

İ. Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
41. Seri / Yıl 2002

**YÜRÜTMENİN DURDURULMASI MÜESSESESİNİN
VERGİLEME İŞLEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİ VE
SONUÇLARI**

Dr. Adnan GERÇEK*

*Araştırma Görevlisi

Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

The stay of execution, leads to concessions and executory powers of the administration with law and protects the fundamental rights of the individuals. A stay order is a judicial ruling, which suspends the legal effect of the act, if the implementation of an administrative act would result in damages which are difficult or impossible to compensate, and if meanwhile this act is clearly unlawful.

One of the main principles of the administrative judiciary is "Suits filed against administrative acts do not automatically suspend the legal effects of the acts". An exemption of this principle is the main principle of the tax judiciary, i.e., "Suits filed against administrative acts automatically suspend the tax collection procedure". However, generally in the cases against tax collection procedure and against malicious taxpayers, the legal effect of the act can be suspended only if there is a stay order.

The purpose of the study is, firstly, to explain the characteristics and reasons of the stay of execution. Secondly, the taxation procedure in the presence of the stay of execution is scrutinised and finally the implementation and effects of the stay of execution are evaluated.

ÖZET

Yürütmenin durdurulması, kamu idarelerinin sahip oldukları imtiyazları ve re'sen icra yetkisini hukuka uygun bir şekilde sürdürmelerini ve kişilerin uğramış oldukları mağduriyetlerinin bir an önce giderilmesini sağlamaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı ise, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı eylem ve işlemlerin hukuka aykırı olması ve telafisi imkansız zararlara yol açması durumunda, bunların yürütülmesini askıya alan bir yargı kararıdır.

İdari yargıda temel ilke olan "idari işleme karşı dava açılması o işlemin yürütülmesini durdurmaz" kuralının bir istisnası olarak, vergi yargısında genel kural, dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması yönündedir. Ancak, genellikle tahsil aşaması ve mükellefin kötü niyetli davranışlarını engellemeye yönelik olarak, vergi yargısı alanında bu kurala bazı istisnalar getirilmiştir. Dava açılma bile yürütülmesi devam eden vergileme işlemlerinde, bu işlemlerin durdurulabilmesi için yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, öncelikle yürütmenin durdurulması müessesesinin hukuki niteliği ve şartları açıklamak, daha sonra ise vergileme işlemlerinin yürütmenin durdurulması karşısındaki durumları incelemek ve yürütmenin durdurulması kararlarının sonuçlarını ve yerine getirilmesini değerlendirmektir.

GİRİŞ

Kamu otoritesini temsil eden idareler, üstlenmiş oldukları görevleri idari işlem ve eylemler yaparak yerine getirmektedirler. Bu idareler tarafından yapılan idari işlemlerde iradenin açıklanması bir "devlet yetkisi" olup, kendine özgü kural ve usullere bağlanmıştır. Bu nedenle, idarenin yaptığı işlemler, aksi kanıtlanıncaya kadar hukuka uygun kabul edilir. Buna hukuka uygunluk karinesi denir. Kamu idarelerinin tüm faaliyetlerinde kamu yararı amacı ön planda olup, bu faaliyetler bir kez usulüne uygun olarak ortaya çıktıktan sonra, aralıksız, kesintisiz ve sürekli olarak yerine getirilmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin aldıkları kararlar, esas itibarıyla icrai niteliktedir ve bu idareler re'sen icra yetkisine sahiptirler. Re'sen icra yetkisi, idarenin alacağı kararları başka bir aracı güce başvurmadan kendiliğinden icra edebilme ve gerektiğinde zor kullanabilme yeteneğidir.

Bu hususlar, bir bakıma devlet olma ve egemenlik haklarını kullanabilmenin temel şartları olduklarından, idare hukuku alanında kabul edilmiş temel ilke şudur: “Bir idari işlem aleyhine yargı merciinde dava açılmış olması, o idari işlemin yürütülmesini durdurmaz”. Bu ilke; kamu idarelerini, karşısındaki kişilere göre çok güçlü duruma getirmekte ve hukuka aykırı bir idari işlem yapmaları veya eylemde bulunmaları halinde Anayasa’nın 125. maddesinin birinci fıkrasındaki “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü çerçevesinde dava açılabilir, dava sonuçlanıncaya kadar davadan beklenen nihai amacın gerçekleşmesini ertelemektedir. Bu nedenle, idarenin yetkilerini kötüye kullanması ihtimali karşısında, kişilerin mağduriyetini önlemek amacıyla aynı maddenin altıncı fıkrasında yürütmenin durdurulması müessesesine yer verilmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle yürütmenin durdurulması müessesesinin hukuki niteliği ve şartları ele alınacak, sonra vergileme işlemlerinin yürütmenin durdurulması müessesesi karşısındaki durumları ayrıntılı olarak incelenecek ve bunlardan sonra yürütmenin durdurulması kararlarının sonuçları ve yerine getirilmesi değerlendirilecektir.

II. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞARTLARI

1. Yürütmenin Durdurulması Kavramı ve Önemi

Yürütmenin durdurulması müessesesi bugünkü şeklini 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 27. maddesindeki düzenlemeyle almıştır. Yürütmenin durdurulması, Türk kamu hukuku açısından üzerinde önemli tartışmalara yol açtığından, 1982 Anayasası’ndan daha önce çıkarılmış bulunan İYUK’da yer alan yürütmenin durdurulması için gereken şartlar Anayasa’nın 125. maddesine aynen aktarılmıştır. Maddenin gerekçesinde de şöyle denilmiştir: “Yürütmenin durdurulması kararları hususunda uygulamada ortaya çıkan tartışmalar da dikkate alınarak hangi hallerde yürütmenin durdurulması kararı verilebileceği açıklıkla belirtmek yoluna gidilmiştir” (Aslan, 2001: 43).

Böylece, yürütmenin durdurulması müessesesinin genel çerçevesi Anayasa’nın 125. maddesinin 6. fıkrasında “...İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir” hükmü ile belirlenmiştir. Bu çerçevede, yürütmenin durdurulması kararları; işin başında kuvvetin kuvveti durdurması yoluyla, telafisi imkansız zararların doğmasını önleyen tedbir niteliğinde kişinin hak ve hürriyetini ve demokratik hukuk devletini koruyan mahkeme kararları olarak tanımlanabilir (Polatkan, 1993: 10).

Yürütmenin durdurulması, idari işlemin yürütülmesinin dava sonuna kadar ertelenmesidir. Bu haliyle yürütmenin durdurulması, idare hukukunun temel ilkelerinden olan idari işlemin kanuniliği ve icrailiği ilkelerine aykırılık teşkil etmesiyle olağanüstü bir prosedürdür. İdari işlemin kendiliğinden yürürlük kazanması ve yürütmenin durdu-

rulması kararı verilmediği takdirde icra edileceği ilkelerinin karşısını ve dengesini oluşturmaktadır (Çağlayan, 2000: 91).

Yürütmenin durdurulması, idari yargılama usulüne özgü, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı bir müessesedir. Yürütmenin durdurulması, bir yandan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence oluştururken, diğer yandan idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlar. Hukuka aykırı idari işlemi fazla zararlı olmadan askıya alır, bu suretle işlemi durdururken aynı zamanda “kamu düzenini”, “kamu yararını” ve hatta bizzat idarenin menfaatleri korumuş olur (Sönmez / Ayaz, 1999: 354).

