

VERGİ YARGISINDA DAVAYA KONU İCRAİ İŞLEM - I

Serkan AĞAR*

I. Giriş

Bilindiği üzere vergi hukukunda, kural olarak, vergi idaresi tarafından tesis edilen idari işlemler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacakları'nın Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da gösterilmiştir. Bunlar, verginin tarh ve tahakkukuna, itirazın reddine ilişkin işlemler ile tahsil edilebilir hale gelen verginin tahsiline yönelik işlemlerdir. VUK, ayrıca, vergi matrahının tespiti amacına yönelik olarak, takdir komisyonlarınca alınan kararlar ile vergi hatalarının düzeltilmesi isteklerinin reddi üzerine Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluna başvurulması üzerine, bakanlıkça tesis olunan işlemleri de, vergi davasına konu edilebilecek icra işlemleri olarak saymıştır.

Vergi yargısında davaya konu yapılabilecek idari işlem, vergi idaresinin idari işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icra (doğrudan uygulanabilir) ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte, bir başka anlatımla onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır. Bunun yanında, herhangi bir makamın onayına tabi olmayan, matrahın ve verginin hesabını değiştirme, muhasebe kayıt ve nizamına ait işlemlerde değişiklik yapma gibi bir takım mali ve hukuki yükümlülükleri beraberinde getiren uyulması zorunlu, kesin ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte işlemler de vergi davasına konu edilebilir.

* Avukat (Ankara Barosu), A.Ü. Sos. Bil. Ens. Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) ABD, Doktora Öğrencisi.

Öte yandan, vergi hukuku açısından bir idari işlemin dava konusu edilebilmesini, yalnızca verginin doğması ile sınırlı tutmamak ve bu işlem dolayısıyla beyannamenin düzenlenmesi, muhasebe kayıt ve nizamında değişiklikler yapılması, istisna ve muafiyet oran ve miktarlarında düzenlemelere gidilmesi gibi doğrudan yükümlüyü zorlayacak ve hukukunu etkileyecek sonuçlar doğurması durumlarında da icra işlem niteliğini kazandığını kabul etmek gereklidir. Kaldı ki, vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasına ulaşmış işlemlere hasretmek de olanaklı değildir; vergi idaresinin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği vergiye ilişkin bir takım kesin ve icra işlemlerin vergi davasına konu edilmelerinde bir engel yoktur.

İki bölüm halinde yayımlanacak bu çalışmada, yukarıda özetlenen kapsam dahilinde, kategorik bir bölümlenmeye de göz kırpmak suretiyle vergi yargısı ile uygulaması olabildiğince net bir biçimde resmedilmeye çalışılacaktır.

II. Vergi Davasına Konu İcrai İşlem

A. Genel Olarak

Vergilendirme sürecinde birden fazla işlem yer aldığı gibi bunların her birinin idari işlem kategorilerine göre konumu da farklılık arz eder. Vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi egemen olduğundan, genel düzenleyici işlemlerle yeni hukuki durumlar yaratılması olanaklı değilse de, kimi zaman, bakanlar kurulu kararları ya da diğer genel düzenleyici işlemlerle (örn. genel tebliğler) vergilerin yasallığı ilkesine aykırı durumlara sebebiyet verilebilir. Bilindiği üzere, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde öngörülen "*vergilerin kanuniliği ilkesi*" uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idari işlemlerle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmaz; ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntıları ile düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetkinin, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olması ge-

rektiği unutulmamalıdır. Bu bakımdan yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır.¹

Vergi hukukunda, vergiyi doğuran olay nedeni ile bir kimsenin yükümlü durumuna girmesi sonucunu doğuran işlemler “koşul/durum işlem”, buna karşılık bir matrahın belirlenmesi “iç işlem/hazırlık işlemi”, ardından yapılan tarh işlemi ise “özel” nitelikli bir idari işlemidir.²

Soyut yükümlü durumundaki kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için gereken işlem “verginin tarhı”dır, söz konusu işlemin tesis edilebilmesi için ise vergi konusunun, matrah olarak nitelendirilen üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik biriminin bilinmesi gerekir.³ İşte, vergiyi doğuran olay ile birlikte başlayarak çeşitli yöntemlere göre hesaplanan matraha vergi oranının uygulanması ile vergi borcunun (hazine için vergi alacağının) belirlenmesi olan tarh işlemi ile devam eden vergilendirme süreci, tarh edilen verginin yükümlüye tebliğinin⁴ ardından yasal süresi içerisinde dava açılmaması ya da açılan davanın reddi ile tarh edilen vergi borcu ödenmesi gereken bir aşamaya geleerek tahakkuk eder; tahakkuk eden verginin süresinde ödenerek tahsil edilmesi⁵ üzerine, vergilendirme ilişkisi/süreci sona ererek somut vergi borcu ortadan kalkar.⁶ Tarh ve tahakkuk aşamaları VUK’da düzenlenirken tahsil aşaması 6183 sayılı kanunda düzenlenmiştir.

Vergi hukuku uygulaması ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından tesis edilecek idari işlemler, VUK, Gümrük Kanunu ve 6183 sayılı kanunda gösterilmiştir. Bunlar, verginin tarh ve tahakkukuna, itirazın reddine ilişkin işlemler ile tahsil edilebilir hale gelen verginin tahsiline yönelik işlemlerdir. VUK, ayrıca, vergi matrahının tespiti amacına yönelik olarak, takdir komisyonlarınca alınan kararlar ile vergi hatalarının düzeltilmesi isteklerinin reddi üzerine Maliye Bakanlığı’na şikayet yoluna başvurulması üzerine, bakanlıkça tesis olunan işlemleri de,

¹ Any. Mah., 14.05.1997, E. 1996/75, K. 1997/50.

² Özay, İ. H., *Gümrükte Yönetim*, İstanbul, 1996, s. 462.

³ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara, 2005, s. 87.

⁴ Beyan usulüne göre alınan vergilerde, tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleştirildiğinden tarh işleminin ayrıca yükümlüye tebliği gerekmez.

⁵ Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tahakkuk ve tahsil aşamaları birlikte gerçekleşir.

⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 88

vergi davasına konu edilebilecek icra işlemler olarak saymıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, vergi hukukunda idari işlem, vergi idaresinin idari işleviyle⁷ ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icra (doğrudan uygulanabilir) ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte, bir başka anlatımla onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır.⁸ Örneğin; 6183 sayılı kanunun 37. maddesi uyarınca gönderilen ve muhatabına borcu ilk kez duyuran borç doğurucu nitelikteki yazı⁹ ya da muhatabına tebliğ olunan teminat isteme yazısı,¹⁰ götürü usulde gelir vergisine tabi olma koşullarının kaybedilmesi nedeni ile gerçek usulde gelir vergisi

⁷ İdarenin çeşitli görev, ödev ve işlerinin idari yetki ve usullerle beraber kaynaştırılmış bileşimi olan idare işlevi; devletin yasama ve yürütme erklerinin saptadığı siyasi yönde ve hukuksal çerçeve içerisinde, toplumun düzenli ve uygarca yaşamasını sağlamak ve sürdürmek için, kural olarak kamu gücü ve usulleri kullanılarak doğrudan, devamlı ve ahenkli surette kamusal faaliyetlerin yürütülmesidir. Duran, *op. cit.*, s. 10. Öğretide işlev yerine "görev" terimi de kullanılır ve idari görev, idari işlem anlamına gelecek biçimde, belli bir ülkede toplum halinde bir arada yaşayan tüm bireylerin ortak, kolektif, genel, günlük, basit, yalın, teknik ve sürekli gereksinimlerini karşılamak olarak tanımlanır, Sarıca, R., *İdare Hukuku, Çoğaltma Ders Notları*, s. 15-17, nak. Özay, s. 318.

⁸ Dan. 4. D., 16.10.1991, E. 1988/4887, K. 1991/3142, DD, S. 84-85, s. 226.

⁹ Dan. 7. D., 01.03.2001, E. 2000/4091, K. 2001/707, nak. Candan, T., *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İdari Yargılama)*, Ankara, Ekim, 2005, s. 78.

¹⁰ Dan. 3. D., 11.03.1998, E. 1997/361, K. 1998/849, nak. a.g.e., Davacı şirketin muhtelif yıllara ilişkin vergi borçlarını vadesinde ödememesi sebebiyle hesaplanan gecikme zamlarında hesap ve mahsup hatası bulunduğundan söz edilerek düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun vergi dairesi müdürlüğüne reddedilmesine ilişkin yazının iptali istemi ile açılan bir başka davada ise Danıştay; "idari işlem, genellikle 'idari bir yetkinin kullanılması sırasında kamu idaresinin bir organ tarafından açıklanan irade beyanı' olarak tarif edilmektedir. Tarifte yer alan, işlemin 'idari bir yetkinin kullanılması sırasında' yapılmış olması unsuru işlemin hukuki sonuç doğuracak, kesin ve doğrudan uygulanabilir nitelikte olmasını gerektirir. Davacı şirketin muhtelif yıllara ilişkin vergi borçlarını vadesinde ödememesi nedeniyle hesaplanan gecikme zammında hesap ve mahsup hatası yapıldığı belirtilerek, bu hatanın düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine dava açılmıştır. Vergi dairelerinin, idari işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu teşkil edeceğinden kuşku duyulmaz. İdarenin vergi tarhi, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemleri ile birlikte, idari işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemleri hakkında dava açılabilceği muhakkaktır. Davacı şirketin başvurusu üzerine vergi dairesi gecikme zammından kaçınılan belirli bir miktar borcu bulunduğunu bildirmiştir. Gecikme zammına ilişkin olarak idarece verilen bu cevap nihai bir karar olup, aynı zamanda, davacı şirketin hukukunu etkileyen, icra nitelikte bir işlem niteliğindedir ve dava konusu edilmesine bir engel bulunmamaktadır." biçiminde karar vermiştir., Dan. 4. D., 06.10.1997, E. 1996/5234, K. 1997/2887.

mükellefiyetinin tesis edildiğini bildiren yazı,¹¹ mükellefin vadesinde ödenmeyen vergi borçları için haczedilen taşınır ve taşınmazlarının değerlendirilmesine ve satış için ilanına ilişkin işlemler,¹² uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin uzlaşma komisyonu bildirimini¹³ ya da 6183 sayılı kanun uyarınca haczedilen malın satışı için alınan karar¹⁴ gibi işlemler vergi yargısında yürütülmesi zorunlu (icra) işlemlerden sayılır.¹⁵

Vergi hukuku açısından bir idari işlemin dava konusu edilebilmesini, yalnızca verginin doğması ile sınırlı tutmamak ve bu işlem dolayısıyla beyannamenin düzenlenmesi, muhasebe kayıt ve nizamında değişiklikler yapılması, istisna ve muafiyet oran ve miktarlarında düzenlemelere gidilmesi gibi doğrudan mükellefi zorlayacak ve hukukunu etkileyecek sonuçlar doğurması durumlarında da kesin ve icra işlem vasfını kazandığını kabul etmek gereklidir.

