya konulmamış olması, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olma niteliğini değiştirmeyeceğinden, temyize konu kararın, davanın bu kısmının reddine ilişkin hüküm fıkrasında yasaya uyarlık görülmemiştir.” Bkz. Danıştay 7. D. 16.09.2004 tarih ve E:2002/3307, K:2004/2237.

⁹³ Danıştay 3. D. 20.12.1994 tarih ve E:1994/1746, K:1994/4455 sayılı kararında “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 3. maddesinde, alacaklı amme idaresi teriminin; devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri ifade ettiği belirtildikten sonra 64. maddesinde haciz muamelelerinin, tahsil dairesince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurluğunca tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak uygulanacağı hükme bağlanmış olup, 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'nun 4. maddesinde de il düzeyinde mahalli en büyük memurunun vali olduğu belirtilerek aynı kanunun 9. maddesinin (H) fıkrasında da devlet gelirinin tahakkuk ve tahsilinin ve ödemelerinin muntazam bir şekilde yapılmasının sağlanması için tedbir alınması ve alınan tedbirlerin uygulanması valinin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Anılan kanun hükümlerinin incelenmesinden haciz varakalarını tasdik yetkisi valiliğe ait bulunmakla beraber valilikçe yetkili kılınmak koşuluyla bu yetkinin defterdarlıkça kullanılmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde, “ihtiyati haczin alacaklı amme idaresinin “en büyük memurunun kararıyla” tatbik olunacağı hükmüne yer verildikten sonra aynı kanunun 64. maddesinde, alacaklı amme idaresinin “en büyük memurluğunca” deyiminin kullanılması suretiyle 13. maddede sözü edilen yetkinin valinin şahsına verilmesine karşın 64. maddede sözü edilen yetkinin valinin şahsına verilmesine karşın 64. maddede valilik makamına verilmiş bulunmakla bu yetkinin haciz uygulamasında defterdarlığa devredilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.”

VUK m. 5/2 gereğince haciz işlemleri niyabeten borçlu veya mallarının bulunduğu yer amme idaresince yapılmakta ise, haciz icrasından doğan davanın İYUK m. 37/d gereği ödeme emrini düzenleyen alacaklı amme idaresinin bulunduğu yerde açılması gerekecektir.⁹⁴

Haciz kararının icrası haciz zaptına geçirilir (m. 78). Haciz zaptı, kesin ve icrai bir işlem olduğundan ilgililer nihai satış işleminin tesisini beklemeksizin bu işlemi dava edebilirler. Bu noktada m. 70'de sayılan haczedilemeyecek malların haczedildiği gerekçesi ile dava açılabilir.⁹⁵

Haciz işlemine karşı haczedilen malın yasa gereği haczedilemez olduğuna ilişkin iddia, yalnızca malı haczedilen malik borçlu tarafından değil ondan alacaklı olan diğer kişilerce de menfaatlerini doğrudan etkiliyor olması sebebiyle bunlar açısından da kesin ve icrai olup dava edilebilir.⁹⁶

⁹⁴ Danıştay 3. D. 19.02.2004 tarih ve E:2001/4323, K:2004/390 sayılı kararı şu şekilde dir. "... alacaklı amme idaresi ... Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı olduğuna, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından davacının arsası üzerine konulan haciz ... Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak niyabeten yapıldığına göre İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesi "d" bendi uyarınca bu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki İstanbul Vergi Mahkemesi davanın görüm ve çözümüne yetkili olduğundan, Malatya Vergi Mahkemesi'nce davanın yetki yönünden reddi gerekirken esastan karara bağlanmış olması hukuka uygun düşmemiştir."