Yürütmenin durdurulması davayı esastan çözmeyen, sadece idari işlemin uygulanmasını bir süre askıda tutan geçici bir tedbirdir (Gözübüyük / Tan, 1999: 965-966). Yürütmenin durdurulması kararları idare mahkemelerinin yargı yetkisinin kullanılmasyla ilgili olarak verdiği birer karar olmaları nedeniyle, nihai karar olmamasına rağmen bir mahkeme kararıdır. Ancak, yürütmenin durdurulması, başlı başına bir dava değil, iptal istemiyle ilgili ileri sürülebilecek bir önlemdir. Yürütmenin durdurulması isteği karşısında mahkemenin şartların var olup olmadığı hususunda yaptığı araştırma sonucunda vardığı kanaat, dava sonunda vereceği “nihai ve kesin” bir kanaat değil, sadece bir aykırılık karinesidir. Ancak bu karine, somut bir olay ve davada yargı süzgecinden geçirilerek dava konusu işlem hakkında verilen kazai bir karine olduğundan, genel, teorik ve soyut karinelere daha kuvvetli ve üstündür (Aslan, 2001: 28).

Yürütmenin durdurulması müessesesi, idari işlemin uygulanmasından zarar gören kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunmasını ve idari icaplarla arasında adil bir dengenin sağlanmasını gerçekleştiren en ivedi ve etkili yoldur (Aslan, 2001: 23). Yürütmenin durdurulması müessesesi, bir taraftan kişilerin yararını korumak, diğer taraftan da idarenin ileride tazminata mahkum olmasını engelleyerek idare hayatında düzen ve istikrar sağlamak amacıyla (Dönmez, 1987: 320-321) idarenin yaptığı işlemler ile idari yargı kararlarına karşı, dava karara bağlanıncaya kadar eski durumun devam etmesi ve dava konusu idari işlemin uygulanmaması için idari yargı sistemimize yerleştirilmiştir (Öngören, 1989: 650).

Yürütmenin durdurulması kararıyla yargı mercileri, bir taraftan daha başlangıçta kanuna aykırı olduğu halde telafisi güç durumların ortaya çıkmasına sebep olacağı görülen bir işlemde dolayı onun iptaline karar verilinceye kadar vatandaşın haksızlığa uğramasını, haksız işlemin devamını önlerken, bir taraftan da idareyi korumakta, hükmü geriye yürüten iptal kararı dolayısıyla içinden çıkılmaz, infazı güç ve telafisi mümkün olmayan hallere düşmesini, devletin büyük zararlara maruz kalmasını ve ayrıca iptal kararı verilinceye kadar geçecek süre içinde ve belki yıllarca haksız bir işlemi yürütmüş bir idare olarak halkın şikayetine muhatap olmasını önlemekte, sonuç olarak idareye, işlemini yeniden gözden geçirme ve gerekirse düzeltme imkanı vererek, idari işlemdeki sürat ve istikrar ilkesini sağlamaya çalışmaktadır (Ülgen, 1977: 8).

Netice olarak denebilir ki, idari yargıda kişi güvenliğini sağlamak, ileride düzeltilemez durumların ortaya çıkmasını önlemek, ayrıca idarenin de maruz kalacağı zararları ödeme zorunda kalma olasılığını kaldırmak için, yargı merciine yürütmeyi durdurma yetkisini tanımak zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Aslan, 2001: 25).

2. Yürütmenin Durdurulmasının Kanundaki Düzenlenişi ve Şartları

Yukarıda da belirtildiği gibi, idari işlemler icrai nitelik taşıdıkları ve re'sen yürütüldükleri için, idari yargıda kural olarak, idari işlemlere karşı açılan davalar, işlemin yürütülmesini durdurmaz. Bu temel kural İYUK'un 27/1. maddesinde "Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz" hükmü ile kanuni dayanak bulmuştur. Yine aynı Kanununun 52. maddesinde "Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim mahkeme veya Danıştay kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak bu kararın teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir" hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak açılan davaların durumu bu genel kuraldan farklıdır. İYUK'un 27/3. maddesine göre "Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması; tarh edilen vergi, resim ve harç ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur". Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, idari yargıdaki genel kurala vergi yargısında başlıca bir istisna getirilmiştir.

Vergi yargısında kural olarak kabul edilen yukarıdaki istisnaya da belirli istisnalar getirilmiş ve bunların varlığı durumunda dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayaacağı hükme bağlanmıştır. Bu işlemlerin yürütülmesinin durdurulabilmesi için, açılan dava ile birlikte ayrıca ilgili mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekmektedir.

Yürütmenin durdurulması müessesesini düzenleyen Anayasa'nın 125. ve İYUK'un 27. maddesinde yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, yürütmenin durdurulması kararı yargı mercilerince kendiliğinden verilemez ve bu kararın verilebilmesi için öncelikle aşağıdaki şartların sırasıyla gerçekleşmesi gerekir.

1. Yürütmenin durdurulması dava dilekçesi ile veya dava açıldıktan sonra ek bir dilekçe ile istenebilir. Bir dava açılmadan yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz. Ayrıca, bir davanın açılmış olması yürütmenin durdurulması için yeterli olmayıp, bu hususunda davacı tarafından ayrıca bir istek olmalıdır. Davacı (mükellef) tarafından bu hususta bir istek olmadan, mahkeme kendiliğinden dava konusu idari işlemin durdurulmasına karar veremez (Kızılot, 2000: 633).

2. Yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için, davaya konu edilen idari işlemin, idare tarafından uygulanarak, tüm sonuçlarını meydana getirmemiş olması gerekir. İdari işlemin uygulanmış sayılabilmesi için, tüm maddi ve hukuki sonuçlarını meydana getirmiş olması gerekir. İdari işlemin henüz doğurabileceği bazı sonuçlar varsa, uygulanmasına başlanmış olmasına karşılık, idari işlem henüz uygulanmış sayılmaz. Böyle bir idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilebilir (Atay, 2001: 59).

3. İYUK'un 27/2. maddesine göre; Danıştay veya İdari Mahkemelerce yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için, idari işlemin uygulanması halinde telafisi

güç veya imkansız zararların doğması veya idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Burada telifisi güç ya da imkansız zarar, maddi bir kavram değil, eski halin geri gelmesini mümkün kılmayacak durum anlamındadır. Böyle olunca, verilecek bir iptal kararının geriye yürür biçimde uygulanabilmesi, eski halin iadesi, başka bir deyişle o işlem sanki hiç yapılmamış gibi bir olgunun gerçekleşebilmesini önleyici her durum telifisi güç ya da imkansız sayılmalıdır. Burada yürütmenin durdurulmasının şartı olarak ileride telifisi güç veya imkansız zarar, idarenin uğrayacağı zarar değil, hakkında idari işlem yapılan kişinin uğrayacağı zarardır. Bu durumda oluşacak zarar, kamu yararı bakımından değil, sadece davacı yönünden incelenmelidir (Aslan, 2001: 47 – 49).

Yürütmenin durdurulmasında asıl sorun, idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumunun saptanmasıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki burada “açıkça hukuka aykırı olması” durumundan kasıt, sıradan bir vatandaşın kolayca anlayabileceği hukuki sakatlıklar değil, davaya bakan yargıçların mesleki bilgi ve deneyimlerine dayanarak, herhangi bir özel araştırma ve incelemeye gerek olmaksızın, ilk bakışta görebilecekleri sakatlıklardır (Candan, 1994: 38). Ayrıca, burada söz konusu edilen hukuka aykırılık, yalnızca kanuna ve mevzuata aykırılık hali değildir. Hukuka aykırılığı, kanuna ve mevzuata aykırılığın yanı sıra eşitlik, adalet, hak ve nesafet kurallarını da içine alan bir kavram olarak anlamak gerekir (Karavelioğlu, 1993: 664).

4. İYUK’un 27/2. maddesine göre, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın gerekçe gösterilerek verilmesi zorunludur. Yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olması ve idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkansız zararların doğması veya idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte bulunması şartını getiren kanun koyucu bununla da yetinmeyerek, 10.04.1990 tarih ve 20488 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3622 sayılı Kanunla, gerekçede bu iki şartın ne suretle gerçekleşmiş olduğunun da açıkça gösterilmesi zorunluluğunu getirmiştir. Bu husus, bir taraftan yürütmenin durdurulması kararlarının daha zor verilebilmesine yol açarken, diğer taraftan yürütmenin durdurulması kararı verildikten sonra nihai yargılama sonucunda idari eylem veya işlemin iptal edileceğine yönelik güçlü bir karinenin oluşmasına neden olmaktadır.