Buna karşılık, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlar¹⁶ gibi soruşturma ve denetim raporları,¹⁷ görüş bildiren yazı¹⁸ ve kararlar, açıklamalar, ön karar ve işlemler, teklif yazıları, iç yazış-

¹¹ Dan. 4. D., 16.10.1991, E. 1988/4887, K. 1991/3142, *nak. Candan, İdari Yargılama*, s. 78-79.

¹² Dan. 4. D., 24.04.1995, E. 1994/5341, K. 1995/1892, *nak. a.g.e.*, s. 79.

¹³ Dan. 4. D., 16.10.1986, 1986/5182-3057. Uzlaşma komisyonu kararının iptali istemi ile açılan bir davada Danıştay; "uzlaşma temin edilemediği takdirde bu hususun ilgiliye bildirimini, uzlaşma isteminde bulunan kişinin hukukunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icra bir işlemi niteliğinde olduğundan iptal davasına konu yapılabilir." biçiminde karar vermiştir, Dan. 4. D., 16.10.1986, 1986/5182-3057.

¹⁴ Dan. 3. D., 20.01.1988, E. 1987/1573, K. 1988/130, *nak. Candan, İdari Yargılama*, s. 80.

¹⁵ *A.g.e.*, s. 78-80.

¹⁶ Dan. 4. D., 24.03.1995, E. 1994/474, K. 1995/1308, *nak. a.g.e.*

¹⁷ Yükümlünün, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ticareti yaparak komisyon geliri elde etmesiyle ilgili vergi tekniği raporunun iptali istemiyle açtığı davada Danıştay; "Vergi inceleme raporlarının, idarenin iç işleyişine ilişkin düşünce bildiren nitelikte işlemler olduğundan, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip bulunmadıklarından dava konusu yapılmalarının mümkün olmadığına" hükmetmiştir, Dan. 4. D., 02.03.2004, E. 2003/1163, K. 2004/358.

¹⁸ "Davacının, vergi dairesinin vergileme yönünden üst makamı sayılamayacak olan defterdarlığa yaptığı başvurunun, tarh, tahakkuk, tahsil uygulamasına ilişkin bir görüş almak üzere defterdarlığa yöneltilmiş bir soru ve buna verilen cevabın da bu soruya karşı görüş bildiren bir yazıdan ibaret olduğu anlaşılmaktadır. İdarenin ancak kesin, yürütülmesi gerekli nitelikteki işlemleri idari davaya konu teşkil edebilir. Yükümlülerin bir konuda aydınlanmak için idareye yaptıkları başvuruya verilen cevapları iptal davasına konu teşkil edecek idari işlem niteliğinde sayma olanağı yoktur.", Dan. 4. D., 17.01.1985, E. 1984/1818, 1985/127.

malar, tahakkuk cetveli,¹⁹ kişinin ölen babasının mükellefiyet kaydının kapatılma tarihini öğrenmek amacıyla vergi dairesine yapmış olduğu başvuru üzerine verilen cevabi yazı²⁰ gibi bilgilendirme amacıyla kaleme alınan yazılar, verginin vadesinde ödenmemesi üzerine vergi dairesinde gönderilen görüşmeye davet mektubu,²¹ vergi borcunun belirlenen süre içerisinde ödenmesi, aksi takdirde 6183 sayılı kanuna göre işlem yapılacağı yolundaki ödemeye çağrı mektubu,²² vergi dairesinin yoklama memurları tarafından düzenlenip taraflarca imzalanan yoklama tutanakları²³ doğrudan uygulanabilir nitelik taşımadıklarından icra sayılmazlar.²⁴

Öte yandan, VUK'un, "Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez." biçimindeki 413. maddesi çerçevesinde vergi idaresi tarafından verilecek yanıtlar, kural olarak, vergi davasına konu yapılamaz;²⁵ zira belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen icralık niteliğinden yoksun, mütalaa niteliğindeki işlemlerdir.

Bu itibarla, bu türden istişare nitelikteki bir işlemin vergi davasına konu edilmesi olanaklı değildir;^{26, 27} ancak örneğin, vergi dairesinin,

¹⁹ "Kesin ve yürütülmesi zorunlu icrai işlem niteliği taşımayan, sadece davacı adına işgaliye ücretinin hesaplanmış biçimini gösteren tahakkuk cetvelinin tebliğine ilişkin belediye başkanlığı yazısı, borçluya borcunu göstermekte, onu ödemeye davet etmekte, ancak icra niteliği olmayan, bu nedenle de idari davaya konu edilebilecek bir içerik taşımayan bir işlemdir.", Dan. 9. D., 26.02.1987, E. 1985/657, K. 1987/669.

²⁰ Dan. 4. D., 07.06.2000, 2000/679-2840, nak. Candan, İdari Yargılama, s. 81.

²¹ Dan. 7. D., 19.10.2000, 2000/679-2840, nak. a.g.e.

²² Dan. 3. D., 10.04.1986, 1986/68-1182, nak. a.g.e.

²³ Dan. 4. D., 16.01.1993, E. 1992/1673, K. 1993/2426, nak. a.g.e., s. 82.

²⁴ A.g.e., s. 80-82.

²⁵ Dan. 3. D., 24.12.1986, 1986/734-2674.

²⁶ Dan. 7. D., 26.05.1998, E. 1997/2574, K. 1998/2036; Dan. 7. D., 30.09.1998, E. 1997/2452, K. 1998/3120.

²⁷ İşletilmekte olan kahvehane nedeniyle salınan eğlence vergisinin düzeltme yoluyla

ödenen damga vergisinin yükümlüye iadesinin mümkün olmadığını bildiren cevabı yazısı nedeniyle damga vergisinin yükümlüye iade edilmemesi durumunda, yükümlünün hukuki durumunu doğrudan etkileyen ve vergi davasına konu edilebilecek icra bir işlemin varlığından söz edilir.²⁸

Vergi yargılama hukuku ilkelerine göre, ancak, objektif veya sübjektif hukuki sonuçlar doğurmak üzere, öngörülen idari usul kuralları yerine getirilerek yürürlüğe konulan genel düzenleyici işlemler vergi davasına konu olabilir. Uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla bildirilen görüşler, tavsiye ve danışma yazıları, kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmadıkları gibi hukuki sonuç doğuracak nitelik taşımadıkları için idari davaya konu olamazlar. Örneğin; defterdarlık tarafından, noterlikler ortak cari hesabına yatırılan paralardan elde edilen faiz gelirlerinin ne şekilde vergilendirileceği konusunda Maliye Bakanlığı'nın görüşünün sorulması üzerine, adı geçen bakanlığın noterlerin söz konusu hesaptan elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yolundaki bilgilendirme yazısı, hem Noterler Birliği Başkanlığı'na, hem de defterdarlığa gönderilmiş, Noterler Birliği Başkanlığı da bakanlık görüşünü bir genelge ile noterlere duyurmuştur; oysa Maliye Bakanlığı işlemi ile Türkiye Noterler Birliği'nin aynı konuya ilişkin genelgesi, borçluya borcunu bildirmek, ödemeye davet etmek gibi vergileme konusunda icra niteliği olmayan, bu nedenle de vergi davasına konu edilemeyecek bir içerik taşır.²⁹

İdari prosedür içerisinde halka işlemlerin hukuki varlıklarını korudukları dikkate alındığında, bunlar ile temel (sonuç) işlem arasındaki hukuki bağın çözülemez niteliğinin ortaya konulabilmesi oldukça güçtür ve icralık özelliğini de haiz bir halka işlemin zincirden her an koparılabilme olasılığını artırır; bu bakımdan, vergilendirme sürecinde ihbarname

kaldırılması isteminin reddine ilişkin belediye başkanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada Danıştay; *"iptali istenilen yazının, sayılı kanunun 413. maddesi uyarınca bilgi verme niteliğinde olup iptal davasına konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğinde bulunmadığından"* davanın reddine karar vermiştir, Dan. 9. D., 20.02.1984, E. 1982/900, K. 1984/1258.

²⁸ Dan. VDDK, 03.12.2004, 2004/84-154.

²⁹ Dan. VDDK, 25.10.2002, 2002/203-340. Kararın karşı oy gerekçesi dikkat çekicidir: *"Tesis edilen ve vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmekle görevli birimin yapacağı işlemi belirleyici nitelikte olan Maliye Bakanlığı işlemi ile buna dayalı olarak hazırlanan Noterler Birliği genelgesini kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde saymamak dolayısıyla iptal davasına konu edilemeyeceğini söylemek hukuka uygun düşmemektedir."*

ya da ödeme emri tebliği, düzeltme ya da şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddi, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve haciz biçiminde ortaya çıkan işlemlerin tümü birer icra işlemidir ve zincirden ayrılarak bağımsız olarak dava konusu edilebilir.

B. Vergilendirme Sürecinde Tesis Edilen Birtakım İdari İşlemlerin İcralık Perspektifinden Değerlendirilmesi

1. Tarh İşlemi

Vergi borcunun/ alacağıının doğumu bakımından en önemli aşama olarak nitelendirilebilecek olan tarh işlemi, vergi kanunlarında gösterilen vergi oranına göre bulunan matrah üzerinden vergi miktarının hesaplanmasıdır.

VUK'un 20. maddesinde verginin tarhı; *"vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele"* biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanım çerçevesinde VUK tarh işlemi *"idari muamele (idari işlem)"* olarak belirlediğinden, idare hukukunda idari işlemler için yapılan saptamaların tümünün tarh işlemi için de geçerli olduğu söylenebilir.³⁰

Tek bir idari organın (vergi dairesi) irade açıklaması ile ortaya çıktığından yalın (basit) işlemlere örnek teşkil eden tarh işlemi, tek bir yükümlü hakkında tesis edildiğinden ve bu şekilde yükümlüyü genel, kişilik-dışı bir hukuksal durumdan özel ve kişisel bir duruma soktuğundan birel işlemlerden *"özel (sübjektif) işlemler"* kategorisinde yer alır.

Tarh işleminin dayanağı olan vergi kanunu ile ortaya çıkan vergi yükümlülüğü bir şart (koşul) işlemken, belli hesaplamalardan sonra vergi borcunun somutlaşarak vergi tarh edilmesi bir özel (sübjektif) işlemdir; ancak vergilendirme sürecinde kişinin yükümlü statüsünü kazanması için idarenin ayrıca bir işlem tesis etmesi gerekmez; bir şart işlemin yarattığı etki vergilendirme ilişkisinde kanun koyucunun vergi borcunun doğumu için varlığını öngördüğü koşullar bütünü³¹ olarak

³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 89.

