

TÜRK İDARE HUKUKU'NDA İDARİ İŞLEMİN “KESİN”LİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: “KİME GÖRE?”, “NE İÇİN?” KESİNLİK

Dilşat YILMAZ*

ÖZET

İdari işlem idare hukukunun merkezinde yer almakla beraber, bu alanın karmaşık konularından bir tanesini oluşturmaktadır. İdari işleme ilişkin temel esasların düzenlenmesindeki eksiklik de, bu durumda büyük rol oynamaktadır. Konu, büyük oranda doktrindeki görüşler ve yargı kararları ile şekillendirilmeye çalışılmaktadır. İdari işlemin “kesin”leşmesi hususu da, idari işleme ilişkin düzenleme eksikliğinin kendini belirgin şekilde hissettirdiği hususlardan bir tanesidir. Mevzuatta, bilimsel eserlerde ve yargı kararlarında idari işlemin kesin/kesinleşmiş olması hususlarının zaman zaman farklı durumları ifade ettikleri görülmektedir. Belirtilen farklılık, çok geniş bir alana denk gelmektedir. Bu makalede, anılan duruma ilişkin sıkça karşılaşılan bazı örnekler inceleme konusu yapılacaktır. Söz konusu incelemede konuya ilişkin mevzuat, doktrindeki görüşler ve yargı kararları ışığında, tartışmalı hususlara ilişkin değerlendirme yapılacaktır.

***Anahtar Kelimeler:** İdari işlem, kesinleşme, vergi hukuku, kabahatler hukuku, ecrimisil.*

AN ASSESMENT REGARDING TO “BECOMING DEFINITE” OF ADMINISTRATIVE ACT IN TURKISH ADMINISTRATIVE LAW: BECOMING DEFINITE “FOR WHO?”, “FOR WHAT?”

ABSTRACT

Even though, administrative act has a central position in Administrative Law, it is one of the complicated subjects of this area. Lack of regulation relating to main principles of administrative act, has also a great effect in this confusion. The subject is mainly tried to be formed by thoughts in doctrine and judgement. “Becoming definite” of administrative act is also one of the points, in which the lack of regulation related to administrative act is distinctive accured. In the areas of positive law, academic works and judgements, “becoming definite” of administrative act is used in different meanings sometimes. Declared difference covers a huge area. In this article, some examples met frequently regarding to this multi-faced usage will be examined. While this assesment, contentious points will be evaluated in the light of positive law, thoughts in doctrine and judgements relating to subject.

***Keywords:** Administrative act, becoming definite, tax law, offence law, damages for unlawful occupation.*

* Doç. Dr., Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.
(yilmazdilsat@gmail.com)

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih : 16/02/2017

Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih: 16/06/2017

1. Giriş

İdare hukukunda “kamu hizmeti”nin, “merkez”¹ sayılabilecek bir durumda olmasının, kamu hizmetinin de idari işlemler ve eylemler aracılığı ile yerine getirilmesinin² sonucu olarak; “idari işlem”, kendiliğinden idare hukukunun/idari işlemin temel konularından biri haline gelmektedir.

İdari işlemi, doktrin³, yargı kararları⁴ ve idari teşkilatın “organik anlam”⁵ temel alınmak suretiyle, idari makamlar⁵ ya da bu kriterin esnemesi ile bera-

¹ İdari faaliyetin konusu kamu hizmeti olduğundan ve idari faaliyete kural olarak idare hukuku uygulandığından, idare hukukunun konusunu kural olarak kamu hizmeti oluşturmaktadır; nihayetinde kamu hizmeti de idari işlem ve eylemler aracılığı ile yerine getirilmektedir. AK-YILMAZ Bahtiyar-SEZGİNER Murat-KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara, Ekim 2016, s. 102., Kamu hizmeti, geçirdiği değişimlerle beraber, idare hukukundaki önemini korumaktadır: “...örgütlenmiş, kurumsal yapı ve hukuk düzenini tesis eden her toplumda ve dolayısıyla her ülkede bazen uygulama alanını genişleterek bazen de daraltarak, uygulama yöntemlerinde değişiklikler getirerek kamu hizmeti varlığını devam ettirecek, ancak hiçbir zaman tamamen yok olmayacaktır”. ATAY Ender Ethem, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, Ekim 2016, s. 587., “Bir Fransız idare hukukçusunun kamu hizmetinin bir etiket olup olmadığını tartıştığı yazısına ‘ünlü bir ihtiyardan son haberler’ başlığını koyması(1), hatta kamu hizmeti kavramına hala önem verenlerin yıkılan anıttan geriye kalan taşlarla avunan arkeologlara benzetilmesi kamu hizmeti kavramının artık önemini yitirdiği izlenimini veriyorsa da kavramın hâlâ önemini koruduğunu söylemek yanlış olmaz”. TAN Turgut, “Kamu Hizmeti, Kriz ve Yeniden Tanımlama”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, Danıştay Matbaası, 1991, s. 329., “Kamu hizmeti” kavramının idare hukuku bakımından anlamı, önemi ve kamu hizmetine ilişkin doktrinsel anlayışlar için bkz. ULUSOY Ali, Kamu Hizmeti İncelemeleri, Ülke Kitapları, İstanbul, Eylül 2004, s. 11-16.

² Bkz. DURAN Lütfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 7., AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 102.

³ Bkz. dpn. 7.

⁴ D7D, K.T. 06.04.2005, E. 2004/1493, K. 2005/589: “...İdare Hukukunda, idari işlem; bir idari makam tarafından, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, kamu gücü kullanılarak tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak tanımlanmaktadır...”, D12D, K.T. 13.04.2005, E. 2004/4077, K. 2005/1353, D12D, K.T. 28.01.2005, E. 2004/2961, K. 2005/104, KİBB (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası: KİBB). Kararlar burada olduğu gibi alıntı ile ya da sadece künyeleri ile-arada başka kelime/cümle olmadan- ard arda yazıldığında; başkaca açıklama olmadığı sürece en sonda belirtilen kaynaktan ulaşıldığı anlamına gelmektedir.

⁵ Duran kamu gücü yapısı içinde bulunan idareyi, bu bütünün en yaygın ve etkili “cihaz”ı olarak görmektedir. DURAN, Notlar, s. 3., İdari makamlarca yapılan işlemin “idari (olduğu)” “karinesi bulunduğu; organik ve şekli kriterlerden ortaya çıkan “idari” karinesinin işlemin idari usuller izlenerek yapılmış olduğu durumlarda belirleyici olduğu, işlemin “idari” liği hususunda idare hukukuna, idari işleme ilişkin olma bağlamında “fonksiyonel” kriterin esasen belirleyici olduğu hakkında bkz. ERKUT Celâl, “L’identification de l’acte Administratif Selon La Recevabilité D’un Recours Pour Excès De Pouvoir”, İÜHFİM (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası), 1988-1990, C. 53, S. 1-4, s. 114, 115,116.

ber idare adına faaliyet gösteren özel hukuk kişileri tarafından⁶ ilgililerin rıza/ muvafakatine ihtiyaç duymaksızın, kamu gücü kullanmak suretiyle yapılan, icrailik özelliği taşıyan ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan işlemler olarak tanımlamak mümkündür⁷.

İdari işlemin organik kısmına ilişkin durumu bir yana bırakacak olursak, idari işlem kamu gücü⁸ kullanımı sonucunda ortaya çıkmış olup, tek yanlıdır yani ilgililerin rıza ve muvafakatine ihtiyaç göstermeksizin⁹ hukuki sonuç doğurma¹⁰/ doğurabilme potansiyeline sahip olma¹¹ özelliğine sahiptir¹². İdari işlemin kamu gücü kullanımı sonucunda yapılması, icrailiği (yukarıda ifade edilen hukuki etki/sonuç doğurabilme/doğurma potansiyeline sahip olma) ve hukuka uygunluk karinesinden¹³ yararlanma özellikleri yakın ilişki içindedir¹⁴. İdare, kamu gücü¹⁵ ayrıcalıklarına sahip olmasının bir neticesi olarak; ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yaratan¹⁶/yaratma niteliğini matuf¹⁷ işlemler yapabilme gücüne sahiptir¹⁸. Söz konusu özellik sebebiyle bu işlemler, hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır¹⁹. O halde, aksi ispat-

⁶ AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 376., YAŞAR Hasan Nuri, İdare Hukuku, Der Yayınları, İkinci Basım, İstanbul, 2014, s. 256, 257.

⁷ Bkz. AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 375., GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2011, s.123 vd., ÇAĞLAYAN Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2015, s. 420., YAŞAR, s. 254, 255.

⁸ AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 380.

⁹ GÜNDAY, s. 124.

¹⁰ GÜNDAY, s. 124.

¹¹ ERKUT Celâl, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s. 120, 163., ÖZTÜRK K. Burak, Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 46, 47.

¹² Günday, idari işlemin ilgililerin hukuki durumları üzerinde onların rıza ve muvafakatine gerek olmaksızın hukuki etki doğurması sebebiyle, “icrai karar” olarak adlandırıldıklarını belirtip, icrailiğin işlemin kamu yararına olma ve kamu gücü kullanılarak yapılması ile ilişkisine dikkat çekmektedir. GÜNDAY, s. 124.

¹³ Yaşar’a göre, hukukilik karinesi hem işlemin yasal dayanağı olması hem de normlar hiyerarşisini kapsayacak biçimde hukuka uygun olmasıdır. YAŞAR, s. 273., Ayrıca bkz. ÇAĞLAYAN, İdare, s. 422.

¹⁴ Bkz. GÜNDAY, s. 124,125., AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 382.

¹⁵ YAŞAR, s. 254.

¹⁶ GÜNDAY, s. 124.

¹⁷ ERKUT, Kimlik, s. 120, 163., ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 46, 47.

¹⁸ GÜNDAY, s. 124.