5. İYUK’un 27/5. maddesi gereğince, yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre, teminat aranmayabilir. İdareden ve adli yardımdan yararlanan kimselerden teminat alınmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarının teminat karşılığında verilmesinin nedeni, yürütmenin durdurulması dolayısıyla idarenin uğrayabileceği zararları karşılamaktır. 6183 sayılı Kanunun 10. maddesine göre kanunen geçerli teminatlar; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, menkul ve gayrimenkul mallardır.

6. İYUK’un 27/7. maddesine göre, yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır. Burada öncelik davanın karara bağlanmasından önceki yargısal işlemlere yöneliktir. Davayla ilgili tebligat işlemleri kalemlerde bekletilmeksizin, diğer dosyalardan önce ve hızla yürütülür; davada keşif, bilirkişi

incelemesi gibi istekler varsa bunların karara bağlanmasında çabukluk sağlanır, duruşma istenmişse dosya tamamlanır tamamlanmaz duruşma yapılır ve nihayet dava dosyasının havale edildiği hakim elindeki diğer işlerden önce hazırlayıp hakimler kuruluına götürür (Aslan, 2001: 51).

III.VERGİLEME İŞLEMLERİNİN YÜRÜTMENİN DURDURULMASI MÜESSESESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

İdari yargıda temel ilke olan “idari işleme karşı dava açılması o işlemin yürütülmesini durdurmaz” kuralının bir istisnası olarak, vergi yargısında genel kural, dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması yönündedir. Bu nedenle vergi davalarında yürütmenin durdurulması talebinde bulunmaya gerek yoktur. Ancak, burada sadece tahsil işlemlerinin durması söz konusudur. Yani, vergi idaresinin tahsil işlemi dışındaki diğer işlemlerine karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmayacaktır (Dönmez, 1987: 334). Ayrıca, belirli durumlarda, dava açılması bile tahsil işlemlerini durdurmakta ve bu işlemlerinin durdurulabilmesi için, ayrıca yürütmenin durdurulmasını isteme gereği doğmaktadır. Dava açılrsa bile yürütülmesi devam eden vergileme işlemleri şu şekilde belirtilebilir:

- İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak yapılan işlemler,
- Mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonlarınca yapılan emsal bedel takdirleri,
- Hayat standardı esasına göre yapılan tarh işlemleri,
- Vergi dava dosyasının işlemden kaldırılmış olması durumu,
- Tahsilat aşamasında yapılan işlemler,
- İşyeri kapatma cezası uygulaması
- Düzenleyici işlemlere karşı dava açılması.

1. İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannamelere Dayanılarak Yapılan İşlemler

VUK'un 378/II. maddesi uyarınca “mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar”. Ancak, vergi kanunlarının açıklıktan yoksun olması, idarenin ve yargı organlarının kanundaki bir hükmü farklı yorumlamaları nedeniyle mükellefler tereddüde düştüğünde, beyannamesine buna ilişkin bir ihtirazi kayıt koyabilir. Mükellef bu yolla, bir yandan beyanname vermeme- nin sonuçlarına karşı kendini korumuş, diğer yandan da dava açma hakkına sahip duruma gelmiş olur (Kızılot, 2000: 635). Dolayısıyla, belli hakları kullanmak konusunda serbestliğini korumak isteyen tarafın bu konuda önkoşul sürmesi (Yılmaz, 2001: 490) şeklinde tanımlanan “ihtirazi kayıt” kavramı, vergi hukuku alanında tümüyle uygulamanın ve yargısal içtihatların yarattığı bir imkan olarak ortaya çıkmıştır (Dönmez, 1987: 334).

İhtirazi kayıttan söz edebilmek için, yükümlünün matrahın belirli tutarını beyannameye göstermiş olması ve bu matrahlar üzerinden vergi tarh edilmesi durumunda, vergilendirilmemesi gerektiği gerekçesiyle dava açmak hakkını saklı tuttuğunu beyannameye ya da beyannameyle birlikte vereceği bir dilekçede belirtilmesi gerekmektedir (Karakoç, 1995: 199).

İYUK'un 27/3. maddesine göre, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerde, bu işlemlere karşı dava açılması tahsil işlemini durdurmaz. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, beyanname ihtirazi kayıtla verilse bile ihtirazi kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh edilen vergi de, tarh anında tahakkuk etmiş olur. İhtirazi kayıt verginin tahakkukuna engel değildir. Ancak, vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması istenebilmekte ve yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde, tahakkuk etmiş olan ihtirazi kayıt konusu verginin tahsili durmaktadır (Kaneti, 1989: 140).

2. Mükellefin Müracaatı Üzerine Takdir Komisyonlarınca Yapılan Emsal Bedel Takdirleri

VUK'un 267. maddesine göre, mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonu tarafından takdir edilecek emsal bedele karşı dava açılması, buna göre hesaplanan verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Bunun nedeni, emsal bedeli olarak takdir edilen miktarların vergi matrahı olmasıdır. Bir başka deyişle, henüz ortada yürütülmesi gereken tarh işlemi yoktur. Takdir yoluyla matrah saptanıp mükellefe tebliğ edildikten sonra, bu matrah üzerinden hesaplanan vergiler de ayrıca tarh ve tebliğ edilir. Mükellef tarh olunan bu vergilere karşı dava açabilir ve bu halde verginin uyuşmazlık konusu edilen kısmının tahsili durur. Ancak mükellef, vergi tarhından önce matrahlarla karşı dava açarsa, bu dava verginin tahakkuk ve tahsiline engel olmaz (Dönmez, 1987: 342). Bu durumda, tahsil işleminin durabilmesi için ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve bu kararın verilmesi gerekmektedir.

Burada, dikkat edilecek husus, bu esasın servet değerlemesinde VUK'un 298. maddesi uyarınca takdir komisyonu tarafından belirlenecek emsal bedel üzerinden yapılacak tarhiyatı kapsamadığı konusudur. Bu durumda açılacak dava, genel hükümler doğrultusunda, tahsilat işlemini durdurur (Kızılot, 2000: 637).

3. Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarh İşlemleri

Hayat standardı esası, mükellefin yaşam düzeyi ile beyan ettiği matrah arasındaki dengesizliği otomatik bir biçimde denetleyen bir vergi güvenlik önlemidir (Palamut, 1983: 90). Başka bir ifadeyle, hayat standardı esasında, genel olarak mükellefçe yapılan harcamalardan hareketle belirli bir gelir elde edildiği düşüncesine ulaşılmaktadır. GVK'nın geçici 58. maddesinde düzenlenen ve gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının gelirlerine uygulanan hayat standardı esası en son 2001 faaliyet yılında elde edilen gelirler için uygulanmış ve 01.01.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. GVK'nın geçici 58/7. maddesine göre, "hayat standardı esa-

sına göre yapılacak tarhiyata itiraz, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz. Ancak, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekamül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.” Dolayısıyla, hayat standardı esasına göre vergi idaresi tarafından yapılan tarh işlemine karşı dava açılması, verginin tahsilatını durdurmayaacağından, bu işlemin durdurulabilmesi için ayrıca yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir.

4. Vergi Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılmış Olması Durumu

İYUK’un 26/3. maddesine göre, davacının gösterdiği adrese tebligat yapılması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemde kaldırıılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz hale gelir. Dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirmek suretiyle dosyanın yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, mahkeme davanın açılmamış sayılmasına karar verir.