³¹ Akkaya, M., *Vergi Hukuku'nda Ekonomik Yaklaşım (Ekonomik Yaklaşım)*, Ankara, 2002, s. 19.

tanımlanan vergiyi doğuran olay ile kendiliğinden ortaya çıktığından, kişi bu olay ile yükümlü statüsüne girer.

Vergilendirme sürecinde ilk idari işlem olarak ortaya çıkan “tarh”, vergi borcunu belirlemesi nedeni ile hem vergilendirmenin “konu” unsurunu oluşturur,³² hem de yasal düzenlemeler ile çerçevesi çizilen bir alanda vergi yükümlüsünün borcunu herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve oranlar yoluyla belirlediğinden “özel” niteliklidir.³³

Verginin tarhı kişilere belli yükümlülükler getirdiğinden “yükümlendirici idari işlemler” kategorisinde yer alır; vergi muafiyeti tanınması ya da teşvik gibi işlemler “yararlandırıcı işlemler” den sayılır. Bu bakımdan vergi tarhı, kural olarak yükümlendirici, istisna en yararlandırıcıdır.³⁴

Vergi borcunun doğup doğmadığına ya da doğdu ise miktarının ne olduğuna ilişkin bir vergisel sonucun meydana gelmesi, kanunda tipleştirilen “soyut vergiyi doğuran olay” ile yaşamda gerçekleşen “somut vergiyi doğuran olay”ın unsurlarının örtüşüp örtüşmemesine göre bir karar verilmesini gerektirir. İşte bu noktada ortaya çıkan tarh işleminin, yapıcı (inşa) ya da belirleyici idari işlem kategorilerinden hangisinin özelliklerini taşıdığı tartışmalıdır; ancak tarh işlemi, Türk vergi sistemi bakımından, bu karardan önce ortaya çıkmış bulunan hukuki durumun teyidi anlamına geldiğinden “belirleyici” niteliktedir.³⁵ Ayrıca, VUK’un 19. maddesinin 1. fıkrası³⁶ dikkate alındığında, tarh işleminin yapıcı (inşa) olmaktan ziyade belirleyici bir nitelik taşıdığı ortadadır.³⁷

³² Vergilendirmenin sebep ögesi, “vergiyi doğuran olay” dır.

³³ Özay, s. 461.

³⁴ Ağar, S., “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>, 15/10/2006.

³⁵ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 21.

³⁶ VUK’un 19. maddesi: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi başladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”

³⁷ “Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, uygulanacak yasa hükümlerinin saptanmasında, zamanaşımının hesabında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın vukuu zamanı esas tutulacaktır. Böyle olmayıp da pozitif hukukumuzda tarh işlemi yapıcı nitelik taşısa idi (...) (sayılan) hususlarda tarh işleminin tamamlanması zamanı esas alınırdı. Başka bir anlatımla, bu son durumda o vergi ilişkisine vergiyi doğuran olay sırasında değil, tarh işlemi sırasında yürürlükte olan yasa hükmü uygulanırdı; zaman aşımı tarh işleminin tarihine göre işlemeye başlardı. Oysa (...) bugünkü hukuki düzenleme, vergi borcunu vergiyi doğuran olaya bağlamak suretiyle tarh işlemine belirtici (belirleyici) işlem niteliği vermiş olmaktadır.”, Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 90-91.

Tarh işleminin kimi türlerinde (resen, ikmalen, idarece tarh), beyana dayalı tarhiyatın aksine, matrah vergi dairesince saptanır. Matrahın vergi dairesi tarafından saptanması, asli işlem görünümündeki tarh işleminin hazırlayıcısı niteliğindedir.³⁸ Verginin tarhında asli idari işlem, diğer bir deyişle “kesin ve yürütülmesi zorunlu (icra) işlem” tarh işlemidir; ancak kendisi hazırlayıcı nitelikteki matrah saptaması için de birtakım ön (hazırlayıcı) işlemlere gereksinim vardır.

Vergilendirme sürecinde tipik bir idari işlem olarak karşımıza çıkan tarh işleminin, yukarıda belirlenen anlamı ile icra nitelik taşıması, bu işleme karşı yargı yoluna başvurulabilmesi için gerekli ve yeterlidir. Bu bakımdan, hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik getirmeyen, bir başka anlatımla salt idarenin iç işleyişine yönelik işlemler ile icra nitelikteki idari işlemlerin hazırlık işlemleri,³⁹ “kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan” işlemlerden olmaları nedeni ile dava konusu yapılamazlar. Örneğin; belediye tarafından ödenen verginin yükümlüden istenilmesine ilişkin ihtarname, borçluya borcunu gösteren, onu ödemeye davet eden ve icra niteliği olmayan, bu nedenle de vergi davasına konu olamayacak bir işlemdir;⁴⁰ zira bu tür bir özel hukuk uyuşmazlığının çözüm yerinin adli yargı olması gerekir. Bunun gibi, incelemeye bulunan matrah farkının yükümlüye bildirildiği; ancak istisna nedeniyle vergi hesaplanmadığı için ek tarhiyat yapılmadığı bir durumda, bu farkın gelecek yıllarda göz önüne alınacağı ve yükümlünün gelecek yıl hesaplarını bu hususu dikkate alarak yapması gerektiğini kesin olarak bildiren vergi dairesi müdürlüğü yazısı, yükümlünün hukuki güvenliğini zedeleyen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir niteliğe sahip olduğundan, bu işleme karşı

³⁸ Cebren tahsil aşamasında satış işleminden önce bilirkişi raporları ve bunlara dayalı kıymet takdirleri, asıl işlemi hazırlayıcı işlemlerdendir. Söz konusu kıymet takdiri, hazırlayıcı (ihzarî) işlem niteliğinde olup, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden değildir.

³⁹ “Vergi mahkemesi kararıyla; vergi inceleme raporu düzenlenmesinin sadece tarh ve tahakkuk öneren bir ön işlem olduğu, kesin ve yürütülmesi gerekli idari işlem niteliğinde olmadığı, bu nedenle inceleme raporunda belirtilen “Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Olduğu” ifadesinin kaldırılması talebinin zımnen reddi yolundaki işlemin idari dava konusu olmayacağı, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun mükellefadına tarh edilecek vergilerin kesinleşmesi ve tahsilinin imkansızlığından sonra meydana geleceği ve bu aşamada açacağı davaya olayın esası hakkındaki iddiaların inceleneceği gerekçesiyle idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaması nedeniyle davayı reddetmiştir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.” Dan. 4. D., 21.03.2001, 2001/237-987.

⁴⁰ Dan. 11. D., 17.01.1996, E. 1995/4616, K. 1996/203.

dava hakkının kullanılması hem yükümlünün hukukunun korunması hem de vergide belirlilik ilkesinin doğal sonucu olarak kabul edilmelidir.⁴¹ Belediyeler tarafından alınmakta olan bina vergisine ilişkin beyannamenin merkez ilçe belediyesine bağlı vergi dairesince kabul edilmediği ve üzerine arsa vergisi beyannamesi düzenlenmesi gerektiği konusunda meşruhat verilerek yükümlüye iade edildiği, başka bir ifade ile yükümlü isteğinin reddedildiği bir durumda, beyanname üzerine “adınıza kayıtlı gayrimenkulleriniz için arsa beyannamesi vermeniz yasal zorunluluktur.” meşruhatı verilerek altının imzalanması da, yükümlü isteğinin reddedildiğini kanıtlayan bir belge durumunda olduğundan, icra niteliği haizdir.⁴²

Vergi dairesinin bir konu hakkındaki görüşünü belirten bir özelge (mukteza) ya da bir yoklama tutanağı veya bir vergi inceleme raporu, doğrudan vergi davasına konu yapılamaz; ancak bu türdeki işlemlere dayanılarak icra nitelikte bir işlem tesis edilirse (örn. bir vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir ve tebliğ edilirse), bu durumda bunların da “icra işlemle birlikte” dava edilebilecekleri açıktır. Verginin tarhından önce vergi idaresinin bu işleme dayanak oluşturmak üzere yaptığı işlemler, kural olarak, tarh işleminden ayrılarak bağımsız olarak vergi davasına konu yapılabilecek nitelik taşımazlar;⁴³ ancak kimi özel durumlarda, hazırlayıcı nitelikteki bu işlemlerin de bağımsız olarak dava konusu yapılabilmeleri olanaklıdır. Örneğin; yoklama fişine dayanılarak gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunluluğunda bıraktığından, yükümlünün menfaatini etkileyen, vergi davasına konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir;⁴⁴ ancak vergi dairesinin yoklama memurları tarafından düzenlenip taraflarca imzalanan yoklama tutanakları,⁴⁵ hukuk düzeninde ve ilgililerin hukukunda henüz değişikliğe yol açmadıklarından icra sayılmazlar.

⁴¹ Dan. 4. D., 21.05.1993, E. 1990/4275, K. 1993/2446.

⁴² Dan. 9. D., 25.12.1987, 1987/107-4170.

⁴³ Dan. 4. D., 18.04.1988, E. 1986/2004, K. 1988/1564.

⁴⁴ Dan. 3. D., 11.03.2004, E. 2003/1501, K. 2004/703, in DKD, Y. 2, S. 4, 2004, s. 120.

⁴⁵ Dan. 4. D., 16.01.1993, E. 1992/1673, K. 1993/2426, nak. Candan, *İdari Yargılama*, s. 82.

Yukarıdaki örneklerde olduğu gibi, kimi durumlarda, “*tahakkuk ihbarı*” da tek başına vergi davasına konu yapılabilir. Örneğin; yükümlü şirketin üretmiş olduğu ürünlerle ilgili olarak, kimi televizyon kanallarından çok defa reklam yapıldığı, fakat reklam vergisine tabi olan bu hususla ilgili olarak belediyeye herhangi bir bildirimde bulunulmadığının saptandığı ve tahakkuk miktarı yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde belediyenin ilgili banka şubesindeki hesabına yatırılmasının tahakkuk ihbarı olarak tebliğ edildiği durumlarda, belediye tarafından tesis edilen işlem kesin ve icra bir işlem niteliğini taşıdığından kuşku duymamak gerekir.⁴⁶

Gelinen noktada, “*takdir komisyonlarınca matrah saptanması*”⁴⁷ durumuna da ayrıca değinmek yararlı olacaktır. Bilindiği üzere takdir komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır.⁴⁸ Komisyonların matrah saptama konusundaki görevleri, “*genel/objektif*” ya da “*bireysel/sübjektif*” nitelikteki matrah saptamaları olmak üzere iki noktada toplanabilir.⁴⁹

Takdir komisyonları, kanunla kendilerine kamu görevi verilen ve bu görevin yürütülmesi sırasında kamu gücü kullanarak tek yanlı, kesin ve icra (yürütülmesi zorunlu) idari işlemler yapabilen ve geniş anlamda idare tanımına giren kamu kuruluşlarıdır.⁵⁰ Takdir komisyonları, idarenin üç, yükümlü kesiminin ise iki temsilcisinden oluşan karma nitelikli ve aynı zamanda merkezi idare teşkilatı dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin takdir komisyonunun kararlarını değiştirme yetkisi yoktur; ancak vergi idaresi, bunlara karşı yargı yoluna başvurabilir.