¹⁹ GÜNDAY, s. 124, 125., AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 382., İspat yükünün, işlemin

lanana dek hukuka uygun olarak kabul edilmektedirler ve idare, re'sen icra yetkisini haiz olması durumunda, bu işlemleri başka bir merciin iznine ihtiyaç duymaksızın uygulayabilmektedir²⁰. Bu yetki, ancak idari yargı yerleri tarafından verilecek bir yürütmenin durdurulması²¹/iptal kararı ile etkisiz hale getirilebilmektedir²². Temel özellikleri bu şekilde belirtilebilecek idari işlemin²³, iptal davasına konu olabilmesi için ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 14. maddesinde yer alan bazı koşulları karşılaması gerekmektedir. İşlemin “kesin” olması bu koşullardan bir tanesidir. İptal davasına konu olmak bakımından “kesin” olmak, kabaca idari usul sürecinin tamamlanıp nihai idari işlemin; dolayısıyla idarenin iradesinin dış dünyaya yansımaları olarak anlaşılma ile beraber²⁴, mevzuat/ yargı kararları/ doktrinsel görüşler incelendiğinde idari işlemin “kesin”leşmesine ilişkin bazı özel düzenlemeler/farklı tespitler görülmektedir²⁵. Bu makalede, söz konusu düzenlemelerin sıkça uygulanan bazıları, doktrin ve yargı kararları da ele alınarak inceleme konusu yapılacak, neyi ifade ettiği konusunda saptamalarda bulunulmaya çalışılacaktır.

hukuka aykırı olduğu iddiasında olan davacı üzerinde olduğu hakkında bkz. YAŞAR, s. 273.

²⁰ GÜNDAY, s. 125,126.

²¹ ÇAĞLAYAN, İdare, s. 422., GÜNDAY, s. 126., ERKUT, Kimlik, s. 120., Vergi uyuşmazlıklarında 2577 sayılı İYUK m. 27/4.

²² AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 382.

²³ İdari işlem, icraîlik özelliğini içinde barındırmaktadır. Karahanoğulları, işlemin “idari” olmasının “icrai” olmasını da içerdiğini ifade etmektedir. Bkz. KARAHANOGULLARI Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara 2015, s. 279., Kaldı ki, İYUK'un ilk incelemeye ilişkin 14/1/d maddesinde “ idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı” aranmak suretiyle, bu durum desteklenmektedir. Başka bir ifade ile, davanın esasına geçilebilmesi için “idari işlem” yani “icrai” bir işlem gerekmektedir. Aynı yönde bkz. KARAHANOGULLARI, s. 279, 280.; Ayrıca bkz. YAYLA Yıldızhan, İdare Hukuku, Beta Yayınevi, Tıpkı 2. Basım, İstanbul, 2010, s. 108,109., İdari işlemin, “idari karar” olarak da ifade edilmekte olup, Fransız İdare Hukukunda “décision exécutoire” kavramına karşılık gelmesi yönünde bkz. YAŞAR, s. 276., Detaylı bilgi için bkz. ERKUT, Identification, s. 125 vd., Kavramsal tartışma hususunda bkz. SEZGİNER Murat, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 43-45., İcraîlik özelliğinin yorumunun sınırları, iptal davası sınırları ile doğru orantılıdır. GÖZÜBÜYÜK Şeref- TAN Turgut, İdare Hukuku Cilt II, İdari Yargılama Hukuku, Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 293.

²⁴ Bkz. dpn. 26.

²⁵ Örneğin idari itirazlar bağlamında bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49 vd.; Farklı düzenlemeler ve görüşler ileride açıklanacaktır.

2. “Kesin” İdari İşlem

A. İptal Davasına Konu Olma Bakımından

İdari işlemin “kesin” liği (kesin olması) denildiğinde akla ilk gelen; İYUK’un 14. maddesinde yer alan “kesinlik”, yani “idari karar alma sürecinde nihai işlemin ortaya çıkması”²⁶ dır. Başka bir ifade ile, idari işlemi yapan makamın gerekli usul sürecini geçirerek; iradesini net ²⁷ şekilde ortaya koymasıdır. “Kesinlik” İYUK’un 14. maddesinde “yürütülebilir olma” ile birlikte düzenlenmekle beraber, doktrin ve yargı uygulaması bakımından -ekseriyetle kabul gördüğü şekliyle- “yürütülebilir” olma özelliğinden ayrı bir niteliği ifade etmektedir²⁸. Şöyle ki, “yürütülebilir olma”, işlemin hukuki

²⁶ ERKUT, Kimlik, s. 120., ERKUT Celâl, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, Danıştay Matbaası, 1991, s. 112., SEZGİNER, s. 46., Ulusoy, bu durumu “hukuki anlamda kesinleşme” olarak ifade etmektedir. ULUSOY Ali, İdari Yaptırımlar, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Kasım 2013, s. 233-235., KARAHANOĞULLARI, s. 332.

²⁷ Bkz. YILMAZ Dilşat, İdari İşlemin İcraîlik Özelliği, Astana Yayınevi, Ankara, 2014, s. 80., Öztürk bu durumu “işlemdeki normatif iradenin belirgin olması” şeklinde ifade etmektedir. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49. , Sezginer iptal davasına konu olabilme bağlamında kesinliği “...bir idari işlemi yapan makam, o işlemle ilgili olarak nihai iradesini açıklamış ve işlemle ilgili yapılacak herhangi birşey yoksa, işlem kesindir...” şeklinde tanımlamaktadır. SEZGİNER, s. 46., Tan, kavramı “işlemin uygulanmaya hazır, tamam bir işlem olduğu” şeklinde açıklamaktadır. TAN Turgut, “İdarenin Kesin İşlemleri ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması”, AİD, Aralık 1969, C. 2, S. 4, s. 109., Bkz. D12D, K.T. 13.04.2005, E. 2004/4077, K. 2005/1353: “...İdari yargı yerinde iptal davası açılabilmesi için idari işlemin kesin ve yürütülebilir olması zorunludur. Kesin ve yürütülebilir bir işlem deyimi; işlemin tamamlanması için gerekli idari usul kuralları uygulanarak yetkili kamu görevlisi veya görevlileri tarafından imzalanana, bu durumu ile uygulamaya konulan ve kendi başına hukuki sonuçlar doğuran, idarenin tek taraflı ve buyurucu gücüne dayanan işlemleri ifade etmektedir. İdari işlemin kesinliği; işlemin uygulanmaya hazır, tamam bir işlem olduğunu göstermektedir...”, D3D, K.T. 14.05.2009, E. 2007/2504, K. 2009/1623 : “...Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olabilmesi için; bir başka merciin onayına gerek kalmaksızın, uygulanabilir ve hukuksal sonuç yaratabilir nitelikte olması gerekmektedir...”, D7D, K.T. 19.01.2000, E. 1999/1760, K. 2000/67, KİBB: “...İdare Hukukunda, kamu gücünün, idare edilenler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan işlemler; icrai (yürütülmesi gerekli) işlemler; idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemler ise, kesin işlemler olarak tanımlanmaktadır...”.

²⁸ ERKUT, Kimlik, s. 118., SEZGİNER, s. 44., CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Pwc Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti. Yayını, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul, 2015, s. 80, 82., KAPLAN Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül 2016, s. 196., Öztürk, işlemdeki normatif iradenin belirgin olması şeklinde belirtilen “kesin” olma ile “icraîlik” özelliğinin neredeyse eş anlamlı olduğunu ifade etmektedir. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49., İdari işlemin “icraîliği” ve “kesinliği” nin farklı olması bağlamında, “kesinlik” kavramının işlemin “uygulanmaya hazır hale gelme”si, “yürürlüğe girme”si ifadeleri ile ilişkili olarak da açıklanmaya çalışıldığı

durumlarda etki yapabilme gücüne²⁹ ve Erkut'un ifadesi ile “idarî kimliği” ne ilişkin iken³⁰; “kesinlik” ise idari işlem sürecinin tamamlanarak, iradenin ortaya çıkmasına ilişkindir³¹. İptal davasına konu olma noktasında “kesin” lik bağlamında, tartışmalı olan bazı hususlara değinelim³²:

görülmektedir. ERKUT, Kimlik, s. 118., ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 50., TAN, Kesin, s. 109., ERKUT, İşlem, s. 111., İdari işlemin yürürlüğe girmesi –ekseriyetle– “işlemin hukuki etkisini göstermesi” olarak tanımlanmaktadır. Bkz. AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, AİD (Amme İdaresi Dergisi), Haziran 1979, C. 12, S. 2, s. 33., KANLIGÖZ Cihan, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, AÜHFİD (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi), 1988, C. 40, S. 1-4, s. 175., ALTUNDİŞ Mehmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, Yasama Dergisi, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, S. 10, s. 67., Ayrıca bkz. DURAN, Notlar, s. 411, 412., Yürürlük anına ilişkin farklı görüşler için bkz. AKILLIOĞLU, s. 33vd.; Kesinliğin ve yürütülebilir olmanın (icrailik) farklı olması yönünde bkz. D7D, K.T. 19.01.2000, E. 1999/1760, K.2000/67, D7D, K.T. 27.03.2006, E.2005/1632, K. 2006/927, D12D, K.T. 13.04.2005, E. 2004/4077, K. 2005/1353, D7D, K.T. 06.04.2005, E. 2004/1493, K. 2005/589, KİBB.

²⁹ SEZGİNER, s. 43, 44., Bu etkinin, hukuk öznelerinin (kişi/nesne) statüleri/kurallar düzeyine ilişkin olup; idarenin iç işleyişine (yönetmelik etki) ilişkin etkinin genellikle bu kapsam dışında yer aldığı yönünde bkz. KARAHANOGULLARI, s. 277, 279, 280.

³⁰ ERKUT, Kimlik, s. 118.; Ayrıca bkz. GÜRAN Sait, “İdari İşlem ve İdari Yargı'nın Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Temel Esaslar”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 77, S. 1, Y. 2003, dph. 7, s. 11.; Candan'a göre, “kesin” her işlem mutlaka “yürütülmesi gerekli” işlem değilken, “yürütülmesi gerekli” her işlem “kesin” niteliktedir. CANDAN, Yargılama, s. 80., Son görüş ile aksi yönde bkz. ERKUT, Kimlik, s. 118., ERKUT, İşlem s. 114.