İYUK’un 27/3. maddesine göre ise, bu şekilde işlemde kaldırılan dava dosyalarında tahsil işlemleri durmaz. “Dosyanın belirtilen şekilde yeniden işleme konulması halinde de tahsil işlemleri devam eder” (Kızılcı, 2000: 635). Görüldüğü gibi, bu madde, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında uyumsuzluk konusu vergilerin tahsiline geçebileceği hususunda bir düzenleme yapılmak suretiyle, davanın açılmasıyla tahsilatın duracağı ilkesine son derece yerinde bir istisna getirilmiştir. Böylece, kötü niyetli yükümlülerin dosyanın işlemde kaldırılmasını sağlayarak davayı gerektiğinde bir yıl daha uzatabilmeleri ve tahsil işlemlerini de bu kadar süre geciktirmeleri önlenerek (Dönmez, 1987:334) idarenin çıkarları korunmuştur. Buna karşılık, İYUK’un 27/3. maddesinin son cümlesinde, işlemde kaldırılmış olan dava dosyasının tekrar işleme konulması halinde yürütmenin durdurulması istenebileceği hükmüne yer verilerek, mükelleflerin hakları da güvence altına alınmış bulunmaktadır.

5. Tahsilat Aşamasında Yapılan İşlemler

İYUK’un 27/3. maddesinde, “... tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz” hükmü yer almıştır. Tahsilat işlemlerinden doğan davalar ise, 6183 sayılı AATUHK’nun uygulanmasından doğan davalardır. Dolayısıyla ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve haciz uygulaması gibi tahsilat işlemlerine karşı dava açılması bunların yürütülmesini durdurmayacak, ancak yükümlü vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması talebinde bulunabilecektir.

a. Ödeme emri düzenlenmesi

Bilindiği gibi, tahsilat aşamasında yükümlü tarafından vadesi gelmiş vergi borcunun ödenmemesi durumunda, bunun cebren tahsilatına başlamadan önce borçluya bir ödeme emri tebliğ edilerek, borcunu ödemesi konusunda son bir uyarı yapılmaktadır. Dolayısıyla, tahsil dairesince vergi borçlusuna tebliğ edilen ödeme emri; bir yönü ile

borçluya, borcunu ödemesi konusunda yapılan bir uyarı iken, diğer yönü ile alacaklı tahsil dairesine cebren tahsilat yollarına başvuruma imkanı sağlayan bir önkoşuldur (Nowak, 1970: 99).

Ödeme emri düzenlenmesi tahsilat işlemi ile ilgili olduğundan, ödeme emrine karşı dava açılması, tahsilat işlemlerinin yürütülmesini durdurmayacaktır. İYUK'un 27/3. maddesine göre, yükümlünün yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı vardır. Ancak, AATUHK'nın 58. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ödeme emrine karşı dava açan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde, takip işlemleri dava konusu borç miktarı için vergi mahkemesince bu konuda bir karar verilinceye kadar durdurulur. Görüldüğü gibi, tahsilat işlemlerinde yürütmenin durdurulmasıyla ilgili İYUK'un 27/3. maddesindeki düzenlemenin yanı sıra, ödeme emrine karşı dava açılmasıyla ilgili AATUHK'da özel bir hüküm getirilmiştir. Bu durumda, öncelikle özel hüküm uygulanacağından, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, takip işlemlerinin durdurulabilmesi için yükümlünün borç miktarı kadar teminat göstermesi yeterli olup, İYUK'da yürütmenin durdurulması için öngörülen açıkça hukuka aykırılık ve giderilmesi zor veya imkansız zararın doğması koşulları ayrıca aranmayacaktır.

Vergi alacağı ile ilgili AATUHK'nın 58. maddesinde düzenlenen ödeme emrine karşı dava açılması, vergi mahkemesinde çözümlenmesi gereken ve idare hukuku alanına giren bir iptal davasıdır. Maddede, ödeme emrine karşı açılacak davaların en geç 7 gün içinde karara bağlanması gerektiğine hükümlenmiştir. Ancak, davanın 7 gün gibi kısa bir sürede sonuçlandırılması İYUK'daki hükümler çerçevesinde imkansızdır. Bildiği gibi, vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve dava dosyasının oluşturulması ve yargılama prosedürü belirli bir zaman almaktadır. Bu nedenle, AATUHK'nın 58/3. maddesinde yapılan özel düzenleme, ödeme emrine karşı dava açılması ve borç miktarı kadar teminat gösterilmesi halinde, takip işlemlerinin vergi mahkemesinin ödeme emrine karşı açılan davayı sonuçlandırmasına kadar kendiliğinden durmasını sağlamaktadır.

b. İhtiyati haciz uygulaması

Özel hukuk alanında ihtiyati haciz, HUMK'nın 101 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olup, ihtiyati tedbirin özel bir türüdür. Vergi hukuku alanında ise ihtiyati haciz, AATUHK'nın 13. maddesinde düzenlenmiş olup, vergi alacağını güvence altına almak bakımından uygulanan en etkili yollardan birisidir. İhtiyati haczin var oluş sebebi, belirli şartların varlığı halinde tahakkuk etmiş, fakat henüz vadesi gelmemiş ya da ödeme emri gönderilmemiş vergi alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, vergi borçlusu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçınılmasına engel olmaktır (Dönmez, 1998: 12). Dolayısıyla ihtiyati haciz, cebri icranın özel şartlar altında kabul edilebileceği "olağanüstü bir teminat" olarak değerlendirilebilir. Çünkü, ihtiyati haczin amacı, belirli bir cebri takibin sonuçsuz kalmasını önüne geçerek, alacaklı idarenin hak ve menfaatini korumaktır (Tanrıku, 1983: 48).

İhtiyati haciz, tahakkuk itibarıyla kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından, AATUHK'nın 15. maddesinde, ihtiyati haczin sadece nedenlerine karşı dava açıla-

bileceği, miktarına ise itiraz edilemeyeceği belirtilmiştir. Davada, ihtiyati haciz nedenlerine ilişkin iddialar dışında kalanlar, örneğin vergi borcunun zamanaşımına uğradığı veya tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinin hatalı olduğu iddiaları dinlenmez (Çelik, 2000: 69).

İhtiyati haciz uygulaması da bir idari işlem olduğundan, bu işlemin yargısal denetime tabi tutulması doğaldır. İYUK'un 27/3. maddesine göre, ihtiyati hacze karşı dava açılması yürütmeyi durdurmamakta, ancak yükümlü yürütmenin durdurulmasını talep edebilmektedir. İhtiyati haciz işlemlerinin yürütülmesinin durdurulması söz konusu olduğunda teminat konusu özellik göstermektedir. AATUHK'nın 16. maddesine göre, vergi yükümlüsüne tanınan haklardan biri vergi idaresine vereceği teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilmesidir. Yükümlünün göstereceği teminatların AATUHK'nın 10. maddesine uygun olması gerekir. Ancak, 16. maddede menkul malların teminat olarak kabul edilmeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla, ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak, ancak devlet güvencesinde olan ve değer aşınması düşünülemeyen; para, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonosu ile hükümetçe kabul edilecek hisse senedi ve tahviller gösterilebilir. Görüldüğü gibi, yükümlü AATUHK'nın 16. maddesine uygun şekilde vergi idaresine teminat göstermesi durumunda yürütmenin durdurulmasından değil, haczin kaldırılmasından söz edilmektedir (Dönmez, 1987: 338).