⁴⁶ Dan. 9. D., 18.11.1992, 1992/5-2713.

⁴⁷ “*Takdir komisyonlarına yasayla verilen görevlerin, kamu maliyesi hizmetinin önemli bir bölümünü oluşturan vergi toplama işlevine yardımcı nitelikte olmalarına karşın takdir kararları, vergi idaresinin iç işlemlerinden değildir. Komisyon kararlarının vergi idaresini bağlayıcı özelliği, onları, bu idareler yönünden, yürütülmesi zorunlu (icra) kararlar haline getirmektedir.*”, Candan, T., *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma (Uzlaşma)*, Ankara, Ocak, 2001, s. 145.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 102.

⁴⁹ Emlak vergisinde arsalar için kabul edilen asgari birim değerlerinin saptanması, takdir komisyonlarının görevine giren bir genel matrah saptama işlemidir. Bireysel/sübjektif matrah saptamaları ise, tek yükümlü hakkında ikmalen, resen ya da idarece vergi tarhına gidildiğinde söz konusu olmaktadır.

⁵⁰ Candan, *İdari Yargılama*, s. 151.

Vergi yükümlüsünün takdir komisyonunun kararına karşı dava hakkını kullanabilmesi için, bu karara göre vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi gerekir.⁵¹

Türk vergi uygulamasında, vergi idaresinin resen yapacağı tarh işleminin dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararlarına karşı vergi davası yoluna, ancak bu kararın vergi idaresince resen vergi tarhı biçiminde bir idari işlem durumuna getirilmesi koşulu ile gidilebilir. Kimi durumlarda⁵² ise, takdir komisyonu kararına karşı doğrudan vergi davası açılması olanaklıdır. Tipik birer idari işlem olduklarından takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda kararın yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biri ya da birkaçına aykırı olduğu iddiasında bulunulur. O halde, kanun koyucunun, idari karar sürecindeki nihai işlem teorilerinden zincir işlem ve ayrılabilir işlemleri, nihai ve kesin işlemin bağlandığı hukuki sonuçlar bakımından vergi mükellefi ve vergi idaresi olmak üzere ayrı ayrı gruplandığını söyleyebiliriz.⁵³

2. Tebliğ İşlemi

VUK'un 21. maddesine göre tebliğ; *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi"* dir. Tebliğ, vergi yükümlüsünün vergi ödemeye çağırılması biçiminde tanımlanabilir.⁵⁴ Vergi yükümlüsünün adına tarh olunan vergiden haberdar olabilmesi ve tarh işleminin böylece hüküm ve sonuç doğurabilmesi ancak bu işlemin tebliği ile gerçekleşeceğinden, vergilendirme sürecinde tebliğ aşaması, tarh işlemi kadar önemli bir resmi bildirimdir.⁵⁵

⁵¹ Dan. 9. D., 26.06.1986, E. 1985/1155, K. 1986/2368.

⁵² VUK'un mükerrer 49. maddesi gereğince, arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer ve bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedelleri takdirlerine karşı belli kuruluşlar ve vergi daireleri tarafından açılan davalar ile VUK'un 267. maddesinde öngörülen emsal bedeli takdirlerine karşı vergi daireleri ile yükümlüler tarafından açılan davalar.

⁵³ Saban, N., *Vergi Hukuku*, İstanbul, 2005, s. 129.

⁵⁴ Erginay, A., *Vergi Hukuku*, Ankara, 1976, s. 76-77.

⁵⁵ *"İdari işlemlerin tesis edildikleri tarihte hukuken var olan geçerli bir işlem niteliği kazandıği ve yazılı bildirimden amacın, ilgilileri işlemde haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğu dikkate alındığında, hak ve menfaatini ilgilendiren bir idari işlem tesis edildiğini yetkili makamlarca yapılan yazılı bildirim dışında tarhiyat öncesi uzlaşma"*

Uygulamaya ilişkin bir işlem türü olan tebliğ, verginin tarh ile tahakkuku arasında köprü vazifesi gördüğünden ayrı bir öneme sahiptir; bunun yanı sıra idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlaması⁵⁶ da tebliğ sayesinde gerçekleşir.^{57,58}

Ülkemizde tebliğ konusunda, 6183 sayılı kanunun 8. maddesi de-laletiyle⁵⁹ tahsil aşaması da dahil olmak üzere, vergilendirme sürecinin tümüne şamil olmak üzere VUK uygulanır;⁶⁰ ancak tarh ya da tahsil aşamasında ortaya çıkan bir yargısal uyumsuzluk bakımından tebliğ işlemleri, “*Tebliğ İşleri ve Ücretler*” başlıklı İYUK’un 60. maddesi uyarınca,⁶¹ 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yürütülür.

Tebliğ işleminde “*yazılı şekil*” esastır; tebliğ, yükümlüye, yasal temsilciye, umumi vekile, ceza muhatabına, tüzel kişilerde yasal temsilcilere, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idareci veya temsilcilere, kamu idare ve müesseselerinde en büyük amirlere, bunların yardımcılara ya da yetkili kılınan memurlara yapılabilir.⁶²

İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi

görüşmesinde öğrenen davacının açtığı davanın incelenmesine bir engel bulunmamaktadır.”, Dan. 11. D., 12.05.1998, E. 1997/1060, K. 1998/1681.

⁵⁶ 1982 Anayasası’nın 125. maddesinin 3. fıkrası: “*İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.*”, İYUK’un 8. maddesinin 1. fıkrası: “*Süreler, tebliğ (...) tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.*”

⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 103.

⁵⁸ “*İdari yargılama usulünde, yazılı bildirim esas olacağına ilişkin kural, yönetilenlere menfaatlerini ihlal eden nitelikteki işlemlerin idare tarafından açık ve anlaşılabilir bir biçimde duyurularak bir yandan onlara bu işlemlere karşı idari yollara veya dava yoluna başvurmaları konusunda inceleme ve düşünme imkanı sağlamak, öte yandan gereksiz, müphem ve mükerrer başvurulara meydan vermemek amacını taşımaktadır.*”, Dan. 10. D., 15.10.2003, 2003/1377-3999, DKD, Y. 2, S. 3, 2004, s. 287.

⁵⁹ 6183 sayılı kanunun 8. maddesi: “*Hilâfına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*”

⁶⁰ “*Bu hükümle, şekli vergi hukukuna ilişkin işlemlerde, genel süre hükümlerinin ve tebligat hükümlerinin uygulanması bakımından bir birlik sağlanmıştır.*”, Çağan, N., *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara, 1975, s. 93.

⁶¹ İYUK’un 60. maddesi: “*Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır. Bu suretle yapılacak tebliğlere ait ücretler ilgililer tarafından peşin olarak ödenir.*”

⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 104.

kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle, tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz; zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır.⁶³

Yükümlü adına salınan gelir vergisi ve mali denge vergisinden dolayı yükümlünün umumi vekillerince uzlaşma komisyonuna başvurulduğu halde uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın yükümlünün eşine tebliği işleminin yasalara aykırı olduğundan işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararını inceleyen Danıştay; *“uzlaşmanın temin edilmediğine ilişkin tutanak uzlaşmaya başvuruda bulunan yükümlünün umumi vekiline değil yükümlünün eşine tebliğ edildiğinden anulan tebliğ işleminin iptali isteği ile defterdarlığa yaptığı başvurunun defterdarlık tarafından sadece bilgi verici nitelikteki yazısı ile cevaplandırıldığı ve bu yazının dava konusu edildiği anlaşılmaktadır. VUK’un 108. maddesinde, tebliğ olunan belgelerin, esası etkilemeyen şekil hatalarından dolayı hukuki değerini kaybetmeyeceği ifade olunmuş; Tebligat Kanunu’nun ‘usulüne aykırı tebliğin hükmü’ başlıklı 32. maddesinde de, ‘Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur.’ denilmiştir. İdari davaya konu edilebilecek bir işlemin usule aykırı olarak tebliğ edilmesi halinde, ilgisininin bu işleme muttali olduğu tarihi tebliğ tarihi sayarak, tebligatın usulsüz olduğuna işaret ederek, süresi içinde işlemi dava etmesine sözü edilen hükümler karşısında bir engel yoktur. Davacının tebligatın usulsüzlüğüne ilişkin iddiasının ancak böyle bir davada incelenmesi mümkün olup, idarenin icra işlemi niteliğinde bulunmayan bu hususun müstakil bir davaya konu edilmesinde ve bu iddianın esası incelenerek karar verilmesinde isabet yoktur.”*⁶⁴ biçiminde karar vermiştir.

3. Tahakkuk Aşaması

VUK’un 22. maddesinde verginin tahakkuku; *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi”* biçiminde tanımlanmıştır. VUK’da yer alan söz konusu tanımdan anlaşılacağı üzere vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemlerden biri olmayan tahakkuk, aksine vergi

⁶³ Dan. 4. D., 07.10.1999, E. 1998/4783, K. 1999/3374.

⁶⁴ Dan. 4. D., 23.12.1986, E. 1985/1209, K. 1986/4141.

borcunun ödenecek duruma gelmesini, bir başka anlatımla verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlar.⁶⁵ Anılan aşama, ya süresinde vergi davası açılmaması ile kendiliğinden ya da vergi mahkemesinin açılan davayı reddetmesi üzerine gerçekleşir; işte, tahakkuk aşamasının başka hiçbir idari muamele ya da tasarrufa gereksinim duymaksızın kendiliğinden gerçekleşme özelliği, bu aşamayı vergilendirme sürecinin diğer aşamalarından önemli ölçüde farklılaştırır.

Vergi idaresinin tarh işlemi ile hesaplanarak ham bir şekilde ortaya çıkan vergi borcu, tahakkuk aşamasında vergi yükümlüsünün yargı yoluna başvurmaması ya da yargı organının ret kararına göre somut bir nitelik kazanır; vergi yükümlüsünün ya da yargı organının vergi idaresinin işlemine katılması suretiyle işlem, taşıdığı istem hakkı bakımından daha sağlam bir nitelik kazandığından tahakkuk ile birlikte vergi borcunun ödenmesi gerekir.⁶⁶

4. Tahsil Aşaması

Kamu alacaklarının tahsilindeki usul, idarenin imtiyazlarının belki de en önemlisi olan icra karar alabilme ve resen hareket yetkilerine dayanır.⁶⁷ Tahsil aşamasında kamu borcu, süresinde ödenmez ise vergi idaresi, resen hareket yetkisine dayanarak birtakım idari işlemler ile kamu alacağını tahsil eder.