³¹ ERKUT, Kimlik, s. 120., SEZGİNER, s. 46., İdari işlemin “kesin” olmasının, işlemin idari usul sürecinin tamamlanmasını ifade ettiği yönünde bkz. D7D, K.T. 19.01.2000, E. 1999/1760, K.2000/67: “...İdare Hukukunda, kamu gücünün, idare edilenler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan işlemler, icrai (yürütülmesi gerekli) işlemler; idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemler ise, kesin işlemler olarak tanımlanmaktadır”..., D2D, K.T. 09.05.2005, E. 2005/37, K. 2005/1614: “...Buna göre, iptal davasına konu olabilecek bir idari işlem; kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmalı, bir başka ifadeyle kamu hukuku kurallarına göre tek taraflı iradeyle tesis edilen işlem, tüm idari prosedürü tamamlamış olarak hukuk düzeninde değişiklik yaratmalıdır...”, D7D, K.T. 27.03.2006, E.2005/1632, K. 2006/927 : “...İdare Hukukunda, kamu gücünün, idare edilenler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan işlemler, icrai (yürütülmesi gerekli) işlemler; idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemler ise, kesin işlemler olarak tanımlanmaktadır...”, D7D, K.T. 06.04.2005, E. 2004/1493, K. 2005/589, D12D, K.T. 13.04.2005, E. 2004/4077, K. 2005/1353, D15D, K.T. 11.03.2015, E. 2013/3390, K. 2015/1374; D3D, K.T. 15.10.2008, E. 2007/1745, K. 2008/3006, D3D, K.T. 21.11.2006, E.2006/1968, K. 2006/3020, D3D, K.T. 11.03.2004, E. 2003/1501, K. 2004/703, KİBB.

³² Makalede de görüleceği üzere, idari işlemin “kesin” liği hususu son dönemlerde idari başvuru bakımından yoğun şekilde ele alınmakla birlikte, konu daha önceki zamanlarda zincir işlemler/ ayrılabilir işlemler bağlamında kapsamlı şekilde pek çok kez tartışılmıştır. Bu sebeple, konuya ayrıca bir başlık açmak yerine, konuda bütünlüğü de sağlamak adına burada

1. Zorunlu İdari Başvuru

“Kesin” lik, -yukarıda ifade edildiği üzere- genel olarak idari prosedürün tamamlanarak idarenin iradesinin ortaya çıkması bağlamında ele alınmaktadır. Ne var ki, değinilecek yargı kararları ve doktrinadaki tanımlamalar çerçevesinde zorunlu idari başvuru öngörülmesi halinde, İYUK’un 14. maddesi anlamında “kesin” bir idari işlem olup olmadığı hususu gündeme gelmektedir. Burada, zorunlu idari başvuru yolu öngörülen işlemin İYUK’un 14. maddesi anlamında “kesin” olup olmadığını yani “idari makamın iradesinin belirgin³³ bir şekilde ortaya çıkıp çıkmadığı” ya da “uygulanmaya hazır”³⁴, yani uygulanma yetisine sahip işlem bulunup bulunmadığını saptamak zorunludur. Bu kapsamda, zorunlu idari başvurunun; işlemi yapan ya da başka bir idari makama yapılması ayrımı söz konusu olabilir³⁵. Başvurunun işlemi yapan ya da başka bir makama (hiyerarşik makam, vesayet makamı ya da başka bir idari makam) yapılması halinde de, aslında idari makama ait uygulanma yetisine sahip/ kendi içerisinde idari usul süreci tamamlanmış³⁶/idarenin iradesinin belirgin³⁷ şekilde ortaya çıktığı bir irade, idari başvuru öncesinde zaten mevcuttur. Öngörülen zorunlu idari başvuru yolu ile, idareden işlemini bir kez daha

kısaca değinelim: Erkut’un s. 122, 123 ve 124”te belirttiği üzere, zincir işlem kuramında nihai işlemi oluşturmak adına bir araya gelen ve birbirleriyle (ya da nihai işlem ile) zorunlu nitelikte bağ taşıyan pek çok işlem söz konusu olup, halka işlemlerin amacı nihai işlemi oluşturmaktır ve nihai işlem öncesindeki işlemler, “kesinlik” taşımamakta, sadece sürecin sonundaki nihai işlem bakımından bu durum söz konusu olmaktadır. ERKUT, Kimlik, s. 122, 123, 124., SEZGİNER, s. 56 vd., İşte ayrılabilir işlem kuramı zincir işlem kuramındaki bu algının değişmesini sağlamıştır. Söz konusu kuram uyarınca, nihai işlemden önceki işlemlerden hukuki sonuç doğurabilme yetisini taşıyanlar, zincirden ayrılarak iptal davasına konu yapılabileceklerdir, “kesin ve yürütülebilir olma” niteliği gündeme gelecektir. ERKUT, Kimlik, s. 130., ERKUT, İşlem, s. 112, 113., Ayrılabilir durumunun dar/gerçek anlamda birleşmede söz konusu olabilmesi yönünde bkz. ÖZAY İl Han, Devlet, İdari Rejim ve Yargısal Korunma (Denemeler), Filiz Kitabevi, İstanbul, Eylül 1986, s. 122, 123, 181-184., Bu son hususta bkz. ERKUT, Kimlik, s. 25 vd., SEZGİNER, s. 40-43.; Vesayet makamı onayına tabi tutulan işlemin “kesin” olduğu yönünde bkz. SEZGİNER, s. 46., KAYA Cemil, “İdari Vesayet Makamının “Onay” İşleminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (EÜHFD), C. 6, S. 1-2, 2011, s. 148, 153, 154., Aksi yönde bkz. ERKUT, Kimlik, s. 126.

³³ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

³⁴ TAN, Kesin, s. 109., ERKUT, Kimlik, s. 120., Öztürk, anılan hususu icrailikte bulunan etki yaratma gücünün somut biçimde gerçekleşmesi için başka bir makamın onayına gerek bulunmaması/duyulmaması olarak nitelendirmektedir. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 50.

³⁵ YILDIRIM Ramazan, İdari Başvurular, Mimoza Yayınevi, Konya, 2006, s. 77-111, 138-184., ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 36.

³⁶ ERKUT, Kimlik, s. 120., SEZGİNER, s. 46.

³⁷ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

değerlendirilmesi -zorunlu olarak- talep edilmekte ve idare ile uzlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır³⁸. O halde, zorunlu idari itirazın öngörülmüş olduğu hallerde; başvuru yolunun kullanılmasının İYUK'un 14. maddesi anlamında “kesin”leşme (kesin hale gelme) sağladığını kabul etmek mümkün görünmemektedir³⁹. Ne var ki, Danıştay'ın söz konusu başvuru yolu tüketilmedikçe, İYUK m. 14 anlamında⁴⁰ iptal davasına konu olabilecek “kesin ve yürütülebilir” bir idari işlem bulunmadığı yönünde verdiği kararlar bulunmaktadır⁴¹.

³⁸ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 17., YILDIRIM, Başvuru, s. 117., Zorunlu idari itirazın unsurları hakkında detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 16-24., ODYAKMAZ Zehra-ÇINARLI Serkan, İdari Uyuşmazlıklarda Yargı Öncesi Çözüm Usûllerinin Uygulanabilirliği”, Orion Kitabevi, Ankara, Ekim 2013, s. 70., Zorunlu idari itiraza mevzuattan örnekler için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 28 vd.

³⁹ Aynı yönde bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 52, 53., CANDAN, Yargılama, s. 573, 574. (Ancak Candan s. 575'te ve 576'da vergilendirme işlemleri için farklı bir değerlendirme yapmaktadır. CANDAN, Yargılama, s. 575, 576). Aksi yönde bkz. ERKUT, İşlem, s. 113., SEZGİNER, s. 47., KARAHANOGULLARI, s. 280., KARYAĞDI Müjgan-ÖZTÜRK İlhami, “Hak Arama Özgürlüğü Bağlamında Kamu İhale İşlemlerine Karşı Teminat Ödenmesi Şartı İle Tanınan İtirazen Şikâyet Hakkı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi (TBBD), 2010, S. 87, s. 448, 449, 450., KAPLAN Gürsel, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 266, 269., KAPLAN, Yargılama, s. 196., ODYAKMAZ-ÇINARLI, s. 73, 74.; Ayrıca bkz. SERTER Yusuf Sertaç, İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 369 vd.; Zorunlu idari itirazın öngörülmüş olduğu hallerde; başvuru yolunun kullanılmasının İYUK'un 14. maddesi anlamında “kesin”leşme sağladığını kabul etmenin mümkün görünmediğine ilişkin değerlendirmemiz, yukarıda idari işlemin “kesin” olması noktasındaki değerlendirmelerin tamamını kapsamaktadır.

⁴⁰ Kaplan, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 23. maddesi uyarınca Belediye Başkanınca Belediye Meclisi'ne yeniden görüşülmesi istemiyle gönderilen kararların aynı kanun uyarınca meclisin ısrarı ile kesinleşeceğine ilişkin düzenlemeyi de, İYUK'un 14. maddesi anlamında bir kesinleşme olarak kabul etmektedir. KAPLAN, Yargılama, s. 197. Ancak, Belediye Başkanı tarafından Belediye Meclisine iade edilmeden önce de, idarenin iradesinin uygulanmasını sağlayacak düzeyde ortaya çıkmış/bariz olduğu hususu dikkate alınmak durumundadır. Kaldı ki, Belediye Başkanının ısrar üzerine “kesinleşen” karara karşı idari yargıya başvurabileceği dikkate alındığında, burada “başka bir idari başvuru yapılamama” anlamında bir kesinleşme yaşandığı da iddia edilebilir.

⁴¹ Bkz. D12D, K.T. 07.07.2003, E. 2003/380, K. 2003/2077, Lexpera Hukuk Veri Tabanı-LHVT : “...Yukarıda anılan Yönetmeliğin 47. maddesinde belirtilen itiraz yoluna başvurulması zorunlu bir idari prosedür olmadığından bu yola başvurulmasının idari işlemin kesinlik kazanmasını engellemeyeceği, itiraz yoluna başvuran ilgilinin aynı zamanda dava açma hakkını da kullanabileceği açık olup buna göre davacının iki yıl kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılması ve bu cezanın ayılığında 1/4 oranında kesinti yapılması suretiyle uygulanması yolundaki dava konusu işlemin hukuki sonuçları gözönüne alındığında bu işlemin kesin bir işlem olduğu ve dolayısıyla iptal davasına konu edilebileceği anlaşıldığından, ...”. Zorunlu idari başvuruya İYUK 14. madde anlamında kesinleştirici etki tanınması yönünde bkz. DVDDGK, K.T. 26.11.1999, E. 1999/166, K. 1999/493, KİBB., Zorunlu idari başvuru öngörülen hallerde dava konusu edilebilecek işlem hakkında bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 55 vd.