Diğer taraftan, yükümlü ihtiyati haciz işlemine karşı dava açmasıyla birlikte mahkemeden yürütmenin durdurulması talebinde bulunması halinde ise, mahkeme "idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi" durumunun varlığında teminat aramaksızın yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği gibi, teminat karşılığında da bu kararı verebilir. Yürütmenin durdurulması kararı ile ilgili teminat istemesi halinde AATUHK'nın 10. maddesine göre kabul edilen tüm değerler teminat olarak gösterilebilir. Ancak, yükümlünün ihtiyati hacizden kurtulması için dava yoluna başvurup yürütmenin durdurulması talebinde bulunup bulunmamayı iyi düşünmesi gerekir. Çünkü, dava açma yoluna gitmesi halinde teminat gösterse bile yürütmenin durdurulması kararı verilmemesi ihtimali vardır (Karakoç, 2000: 93-94).

c. İhtiyati tahakkuk uygulaması

Mükellefin henüz beyanname verme zamanı gelmemesine karşın, AATUHK'nın 17. maddesinde belirtilen; mallarını kaçıрма, elden çıkarma veya muvazaalı yollara sapma gibi tahsil işlemi engelleyecek girişimlerde bulunması halinde, vergi idaresine karşı kötü niyeti ön plana çıkmaktadır. İşte bu durumlarda vergi alacağını belirsizlikte ve böyle mükelleflerin hakimiyet alanında bırakmamak amacıyla ihtiyati tahakkuk uygulamasından faydalanılmaktadır. İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek vergi ve resim alacaklarını önceden güvence altına almak için başlangıçta uygulanan bir önlemdir. Buna göre, VUK'da düzenlenen tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden, mükellefin vergi ve resim borçları ihtiyaten tahakkuk ettirilmiştir (Tanrıku, 1983:59).

VUK'da düzenlenen vergilendirme sürecinin "tahakkuk" aşaması idari bir işlem olmayıp kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmesine karşılık (Öncel / Çağan / Kumrulu, 2000: 105), ihtiyati tahakkukun bir idari işlem olduğu şüphesizdir. Ancak, ihtiyati tahakkuk, başlı başına yükümlülerin menfaatlerini ihlal eden ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğurabilen nitelikte bir işlem değildir (Kaneti, 1989: 435). Zira, AATUHK'nın 18/3. maddesinde, bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının ilgili kanunlara göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamayacağı, ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir.

İhtiyati tahakkuk tek başına yükümlülerin menfaatini ihlal eden ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuran bir işlem olmadığından, ihtiyati tahakkuka karşı dava açılması, ancak ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanması halinde mümkündür. Nitekim, AATUHK'nın 20. maddesi ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava açılması halinde, ihtiyati haczin hem nedenine hem de miktarına itiraz edilebileceğini düzenlemiştir. Çünkü, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin ne kadar bir borç miktarı için uygulandığı bilinmediğinden, yapılan işlemin hem nedeni, hem de miktarının tartışma konusu yapılması gerekmektedir (Karakoç, 2000: 102).

İhtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava açılması, bu işlemin yürütülmesini durdurmaz, ancak yürütmenin durdurulması talep edilebilir.

d. Haciz uygulaması

Ödeme emrinin kesinleşmiş olmasına rağmen, vergi borçlusu borcunu ödemezse, icra dairesi sıfatıyla alacaklı idare, cebri takibata haciz işlemi ile başlamaktadır. Haciz işlemi, cebren tahsilat yöntemlerinin en önemlisi ve en fazla uygulananı olup, alacaklının başvurduğu takip yolunun kesinleşmesi üzerine, alacak miktarı kadar, borçlunun taşınır ve taşınmaz malvarlığı üzerindeki hukuki ve fiili yetkilerini sınırlayan ve icra takip sürecinde kendisinden sonra gelen satış işlemine dayanak ve hazırlık mahiyetinde bir takip müessesesidir (Özgürol, 1985: 34). Haciz işleminin uygulanabilmesi için, vadesinde ödenmeyen vergi alacağının ödenmesi için borçluya ödeme emri tebliğ edilmesi ve tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılmaması veya dava açılmışsa, mahkemece davanın reddine karar verilmesi ve bunun sonucunda ödeme emrinin kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kesinleşen ödeme emri üzerine, ödeme emrinde yer alan vergi alacağının tahsili için borçlunun mallarına haciz uygulanmaktadır (Tekgündüz, 1995: 57).

Haciz uygulaması, tahsil dairesince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru veya yetkili kıldığı kişi tarafından tasdik edilen haciz vakalarına dayanılarak icra memurlarınca yapılmaktadır (AATUHK, md. 64). Mahalli en büyük memuru vali veya kaymakamları ifade etmektedir. Vergi alacağının bir an önce tahsili açısından bürokratik engellerin aşılmasını sağlamak amacıyla, haciz varakalarının bunlar yerine yetkili kılınan kişiler, örneğin vali yerine defterdar, defterdar yardımcısı veya vergi dairesi müdürü; kaymakam yerine mal müdürü, tarafından da imzalanmasına imkan verilmiştir.

AATUHK'da haciz işlemine karşı kanun yollarına başvurma ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Ancak, haciz uygulaması idari bir işlem olduğundan, Anayasamızın 125. maddesine göre yargı denetimi dışında tutulması düşünülemez. İYUK'da da vergi, resim ve harçların tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların "mali yükümlülük" kapsamına giren davalar olduğu kabul edilerek, bunların vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla haciz işlemine karşı, bunu uygulayan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine dava açılması mümkündür (Özbalcı, 2000: 664-665).

6183 sayılı Kanunda haciz işlemine karşı dava açma süresi ile ilgili de bir düzenleme bulunmadığından, İYUK'un 7. maddesindeki genel esaslar çerçevesinde, haciz yapıldığı tarihten veya haciz sırasında borçlunun bulunmadığı hallerde haciz tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde davanın açılması gerekmektedir. Haciz işlemine karşı açılan dava, haciz varakasının usulüne uygun düzenlenmediğine, haczin konusuna, uygulama şekline, borcun ödendiğine veya tahsil zamanaşımına uğradığına dayandırılabilir (Karakoç, 2000: 167).

Haciz işlemi, vergi alacağının tahsili aşamasında yapılan bir işlem olduğundan, haciz işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılmış olması, icra takibi ve satışın durması için yeterli değildir. Satışın durdurulması için, vergi mahkemesinin yürütmenin durdurulmasına dair ayrıca karar vermesi gerekmektedir. Aksi halde tahsil dairesi paraya çevirme işlemlerine devam etmektedir. Yürütmenin durdurulması için, yükümlünün yeterli teminat göstermesi (İYUK, md. 27/5) veya haczedilen malların takdir edilen değerini vergi alacağını karşılama zorunludur. Yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde haciz kaldırılmaz, sadece satış işlemleri dava sonuçlanıncaya kadar durdurulur (Şimşek, 1996: 584).

6. İşyeri Kapatma Cezası Uygulaması

Vergi mükelleflerinin belge düzenine uymamakta ısrarlı davranmaları ve bu durumda kesilen özel usulsüzlük cezalarının yeterince caydırıcı olmaması nedeniyle, daha çok psikolojik etki yapacağı düşüncesiyle, işyeri kapatma cezası vergi sistemimize dahil edilmiştir (Hayta, 1988: 49). İşyeri kapatma cezasının hukuki niteliği incelendiğinde, belge düzenine "ısrarlı" bir şekilde uyulmaması halinde, caydırma tedbiri olarak uygulanan bir idari vergi cezası olduğu anlaşılmaktadır (Şenyüz, 2001: 64-65). VUK'un 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yer alan belgeleri kullanmama veya bulundurmamaya ilişkin tek bir tespit yapıldığında özel usulsüzlük cezası kesilirken, bunların bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde ise ayrıca işyeri kapatma cezası uygulanmaktadır. Bu nedenle, işyeri kapatma cezası, özel usulsüzlük suçunun "özel nitelikli bir cezası" olarak nitelendirilebilir. Nitekim, özel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi, VUK'un mükerrer 354. maddesinin son fıkrasında "işyeri kapatma cezasının uygulanmış olması, diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmediği" vurgulanarak, bu konuda cezalarda birleşmenin kabul edilmediği açıkça ifade edilmiştir.