Bilindiği gibi, idari işlemler, idarenin tek yanlı irade açıklaması, bir başka deyişle ilgililerin rızasının olup olmadığına bakılmaksızın sonuç doğurur. İdari işlemlerin tek yanlılığının nedeni, kamu hukukunda, özel hukukta olduğu gibi iradelerin eşitliğinin değil, kamusal iradenin üstünlüğünün söz konusu olmasıdır.⁶⁸

Cebren tahsile ilişkin idari işlemleri tesis ederken vergi idaresi, "cebri icra" ya da bir başka deyişle "cebren tahsil" yetkisini kullanır. Vergi idaresi, olağan usullerle kamu alacağını karşılayamazsa, ilgili kişi ya da kişilerin malvarlığı üzerinde cebri önlemlere başvurur. Aslında, kural olarak, idarenin cebri icra yetkisi yoktur; ancak idareye bu

⁶⁵ Kaneti, S., *Vergi Hukuku*, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 139.

⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 106.

⁶⁷ Onar, S. S., *İdare Hukuku'nun Umumi Esasları*, C. III, 3. Bası, İstanbul, 1966, s. 1645.

⁶⁸ Özay, s. 306.

konuda kanun ile ayrıca ve açıkça yetki verilmesi halinde idare cebri icra yetkisini kullanabilir. İşte, vergilendirmede tahsil aşamasında vergi idaresi, 6183 sayılı kanundan kaynaklanan cebren tahsil yetkisi ile donatılmıştır; ancak, kendisine verilen bu istisnai yetkiyi kullanırken, 1982 Anayasası'nın temel hak ve özgürlüklerin korunması ile ilgili hükümlerini de gözetmek zorundadır, aksi halde, idarenin sorumluluğu çerçevesinde cebren tahsilin muhatabının tazminat isteme hakkı doğar. Bu bakımdan, "*idare, kararlarını her türlü riski ve tehlikeyi kendi üzerine alarak icra eder*"⁶⁹ biçiminde ifade edilen temel ilke, tahsil aşamasında kendini daha çok hissettirir.

İdari işlemlerin icra olması, onların idare tarafından resen icra edilebileceği anlamına gelmez; çünkü "*resen icra*", doğası gereği icra nitelik taşıyan bir idari işlemin ortaya çıkardığı yenilik ya da değişikliğin, idarenin kimi davranışları ile maddi olarak gerçekleşmesidir. Çizilen bu çerçevede, hukuk devleti ilkesinin bir unsuru olan "*yasal idare ilkesi*" gereğince idarenin almış olduğu bir idari işlemi resen icra edebilmesi için yasal bir izne gereksinim vardır; aksi durumda idare, her ne kadar icra nitelik taşısa da, tesis ettiği işlemi resen icra edemez.

a. Tahsil İşlemi

Hazine açısından tahsil, yükümlü açısından ödeme olarak adlandırılan işlem ile vergilendirme sürecinde ortaya çıkan muaccel bir vergi borcu⁷⁰ ve dolayısıyla vergi ödevi ilişkisi sona erer. VUK'un 23. maddesinde tahsil; "*verginin kanuna uygun surette ödenmesi*" biçiminde tanımlanmıştır; ancak bu tanımlama, tahsil aşamasının idari bir işlem mi ya da idari bir eylem mi olduğu konusunda, tarh işleminin tanımında olduğu kadar açık bir ifade taşımaz. Her şeyden önce, vergilendirme sürecinde tahsil aşaması kamu borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğundan bir idari işlemdir, bu aşamanın özünü oluşturan maddi/teknik faaliyet ise tahsilin eylem yönüne ilişkin kimi genel ilkelere bağlanmıştır.⁷¹ Tahsil aşamasında kamu borçlusunun ödemedede bulun-

⁶⁹ Gözler, K., *İdare Hukuku*, Bursa, 2003, C. I, s. 952.

⁷⁰ Vergi alacağının muacceliyeti, vergi idaresinin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder ve muacceliyette ölçüt verginin tahakkukudur, Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 123.

⁷¹ A.g.e., s. 108.

ması, ilk bakışta bir eylem gibi görünse de, söz konusu ödemeye ilişkin belgelerin düzenlenmesi nedeni ile vergi idaresinin yazılı işlemi, aslında, vergilendirme sürecinin son bulduğunu gösteren bir “belge-işlem” niteliğindedir.⁷² Verilen yasal tanım çerçevesinde tahsilin, bünyesinde teknik bir faaliyeti de barındıran⁷³ idari işlem niteliğini taşıdığından kuşku duymamak gerekir.⁷⁴

Verginin vade gününe kadar ödenmesi ile vergilendirme sürecinde tipik bir idari işlem olarak karşımıza çıkan tahsil işleminin, yukarıda belirlenen anlamı ile icra nitelik taşıması, bu işleme karşı yargı yoluna başvurulabilmesi için gerekli ve yeterlidir.

b. İhtiyati Tahakkuk

Her bir vergi yükümlüsü, kendi borcu ile ilgili olarak aynı zamanda bir vergi sorumlusu olup istisnalar dışında borç ve sorumluluk durumları hep bir arada bulunur.⁷⁵ İhtiyati tahakkuk, borç ve sorumluluğun bir arada bulunmadığı, aksine henüz borç doğmadan sorumluluğun ortaya çıktığı istisnai hallerden biridir.⁷⁶ İhtiyati tahakkuk (ve ardından ihtiyati haciz) yoluna başvurulması, özellikle yükümlünün yeterli teminat ya da kefil gösterememesi durumunda önem taşır.⁷⁷

VUK’un 344. maddesi uyarınca vergi ziya cezası kesilmesini gerektiren mali nitelikli vergi suçları ile yine VUK’un 359. maddesinde hükme bağlanan vergi kaçakçılığı suçlarına temas eden bir kamu alacağının alınması için gerekli işlemlere başlandığında vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince kamu borçlusundan teminat istenmesi ya da Türkiye’de ikametgahı bulunmayan yükümlünün mali durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesinin borçludan teminat talep etmesi, borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması,

⁷² Özay, s. 463.

⁷³ Tahsilin teknik faaliyet boyutu, VUK’un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Vergi Alacağının Kalkması” başlıklı altıncı kısmının “Ödeme” başlıklı birinci bölümünde 110 ile 112. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 108.

⁷⁵ A.g.e., s. 76.

⁷⁶ A.g.e.

⁷⁷ Bilici, N., *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, Mart, 2005, s. 104.

borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapsa olasığının bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun verilen sürede mal bildiriminde bulunmaması ya da noksan bildirimde bulunması hallerinde vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, yükümlünün henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

Yukarıda sayılan durumlar, aynı zamanda, ihtiyati haczin uygulanabilmesi için gerekli koşullardır. İhtiyaten tahakkuk ettirilen vergi borcunun, vadesi gelmeden ödenmesi olanaklı değilse de, bu borç hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir; işte ihtiyati tahakkukun en önemli pratik sonucu da budur.

İhtiyati tahakkuk için öngörülen koşullara ek olarak, yükümlü hakkında, kamu alacağının tahsiline engel olanlar ile ilgili olarak sevk edilen 6183 sayılı kanunun 110. maddesi gereğince takibata girilmişse⁷⁸ ya da teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse, yine yukarıda belirtilen usulle yükümlünün tahakkuk etmemiş vergi asıl ve cezaları ihtiyaten tahakkuk ettirilebilir.

6183 sayılı kanunun 17. maddesinin 1. fıkrası delaletiyle 359 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği⁷⁹ uyarınca ihtiyati tahakkuk; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi dahil gider vergileri, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ile sayılan vergi türlerine ait zam ve cezalar hakkında uygulanır.

Kural olarak, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları hakkında ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmadan ihtiyati haciz uygulamasına geçilemez; ancak kimi hallerde, kamu alacağını güvenceye alan tedbirlerden ihtiyati tahakkuk ile ihtiyati haciz birlikte uygulanabilir. Ör-

⁷⁸ 6183 sayılı kanunun 110. maddesi: “*Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadı ile mallarından bir kısmını veya tamamını,*

1. *Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,*

2. *Gizleyerek, kaçıranak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaaya yetmezse üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve tevelliüt eden zarar az ise verilecek ceza yarısına kadar indirilerek, eğer pek fahiş ise yarısına kadar artırılarak hükümlenir.”*

⁷⁹ RG, 05.01.1981, 18210.

neğin; 6183 sayılı kanununun 9. maddesi gereğince teminat istenilmesini gerektiren haller gerçekleştiğinde ihtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları bakımından uygulama alanı bulur. Kamu borçlusunun teminat göstermesi gereken hallerde, tahakkuk etmemiş borçlarından ihtiyati tahakkuk kapsamında olanlar hakkında, 6183 sayılı kanununun 17. maddesi gereğince ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanır; ancak henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarından ihtiyati tahakkuka konu edilemeyenler hakkında ihtiyati haciz de uygulanamaz.

İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haczin uygulanması için bir aşama olarak görülebilir;⁸⁰ zira kural olarak, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ile birlikte uygulanır. Vergilendirme sürecinde bir idari işlem sayılmayan tahakkuk, tarh işleminin ardından kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum/aşama olarak kabul edilir. Oysa ihtiyati tahakkuk, bir aşama değil, aksine bir idari işlem olarak ortaya çıkar; ancak niteliği itibariyle kesin ve icra (yürütülmesi zorunlu) değildir. Bir başka anlatımla, ihtiyati tahakkuk, verginin tarhında ön işlemlerden yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonlarının matrah belirlemesi gibi “*hazırlayıcı*” bir nitelik arz eder. Sayılan ön işlemlerin, kesin ve icra (*asli*) tarh işleminin hazırlayıcısı niteliğinde olması gibi,⁸¹ henüz tahakkuk etmemiş vergi borçları hakkında uygulanan ihtiyati tahakkuk da, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir idari işlem olan ihtiyati haciz işleminin hazırlayıcısı niteliğindedir. Bir başka anlatımla, ihtiyati tahakkukun, ihtiyati haciz işlemi tesis edilmeksizin, hukuki sonuç doğurma yeteneği bulunmaz.⁸² Dolayısıyla, ihtiyati tahakkuk işlemine karşı ancak ihtiyati haciz işlemi ile birlikte dava açılabilir.⁸³ Danıştay içtihadı da, genel olarak, bu yöndedir.

Koşulları gerçekleşse dahi ihtiyati tahakkuk işlemi tesis edilmeyebilir; zira ihtiyati tahakkuk, takdiri bir işlemdir. Bilindiği gibi vergi idaresi, kural olarak, bağlı yetki ile donatılmıştır; dolayısıyla vergi hukukunda takdir yetkisi istisnaidir.⁸⁴ Söz konusu sınırlı takdir yetkisinin

⁸⁰ Karakoç, Y., *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısı'nda Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara, 2000, s. 97.

⁸¹ Ağar, 15.10.2006.

⁸² Dan. 9. D., 13.11.1980, E. 1979/3972, K. 1980/4239.