⁹⁵ Borçlunun hacizli gayrimenkulunun satılıp satış tutarından borçlunun haline münasip bir ev satın alabileceği miktarının borçluya bırakılması kaydıyla sahip olduğu tek evin haczedilebileceğine Danıştay 4. D. 27.01.2004 tarih ve E:2002/1144, K:2004/162 sayılı kararıyla hükmetmiştir. Bunun gibi, borçlunun sahip olduğu tek evin haline münasip olup olmadığı araştırılmadan, haline münasip bir evden daha fazla değere sahip olduğu tespiti yapılmadan haczedilemeyeceğine ilişkin olarak Bkz. Danıştay 3. D. 10.02.2004 tarih ve E:2002/2790, K:2004/268 sayılı kararı

⁹⁶ Örneğin yedinde bulunan borçlu şirket hesaplarına haciz konulan banka, borçlu ile arasındaki sözleşmeden kaynaklanan hapis, takas, mahsup haklarını ileri sürerek haciz işlemine karşı dava açabilir. Danıştay böyle bir davada verilen davacının ehliyeti bulunmadığından davanın reddine ilişkin bir bidayet mahkemesi kararını şu gerekçe ile bozmuştur. "Olayda, davalı idare tarafından 22.10.2002 günlü yazı ile ... Holding Anonim Şirketi ile Basın Servisleri Ticaret Anonim Şirketi'nin davacı nezdindeki tüm hak ve alacaklarına 6183 sayılı Kanun'un anılan 6 ve 79. maddelerine göre haciz konulması nedeniyle borçlunun tüm hak ve alacaklarının dairesi adına bloke edilmesinin istenildiği, davacı tarafından 4.11.2002 günlü yazı ile, adı geçen şirketlerin kendilerinin kredi müşterileri olmalarından dolayı bankalarına borçları bulunduğu, imzaladıkları kredi sözleşmesi gereği borçlunun tüm hesapları, doğmuş ve doğacak her türlü hak ve alacakları üzerinde öncelikle bankalarının rehin, hapis, takas ve mahsup haklarının bulunduğu belirtilerek itirazın ce-

Bu davanın görüleceği yer idari yargı yeridir.⁹⁷

Bunun gibi başka bir mükellefin vergi borcu nedeniyle davacı üçüncü şahsın mallarına uygulanan haciz işlemine karşı açılacak dava bir istihkak davası olmayıp işlemin konu unsuru yönünden hukuka aykırılığına dayalı iptal davasıdır ve idari yargının görev alanına girmektedir.⁹⁸

Haciz uygulandıktan sonra, satış işlemlerine geçilmeden evvel alacaklı amme idaresi tarafından borçluya yazılan borcun ödenmesi halinde satış işlemlerine geçileceğine ilişkin yazının idari davaya konu edilebilmesi için bünyesinde taşınması gereken icrailik vasfını haiz bulunmadığı gerekçesi ile dava konusu edilememesi gerekir ki Danıştay kararları da bu yöndedir.⁹⁹

10. Satış İşlemleri

Menkul ve gayrimenkul malların haczinden sonra, bunların paraya çevrilmesi aşamasında da ayrılabilir işlemler teorisinin uygulama alanı bulabileceği çeşitli usuli işlemler söz konusudur ve bunlar dava konusu edilebilecektir. Satış aşamasında ihalenin yapılması ile mülkiyet alıcıya geçeceğinden ihalenin feshi davası adli yargının görevine girmektedir. Ancak ihaleden önce tesis edilen idari işlemler idari yar-

vap verildiği, bu cevabı takiben, hesabında nakit bulunduğu bildirilen ... Holding Anonim Şirketi'nin hesabındaki paraların davalı İdarenin hesabına aktarılmasının dava konusu yazı ile istenildiği anlaşılmış olup, mahkemece, ... Holding Anonim Şirketi'nin vergi borcu nedeniyle davacıya tebliğ edilen içeriği yukarıda belirtilen idari işleme karşı davacı bankanın dava açma ehliyetinin bulunmadığından söz edilerek dava reddedilmiş ise de, haciz bildirisinin muhatabı olan davacının, gerek haciz konulduğu belirtilen hesaplar üzerinde rehin, hapis, takas, mahsup hakkının bulunması, gerekse 6183 sayılı Kanun'a göre yapılan bildirim gereğinin yerine getirilmemesi halinde aynı Kanun'un yukarıda metni yazılı 6 ve 79. maddelerine göre takibata maruz kalması söz konusu olabileceğinden, davacının dava konusu haciz bildirisine karşı dava açmakta menfaatinin bulunmadığından söz edilemez." Bkz. Danıştay 4. D. 19.02.2004 tarih ve E:2003/1752, K:2004/291.

⁹⁷ Uyuşmazlık Mahkemesi 28.12.1998 tarih ve E:1998/77, K:1998/73.