Doktrinde idari işlemin zorunlu idari başvuru yoluna ilişkin sürenin geçirilmesi/ başvurunun yapılması bağlamındaki halleri için de; “kesinleşme” ifadesi kullanılmaktadır⁴². Burada, “kesin”leşme, ifadesi kullanılsa da; söz konusu kararlar /eserler incelendiğinde; buradaki “kesin” lik halinin, iradenin ortaya çıkması anlamında bir kesinliği ifade etmediği görülmektedir. Çünkü idari işlem için zorunlu idari başvuru yolu imkânı olsa da, başvuru idari makamın iradesinden/ ya da başvuruya ilişkin sürenin tüketilmesinden önce idari işlemi yapan makam düzeyinde ortaya çıkmış/uygulanma yetisine sahip ya da yine yukarıda ifade edildiği üzere kendi içinde idari usul sürecinin tamamlandığı bir irade beyanı zaten bulunmaktadır.

“Kesin”lik kavramı, İYUK’un 14. maddesi bağlamında “kesin” likten farklı olarak; işleme karşı idari başvuru yoluna gidilememesi/başvuru yolunun kapalı olması –idari anlamda kesinlik⁴³ - bağlamında da kullanılmakta-

⁴² Başvuru süresinin geçirilmesinin uygulamada “idari başvuru yollarına gitmek anlamında kesinleşme” olarak kullanımı hususunda bkz. TOPUZ İbrahim –ÖZKAYA Kadir, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s. 454. , Hatta doktrinde, zorunlu idari başvuru yolunun tüketilmesi kapsamında “kesinleşmiş” işlem kavramının kullanılabilirliği önerilmekte; buradaki kesinleşmenin İYUK m. 14’ teki “kesin” olmadan (kesin hale gelme) farklı olduğu belirtilmekte, bu durum için “kesinleşmiş olma” kavramının kullanılabilirliği ifade edilmektedir. YILMAZ, s. 85., Aynı yönde bkz. NOHUTÇU Ahmet, İdari Yargı, Savaş Yayınevi, 17. Baskı, Ekim 2016, s. 200, 201., Yılmaz tarafından yapılan bu tanımın, zorunlu idari itiraz ile ve İYUK m. 14’te öngörülen “kesin”lik bakımından fark ortaya koysa da, mesafeyi belirsizleştirilmesi yönünde bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 53.; Buradaki kesinleşme, İYUK’un 14. maddesindeki “kesin”likten farklı olup, “idari anlamda başvuru imkanı bulunmaması” anlamında kesinleşme noktasında tartışılabilir niteliktedir. Bu noktada, tekemmül etmiş iradeye karşı başvuru yollarına gidilip gidilemeyeceğine ilişkin bir durum söz konusudur. Bkz. s. 8 vd., Zorunlu idari itirazın reddi yönündeki karar ve itiraza tabi karar ile; vesayet makamının onay işlemi ve onamaya tabi işlemi arasında ortada iki farklı idari işlem bulunması bağlamında benzerlik bulunduğu yönünde bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 59, 60.

⁴³ Günday, “idari anlamda kesinliği”; (mevzuatta işlemin “kesin” olarak belirtilmesi ya da böyle bir belirleme yoksa da yargısal uygulamada anlaşılma şekliyle) idari işleme karşı idari başvuru yolunun kapalı olması ve idarece işleme müdahale edilememesi; Yıldırım da, idari karar aleyhine başka bir idari makama etkili başvuru yapılamaması şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. GÜNDAY, s. 172., YILDIRIM, Başvuru, s. 109,110., Duran, idari işlemin ilgililerce itiraz ve tartışma konusu yapılabildiği sürece, kesin olmadığını ifade etmektedir. Yazarın bu değerlendirmeyi, hukuka uygunluk karinesi bağlamında yapmasından, konuyu yargısal itiraz bağlamında ele aldığı anlaşılmaktadır. DURAN, Notlar, s. 395. İdarenin disiplin hukuku alanında olduğu gibi yapmış olduğu işleme müdahale edememesi hali de “kesinleşme (idare bakımından)” kapsamında ele alınmaktadır. YILDIRIM, Başvuru, s. 49., Bu noktada ayrıca bkz. Yıldırım’ın s. 49’da (YILDIRIM, Başvuru, s. 49) belirttiği DÜNDAR Erol, “Emniyet Teşkilatı Mensuplarına İlişkin Disiplin Cezaları ve Yargı Denetimi”, DD (Danıştay Dergisi), S. 62-63, Y.16, 1986, s. 49,50., Ayrıca bkz. ÖZYÖRÜK Mukbil, İdare Hukuku Dersleri, Ankara, 1972-1973, s. 230., yine bkz. ODYAKMAZ-ÇINARLI, s. 73.

dır⁴⁴. “İdari anlamda kesinlik” halinde işlemin durumu, idarenin iradesinin ortaya çıkmasından sonra bu iradeye müdahale imkânı vermemesi (idarece re’sen ya da başvuru üzerine⁴⁵) sebebiyle; İYUK’un 14. maddesi anlamındaki “kesinlik” ile çok farklı konumda/anlamda değildir. Nitekim söz konusu işlem bakımından da idarenin iradesi net⁴⁶/belirgin⁴⁷ bir şekilde ortaya çıktığından; yürütülebilir olma niteliğini de taşıması halinde⁴⁸, iptal davasına konu yapılabilecektir. Daha önce de ifade edildiği üzere, zorunlu idari başvuru yolunun tüketilmesi/başvuru süresinin kaçırılmasını/geçirilmesi bağlamında da “kesinleşme” ifadesi kullanılmaktadır⁴⁹. Bu noktada “kesinleşme”, yukarıda aktarılan kullanım şekilleri, yargı kararları ve doktrin görüşleri ışığında, işleme karşı “idari başvuru imkânının bulunmaması” bağlamında değerlendirilebilir. İdari başvuru süresi geçirildikten sonra idarece verilen red cevabı, dava konusu olması halinde mahkemece dava reddedileceğinden⁵⁰ ve itiraza tabi ilk işlemin denetim imkânı da bulunmadığından⁵¹ başvuru süresinin geçirilmesi

⁴⁴ Yargı kararlarının kesinliği ve idari işlemin maddi/şekli kesin hüküm kuvveti hakkında bkz. TAN, Kesin, s.100 vd., “İdari kesinleşme”, idari işleme ilişkin yargısal başvuru süresinin geçirilmiş olması kapsamında da kullanılmaktadır. Bkz. ULUSOY, Yaptırım, s. 235.; Konu hakkında ayrıca bkz. TAN, Kesin, s. 104, 105, 106., İtiraz yolunun tüketilmemesinin itiraz yollarına gitmek bakımından kesinlik sağladığı yönünde (mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu m. 79 bağlamında) ayrıca bkz. D7D, K.T. 05.03.1998, E. 1997/1244, K. 1998/862, KİBB.

⁴⁵ GÜNDAY, s. 172.

⁴⁶ YILMAZ, s. 80.

⁴⁷ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

⁴⁸ İptal davasına konu olmak bakımından “kesin” ve “yürütülebilir olma” koşullarının kümülatif olarak sağlanması gereği hakkında bkz. ERKUT, Kimlik, s. 118., ERKUT, İşlem, s. 114.

⁴⁹ Bkz dpn. 42.

⁵⁰ GÖZÜBÜYÜK-TAN, Yargılama, s. 324., ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 60, 61, 69., Ayrıca bkz. CANDAN, Yargılama, s. 577., ÖZKAN Gürsel, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları”, TAAD, Nisan 2014, Y. 5, S. 17 s. 101., HATİPOĞLU Cengiz, “İdari Merci Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Nisan 2015, Y. 6, S. 21 , s. 376.; Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK-TAN, Yargılama, s. 316-326., ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 69-72.; Yıldırım s. 119’da, zorunlu idari başvuru konusu işlem idari açıdan kesinleşmiş ise, idarenin başvuruyu reddetmek zorunda olduğunu ifade etmektedir. Yazar s. 200’de ise bazı idari işlemlere kesinleştikten sonra idarece müdahalede bulunulamayacağını belirtep, bu tür bir işlemin olması halinde, idarenin süresi geçtikten sonra yapılan başvuruyu reddetmek zorunda olduğundan bahsetmektedir. YILDIRIM, Başvuru, s. 119, 200.

⁵¹ D7D, K.T. 10.02.2005, E. 2002/1200, K. 2005/149, D7D, K.T. 01.12.2004, E. 2003/2292, K. 2004/3241, KİBB, D8D, E. 1986/732, K. 1988/213, K.T. 22.03.1988, DD , S. 72-73, Y. 19, 1989, s. 448, 449.; Yıldırım, zorunlu idari başvuruları başvuru süresi geçtikten sonra başvuru hakkının kullanılmayacak olması, kullanılması halinde ise etkili başvuru olamayacağı ve de başvuru süresi geçtikten sonra dava açmanın mümkün olmaması sebebiyle, bu süreleri “çift (etkili) hak düşürücü süre” olarak nitelendirmektedir. YILDIRIM, Başvuru, s.

durumunda itiraza konu işlem bakımından, idari başvuru yolunun tükenmesi anlamında bir kesinleşmenin de yaşandığı söylenebilecektir. İşleme karşı süresinde idari başvuru yapılmışsa⁵², mükerrer başvuru da fiilen söz konusu olamayacaktır. Başka bir ifadeyle, itiraza konu işlem bakımından ikinci bir başvuru ihtimal dâhilinde değildir. Kaldı ki, işleme karşı süresi içinde idari başvuru yapılması halinde, idarece verilen cevaptan sonra dava açma imkânı bulunması sebebiyle⁵³, ilk işlem bakımından yeni bir idari başvuru yapmanın fiilen taşıdığı anlam tartışılır niteliktedir. Bu noktada, belli tür idari işlemlerde (hukuka aykırı ve yükümlendirici işlemlerde olduğu üzere⁵⁴) idarenin irade beyanına her zaman müdahalede bulunabilecek olmasının, “idari anlamda” kesinliğin mümkünlüğünü sorgulatabilir nitelikte⁵⁵ olduğu da belirtilmelidir.

119, 200.; Ayrıca bkz. YILDIRIM Tur(h)an, “İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru”, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, Bildiriler, Ankara, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 252., Bu noktada hukukumuzda zorunlu idari itiraz halinde genel olarak itirazı değerlendiren makamın yetkilerinin belli olmadığı hususunda bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 37., Zorunlu idari başvuru bağlamında yapılan açıklamalarımız yetkili makamın, açıklamalarda bahsi geçen yetkileri haiz olduğu varsayımı altında yapılmaktadır.