⁸³ Karakoç, s. 101.

⁸⁴ İstisna en kullanılan takdir yetkisi durumlarına örnek olarak verginin tecili, kefaletin

genel amaç olan kamu yararına yönelik olarak kullanılması esastır. Öte yandan takdir yetkisi, vergilendirme işlemlerinin ancak sebep ve konu unsurları bakımından söz konusu olabilir.

6183 sayılı kanununun 20. maddesi gereğince, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkuk nedenlerine ve miktarına,⁸⁵ huzurda yapılan ihtiyati hacizde uygulanma, gıyapta yapılan hacizlerde ise haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmeleri olanaklıdır.

6183 sayılı kanunda öngörülen teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde yargı mercilerince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi durumunda, ihtiyati haczi gerektiren sebep ortadan kalkacağından, ihtiyati haciz uygulanması da söz konusu olmayacaktır. İşte böyle bir durumda ihtiyati tahakkuk kararı, yükümlünün hukukunu etkileyen, kesin ve icra nitelikte bir işlem niteliğine kavuşur; ancak Danıştay, bu kanaatte değildir.⁸⁶

kabulü, mühlet verme ve uzlaşma gösterilebilir.

⁸⁵ İhtiyati tahakkukta vergi borcu, normal vergilendirme prosedürü içerisinde tahakkuk etmediğinden, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin ne miktar bir vergi borcu için uygulandığını kamu borçlusu ilk kez ihtiyati haczin uygulanması ile öğrendiğinden bu durumda kamu borçlusu, ihtiyati tahakkuk işleminin nedenleri yanında miktarını da dava konusu edebilir.

⁸⁶ Dan. VDDK, 23.02.2001, E. 2000/326, K. 2001/96. Bu kararın karşı oy gerekçeleri, Danıştay'ın gelecekteki muhtemel içtihadını göstermesi bakımından dikkat çekicidir: "6183 sayılı yasada öngörülen teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünden yargı mercilerince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde, ihtiyati haczi gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından, ihtiyati haciz uygulanması da söz konusu olmayacaktır. Bu durumda ihtiyati tahakkuk kararı davacının hukukunu etkileyen kesin ve icra nitelikte bir işlem niteliğinde olduğundan bu işleme karşı açılan davanın esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, davanın ortada kesin bir işlem olmadığından bahisle reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir."; "Henüz kesin miktarı bilinmeyen ve ilk hesaplamalara dayanılarak ilgililer hakkında henüz tarh işlemi dahi yapılmamışken bir miktar vergi, ceza ve bunlara ait zammı tahsil edilebilir hale getiren bir işlem olan ihtiyati tahakkuk, etkili bir idari işlemin tüm niteliklerini taşımaktadır. Bu nedenle, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmamış olsa bile idari davaya konu yapılabilir. Kaldı ki, ihtiyati haciz uygulanan hallerde ihtiyati tahakkukun nedeni veya miktarına ilişkin iddiaların, ihtiyati hacze karşı açılan davada incelenebilmesi, bu davaların ihtiyati tahakkuka karşı ileri sürülebilecek tüm iddiaların incelenmesine elverişli olmadığını göstermektedir."

c. İhtiyati Haciz

Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz, kamu alacağının elde edilmesi bakımından yasada öngörülen nedenlere dayanarak kamu borçlusunun, malvarlığına dahil kıymetlerin kamu alacağını karşılayacak kısmının üzerindeki zilyetliğinin kaldırılarak, bunlara idari bir kararla el konulmasıdır. Özel hukukta bir ihtiyati tedbir uygulaması olarak aynı isimle anılan, ancak kamu alacağının korunması önlemi olarak ondan tümüyle farklı bir nitelik taşıyan ihtiyati haciz, 6183 sayılı kanunun 13. maddesinde düzenlemiştir. Kamu alacağının tarh ve tahakkukuna ilişkin işlemlerin tamamlanmış olması ya da teminata bağlanması, ihtiyati haczin uygulanması bakımından, kural olarak, gerekli değildir.⁸⁷ Verginin tahsili aşamasında ihtiyati haczin konusu, henüz tahakkuk etmemiş ya da tahakkuk etmiş, fakat vadesi gelmemiş yahut vadesi geçmesine karşın ödeme emri düzenlenerek kamu borçlusundan istenmemiş kamu alacaklarıdır.

İhtiyati haciz, kamu alacağının cebren tahsil sürecine başlanması beklenmeden kötü niyetli kamu borçlusunun mallarını elden çıkarmasını ya da hileli yollarla başkasına devretmesini önlemek amacı ile haczedilebilir malları üzerindeki tasarruf haklarının sınırlandırılmasıdır.⁸⁸ Bu kapsamı ile ihtiyati haciz, tahsil aşamasındaki alacaklara olduğu kadar, tahakkuk aşamasındaki alacaklar için de uygulanabilir.⁸⁹

6183 sayılı kanunun 13. maddesinde ihtiyati haczin hangi durumlarda uygulanacağı belirtilmesine karşın ihtiyati haczin konusuna hangi alacakların girdiği açıkça ifade edilmemiştir. Buna göre ihtiyati haciz; 6183 sayılı kanunun 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması,⁹⁰ borçlunun belli bir ikametgahının olmaması,

⁸⁷ Henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları hakkında ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmadan ihtiyati haciz uygulamasına geçilemez.

⁸⁸ Bayraklı, H. H., *Türk Vergi Yargılama Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması*, in K. Ü. İİBF Yıllığı, Afyon, 1991, s. 139.

⁸⁹ Bilici, s. 105.

⁹⁰ İhtiyati haczi gerektiren 6183 sayılı kanunun 9. maddesi muvacehesinde teminat istenmesini gerektiren haller, aynı zamanda, 6183 sayılı kanunun 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk nedeni olarak sayılır. VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziya cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılacak vergi suçları ile birlikte doğan bir kamu alacağının tahsili için gerekli işlemlere başlandığında, vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden 6183 sayılı kanunun 9.

borçlunun kaçmış ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması olasılıklarının bulunması, borçludan teminat göstermesi istendiği halde borçlunun verilen sürede teminat ya da kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması,⁹¹ mal bildirimine çağrılan borçlunun verilen sürede mal bildiriminde bulunmaması ya da noksan bildirimde bulunması, hükme bağlansın bağlanmasın kamu borçlusu hakkında para cezasını gerektiren bir eylem nedeni ile kamu davası açılması, iptali istenen iş ve işlemlerin konusunu oluşturan mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, 6183 sayılı kanunun 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren durumların gerçekleşmesi halinde, takdirinde hiçbir süre ile sınırlı olmaksızın, kamu alacaklısının mahalli en büyük memurunun kararı ile haczin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükümlere göre derhal uygulanır.

Kamu alacağı, 6183 sayılı kanunun 62. maddesi gereğince eğer kesin hacze konu edilmemişse, herhangi bir ayrıma gidilmeksizin 6183 sayılı kanun kapsamındaki tüm kamu alacakları için, yukarıda sayılan koşulların varlığı halinde ihtiyati haciz hükümleri uygulanabilir. İhtiyati haciz uygulamasında kamu alacağı teminatsız alacak gibi takip edilir.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı hakkında 6183 sayılı kanunun 55. maddesi gereğince düzenlenen ödeme emrinin tebliğine karşın kamu borcu tahsil edilemez ya da ödeme emrine karşı yargı yoluna başvurulmazsa, 7 günlük dava açma süresinin bitimiyle birlikte ihtiyati haciz, kesin hacze dönüştürülerek, mahcuz mallar satışa çıkarılır ve paraya çevrilerek kamu alacağı karşılır.

Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması, hem ihtiyati haciz, hem de ihtiyati tahakkuk nedenidir; bu nedenle, kamu borçlusunun tahakkuk etmiş borçları bakımından sadece ihtiyati haciz uygulanırken,

maddesi mucibince tahsil dairelerince teminat istenir. Ayrıca, 6183 sayılı kanunun 9. maddesinin 2. fıkrasına göre, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyor ise, tahsil dairesi kendiliğinden teminat isteyebilir. İşte değinilen durum gerçekleştiğinde, kamu borçlusunun tahakkuk etmiş; ancak ödeme aşamasına gelmemiş bulunan borçları belirlenerek, anılan borçlar için 6183 sayılı kanunun 13. maddesinin 1. fıkrasına dayanılarak ihtiyati haciz uygulanabilir. Bu halde, kamu alacağının güvence önlemlerinden ihtiyati haciz ile teminat birlikte yürür.

⁹¹ Bu durumda ihtiyati hacze konu miktar, kamu borçlusundan talep edilen teminat tutarıdır.

henüz tahakkuk etmemiş ve ihtiyati tahakkuk kapsamına giren borçları hakkında hem ihtiyati tahakkuk, hem de ihtiyati haciz uygulamasına gidilebilir.

Yine, aynı zamanda bir ihtiyati tahakkuk nedeni olarak, kamu borçlusunu kaçırmışsa ya da kendisinin kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması olasılığı bulunuyorsa, ihtiyati haciz uygulanır. Alacaklı tahsil dairesi, kamu borçlusunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması olasılığını değerlendirirken takdir hakkını kullanır.

Mal bildirimine çağrılan kamu borçlusunun verilen sürede mal bildiriminde bulunmaması ya da noksan bildirimde bulunması, yine hem ihtiyati haciz, hem de ihtiyati tahakkuk nedenidir; dolayısıyla, henüz tahakkuk etmemiş ve aynı zamanda ihtiyati tahakkuk kapsamına giren kamu alacakları bakımından ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk birlikte uygulanabilir.

6183 sayılı kanununun 14. maddesine göre, haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçluların daha sonra teminat göstermesi durumunda ihtiyati haciz işlemi kaldırılır. İhtiyati hacze konu edilen mallar, istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek koşulu ile borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczedilmişse bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.

İhtiyati haciz işleminin tesis edilip edilmemesi bakımından alacaklı tahsil dairesinin yetkisi bağlıdır; bir başka deyişle, koşulları gerçekleşti ise kamu alacaklısı ihtiyati haciz işlemini tesis etmek zorundadır, burada alacaklı tahsil dairesinin takdiri bir yetkisi bulunmaz.

Kamu borçlusunu belli yükümlülükler altına sokması nedeni ile yükümlendirici özellik arz eden ihtiyati haciz işlemi, aynı zamanda, kamu borçlusunu bakımından yeni bir hukuki durum yarattığından ve özellikle kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırdığından yapıcı (*inşa*) nitelikte öznel bir idari işlemdir.⁹²

Haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişiler, esas yönünden sadece ihtiyati haczin sebepleri ile sınırlı olmak üzere, haczin gerçekleştirildiği,

⁹² Dönmez, R., *Vergi İcra Hukuku'nda İhtiyati Haciz*, Eskişehir, 1998, s. 14.

yokluklarında yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde⁹³ ihtiyati haciz işleminin yetki, şekil, sebep, konu ya da amaç yönlerinden hukuku aykırı olduğu gerekçesi ile yetkili vergi mahkemesinde iptal davası açabilirler.