⁹⁸ Bkz. Danıştay 4. D. 26.02.1998 tarih ve E:1997/5788, K:1998/621.

⁹⁹ Danıştay 4. D. 12.03.1999 tarih ve E:1999/77, K:1999/1951. Ancak aynı karara karşı oy yazan üyeler söz konusu işlemin icrai olduğundan bahisle dava konusu edilebileceklerini ileri sürmüşlerdir.

gıda dava konusu edilecektir.¹⁰⁰

Menkul malların haczi tahmini kıymetleri haciz tutanağına geçirilecektir (m. 78/2). Borçlunun müracaatı yahut tahsil dairesince görülen lüzum üzerine hacizli malın değeri yeniden bilirkişi tarafından belirlenecektir (m. 81). Haczedilen malın değerinin tam olarak tespitinde sadece alacaklı amme idaresinin değil borçlunun ve borçlunun genel hükümler dairesinde alacaklısı olan diğer kimselerin de menfaatleri bulunmaktadır. Bu durumda söz konusu kıymet takdirini haciz tutanağından öğrenen borçlu ya bu işleme karşı dava açacak yahut m. 81 kapsamında bilirkişi incelemesi talep edecektir. Borçlunun alacaklıları ise haciz ve satış işleminden haberdar edilemeyeceklerinden bu işlemleri öğrenmeleri üzerine dava açabilmelidirler.¹⁰¹ Bu durumda kıymet takdiri kararı, icrai ve kesin nitelik taşıdığından nihai işlem olan satış işleminden evvel dava konusu edilebilir.

Hacizli gayrimenkullerin cebri icra yoluyla satışı işleminden önceki bilirkişi raporları ve buna dayalı kıymet takdiri kararları bir Danıştay kararında asıl işlemi hazırlayıcı işlem olarak nitelendirilmiş ve bu işlemlerin dava konusu yapılamayacaklarına karar vermiştir.¹⁰² Oysa 6183 sayılı Kanun'un gayrimenkullerin satışına ilişkin hükümlerine göre, gayrimenkullere biçilen değerin 92. maddeye göre düzenlenecek

¹⁰⁰ DVDDK 28.04.1989 tarih ve E:1989/8, K:1989/38.

¹⁰¹ Danıştay 4. D. 21.03.2005 tarih ve E:2004/2397, K:2005/431 sayılı kararında "Metal Sanayi Ticaret Limited Şirketi'ne ait vergi borçlarının tahsili amacıyla haczedilen menkul mallarla ilgili satış işleminin iptali istemiyle açılan davayı; adli yargının görevli olduğu gerekçesiyle, görev yönünden reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir. 2576 sayılı Kanunu'nun 6/b maddesinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulamasına ilişkin davaların vergi mahkemesince çözümleneceği hükme bağlanmış, 6183 sayılı Kanun'un 99. maddesinde ise gayrimenkullerin satışında ihalenin feshine ilişkin başvuruların icra tetkik mercii tarafından incelenip sonuçlandırılması öngörülmüştür. Ancak aynı Kanun'un menkul malların haczi ve satışı başlıklı ikinci bölümünde yer alan 77 ve 87. maddelerinde menkul mal satışlarındaki ihalenin feshi konusundaki başvurular için bir merci belirtilmemiştir. Olayda, davacı, vergi dairesinin usulüne uygun olmayan satış işlemleriyle ihaleye katılımı engellediği, hacizli malların rayicin çok altında düşük bedelle satışını yaparak alacaklıların menfaatlerini ihlal ettiği, böylece menkul mal ihalesinin usulüne uygun yapılmadığını ileri sürerek işlemin iptalini istediğinden, 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan ve hacze dayalı olarak gerçekleştirilen menkul malların satış işleminin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü idari yargıya aittir."