⁵² Zorunlu idari başvuruya ilişkin sürelerin kısalığı da dikkate alındığında, ikinci başvuru yüksek ihtimalle süresinden sonra yapılan bir başvuru olacaktır., Söz konusu süreler hakkında bkz. AKYILMAZ Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 214-216.

⁵³ Öztürk, itirazın reddi kararının itiraza tabi karardan bağımsız olduğuna vurgu yaptıktan sonra, itirazın reddi kararının, ilk karar ile aynı içerikte olması halinde dava konusu edilmesinin pratik anlamı olmadığını; hukuk düzeninde etki doğuran kararın itiraza tabi karar olduğunu, itirazın reddi kararının itirazı sonuçlandırarak dava konusu edilebilmesini sağlama fonksiyonuna sahip olduğunu işaret etmektedir. Yazar, idari başvuruya ilk işlemi kesinleştirici etki tanınması halinde de, itirazın reddi kararının aynı anlama geldiğini belirtmektedir. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 59, 60.

⁵⁴ TAN, Kesin, s. 105., AKYILMAZ- SEZGİNER-KAYA, s. 456, 463., İdarece idari işleme müdahale konusunda detaylı bilgi için bkz. GÖZLER Kemal-KAPLAN Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, 18. Baskı, Bursa, Ağustos 2016, s. 404 vd., Tan, hak doğurmayan işlemlerin işlemi yapan idarece her zaman geri alınabilecek olmalarını, kesin hüküm ile idari işlemi “şekli kuvvet” açısından farklı kılan bir husus olarak değerlendirmektedir. TAN, Kesin, s. 105.

⁵⁵ TAN, Kesin, s. 104,105,106., YILDIRIM, Başvuru, s. 49., Burada tartıştığımız “kesinlik”, Tan tarafından idari işlemin “şekli” anlamda kuvveti içerisinde mütalaa edilmektedir. TAN, Kesin, s. 105., İdari işlemlerin, bilhassa yükümlendirici nitelikte olanların işlemi yapan idarece geri alınabilmeleri, değiştirebilmeleri, kaldırılabilmesi karşısında “kesinleşme” kavramı kullanımı eleştirisi için bkz. KARAHANOGULLARI, s. 332.

2. İhtiyari İdari Başvuru

“Kesinleşme” ve “ihtiyari idari başvuru”⁵⁶ ilişkisine bakıldığında, ihtiyari başvuru öncesinde de, İYUK’un 14. maddesi anlamında “kesin” nitelikte yani idari karar alma sürecinin kendi içerisinde bütün aşamaları ile tamamlandığı⁵⁷/idarenin iradesinin belirgin⁵⁸ şekilde ortaya çıktığı bir idari işlem bulunduğu açıktır⁵⁹. Başvuru durumunda; yalnızca işlemin muhatabı, söz konusu işlemin yeniden incelenmesi talebi ile⁶⁰ idareye müracaat etmektedir⁶¹. Baş-

⁵⁶ Bu makalede “ihtiyari başvuru” kapsamında esasen hiyerarşik başvuru ele alınmaktadır. Özel ihtiyari başvurulara da bazen değinilmektedir. Açıklamalarımız, bu durum dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Hiyerarşik başvuru, Duran tarafından muahhar başvurulardan müratebe başvurusu kapsamında ele alınmaktadır. DURAN Lütfi, “İdari Müracaatler ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi”, İÜHFİM, 1946, C. 12, S.1, s. 152., Hiyerarşik başvuruya konu olacak işlemlerin icra kabiliyetine sahip olması gerektiği bakımından bkz. DURAN, Müracaat, s. 155,156., Öngören, hiyerarşik, idari vesayet ve işlemi yapan idareye yapılan başvurular ile zorunlu idari başvuruları, “olağanüstü idari başvuru” olarak adlandırılmaktadır. Bkz. ÖNGÖREN Gürsel, Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Yayınları, İstanbul 1990, s. 29., Yazar olağanüstü başvuruda, uyumsuzluk çıktıktan sonra idari makamlara başvuru yapıldığını belirtmektedir. ÖNGÖREN, s. 14.

⁵⁷ ERKUT, Kimlik, s. 120., SEZGİNER, s. 46.

⁵⁸ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

⁵⁹ Aynı yönde GÖZÜBÜYÜK-TAN, Yargılama, s. 320., CANDAN, Yargılama, s. 452.; OD-YAKMAZ-ÇINARLI, s. 74., İdarenin iradesi başvuru öncesinde ortaya çıktığı için, gerek başvuru süresi içinde; gerekse bu sürenin dolmasından sonra (dava açma süresinden daha kısa süre öngörülen özel ihtiyari başvuru söz konusu ise) idari dava açma süresi içinde dava açılması halinde İYUK’un 14. maddesi anlamında kesinlik mevcuttur. Anılan durumlardaki “kesinleşme” tartışmaları, idari başvuru yollarının kullanımına ilişkin olarak anlaşılmalıdır. İdari başvuru süresi içinde doğrudan dava açılması halinde de, idareye müracaatı engelleyen ve daha doğru ifadesi ile idarenin talep üzerine ya da re’sen işleme müdahalesini engelleyen bir düzenleme olmadığı hatırlanmalıdır., İhtiyari başvuruda bulunulması halinde dava açmak için idarenin cevabının beklenmesi gerektiği, Danıştay’ın ihtiyari idari başvuruları zorunlu başvuru olarak kabul etmesi (işlemi kesinleştirici etki tanınması); itiraz edilmesi halinde, itiraz edilen makamın kararı sonrasında; itiraz edilmemesi halinde sürenin sona ermesi ile kesinleşme yaşanacağı, itiraz süresi içinde doğrudan yargı yoluna başvurulması halinde idari işlemin ilgisi için kesinleşmesi konusunda bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 193,194,195.

⁶⁰ YILDIRIM, Usul, s. 252., ATAY E. Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, Danıştay 139. Yıl Sempozyumu, 11 Mayıs 2007, Danıştay Matbaası, 2008, s. 54., Ayrıca bkz. SERTER, s. 40., 41., KAPLAN, Süre, s. 225,226., İYUK’un 11. maddesi bağlamında idari işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi ve yeni bir işlem yapılması talebi ile idareye başvurunun ancak hukuki sonuç doğuran ya da doğurmaya matuf işlemler üzerinde yapılabileceği düşünüldüğünde, başvuru öncesinde de kesin ve yürütülebilir bir işlem olduğu görülmektedir. Bu noktada bkz. DURAN, Müracaat, s. 155, 156.

⁶¹ Danıştay yeni bir kararında, ihtiyari başvuruya bir yandan başvuru konusu işlemi kesinleştirici etki tanıırken, bir yandan da başvuru üzerine idarece verilen cevabı, ilk işlemten bağımsız bir işlem olarak nitelendirmektedir. D16D, K.T. 02.04.2015, E. 2015/12742, K.2015/1296, KİBB: “...Anlaşılacağı üzere, 657 sayılı Kanununun 135.maddesinde yer alan “özel” dü-

vuru hakkının kullanım şekline göre ortaya çıkacak olasılıklar için doktrinde “kesinleşme” kavramı kullanılmaktadır⁶². Ancak buradaki “kesinlik”; iradenin ortaya çıkması sürecine ilişkin bir durumu ifade etmemektedir. İtiraz üzerine idarece verilen karardan sonra anılan bu ikinci karara karşı yeni bir idari başvuruda bulunulması, teorik olarak mümkün olsa da⁶³, yargı yoluna gitme

zenleme gereği, maddede zikredilen cezalara karşı idari aşamada tanınan itiraz hakkının kullanılmasının tercih edilmesi halinde, itiraz mercileri tarafından değerlendirme yapılarak tesis edilen işlemin cezalar hakkında nihai işlem niteliğinde olduğu ve bu nihai işlemin, tebliğ tarihini takibeden 60 günlük süre içinde dava konusu edilebileceği açık olup; söz konusu maddede itiraz mercilerinin, itiraz dilekçesi ile karar ve eklerinin kendilerine intikalden itibaren otuz gün içinde kararlarını vermek zorunda oldukları yolundaki düzenleme uyarınca itiraz mercileri tarafından itiraz dilekçesi incelenmek suretiyle bir değerlendirme yapılmaması halinde ise ceza kesinleşmeyecek, uygulanabilirlik özelliği taşımayacaktır. Dosyanın incelenmesinden; davacının üç yıl kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılmasına ilişkin 06.05.2013 tarih ve 3400 sayılı Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü işleminin davacıya 09.05.2013 tarihinde tebliğ edildiği, davacı tarafından 14.05.2013 tarihli dilekçe ile cezaya itiraz edildiği, bu itirazın 05.07.2013 tarih ve 223 sayılı karar numarası ile reddine ilişkin Adalet Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu Başkanlığı işleminin 16.09.2013 tarihinde davacıya tebliği üzerine 25.10.2013 tarihinde davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda; davacının itirazı üzerine tesis edilen Adalet Bakanlığı Yüksek Disiplin Kurulu Başkanlığı'nın 05.07.2013 tarih ve 223 sayılı karar numaralı işlemi, davacı hakkında verilen disiplin cezası ile ilgili olarak tesis edilen nihai işlem niteliğinde olduğundan ve bu işleme karşı altmış günlük yasal süresi içinde açılmış olan davada süre aşımından söz edilmesi hukuken olanaklı görülmediğinden,... Ayrıca bkz. YILMAZ, dpn. 105, s. 34, 35.