İhtiyati haciz kararı idari işlemin tüm unsurlarını taşıdığından vergi davasına konu edilmesine bir engel bulunmaz. 6183 sayılı kanunun 15. maddesinde dava süresinin haczin tatbikinde başlayacağına ifade edilmiş olması ve ihtiyati haciz kararının ayrıca tebliğ zorunluluğunun bulunmaması, ilgililerin bu kararı en geç uygulama tarihinde öğrenebilecek olmalarından kaynaklanır. Kararın varlığını uygulamadan önce öğrenen ilgililerin bu işlemi dava konusu etmeleri de olanaklıdır. Örneğin; uygulanan ihtiyati haciz işleminin varlığını vergi dairesi müdürlüğünün teminat gösterilmesini isteyen yazısından öğrenen yükümlü, dava dilekçesinde açıkça ihtiyati haciz işleminin iptalini talep edebilir.⁹⁴

d. Vergi Dairesince Teminat İstenmesi ya da Gösterilen Teminatın Çözülmemesi İşlemleri

6183 sayılı kanunun 9. maddesi çerçevesinde; VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziya cezası kesilmesini gerektiren mali nitelikli vergi suçları ile aynı kanunun 359. maddesinde hükme bağlanan vergi kaçaklığı suçlarına temas eden bir kamu alacağının tahsili için gerekli işlemlere başlandığında vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince kamu borçlusundan teminat istenir. Ayrıca, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan yükümlünün mali durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir. Yükümlü, kamu alacağına karşılık olmak üzere teminat gösteremez ise, bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak da gösterebilir.

Teminat istenecek hallerde, yükümlünün henüz "*kamu borçlusu*"

⁹³ Uygulamada, yedi günlük dava açma süresinin salt ihtiyati haczin sebeplerine yönelik itirazlar hakkında geçerli olduğu kabul edilir. Bir başka anlatımla, 6183 sayılı kanun m. 13'te yedi bent halinde sayılan sebeplerin dışında bir sebebe, örneğin yükümlünün vekili sıfatı ile ihtiyati haciz kararına muhatap kişilerden olunmadığı sebebine dayanan davada dava açma süresi yedi gün değil, vergi davaları için geçerli genel dava açma süresi olan otuz gündür, bkz., Dan. 4. D., 02.03.1994, E. 1993/1302, K. 1994/1296.

⁹⁴ Dan. 4. D., 19.01.1993, E. 1990/3260, K. 1993/196.

sıfatı bulunmaz; zira henüz tahakkuk etmiş bir borcu yoktur. Daha sonra tahakkuk eden kamu borcu rıza en ödenmez ise, kamu alacaklısı, gösterilen teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi sonucunda kamu alacağını karşılar.

Kamu borçlusu, 6183 sayılı kanunun 10. maddesinde sayılan bir teminatı gösteremez, aynı kanunun 11. maddesine göre şahsi kefalet isteminde bulunmaz ya da şahsi kefalet teklifi yahut gösterdiği kefil alacaklı tahsil dairesi tarafından kabul edilmez ise, 6183 sayılı kanunun 13. maddesinin 1. fıkrasına (1 ve 4. bentlere) göre ihtiyati haciz uygulanır.

Kamu borçlusundan teminat istenmesi, kamu borçlusunun hukuki durumunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu (icra), yükümlendirici ve öznel nitelikte bir idari işlemdir. Bu nedenle, teminat talep edilmesi işlemi, kamu borçlusu tarafından tek başına vergi davasına konu edilebilir.⁹⁵

Teminat istenmesini gerektiren koşulların mevcut olup olmadığı yönünde vergi yargısı organları tarafından yapılan değerlendirme sonucunda teminat istenmesi işlemi iptal edilirse, ihtiyati haciz gerektiren neden de ortadan kalkmış olur ve ihtiyati haciz işleminin tesisi olanaksızlaşır.

6183 sayılı kanunun 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile hiç bir süre ile sınırlı olmaksızın haczin ne suretle yapılacağına ilişkin hükümlere göre derhal ihtiyati haciz uygulanır.

Görüldüğü üzere, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda ihtiyati haciz uygulanması doğrudan kanundan doğan bir zorunluluktur ve bu halde kamu alacaklısının takdir hakkı bulunmaz; ancak yükümlü, kamu alacağına karşılık olmak üzere teminat gösterebilir; işte bu durumda, alacaklı tahsil dairesi, şahsi kefaleti ve gösterilen şahsi kabul edip etmemekte takdir hakkına sahiptir.

Teminat mektuplarının çözülmemesi işlemleri de, yükümlülerin teminatı veren banka nezdinde ticari itibarını zedeleyeceğinden ve te-

⁹⁵ Dan. 3. D., 11.03.1998, E. 1997/361, K. 1998/849.

minat mektubu alma olanaklarını sınırlandıracağından, yükümlünün talebi ile idarece gönderilen teminatın çözülmeyeceğine ilişkin ret yazısı, uygulamada, yükümlünün hukukunu olumsuz yönde etkileyen, kesin ve icra bir idari işlem olarak kabul edilir ve bu nedenle vergi davasına konu yapılabilmesi olanaklıdır.⁹⁶

e. Ödeme Emri

Ödeme emri; kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, borçlarını 7 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereğinin bildirildiği bir idari işlemdir. 6183 sayılı kanunda öngörülen cebri icra sürecini başlatan ödeme emri; kamu borçlusunun borcunu ödemeye zorlanması anlamında tahsil işleminin kamu borçlusuna yazı ile bildirilmesidir. 6183 sayılı kanunun 55. maddesine göre, tahsil dairesince tek yanlı iradeyle ve kamu gücü kullanılarak tesis edilen ve kamu borçlusunun ödemede bulunmaması durumunda cebren tahsili gereken kamu alacağına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emrinin, hukuki niteliği itibarıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğu kuşkusuzdur.⁹⁷

Ödeme emri, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesi tarafından cebren tahsili yoluna başvurulmasından önce, ilgililerin kamu borcunu ödemeleri konusunda uyarılması, aksi takdirde karşılaşacakları yaptırımların duyurulması amacıyla yönelik, kamu alacağının cebren takibi ve tahsili yolunda tesis edilen bir idari işlemdir.

Bir belgenin ödeme emri niteliği kazanabilmesi için yasal unsurları taşıması gerekir; bu unsurları taşımayan bir belge, ödeme emri olarak nitelendirilemeyeceğinden, olsa olsa “*ödemeye çağrı mektubu*” olarak kabul edilebilir. Bu halde anılan belge, bir idari işlem olmadığından dava konusu yapılamaz; zira ödeme emri niteliğini taşımayan bir belge, cebri icra sürecini başlatmaya elverişli değildir. Bu anlamı ile ödeme emrinin şekle bağlı bir idari işlem olduğu söylenebilir; ancak bir belgenin hukuken ödeme emri sayılması, belgede “*ödeme emri*” tabirinin bulunmasına bağlı değildir, 6183 sayılı kanunun 55. maddesinde buna ilişkin bir hüküm yoktur. Örneğin; tebliğ alındısına ekli bir takip yap-

⁹⁶ Dan. 11. D., 28.05.1996, 1996/1175-2221.

⁹⁷ U.M., 09.07.2001, 2001/49-61, RG, 14.10.2001, 24553.

rağının ödeme emrinde bulunması gereken yasal bilgi ve açıklamaları taşınması durumunda, takip yapıldığı dahi ödeme emri olarak kabul edilebilir.⁹⁸ Özetle, kamu alacağının asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarını göstermeyen bir belge, ödeme emri olarak kabul edilemez.

Bir idari işlem olan ödeme emrinin iptali istemi ile yargı yoluna başvurulması olanaklıdır; ancak bu aşamada büyük ölçüde belirginleşmiş bulunan kamu alacağının süratli bir biçimde tahsil edilmesini isteyen kanun koyucu, yargılama usulüne ilişkin genel düzenlemelerden ayrılarak farklı hükümler getirmiştir.⁹⁹ Örneğin; idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde 30 gün olarak saptanan dava açma süresi, ödeme emrine karşı açılan davalar bakımından 7 gün olarak belirlenmiştir; vergi mahkemelerinde dava açılması kural olarak işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurduğu halde, ödeme emrine karşı açılan davada yürütme ancak talep edilmesi halinde mahkemenin vereceği karara göre durdurulabilir.

Ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, dava sebepleri de sınırlandırılmıştır. 6183 sayılı kanununun 58. maddesinin 1. fıkrası gereği, kamu borçlusunu kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı ancak *“böyle bir borcunun olmadığı”, “borcunu kısmen ödediği”* ya da *“borcunun zamanaşımına uğradığı”* nedenlerine dayanabilir. Ödeme emrine karşı açılacak davada, kural olarak, vergi tarhi ya da ceza kesme işlemlerine karşı açılan olağan nitelikteki davalarda incelenen iddialar ileri sürülemez.

İdari işlemlerin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri ya da birkaçı ile hukuka aykırı oldukları iddiası ile iptalleri için menfaati ihlal edilenler tarafından açılan davaların idari yargı düzenine dahil yargı organları tarafından çözümlenmesi, idari yargılamanın ve pozitif hukukun bir gereğidir. 6183 sayılı kanununun 58. maddesi ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13. maddesi, ödeme emirlerini konu edinen davaların görüm ve çözüm yerinin, idari yargı olduğunu gösterir. Konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olmayan ödeme emrine karşı açılan dava ise, 2576 sayılı kanunun 5. maddesi uyarınca, idari yargı düzeninin genel görevli mahkemeleri olan idare mahkemelerince karara bağlanmalıdır.

⁹⁸ Dan. 3. D., 10.12.1986, 1986/1143-2547.

⁹⁹ Dönmez, s. 124.

Vergi dairesi müdürlüğünce, ödenmemiş geçmiş dönem vergi borçlarının ödenmesini, ödenmediği takdirde İller Bankası tarafından belediyelere ödenen paylara haciz uygulanacağını bildiren yazının iptali istemi ile açılan davada Danıştay; ödeme emirlerinde ne tür bilgi ve bildirimlerin bulunacağını 6183 sayılı kanunda açıklandığı, ancak ödeme emrinin belli bir şekil ve düzeni taşıyacağına dair bir hüküm getirilmediği, kanunun bir ödeme emrinde bulunmasını öngördüğü tüm bilgilerin söz konusu yazıda mevcut olması karşısında, dava konusu yazının ödeme emri niteliğinde ve yükümlünün güncel ve aktüel menfaatini ihlal eden icra bir idari işlem olduğu sonucuna ulaşmıştır.¹⁰⁰

Ödeme emrinin hukuki niteliği hakkındaki açıklamalara son vermeden önce, 7 günlük dava açma süresi içerisinde ödeme emri hakkında İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen "*üst makamlara başvuru*" yolunun işletilip işletilemeyeceğinin tartışılması yararlı olacaktır.