İşyeri kapatma cezası idari bir işlem olduğundan, vergi dairesince mükellefe tebliğ edilen işyeri kapatma kararına ilişkin idari işlem dava konusu yapılabilir. İşyeri kapatma cezasıyla ilgili ihtilaflarda görevli ve yetkili mahkeme, idari işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. İşyeri kapatma cezası ile ilgili özel bir dava açma süresi belirtilmediği için, kapatma kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük genel dava açma süresi burada da geçerli olmaktadır.

İYUK'un 27. maddesinde işyeri kapatma cezasına karşı dava açılmasının yürütmeyi durduracağına ilişkin bir hükmün olmaması nedeniyle, işyeri kapatma cezasında yürütmenin durdurulabilmesi için, davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesi ve mahkemenin de bu talebi yerinde görerek yürütmenin durdurulmasına karar vermesi gerekmektedir (Ertuğ, 1990: 3). Ancak, 27.05.1988 tarih ve 19824 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 181 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde işyerinin kapatılması için üç günlük bir süre tanınmıştır. İYUK'da düzenlenen idari yargılama prosedürünün uzun sürmesi nedeniyle, bu üç günlük süre içinde davanın karara bağlanması fiilen mümkün olmadığından, uygulamada işyeri kapatma cezasına karşı dava yolu çalışmamaktadır (Burçak, 1994: 110). Bu durum, işyeri kapatma cezasına karşı dava açılması ile birlikte yürütmenin durdurulması talebinde de bulunulmasını önemli hale getirmektedir. Çünkü, uygulamada genellikle dava dilekçesinin verildiği gün ya da ertesi gün yürütmenin durdurulması kararı verilmekte ve verilen karar idarenin savunmasına kadar geçerli olmakta ve gerekirse uzatılabilmektedir (Kızılot, 2000: 637).

7. Düzenleyici İşlemlere Karşı Dava Açılması

Vergi kanunları, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yürütme organının diğer etkinliklerine ilişkin kanunlara göre daha ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak bu, kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesi anlamına gelmez. "Vergi kanunları, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilir" (Çağan, 1982: 130). İşte yürütmenin kanunlarla kendisine vermiş olan görevleri yerine getirmek için, yine bu yasalar çerçevesinde kurallar koymasına yürütmenin düzenleme yetkisi denir. "Yasama organının yürütme organına vergileme alanıyla ilgili düzenleme yetkisi tüzük, yönetmelik, kararname, karar, kanun hükmünde kararname gibi çeşitli görünümlerdeki kullanımlarla ortaya çıkmaktadır" (Güneş, 1998: 151-152).

Yürütme organı tarafından kullanılan düzenleme yetkisi çerçevesinde iki tür düzenleyici işlemlerden söz edilebilir. Bunlardan birincisi, kanunlarda belirtilen sınırlar içinde yenilik ve şekilsel ödevler getirici işlemlerdir. Bu düzenleyici işlemler yeni hükümler getirdiğinden, bunlara uyulması zorunludur. İkincisi ise, açıklayıcı ve kanunlardaki düzenlemeleri yorumlayıcı nitelikte olanlardır. Dolayısıyla, bunlar herhangi bir yükümlülük getirmemektedirler (Kırbaş, 2001: 51-52).

İdarenin yapmış olduğu her türlü işlem ve eylem yargısal denetime tabi olduğu için, vergileme ile ilgili düzenleyici işlemlerine karşı da dava açılması mümkündür. Nitekim, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/1. maddesine göre, Bakanlar Kurulu ka-

rarlarına, müşterek kararnamelere, Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a iptal ve tam yargı davası açılabilceği hüküm altına alınmıştır. Hemen vurgulamak gerekir ki, yargı organlarına genellikle yenilik ve şekilsel ödevler getiren ve yükümlendirici nitelik taşıyan idari düzenlemelere karşı dava açılmaktadır.

Ancak, İYUK'un 27/1. maddesine göre, "Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz". Dolayısıyla, düzenleyici işlemlerin iptali istemi ile dava açanların, düzenleyici işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve bu işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu iddiası ile yürütmenin durdurulması isteminde bulunmaları mümkündür (Sönmez / Ayaz, 1999:361).

IV.YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ SONUÇLARI VE YERİNE GETİRİLMESİ

1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Sonuçları

Yürütmenin durdurulması kararı, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın uyguladığı işlemlerin yürütülmesi zorunlu olma niteliğini işlemez hale getirerek, onu uygulanabilme yeteneğinden yoksun bırakan bir yargı işlemidir (Karavelioğlu, 1993: 690). Bilindiği gibi, egemenlik hakkına dayanılarak kamu idareleri tarafından yürütölen idari işlemler icrai nitelik taşımakta ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadırlar. İşte yürütmenin durdurulması kararının verilmesiyle idari işlemlerin re'sen icra edilme imkanı ve hukuka uygunluk karinesi kalkmaktadır. Başka bir ifadeyle, mahkemenin yürütmenin durdurulması kararı vermesi durumunda, esas dava karara bağlanıncaya kadar davaya konu olan işlemin yürütölebilme niteliği ortadan kalkmakta, sanki işlem hiç tesis edilmemiş varsayılarak, önceki hukuksal durumun devamı sağlanmaktadır. Böylece idari işlemin re'sen icrailik niteliği kalkmakta ve idari işlem imtiyazlı durumdan çıkmaktadır. Diğer taraftan, hukuka uygunluk karinesi de durduğu için, idari işleme uyma zorunluluğu ve buna uyulmaması halinde kanunların öngördüğu müeyyideleri harekete geçirme ve uygulama imkanı da durmakta ve kalkmaktadır (Aslan, 2001: 79-80).

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin yapıldığı andan önceki durumun aynen muhafaza ve devamını gerekli kıldığı gibi, mahkemece ileride davanın esası hakkında verilecek hükmün yerine getirilmesine engel olabilecek herhangi bir işlem ve eyleme girişmekten idareyi men eder. "Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin geçmişı ve geleceği üzerine etkiler yaratmaktadır. Bir taraftan, yürütmenin durdurulması dava konusu işlemin yapıldığı andan önceki durumun aynen iadesini sağlar ve bunun sonucu olarak da durdurulan işleme dayanarak yapılmış olan işlemler de hükümsüz kalır. Diğer taraftan ise, yürütmenin durdurulması kararı geriye dönen bu evvelki durumun dava sonuna kadar aynen muhafaza ve devamını gerektirir" (Kızılot, 2000: 654).

Yürütmenin durdurulması kararlarının, esas davayı çözümleyecek mahkeme tarafından verilen bir yargı kararı olması ve kuvvetli bir kazai karine niteliği taşıması nede-

niyle, uygulamada, bir idari işleme karşı dava açılması ve bunun hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, genellikle esas davanın görüşülmesi sonucunda da idari işlemin iptaline karar verilmektedir. Dolayısıyla, bir idari işlem ile ilgili yürütmenin durdurulması kararının verilmiş olması, yargılama süreci sonunda bu işlemin iptal edilme olasılığının yüksek olacağına bir göstergesini oluşturmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kararlarının diğer bir sonucu da, yürütmenin durduğu süre için gecikme zammı istenememesidir. Yani, yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde esas hakkında karar verilinceye kadar verginin tahsili duracağından, vade tarihi ile karar tarihi arasındaki süre için gecikme zammı istenemez (Öncel / Kumrulu / Çağan, 2000: 129). Bilindiği gibi, vergi mahkemesi kararına karşı temyiz yoluna başvurulması ve Danıştay tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde tahsilat işlemi durur. Ancak, yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olmasına rağmen vergi mahkemesinin kararının onanması halinde, vergi alacağına tahsil edilmesi için yeniden ihbarname düzenlenmesi gerekir. İşte bu durumda, ödeme süresinin uzaması nedeniyle, yürütmenin durduğu süre için gecikme zammı işletilmez, ancak ihbarname düzenlenirken geçen süre için gecikme faizi hesaplanır (Sonsuzoğlu, 2001: 43, 80).