⁶² Danıştay'ın ihtiyari idari başvuruları zorunlu idari başvuru olarak kabul edebildiği hakkında bkz. SEZER Yasin –BİLGİN Hüseyin, “Danıştay Kararlarında İdari Başvurular”, AÜHFİD, 2008, C. 57, S. 4, s. 359., SERTER, s. 291, 292., İhtiyari başvuru yoluna kesinleştirici etki tanınması eleştirisi için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 51., Ayrıca bkz. D15D, K.T. 02.11.2011, E. 2011/156, K. 2011/3298, KİBB : “... Yukarıda belirtilen Kanun maddesinde, kurumca düzenlenen idari para cezalarına ilişkin işlem “ilgiliye tebliğ edilmekle tahakkuk eder” ve onbeş gün içinde “Kuruma ödenir” ibaresi ile kesin ve icraliği ortaya konmuştur. Ayrıca, bu işleme karşı Kurumun ilgili ünitesine yapılabileceği belirtilen itiraz başvurusunun zorunlu bir başvuru yolu olmayıp, ilgililerin isteğine bağlı, seçimlik bir hak olduğu maddede yer alan “kuruma ödenir veya...”, “itiraz edilebilir” ifadelerinden anlaşılmaktadır. Bu durumda; davacı tarafından, kuruma itiraz edilmeksizin doğrudan dava açma iradesi ortaya konulduğundan, Konya 2. İdare Mahkemesi hakimlerinden biri tarafından davanın esasının incelenmesi suretiyle uyusmazlığın karara bağlanmasında usul hükümlerine aykırılık bulunmayıp, ...”. İdari başvuru halinde idarenin cevabını beklemezsizin dava açma yoluna gidilebileceği hakkında bkz. D12D, K.T. 07.07.2003, E. 2003/380, K. 2003/2077, LHVT, Ayrıca bkz. SEZER-BİLGİN, s. 360., SERTER, s. 240, 241., KAPLAN, Süre, s. 246 vd, KAPLAN, Yargılama, s. 340., Aksi yönde bkz. D8D, K.T. 08.02.2013, E. 2009/9342, K. 2013/769, DD, Y. 2013 S. 133, s. 187., Ayrıca bkz. D4D, K.T. 13.10.2008, E. 2007/3301, K. 2008/3554, KİBB., Bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 75., Türk hukukunda zorunlu idari itirazın düzenlenmesinde özenli davranılmadığı, düzenlemelerin çoğunda ihtiyari başvurunun söz konusu olduğu algısı yaratan ifadelere yer verildiği hususunda bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 115, 116.

⁶³ Danıştay'ın yeni bazı kararlarına rağmen, verilen cevabın ilk işlem ile birlikte ele alın-

imkânı zaten söz konusu olduğundan ve ikinci cevaptan sonra dava açma süresi de işlemeye devam ettiğinden⁶⁴; imkân dâhilinde görünmemektedir. Kaldı ki, ihtiyari başvuru hakkı bir kez kullanıldığında süreyi durdurduğundan⁶⁵, ilk işleme karşı da ikinci bir idari başvuru söz konusu olamayacaktır⁶⁶. O halde; ihtiyari başvuru konusunda idarenin gelen cevabı, hatta başvurunun bir kez yapılması ile birlikte; ilk idari işlem bakımından da -başka- “idari başvuru yollarının mümkün olmaması” anlamında bir kesinleşme yaşandığı söylenebilir⁶⁷. İhtiyari başvuru yolunun, başvuru süresi dolduktan sonra kullanılması teorik olarak mümkün olsa da, dava açma süresinin durmaması sebebiyle⁶⁸

ması gerektiği yönündeki yerleşik yaklaşımı (D10D, K.T. 25.11.2004, E.2003/2595, K. 2004/7611, LHVT; D10D, K.T. 23.03.1994, E. 1993/4155, K. 1994/1176, DD, S. 90, s. 1050-1055. Ayrıca bkz. YILMAZ, s. 89., SERTER, s. 288, 289, ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 55,56.) ve idarenin ilk cevabı aynen benimseyerek talebi reddetmiş olduğu düşünüldüğünde., Danıştay’ın dava konusu işlemin ihtiyari başvuru sonucu verilen karar olduğu yönündeki yeni bir kararı için bkz. DİDDK, K.T. 08.04.2010, E. 2006/2169, K. 2010/562, KİBB.(Kararın yorumu için bkz. SERTER, s. 288, 289).

⁶⁴ Ya da (kesilen) süre en baştan işlemeye başladığından. Örneğin D12D, K.T. 22.12.2013, E. 2013/10983, K. 2013/12389, LHVT., Yine örnek karar için bkz. KAPLAN, Süre, s. 248,249.

⁶⁵ CANDAN, Yargılama, s. 459.,KAPLAN, Süre, s. 254, 255., KAPLAN, Yargılama, s. 343.

⁶⁶ Kaldı ki, ilk işleme karşı itiraz süreci zaten işlemeye başladığından, ilk işleme yapılacak ikinci bir başvuru anlam ifade etmeyecektir.

⁶⁷ Bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 194., Öztürk tarafından dpn. 123’te (ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 51) aktarılan Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun K.T. 15.10.2012, E. 2008/94, K. 2012/1594 künyeli kararında (http://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/26_02_2015_031633.pdf) (E.T. 25.11.2016) da: “...*tesis edilen işleme karşı, maddede öngörülen itiraz usulü uyarınca itiraz edilmesi durumunda, işlemin davalı idarece başvurunun sonuçlandırması ile kesinleşeceğinin kabulü gerekmektedir...*” şeklindeki görüşü, idari itiraz yolunun mümkün olmaması anlamda bir kesinleşme olarak algılanmalıdır. Öztürk de buradaki “kesinleşme” nin idari işlemin “kesin ve yürütülebilir” olma niteliği ile ilgisini görmediğini ifade etmektedir., Danıştay’ın DİDDK kararı ile benzer açıklaması için bkz. D8D, K.T. 08.02.2013, E. 2009/9342, K. 2013/769, DD, Y. 2013 S. 133, s. 187: “...*Uyumsuzluk konusu olayda, davacının 30.12.2008 tarihli dava konusu cezaya anılan Yönetmeliğin öngördüğü 7 günlük sürede itiraz ettiği, bununla birlikte itirazının sonucunu beklemeden 22.01.2009 tarihinde bakılan davayı açtığı sabittir. Anılan Yönetmelik hükmüne göre, 7 günlük süre içinde itiraz edilmeyen disiplin cezalarının kesinleşmiş olması, itiraz edilen disiplin cezalarının ise, ancak itiraz mercülerinin bu konuda verecekleri karar veya süresi içerisinde itiraz hakkında karar vermemeleri üzerine kesinleşecek olması ve cezanın kesinleşmesi halinde dava konusu yapılabilecek olması karşısında, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı’nın dava konusu disiplin cezasına yapılan itiraz hakkında henüz bir karar vermediği aşamada kesinleşmemiş olan disiplin cezasının iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin red-dine karar verilmesi gerekirken, işin esasına girilerek verilen İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir...*”. Danıştay’ın aktarılan bu kararları incelendiğinde, kanaatimizden farklı olarak; ihtiyari başvuruyu dava açabilme (İYUK m. 14. anlamında “kesin”lik) ile ilişkilendirildiği izlenimi doğmaktadır.

⁶⁸ İhtiyari idari başvurunun, süresinde yapılmak koşulu ile dava açma süresini durdurması se-

mümkün görünmemektedir. Doğrudan dava açılmasının tercih edilmesi, daha pratik bir yol olacaktır⁶⁹. Zira, başvuru süresinin dolması ile fiilen idari başvuru imkanı ortadan kalkmakta, başka bir ifade ile işlevselliğini yitirmektedir⁷⁰. İhtiyari başvuruya ilişkin söz konusu durumlardaki “kesin”leşme; İYUK’un 14. maddesindeki kesinlikten farklıdır⁷¹. Burada, ilgilinin idari işlem için, teo-

bebiyle., YILDIRIM, Başvuru, s. 113, 149, 192., KAPLAN, Süre, s. 227, 229, 243., KAPLAN, Yargılama, s. 340., Bkz. D10D, K.T. 10.10.1988, E. 1988/1459, K. 1988/1553, DD, Y. 19, S. 74-75, 1989, s. 606-609., Ayrıca bkz. KAPLAN, Süre, s. 247 vd., KAPLAN, Yargılama, s. 340vd.; Çalışmamızda ihtiyari idari başvuru, esasen İYUK m. 11 ve sürenin durduğu özel ihtiyari başvuru bağlamında ele alınmaktadır. Ancak, özel olarak ihtiyari başvurunun düzenlendiği ve ihtiyari başvurunun dava açma süresini durdurmayıp kestiği hallerde de sürenin kaçırılmaması bakımından, idari başvurunun mevzuatta öngörülen sürede yapılması gerekir. Bkz. KAPLAN, Süre, s. 248, 249., D12D, K.T. 22.12.2013, E. 2013/10983, K. 2013/12389, LHVT.

⁶⁹ Aynı yönde YILDIRIM, Başvuru, s. 192.

⁷⁰ Teorik olarak düşük bir olasılık gibi görünmekle beraber, dava açtıktan sonra, idari başvuru süresi içinde, idari başvuru yapılması halinde, yükümlendirici ve hukuka aykırı idari işleme idarece müdahale edilmesi imkanının bulunması olasılığı da dikkatlerden uzak tutulmamalıdır. İhtiyari başvuru hakkı kullanılmaksızın, idari başvuru süresi dolduktan sonra dava açma hakkının kullanılmasına halinde, dava dosyasının yargı yerince idari mercie gönderilmesi gerektiği yönündeki Danıştay uygulaması için bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 195.