¹⁰² Karar Gözler'in eserinden alınmıştır. Bkz. Gözler, *a. g. e.*, s. 600.

satış şartnamesinde gösterilmesi ve 93. maddesine göre satış ilanında da yer alması gerekir. Kıymet takdiri, sadece kamu alacağıın tahsil edilecek olması nedeniyle vergi alacaklısı ve borçlusu için değil, vergi borçlusundan alacaklı diğer gerçek ya da tüzel kişilerin de menfaatlerini etkileyecek bir idari işlemdir. Satışa çıkarılan gayrimenkulün tapu sicil kaydına şerh edilmiş hak sahiplerine de satış ilanı tebliğ edilir (m. 93/3). Bu durumda gayrimenkul için yapılan kıymet takdirini satış ilanının tebliği ile öğrenecek tapuda kayıtlı hak sahipleri açısından kesin ve icrai işlem olan kıymet takdirinin ve satış ilanı işleminin iptali için süresi içerisinde dava açabilmeleri gerekir.¹⁰³

İhale kararı da bu kimselere tebliğ edilecektir ancak ihalenin feshi için yasa farklı bir yol öngörmüştür (m. 94/5). Bunlardan her biri ihale kararının kendilerine tebliğinden itibaren 7 gün içerisinde gayrimenkulün bulunduğu yer icra mahkemesinden ihalenin feshini talep edilebilecektir (m. 99).

SONUÇ

Vergilendirme ve tahsil sürecinde tesis edilen işlemler mükellefin ve özellikle tahsil işlemlerinde bu işlemlerden menfaati etkilenen diğer kişilerin de temel haklarını doğrudan etkileyebilecek işlemler oldukla-

¹⁰³ Danıştay 4. D. 17.10.1995 tarih ve E:1995/1974, K:1995/4032 sayılı kararı ; “6183 sayılı Kanun’un “gayrimenkul malların haczi ve satışı” başlıklı üçüncü bölümünde satışın gerçekleştirilmesi için haciz, değer biçme ilan, ihale gibi satış öncesinde bir dizi işlemin yapılması öngörülmüş tür. Hacizli gayrimenkullerin satışı için idarece yapılması gereken değer biçme, ilan gibi işlemler ve alınması gereken kararların, sonuçta gerçekleştirilecek olan satış işleminin hukuka uygunluğunun tespitinde doğrudan etkili olduğu ve bu işlem ve kararlardaki hukuka aykırılıkların nihai tasarrufu da sakatlayacağı kuşkusuzdur. 6183 sayılı Kanun’un 99. maddesi uyarınca ihalenin feshi istemiyle icra tetkik merciine yapılacak başvuruda hacizli gayrimenkulün satışı ile ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler ile borçlunun hukukunu etkileyen diğer idari işlemlerin tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi olanağının bulunması, her biri idarenin tek taraflı ve icra gücüyle tesis ettiği satış öncesi değer biçme, ilan gibi borçlunun hukukunu doğrudan etkileyen işlemlerin hukuka aykırılıkları nedeniyle vergi mahkemesinde dava edilmesine engel değildir. Davacının hukukunu doğrudan etkileyen bu idari işlemlerin hukuka uygunluğunun vergi mahkemesince esastan incelenip karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlığın görüm ve çözümünün adli yargı içerisinde yer alan icra tetkik merciine ait bulunduğu gerekçesiyle davanın görev yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”

rı için idari yargı denetiminin etkinliği bu konuda oldukça önemlidir. Bu noktada vergilendirme ve tahsil sürecinde daha da fazla ortaya çıkan bu gerekliliğin, hukuk devletinde oldukça büyük önem taşıyan davalar olarak gösterilen iptal davalarında ayrılabilir işlemler teorisi aracılığı ile daha etkin şekilde gerçekleştirileceği düşünülebilir. Bu bağlamda Danıştay'ın istikrara ulaşmış uygulamasında ayrılabilir işlemler teorisi ile ilgililere idari işlemin dava edilebilmesi yönünde tanınan hakkın daraltıcı biçimde yorumlandığı tespit edilmiştir. Bu durum genel hükümler dairesinde esasen idari işlemler olan icra müdürlüğünün işlemlerine karşı adli yargı (icra mahkemeleri) bünyesinde tanınan şikâyet imkânından daha güvencesiz görülmektedir. Bir başka deyimle İİK'da bazı durumlara hasredilen süresiz şikâyet imkânı ile bazı hukuka aykırılıkların dava açma süresi sonrasında dahi denetimine imkân tanınmış iken Danıştay uygulamasında ayrılabilir işlem teorisi yönünden geliştirilen uygulama ile bu durum kısıtlanmış olmaktadır.