Bilindiği gibi, İYUK'un "*Üst Makamlara Başvurma*" başlıklı 11. maddesinde, idari dava açılmadan önce ilgililer tarafından idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan,¹⁰¹ idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, 60 gün içinde bir yanıt verilmez ise isteğin reddedilmiş sayılacağı, isteğin reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması durumunda dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin 4. fıkrasında yer alan; "*Bu madde hükümleri, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanmaz*" hükmü 4001 sayılı kanunun 6. maddesi ile 18.06.1994 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. 4001 sayılı kanunun

¹⁰⁰ Dan. 4. D., 15.10.1990, E. 1988/5350, K. 1990/2775.

¹⁰¹ Maddede geçen ve idari başvurunun muhatabı "*üst makam*"ın, vergi işlemleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı ya da il defterdarlıkları olduğu düşünülebilirse de, VUK'un 122. maddesinde vergi işlemleri ile ilgili hataların düzeltilmesi istemlerinin vergi dairelerine yapılması öngörülmüştür. Bu nedenle, İYUK'un 11. maddesi çerçevesinde yapılacak idari başvuruların, "*istita*" yolu ile işlemi tesis eden vergi dairesine yapılması gerekir. VUK'un 120. maddesi muvacehesinde düzeltme yetkisi il defterdarlıklarında ya da Maliye Bakanlığı'nda değil, vergi dairesi müdürlerinin inhisarındadır; ancak 30 günlük vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerinin reddi durumunda, VUK'un 124. maddesi gereğince, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekir.

gerekçesinde, İYUK'un 11. maddesinin 4. fıkrasının yürürlükten kaldırılması ile amaçlananın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi, tarh ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde vergi idaresine başvurma olanağının verilmesi, bu başvuru ile dava açma süresinin durdurulması ve böylece hak kayıplarının önlenerek uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde çözümlenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu şekilde, dava sayısının azalacağı da ümit edilmiştir; ancak Danıştay, bu ümitleri boşa çıkarırcasına, aksi yönde kararları¹⁰² olsa da halen, temelsiz gerekçelerle ödeme emirlerine karşı idareye başvurulmasının dava açma süresini durdurmayaacağına hükmetmektedir.¹⁰³

İdareye başvurunun, vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresini durdurucu etkiye sahip olduğunu kabul etmek gerekir. İlgililer anılan işlemlere karşı doğrudan doğruya idari dava açabilecekleri gibi, idari itiraz yoluna da başvurabilmelidirler. Sonuç olarak, yargılama makamları önünde vergi davasının konusunu oluşturmak bakımından ödeme emrinin bir idari işlem olması ve 18.06.1994 tarihinden bu yana İYUK'un 11. maddesinde vergi uyuşmazlıklarında üst makama başvuru hakkının bulunmadığı biçiminde açık bir hükmün yer almaması karşısında, yükümlünün, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 günlük dava açma süresi içerisinde idareye başvurusu, dava açma süresini durdurucu etkiye sahiptir. 6183 sayılı kanun çerçevesinde ve bu kanunun idareye tanıdığı yetkiye dayanarak vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş ve vadesinde ödenmemek suretiyle kesinleşmiş bir verginin cebren tahsili aşamasında tesis edilen ödeme emrinin, idari itiraza konu diğer idari

¹⁰² Dan. 7. D., 05.10.2004, E. 2003/2031, K. 2004/2338; Dan. 7. D., 21.11.1997, 1997/2994-4176.

¹⁰³ "Ödeme emri 6183 sayılı kanunda öngörülen cebren tahsil ve takip usullerinden biridir. Bu haliyle vergi dairelerinin idari işlemleriyle ilgili olarak tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte ve yükümlülerin hukukunu doğrudan etkileyen onların hak ve yükümlülüklerinde yenilik yaratan irade açıklaması suretiyle tesis edilen işlemlerden farklılık arz eder. Bu özelliği itibarıyla kanunda ödeme emri hakkında açılacak davalarda sürenin 7 günle sınırlanmış olması nedeniyle bu süreden sonra açılan davaların süresinde kabul edilmemesi gerekmektedir. Ödeme emirlerine karşı açılacak davalar, özel düzenleme ile 7 günlük süre ile sınırlanmış ve bu sürenin durması ve kesilmesi hakkında herhangi bir yasa hükmü özel kanunlarında bulunmadığına göre vergi mahkemesince davanın süresinde olduğunun kabulü suretiyle verilen kararda isabet bulunmamaktadır.", Dan. 9. D., 12.04.1996, E. 1995/3087, K. 1996/1404, Dan. 4. D., 21.12.1995, 1995/1902-5748. Ayrıca Dan. 4. D., 17.11.1998, 1998/2746-4282; Dan. 4. D., 03.02.2005, E. 2004/1655, K. 2005/146.

işlemlerden ayrı tutulması izah edilemez; aksine düşüncenin, İYUK'un 11. maddesine ve bu maddenin konuluş amacına aykırı sonuçlar doğuracağı kuşkusuzdur.

Yargı organları, tahsil aşamasında, tarh aşamasına ilişkin hukuka aykırılıkların ancak belli konularla sınırlı olmak üzere ileri sürülebileceğini kabul eder; örneğin, usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve yükümlüler açısından ödenmesi gereken aşamaya geldiğinden söz etmek mümkün olmadığından, kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir yükümlünün, vergi idaresince hesaplanan vergiye ilişkin ihbarnamenin VUK'un 93. ve devamı maddelerine uygun biçimde tebliğ edilmediğini, ilan yoluyla yapılan tebliğin de hükümsüz sayılması gerektiğini ileri sürerek dava açması ve yapılan inceleme sonucunda ihbarnamenin tebliğinde usulsüzlük olduğunun anlaşılması durumunda, tahakkuk etmiş, yani ödenmesi zorunlu hale gelmiş bir kamu borcunun varlığından söz edilemeyeceğinden borcun doğmadığı ve bu iddiaları içeren dilekçelerin 6183 sayılı kanunun 58. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen "*böyle bir borcun olmadığı (ödeme emri ile istenebilecek bir borcun bulunmadığı)*" ifadesi içinde değerlendirilmesi gerektiği kabul edilir.¹⁰⁴ Yine bunun gibi, borcun tahakkuk zamanlaşımına uğradığı ya da ticari faaliyetin bulunmadığı¹⁰⁵ iddiaları, ödeme emrine itiraz nedenlerinden biri olan "*böyle bir borcu olmadığı*" hususunu da kapsar.

Kamu alacağının kesinleşmesinden sonra ortaya çıkan yeni durumlara veya tarh işlemine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan vergi davasında ileri sürülemeyeceği gibi, bunların vergi yargıcı tarafından kanunda sayılan hukuka aykırılık halleri içinde değerlendirilmesi de olanaklı değildir; ancak bir idari işlem olması nedeni ile idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarını taşıması gereken ve bu unsurların tümünün hukuka uygun olarak gerçekleşmesi durumunda cebri icra sürecini başlatmaya muktedir olan ödeme emrinin, 6183 sayılı kanunun 58. maddesinin 1. fıkrasında sayılan ve sebep ve konu öğelerini karşılayan nedenlerin yanında yetki, şekil ve amaç unsurları bakımından da hukuka aykırı olduğu iddiasında bulunulabilmelidir; zira yasal unsurları harfiyen taşımasına karşın yetkisiz bir makam tarafından tebliğ edilen ödeme emrinin hukuka

¹⁰⁴ Dan. VDDK, 17.01.1997, E. 1995/136, K. 1997/16; Dan. VDDK, 17.05.1996, E. 1995/122, K. 1996/167.

¹⁰⁵ Dan. VDDK, 22.04.2005, 2005/1-106.

uygun olduğunu ve cebren tahsil sürecinde tüm hukuki sonuçları ile doğduğunu söylemek makul bir yorum tarzı olmasa gerektir.

“Böyle bir borcu olmadığı” ifadesinin; borcun tamamen ödendiği, borcu kalmadığı, adına tarh ve tebliğ edilerek kesinleşmiş ve ödenecek aşamaya gelmiş vergi ve ceza olmadığı veya kamu borcunun henüz vadesinin gelmediği gibi durumları kapsadığı kabul edilmelidir; örneğin Danıştay, tarhiyatın dayanağı olan yoklama tutanağının usulüne uygun olmadığı yolundaki iddianın, ancak tarh aşamasında açılacak bir davada incelenebilecek iddialardan olduğu ve tahsilat aşamasında ödeme emrine karşı açılan davada incelenemeyeceğine karar vermiştir.¹⁰⁶ Buna karşılık, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişinin takibata tabi tutulması açık bir vergilendirme hatası (yükümlünün şahsında hata) olduğundan bu husus düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilir; bir başka anlatımla bu tür açık bir hatanın varlığı durumunda ödeme emrine karşı da düzeltme ve şikayet yoluna başvurulması olanaklıdır.¹⁰⁷

Yükümlünün, kamu borcu gerçekte zamanaşımına uğradığı halde bu borcu ödediği savunması ile açtığı davada vergi yargıcı, hem 6183 sayılı kanunun ödeme emrine itirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında VUK hükümlerinin uygulanacağına ilişkin 58. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesi gereğince ve hem de İYUK’un 20. maddesinin 1. bendi delaletiyle sahip olduğu resen araştırma yetkisinin¹⁰⁸ bir yansıması olarak, yükümlü tarafından ileri sürülmediği halde, kamu borcunun zaman aşımına uğraması hususunu kendisi saptar ve hükmünü buna göre kurar.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Dan. VDDK, 10.06.1988, 1988/20-78.

¹⁰⁷ Dan. VDDK, 13.06.2003, E. 2002/611, K. 2003/320.

¹⁰⁸ “Resen araştırma ilkesi”, dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında yargıcın da görevli olması anlamına gelir. Vergi yargılama hukuku bütününde geçerlilik taşıyan söz konusu ilkeye göre vergi yargıcı, taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gerekli bütün olayları ve ispat araçlarını yargılamaya getirerek incelemek zorundadır, Kumrulu, A. G., *Vergi Yargılama Hukuku’nun Kuramsal Temelleri*, Ankara, 1989, s. 84-85.

¹⁰⁹ “Vergi yargıcısı, idarenin hukuka bağlılığı sorunu ile yakından ilgilendiğinden tüm toplum çıkarı, dolayısıyla kamu düzeni ile yakından ilgilidir. Resen araştırma usulünde yargıç, vicdani kanaatine göre tesis edeceği hüküm ile kamu düzenini korumaya çalışır; vicdani kanaate ulaşırken yargıcın, tarafların iddia ve istemleri ile bağlı tutulmaması gerekmektedir.”, Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 206.