⁷¹ Öztürk tarafından d.p.n. 123’te (ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 51) aktarılan Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun K.T. 15.10.2012, E. 2008/94, K. 2012/1594 künyeli kararı (http://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/26_02_2015_031633.pdf) (E.T. 25.11.2016) ile isabetli bulunan Danıştay 10. Dairesi’ne ait 29/11/2006 gün E. 2006/6209, K. 2006/6937 sayılı kararda da: “...Kullanıcıların, bu isteklere karşı onbeş gün içinde tahakkuku yapan Bölge Müdürlüğüne itirazda bulunabilecekleri; bu süre zarfında itirazları olmadığını tahakkuk kağıdı üzerinde yazı ile beyan edenlerin ödemesi gereken Fon gelirlerinin, itiraz yollarına gitmek bakımından kesinleşmiş olduğu; ...” ifade edilmektedir. **6087 sayılı Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu (RG. 18.12.2010, S. 27789)**, **Geçici m. 3:** “(1)2461 sayılı Kanun ile kurulan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca, haklarında meslekten çıkarma cezası verilen hâkim ve savcılar, bu cezanın kaldırılması için idarî dava açmadan önce, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren altmış gün içinde Kurula başvurmaları gerekir. (2) Genel Kurul, usulüne uygun yapılan başvurular üzerine, dosya üzerinden yapacağı inceleme sonunda, talep halinde, başvuranın bizzat veya vekili aracılığıyla yazılı ya da sözlü savunmasını da almak suretiyle, başvurunun kabulüne veya reddine karar verir. (3) Başvurunun kabulü halinde; a) Önceki kararın kaldırılmasına, b) Hâkimlik ve savcılık mesleğine kabulde aranan niteliklerin kaybedilmemiş olması şartıyla ilgilinin hâkimlik ve savcılık mesleğine tekrar atanmasına, c) Önceden verilmiş olan meslekten çıkarma cezasına konu eylem sebebiyle başka bir disiplin cezası verilmesine gerek görüldüğünde eyleme uyan disiplin cezasına, karar verir. (4) İkinci ve üçüncü fıkralar uyarınca verilen kararlara karşı, Başkan veya ilgili, tebliğ tarihinden itibaren on gün içinde, Genel Kuruldan yeniden inceleme talebinde bulunabilirler. Yeniden inceleme talebi üzerine verilen kararlar kesin-dir. (5) İkinci fıkra uyarınca verilen başvurunun reddine ilişkin kesinleşen kararların iptali talebiyle ilk derece mahkemesi olarak Danıştaya başvurulabilir. Bu dava, acele işlerden sayılır. Üçüncü fıkra uyarınca verilen kararlar yargı denetimi dışındadır”. Anılan 4. fıkra da belirtilen “kesinlik” başka bir idari müracaat yapılamaması anlamında değerlendirilmelidir.

rik olarak ve hukuken mümkün olsa da; “fiili” olarak başvuru/ başka başvuru yapamaması söz konusudur. “İdari anlamda kesinlik”, daha önce de ifade edildiği üzere, doktrinde genel olarak işleme karşı idari başvuru yolunun mümkün olmaması şeklinde algılanmaktadır⁷². Burada “idari anlamda kesin” hale gelmeye benzer, “fiili” bir idari kesinleşme söz konusu olup, ilgilinin başvuru imkânının işlevselliğini yitirmesinden bahsedilebilir.

O halde gerek ihtiyari idari başvuru gerek zorunlu idari başvuru bağlamında yukarıda ele alınan durumlarda⁷³ İYUK 14. madde anlamında “kesin” bir işlem bulunmaktadır. Yeni idari başvuru yapmaya teorik/ hukuki olarak engel bir durum bulunmasa da, bu başvuru işlevsel değildir. Anılan kesinleşme, işlemin “fiili” nedenler ile “idari anlamda kesinleşme” ye benzer bir duruma gelmesi olarak ifade edilebilir. Zira, idari anlamda kesinlikte; işleme karşı idari başvuru yolu tekemmülden itibaren⁷⁴ hukuken mümkün değilken; burada fiili nedenlerle idari başvuru imkanı kalmamaktadır. Bu şekilde bir kesinleşmenin, ilgilinin idari işleme karşı “ başvuru hakkı” bakımından geçerli olduğu, idarenin örneğin hukuka aykırı ve yükümlendirici işlemine re’sen her zaman müdahalede bulunabileceği de hatırlanmalıdır⁷⁵. Söz konusu kesinlik

⁷² GÜNDAY, s. 172., YILDIRIM, Başvuru, s. 109, 110., Ayrıca bkz. dpn. 43., 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu m. 135/2’de, “*itiraz edilmeyen disiplin cezalarının kesinleşeceği*” belirtilmektedir. Maddedeki “kesin” liğin , işleme idarece müdahale edilemeyeceği şeklinde anlaşılmasının , idarenin yükümlendirici işleme her zaman müdahale olanağı bulunması karşısında mümkün olmadığı, buradaki kesinliğin disiplin cezasının geri alınarak yerine daha ağır bir ceza verilemeyeceği olarak anlaşılması gerektiği hakkında bkz. GÜNDÜZ F. Ebru, “Disiplin Cezalarının Geri Alınması”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, C. 20, S. 1, s. 417, 418., Ayrıca GÜNDÜZ ’ün idari anlamda kesinliğin sorgulanabileceği noktasındaki yorumlarımız ile benzer yönde görüşü için bkz. GÜNDÜZ, s. 418.

⁷³ Zorunlu idari başvurunun yapılması halinde de, başvuruda bulunulan işlem bakımından benzer bir kesinleşme söz konusudur. Bkz. YILMAZ, s. 85., Yıldırım, zorunlu idari başvuruları başvuru süresi geçtikten sonra idari başvuru yolunun kullanılmaması, kullanılması halinde de idarece verilecek cevabın etkili idari başvuru olmaması ve de başvuru süresi geçtikten sonra dava açmanın mümkün olmaması sebebiyle, bu süreleri “çift (etkili) hak düşürücü süre” olarak nitelendirmektedir. YILDIRIM, Başvuru, s. 119, 200., Ayrıca bkz. D8D, E. 1986/732, K. 1988/213, K.T. 22.03.1988, DD , S. 72-73, Y. 19, 1989, s. 448, 449., DDDK, K.T. 30.04.1971, E.1969/612, K. 1971/475 , DD, S. 4, Y. 2, 1972, s. 179-181., D7D, K.T. 10.02.2005, E. 2002/1200, K. 2005/149, D7D, K.T. 01.12.2004, E. 2003/2292, K. 2004/3241, KİBB.; dpn. 51; Ayrıca detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 69-72.; Ayrıca zorunlu idari başvuru süresinin etkisi konusunda bkz. ÖZTÜRK İlhami, “Kamu İhale Kanununda Düzenlenen Şikâyet ve İtirazen Şikâyet Başvuru Sürelerinin Hukuki Niteliği” Ankara Barosu Dergisi, 2009, Y. 67, S. 3, s. 134 vd.

⁷⁴ Bkz. dpn. 43.

⁷⁵ Tan, idari işlemin şekli kuvvet kazanmasının idare edilenler ve idare açısından farklı durumları ifade ettiğine vurgu yapmaktadır. TAN, Kesin, s. 105.,Buraya kadar aktarılan teorik

esasen, işlemin ilgilisi bakımından anlam ifade etmektedir. Bu sebeple, idarenin işleme müdahalede bulunabilmesi bağlamında, “idari anlamda kesinlik” de yukarıda da belirtildiği üzere; sorgulanabilir niteliktedir⁷⁶. Örneğin; zorunlu idari başvuru süresi geçirildikten sonra idarece verilen red cevabı, dava konusu olması halinde mahkemece dava reddedileceğinden ve itiraza tabi ilk işlemin denetim imkânı da bulunmadığından⁷⁷, ilk işlem bakımından idari başvuru fiilen anlam ifade etmese de, idarenin kazanılmış haklar gibi müdahaleye imkân vermeyen durumları dikkate alarak⁷⁸, başvuru süresi geçtikten sonra işleme müdahalede bulunabilmesi mümkündür⁷⁹.

“Kesin olma”/”kesinleşme” konusundaki bu fark saklı tutulmak kaydıyla, mevcut iradenin ortaya çıkması ve re’sen icra yetkisinin bulunması koşuluyla işlem, idarece bizzat icra edilebilecektir⁸⁰. İşleme karşı idari makamlar nezdinde itirazda bulunulması ya da iptal davası açılması (yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe) işlemin uygulanması için bir engel oluşturmaya-caktır⁸¹.

Ne var ki, genel durum bir üst paragrafta izah edildiği gibi olmakla beraber, çeşitli düzenlemelerde idari işlemin idarece icra edilebilmesi için, bir takım idari ya da yargısal süreçlerin tamamlanması zorunluluğu öngörülmektedir. Bu gerekliliğin çalışmamız kapsamında önemli kısmı, yine “kesinleşme”

durumlara rağmen, idarenin bu koşulları (hukuki düzenlemeler ve yargı kararları ile şekillenen) taşımayan başvuruları dikkate almak suretiyle, hukuka aykırı ve yükümlendirici nitelikteki işleme müdahalesi de söz konusu olabilecektir, bu durum tamamen imkân dışında değildir.

⁷⁶ Bkz. TAN, Kesin, s. 105., İdarenin hiyerarşik başvuru olmadan da, kazanılmış hakları dikkate alarak kendi işlemini denetleyebileceği hakkında bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 149.

⁷⁷ Bkz. dpn. 50, 51.

⁷⁸ YILDIRIM, Başvuru, s. 49.

⁷⁹ İhtiyari başvuru imkânı varken, işleme karşı hemen dava açılıp, akabinde idareye başvurulması halinde de idare işleme müdahale edebilecektir. İdari yargı yeri, karar verirken idarenin cevabını dikkate almak zorunda kalabilecektir. Örneğin idarenin işlemini geri alması halinde, davanın konusuz kalması söz konusu olacaktır. D5D, K.T. 06.12.2013, E. 2013/691, K. 2013/9439, D15D, K.T. 19.12.2014, E. 2014/9678, K. 2014/9887, KİBB. Erkut, bazı idari işlemlerin yürürlüğe girmesinden belli bir zaman sonra hukuki etkilerini yitirdiklerinden (hizmet gereklerine cevap verememe ya da işlemin tekemmülünden sonra maddi olgular ya da hukuksal durumların değişmesi sebebiyle), bu işlemlerin idarece geri alınabileceklerin, geri almanın dava açma sırasında gerçekleşmesi halinde davanın konusuz kalacağından bahsetmektedir. ERKUT, Kimlik, s. 147.

⁸⁰ GÜNDAY, s. 125.

⁸¹ GÜNDAY, s. 125, 126., ERKUT, Kimlik, s. 120.

kavramı ile ifade edilen duruma ilişkindir. Bu noktada, dikkat çekici örneklerden birkaçı, “Kabahatler Hukuku”, “Vergi Hukuku” ve “Kamu Alacakları Hukuku” alanlarında karşımıza çıkmaktadır.

B. Kabahatler Hukuku'nda İdari İşlemin Kesinleşmesi

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde, “kabahat”, karşılığında “idari yaptırım” öngörülen haksızlık olarak tanımlanmaktadır. Aynı Kanun'un 16. maddesi uyarınca kabahatler karşılığında uygulanacak “idari yaptırım” lar; “idari para cezası” ve “idari tedbir”⁸² lerdir. Burada, Kanun kapsamındaki idari yaptırımlardan, “idari para cezası” inceleme konumuz olacaktır. Kanun'un genel hükümleri içinde düzenlenen 17. maddesi⁸³ uyarınca idari para cezalarının bir kısmı, “kesinleşme” leri halinde icra edilebileceklerdir⁸⁴.