Vergilendirme sürecinde, takdir komisyonu kararının ilgilileri olan mükellef ve vergi dairesince farklı gerekçelerle dava konusu edilebilecekleri ve mükellefin tarh işleminden evvel takdir komisyonu kararını dava edebilmesinin ayrılabilir işlemler teorisine ilişkin olduğu ve yine tarha esas vergi inceleme raporunun Danıştay içtihadı doğrultusunda tarh işleminden evvel dava konusu edilemeyeceği burada ulaşılan sonuçlar arasında sayılabilir. Vergilendirme işlemi esasen icrai nitelik taşımayan uygulama işlemi olan tebliğ, öyle bazı hukuka aykırılıklar içerebilir ki, bu halde kendisi icrai bir hal alır ve tebliğ ettiği işlemde ayrılıp dava konusu edilebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu üzerine tesis edilen uzlaşmanın vaki olmadığı şeklindeki uzlaşma komisyonu kararı nihai ve icrai bir işlem olduğu için ayrılabilir işlemler teorisi uygulanmadan da dava konusu edilebilir niteliktedir.

Vergi alacağının cebren tahsili sürecinde teminat istenmesi işlemi, ihtiyati haciz kararı ve bunun icrası işlemleri, ihtiyati tahakkuk kararı, tecil talebinin reddi işlemi, ödeme emri, haciz kararı ve haciz icrası işlemleri ve hacizli menkul ve gayrimenkullerin satışı sürecinde tesis edilen işlemlerin iptal davasına konu edilebileceklerdir. Ancak bu işlemlerden; icra edilmeden önceki aşamada ihtiyati haciz kararı, yine ihtiyati haciz işlemleri yapılmadan evvel ihtiyati tahakkuk kararı, ha-

ciz icrasından evvel haciz varakası tesis işlemi, hacizli menkul mallarda kıymet takdiri ve satış kararı, hacizli gayrimenkullerde de kıymet takdiri, satış ilanı ve satış kararı, ayrılabilir işlemler teorisi sayesinde dava konusu edilebilecektir.

KAYNAKLAR

- Artukmaç, Sadık, *Bizde İdarenin Murakabesi*, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul 1950.
- Derbil, Süheyp, *İdare Hukuku*, Cilt :I (İdari Kaza-İdari Teşkilat) İkinci Bası, Ankara 1948.
- Duran, Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul1982.
- Erhürman, Tufan, *İdari Denetim ve Ombudsman*, Ankara 2001, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Erkut, Celal, *İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve İdari Davaların Kapsamı*, *Danıştay Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, Danıştay Yayınları.
- Erkut, Celal, *İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı*, *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 1-4 Mayıs 1990*, Ankara, Birinci Kitap İdari Yargı, Danıştay Matbaası, Ankara 1991, Danıştay Yayın No: 53.
- Erkut, Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Matbaası, Ankara 1990, Danıştay Yayın No: 50.
- Gözler, Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt I, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.
- Günday, Metin, *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı*, *Danıştay ... Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, Danıştay Yayınları.
- Günday, Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003.
- Kızılot, Şükrü, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.
- Kumrulu, Ahmet, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler Nitelik*, Ankara 1989.
- Oğurlu, Yücel, *Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği*, AÜHFD.
- Onar, Sıdık Sami, *İdare Hukuku*, C. I, 2. Baskı, İstanbul 1944.
- Onar, Sıdık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Üçüncü Bası, İstan-

bul 1966.

Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet / Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 8. Bası, Ankara 2008.

Özay, İl Han, *Günüşiğinde Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul Ekim 2004.

Özay, İl Han, *Günüşiğinde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 1996.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

Sezginler, Murat, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

Soybay, Selçuk, *İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi*, İstanbul 2004, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Taşdelen, Aziz, *Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem*", *AÜHFD*, C. 56, S. 1.

Uler, Yıldırım, *Yönetimsel Yargıda Dava Süresi*, *I. Ulusal İdari Yargı Kongresi* 1-4 Mayıs 1990 Ankara, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Yayınları No: 53, Danıştay Matbaası, Ankara 1991.

ELEKTRONİK KAYNAKÇA

www.danistay.gov.tr