Ayrıca, yürütmenin durdurulması kararları tahsil zamanaşımı süresini de kesmektedir. AATUHK'nın 103/9. maddesine göre, "kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi" halinde tahsil zamanaşımının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, yürütmenin durdurulması kararının verilmesi halinde, önceden işlemiş olan süre göz önünde bulundurulmayacak ve tahsil zamanaşımı yürütmenin durdurulması kararının kalktığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlayacaktır (Kırbaş, 2001: 150).

2. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Yerine Getirilmesi

Anayasanın 138. maddesinin son fıkrasında; "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, bir mahkemeden yargısal nitelikte verilen her kararın yerine getirilmesi ve mahiyetinin tartışılmaması bir hukuk ilkesidir (Kızılot, 2000: 657).

Anayasanın söz konusu düzenlemesine ve hukuk ilkesine paralel olarak İ-YUK'un 28/1. maddesinde şu hükme yer verilmiştir: "Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir".

Yukarıda anılan hükümler karşısında yargı kararlarının idarece yerine getirilmesi zorunluluğu açıkça ortaya çıkmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararları da uyulması zorunlu, herkes için bağlayıcı yargı kararlarıdır. Hukuka bağlı bir idarenin, ilgililer başvurmasa dahi karar gereğini yerine getirmesi bir görev ve zorunluluktur (Aslan, 2001:

84). Yürütmenin durdurulması kararlarının geçmişe etkili olarak; işlemin tesis ve icrasından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlaması ve maddi koşulların elverdiği ölçüde derhal uygulanması idare hukukunun genel ilkelerindedir (Çağlayan, 2000: 231). Bu durumda, vergileme işlemleriyle ilgili yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, vergi idaresi verilen yürütmenin durdurulması kararının icaplarına göre en geç otuz gün içinde işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilinceye kadar vergi idaresince tahsil işlemi veya başka bir idari işlem yapılmamışsa, burada idareye olumsuz bir görev (yapmama) yüklenmektedir. Vergi idaresi tarafından tahsil işlemi yapılmışsa, yürütmenin durdurulması kararlarının geçmişe etkili olmaları nedeniyle, tahsil edilen paranın bir düzeltme fişi düzenlenerek iade edilmesi gerekmektedir (Dönmez, 1987: 346).

Oysa, İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinde burada açıklanan genel kurala bir istisna getirilmiştir. Bu istisna, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda vergi mahkemesince verilen kararların yerine getirilmesinin ancak bu kararların kesinleşmesiyle mümkün olmasını ifade etmektedir. Bu cümlede haciz ve ihtiyati haciz davalarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, bu kararın ne zaman ve ne şekilde yerine getirileceği pek açık olmadığından, farklı yorumlar yapılmıştır. DÖNMEZ'e göre yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilmesi, ancak bu kararın kesinleşmesiyle, diğer bir deyişle yürütmenin durdurulması kararına süresi içinde itiraz edilmemesiyle ya da itiraz edilmekle birlikte itirazın reddi kararıyla söz konusu olur (Dönmez, 1998: 119). İYUK'un 27/6. maddesi yürütmenin durdurulması kararına karşı itirazın 7 gün içinde yapılması ve itiraz kararının da başvuru tarihinden itibaren 7 gün içinde verilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, bu yorumun benimsenmesi durumunda, davanın esası hakkındaki kararı beklemeden konulmuş olan haciz ve ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir.

ÜNLÜ, ŞİMŞEK ve KARAVELİOĞLU ise yürütmenin durdurulması kararının verilmesi halinde haciz ve ihtiyati haciz uygulamasının kaldırılmaması, sadece satış işlemlerinin esasa ilişkin nihai karar verilinceye kadar durdurulması gerektiğini savunmuşlardır. Buna göre, bu tür uyuşmazlıklarda idarenin, yürütmenin durdurulması kararını yerine getirmesi için, esasa ilişkin kararların ya itiraz ve temyize konu edilmemesini veya itiraz ve temyiz üzerine kesinleşmesini beklemesi gerekmektedir (Ünlü, 1995: 606; Şimşek, 1996:584; Karavelioğlu, 1993:691). Uygulamaya bakıldığında, Maliye Bakanlığının bu görüşü benimsediği görülmekte ve haciz ve ihtiyati haciz uygulamasıyla ilgili yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olmasına rağmen, esasa ilişkin karar kesinleşmeden herhangi bir işlem yapmamaktadır. Haciz ve ihtiyati haciz ile ilgili bu uygulama ise vergi idaresinin çıkarlarını korumakta ve mahkeme tarafından verilmiş olan yürütmenin durdurulması kararının idare tarafından uygulanmaması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum ise yürütmenin durdurulması müessesesinin var oluş sebebine ters düşmektedir. Diğer taraftan bu uygulama, açıkça hukuka aykırı bir işlem yapmış ve yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olmasına rağmen, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar geçecek süre boyunca – ki bu bazen yıllar olabilir – vergi idaresini sorumluluktan kurtarmaktadır. Çünkü, İYUK'un 28/3. maddesine göre, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilmesi için, mahkeme kararına göre işlem tesis

edilmemesi gerekmektedir. İYUK'un 28/6. maddesine göre ise, idare tarafından kanuni gecikme faizi ancak infazın gecikmesi durumunda ödenebilmektedir.

Ayrıca, İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesiyle getirilen bu hüküm, açıkça Anayasanın 138. maddesinin son fıkrasında yer alan "yasama ve yürütme organları mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez" hükmüne de aykırıdır. Yürütmenin durdurulması bir yargı kararı olduğuna göre, yasama organı mahkeme kararının yerine getirilmesinin gecikmesine yol açacak böyle bir düzenleme yapamaz. Oysa, İYUK'un 28/1. maddesinde böyle bir düzenlemeye yer verilmiş ve bu Anayasa Mahkemesi tarafından da iptal edilmemiştir. İYUK'un Milli Güvenlik Konseyi zamanında çıkarıldığı ve Anayasanın geçici 15. maddesinin son fıkrasına göre, bu dönem içinde çıkarılan kanunlarda yer alan hükümlerin Anayasaya aykırılığı iddia edilmesinin mümkün olmadığı dikkate alındığında, bu hükmün iptal edilmeme nedeni daha kolay anlaşılmaktadır (Özay, 1986: 153-154). Ancak, 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasanın geçici 15. maddesinin son fıkrası olduğu gibi kaldırılmıştır. Artık, Milli Güvenlik Konseyi zamanında çıkarılan kanunlardaki Anayasaya aykırı hükümlerin iptali için dava açılması mümkündür. Dolayısıyla, İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinin Anayasanın 138. maddesine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılması halinde, bu hükmün iptal edilmesi kaçınılmaz görülmektedir.

Haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, bunun yerine getirilmesinde vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı çıkar dengesinin sağlanması için, İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi beklenmeden yasal bir düzenleme ile kaldırılması yerinde olacaktır. Çünkü yürütmenin durdurulması kararının verilebilme koşulları dikkate alındığında, bu kararın verilmesi için idarenin yetkilerini kötüye kullandığının gerekçeli olarak açıklanması gerekmektedir. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması kararının verilmesi pek kolay değildir. Diğer taraftan, İYUK'un 27/5. maddesi gereğince, prensip olarak yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak durumun gereklerine göre, teminat aranmayabilir. Şu halde ilgiliden teminat istenip istenmeyeceği hakim in takdirine bırakılmıştır. Medeni Kanunun 4. maddesine göre, hakim, takdir hakkını "hakkaniyet" çerçevesinde kullanmak ve takdir yetkisinin gerekçesini de kararında açıklamak zorundadır (Gözler, 1998: 283). Ayrıca, haciz ve ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava açılması ve mahkeme tarafından teminat istenmeksizin yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, vergi idaresinin İYUK'un 27/6. maddesi hükmüne göre bu karara itiraz etme hakkı mevcuttur. Dolayısıyla, bütün bu düzenlemeler dikkate alındığında, İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinin kaldırılması durumunda, yürütmenin durdurulması müessesesi ile ilgili mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde vergi idaresi ile yükümlünün karşılıklı çıkar dengesinin sağlanması mümkündür.

SONUÇ

Yürütmenin durdurulması, bir taraftan kamu idarelerinin sahip oldukları imtiyazlar ve re'sen icra yetkisine karşılık faaliyetlerini hukuka uygun bir şekilde sürdürmelerini, diğer taraftan ise kişilerin uğramış oldukları mağduriyetlerinin bir an önce giderilmesini sağlayan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Yürütmenin durdurulması, idari yargılama usulüne özgü, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı bir müessese olup, bir yandan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence oluştururken, diğer yandan idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlamaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı nihai karar olmamasına rağmen, yerine getirilmesi gereken bir mahkeme kararıdır. Yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması veya idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir ve mahkeme bu kararı gerekçeli olarak vermektedir. Dolayısıyla, yürütmenin durdurulması kararları yargılama süreci ve sonucu açısından güçlü bir karine olmaktadır.

İdari yargıda temel ilke olan "idari işleme karşı dava açılması o işlemin yürütülmesini durdurmaz" kuralının bir istisnası olarak, vergi yargısında genel kural, dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması yönündedir. Böyle bir düzenlemeye gidilmesinin temelinde, vergileme sürecinin tarh ve tebliğ aşamasında yapılan idari işlemlerin denetimini sağlayarak tahsil aşamasından önce mükellef haklarını korumaktır. Çünkü, tahsil aşamasıyla ilgili getirilen hükümler ağırlıklı olarak vergi alacağını güvence altına almaya ve bir an önce tahsil edilmeye yöneliktir. Nitekim, vergi yargısı alanındaki kurallın temel istisnaları, ağırlıklı olarak tahsil aşaması veya mükellefin kötü niyetli davranışlarını engellemeye yöneliktir.

Yürütmenin durdurulması kararı, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın uyguladığı işlemlerin hukuka aykırı olması ve telafisi imkansız zararlara yol açması durumunda, bunların yürütülmesini askıya alan bir yargı kararıdır. Yargısal bir karar olduğu şüphesiz olan yürütmenin durdurulması kararının uygulanmaması Anayasa hükümlerine aykırı düşer ve duruma göre idarenin veya kamu görevlisinin sorumluluğunu gerektirir. Ancak İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesi, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilmesini esas hakkındaki kararın kesinleşmesine kadar ertelemektedir. Bu durum ise hem Anayasa'nın 138. maddesine aykırı düşmekte, hem de vergi yargılaması hukukunun vergi idaresi ile yükümlünün karşılıklı çıkar dengesini sağlama işlevini yerine getirmesini engellemektedir. Dolayısıyla, yürütmenin durdurulması müessesesi ile ilgili bu olumsuzlukların giderilmesi için İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinin kaldırılması, haciz ve ihtiyati haciz uygulamalarına karşı dava açılması ve yürütmenin durdurulması kararının verilmesi halinde bu kararın kesinleşmesinden sonra ve esasa ilişkin nihai karar beklenmeksizin uygulanması gerekmektedir. Çünkü, yürütmenin durdurulması müessesesi ile ilgili mevcut yasal düzenlemeler vergi idaresi ile yükümlünün çıkar dengesinin sağlanmasını mümkün kılmaktadır. İlgililerin korunması amacını taşıyan yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanamaz duruma gelmesini önlemek, herkesin hukuk devleti ve hukukun üstünlüğüne saygı göstermesi açısından bir görevdir.

KAYNAKÇA

- ASLAN, Zehreddin (2001); **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 2. b., İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.
- ATAY, Tezcan (2001), “Yürütmenin Durdurulması”, **Mükellefin Dergisi**, S. 105, (Eylül 2001).
- BURÇAK, Kemal (1994); “İşyeri Kapatma Cezasının Dava Yoluyla Durdurulması”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 17, (Mayıs 1994).
- CANDAN, Turgut (1994); “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 22, (Ekim 1994).
- ÇAĞAN, Nami (1982); **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan (2000); **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2000.
- ÇELİK, Binnur (2000); **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000.
- DÖNMEZ, Recai (1987); “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. V, S. 1, (Haziran 1987).
- DÖNMEZ, Recai (1998); **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1023, 1998.
- ERTUĞ, Metin (1990); “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 354. Madde Uyarınca Uygulanan İşyeri Kapatma Cezasının Yargısal Denetimi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 20, S. 76-77, Ankara, 1990.
- GÖZLER, Kemal (1998); **Hukuka Giriş**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut (1999); **İdare Hukuku – İdari Yargılama Hukuku**, C. 2, Ankara: Turan Kitabevi, 1999.
- GÜNEŞ, Gülsen (1998); **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti, 1998.
- HAYTA, Mehmet Sakarya (1988); “Belge Düzenine Uymayan Mükellefler Hakkında Yapılan Son Cezai Düzenlemeler: İşyeri Kapatma ve İlan”, **Vergi Sorunları**, Yıl 7, S. 1988/4.
- KANETİ, Selim (1989); **Vergi Hukuku**, 2. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989
- KARAKOÇ, Yusuf (1995); **Vergi Yargılama Hukuku**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1995.

- KARAKOÇ, Yusuf (2000); **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- KARAVELİOĞLU, Celal (1993); **Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, C. II, Akçaabat: Top-Kar Matbaacılık, 1993.
- KIRBAŞ, Sadık (2001); **Vergi Hukuku**, 13. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001.
- KIZILOĞLU, Şükrü (2000); **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 2. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- NOWAK, Norman D. (1970); **Tax Administration In Theory and Practice**, New York: Praeger Publishers, 1970.
- ÖNCEL, Mualla (1983); "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara: A.Ü. SBF Yayını No: 522, 1983.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami (2000); **Vergi Hukuku**, 8. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.
- ÖNGÖREN, Gürsel (1989); "Yürütmenin Durdurulması", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 63, S. 10-12, (Ekim Aralık 1989).
- ÖZAY, İlhan (1986); **Devlet, İdari Rejim ve Yargısal Korunma**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1986.
- ÖZBALCI, Yılmaz (2000); **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., 2000.
- ÖZGÜROL, Serdar (1985); "Haciz ve İhtiyati Haciz Üzerine", **Adalet Dergisi**, Yıl 76, S. 4, (Temmuz-Ağustos 1985)
- PALAMUT, Mehmet E. (1983); "Otokontrol Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Hayat Standardı Esası", **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt IV, Sayı 1, (Nisan 1983).
- POLATKAN, Vahit (1993); "Yürütmenin Durdurulması Kararları", **Yaklaşım**, Yıl 1, S. 6, (Haziran 1993).
- SÖNMEZ, Erdal / AYAZ, Garip (1999); **Vergi Yargısı**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1999.
- SONSUZOĞLU, Elif (2001); **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2001.
- ŞENYÜZ, Doğan (2001); **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.
- ŞİMŞEK, Edip (1996); **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, 2. b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996.
- TANRIKULU, Abdurrahim (1983); "Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum: İhtiyati Haciz – İhtiyati Tahakkuk", **Vergi Sorunları**, Yıl 3, 1983/4.

- TEKGÜNDÜZ, Metin (1995); "Amme Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati ve Kati Haciz Uygulaması", **Maliye Postası**, Yıl 17, S. 365, (15 Kasım 1995)
- ÜLGEN, İsmail Hakkı (1977); "Danıştay Günü Açılış Konuşması", **Danıştay Dergisi**, Yıl 6, S. 20-21, 1977.
- ÜNLÜ, M. Cengiz (1995); **Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- YILMAZ, Ejder (2001); **Hukuk Sözlüğü**, 6. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2001.