⁸² **5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG. 31.03.2005, S. 25772), m. 16:** “(1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaretir. (2) İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir”.

⁸³ **5326 sayılı Kabahatler Kanunu, m. 17/ 3-4:** “...(3) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idari para cezalarının ilgili kanunlarında 1/6/2005 tarihinden sonra belirlenen oranın dışındaki kısmı ile Cumhuriyet başsavcılıkları ve mahkemeler tarafından verilen idari para cezaları Genel Bütçeye gelir kaydedilir. Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler tarafından verilen idari para cezaları kendi bütçelerine gelir kaydedilir. Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen idari para cezaları ise, ilgili kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Genel Bütçeye gelir kaydedilir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının verdiği para cezaları, kendi kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idari para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, idari para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir: (4) **Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar**, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderilir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler tarafından verilen idari para cezaları, ilgili kanunlarında aksine hüküm bulunmadığı takdirde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kendileri tarafından tahsil olunur. Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen ve Genel Bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyen idari para cezaları, ilgili kanunlarında özel hüküm bulunmadığı takdirde genel hükümlere göre tahsil olunur...”, **5326 sayılı Kabahatler Kanunu m. 27/1:** “(1) İdari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmaması halinde idari yaptırım kararı kesinleşir...”.

⁸⁴ Adalet Komisyonu Raporu: “...Bu nedenle, 1 inci maddeye iki bent eklenerek, kabahatler dolayısıyla karar alma süreci ve idari yaptırım kararlarına karşı kanun yolu da Tasarının kapsamına ithal edilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, böyle bir düzenlemenin yapılmasına gerek de duyulmaktadır. Zira, idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin

Birer idari işlem⁸⁵ olan idari para cezalarında kesinleşme usulü Kanun'un 27. maddesinde "*İdari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir*" şeklinde ifade edilmektedir. O halde Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş kabahatler (m. 32-43) ve aynı Kanun'un 3. maddesinin "*(1) Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanır*" hükmüne istinaden, ayrı bir yargı yolu öngörülme-yen diğer kanunlarda yer alan kabahatler için söz konusu olan idari para cezalarından⁸⁶, "*genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gereken nitelikte olanlar*" bu sürecin sonucunda icra edilebilecektir. Söz konusu idari para cezaları, 15 gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulmaması halinde⁸⁷ ya da sulh ceza mahkemesine başvuru yapılmış olması halinde, yargısal başvuru sonucunda verilen karara karşı kanun yolu süresinin dolmasıyla / kanun yolları sonucunda verilen karar ile "kesin"leşip, icra edi-

kararlarla ilgili olarak, yerine getirilmeden önce, adli denetim imkânının ve bu suretle kesinleşmenin sağlanması gerekir. Böylece, kişiler açısından hukuki güvence sağlanmış olur. Aksi takdirde, idari yaptırım kararları genel bir idari işlem olarak değerlendirilerek kararın verildiği tarih itibarıyla icraya konulabilecektir. Ancak idari yargı yoluna başvurulması üzerine idare mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı verdiği takdirde bu yaptırımlara ilişkin kararların yürütülmesinin durdurulması mümkün olabilecektir..." 23.03.2005, Esas No : 1/993, Karar No: 72, http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=1ahytdmpdk_119&pkanunlarno=30623&pkanunnumarasi=5326, (E.T. 23.11.2016). Ayrıca bkz. ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu), Asil Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2006, s. 127.

⁸⁵ ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 29.

⁸⁶ Kabahatler Kanunu'nun "Genel kanun niteliği" başlıklı 3. maddesinin "*(1) Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır*" düzenlemesi sebebiyle; bu kanunda belirtilen kabahatler sebebiyle verilen idari para cezaları; yargı yoluna ilişkin ayrı bir yasal düzenleme olmaması sebebi ile (ve de genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarında kesinleşmeyi arayan 17. maddenin genel hükümler içinde olması sebebiyle) özel kanunlarda öngörülmeyle beraber, sulh ceza mahkemesi tarafından denetlenecek diğer idari para cezaları bakımından.

⁸⁷ Ulusoy, işleme karşı yargısal başvuru süresinin dolmasını "idari kesinleşme" olarak nitelendirmektedir. ULUSOY, Yaptırım, s. 235.

lebilir hale gelecektir⁸⁸. Doktrinde, bu başvurunun, “dava benzeri”⁸⁹ nitelikte olduğu, çünkü sulh ceza mahkemesinin denetim sırasında yapmış olduğu faaliyetin; yeni bir karar vermek olmayıp, idarece verilen kararın hukuka uygun olup olmadığını saptayarak onamak ya da iptal ettiği ifade edilmektedir⁹⁰. Doktrinde söz konusu Kanun kapsamında kalan para cezaları bakımından, sulh ceza mahkemesine başvurulmaması halinde, işlemin “idari” anlamda kesinleşeceği de belirtilmektedir⁹¹. Ancak, yukarıda ifade edildiği üzere, idari işlemin “kesin”leşmesinin yaygın anlaşılma şekli İYUK’un 14. maddesi bağlamında “işlemin idari sürecini tamamlayarak ortaya çıkması” ya da “işleme karşı idari başvuru yollarının mümkün olmaması” yönlerindedir⁹². Ayrıca, salt idari işleme karşı yargı yoluna başvurulma süresinin geçirilmiş olmasının, idarece işleme müdahale imkânının bulunmadığı yönünde değerlendirilmesi de her durumda mümkün görülmemelidir⁹³. İşlemin içeriği de değerlendirme yapılırken dikkate alınmalıdır. Bu noktada, idari para cezası yani yükümlendirici⁹⁴ bir idari işlem bulunduğu düşünüldüğünde, idarenin yükümlendirici ve hukuka aykırı nitelikteki işlemini her zaman geri alabileceği, kaldıracabileceği hatırlanmalıdır⁹⁵. Söz konusu idari işleme karşı idari yargının değil de, sulh ceza mahkemesinin görevli olması yasa koyucunun bu yöndeki tercihinin bir

⁸⁸ Bkz. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu m. 27 vd., Bu durum Ulusoy tarafından “yargısal kesinleşme” olarak adlandırılmaktadır. Yazar, yargısal başvurunun tüm aşamalardan geçerek sonuçlanması halini işlem bağlamında yargısal kesinleşme olarak kabul etmektedir. ULUSOY, Yaptırım, s. 235, 236., Mahkeme kararının kesinleşmesi konusunda bkz. Kabahatler Kanunu madde 29.; Ancak 3000 TL. dahil idari para cezaları hususunda, sulh ceza mahkemesince verilen karar kesin olup, itiraz yolu kapalıdır. (Kabahatler Kanunu, m. 28).

⁸⁹ ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 83, 84., Ayrıca detaylı bilgi için yine bkz. ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 81 vd., ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, (Kararlara Karşı Başvuru Yolları), Asil Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, s. 103 vd.

⁹⁰ ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 83, 84, 183,184. Bu karara karşı aynı Kanun’un 29. maddesinde görülen “itiraz” yolu ise “kanun yolu” şeklinde ifade edilmektedir. ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 84, 183, 184, 199, 200.

⁹¹ ULUSOY, Yaptırım, s. 235.

⁹² Bkz. dpn. 26, dpn. 43.

⁹³ Dava açılmış olması halinde de aynı durum söz konusudur.

⁹⁴ “...var olan bir hakka müdahale edilmek ya da korunmasını engellemek suretiyle, bireylerin hukuki durumlarını sınırlayan, onlara yapmak, katlanmak ve kaçınmak yükümlülüğü yükleyen işlemlere yükümlendirici işlemler adı verilir...”. AKYILMAZ –SEZGİNER-KAYA, s. 403,404.

⁹⁵ GÜNDAY, s. 179, 182., AKYILMAZ–SEZGİNER-KAYA, s. 456, 463. Ayrıca bkz. KARAHANOGULLARI, s. 332., SERTER, s. 283, 284., İdarece idari işleme müdahale konusunda detaylı bilgi için bkz. GÖZLER -KAPLAN, s. 404 vd.

ifadesi olup⁹⁶, salt bu durum idari işleme müdahale hususundaki genel kuraldan ayrılmayı tek başına açıklayabilecek nitelikte değildir. Bu sebeple buradaki “kesin”lik, İYUK’un 14. maddesi anlamında itiraz konusu idari yaptırım kararının idari usul sürecini tamamlanması⁹⁷ / idarenin iradesinin belirgin⁹⁸ şekilde ortaya çıkması/ uygulanmaya hazır olması⁹⁹ ya da işleme karşı idari başvuru imkânı bulunmaması¹⁰⁰ anlamlarında bir kesinlik değildir. Söz konusu “kesin”lik, işlemin idarece uygulanabilmesi için yasa koyucunun yaptığı bir tercihi yansıtmaktadır. Yasa koyucu burada, re’sen icra yetkisi bulunması halinde, idarenin işlemini uygulamaya hemen geçebileceği yönündeki¹⁰¹ genel kuraldan ayrılmaktadır¹⁰². İdari para cezasına karşı dava açma hakkının kullanılması halinde ise yasa koyucu, yargısal sürecin tamamlanmasını beklenmesini seçerek; burada da idari işlemin icrasına yönelik (işlemin icra edilebilmesi için yargı yerinin onayına gerek olmaması ve yürütmeyi durdurma kararı söz konusu olmadıkça işlemin uygulanmaktan alıkonulamayacağı¹⁰³) temel kuraldan ayrılmaktadır. Burada aslında “yargısal anlamda kesinleşme benzeri” bir durum söz konusudur¹⁰⁴. Genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gere-

⁹⁶ Adalet Komisyonu Raporu: “...Tasarıda hüküm bulunmamakta ise de, kabahatlerin ve bunlar karşılığında öngörülen idari yaptırım kararlarının bir idari işlem olmasının ötesinde, ceza hukukunun genel prensipleriyle yakın ilişki içinde olduğu düşüncesiyle; kabahatler karşılığında öngörülen idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararlarına karşı idari yargıya değil, ceza mahkemesine başvurulabilmesini mümkün kılan düzenleme yapılmıştır...” 23.03.2005, Esas No: 1/993, Karar No: 72, http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=1ahytdmpdk_119&pkanunlarno=30623&pkanunnumarasi=5326, (E.T. 23.11.2016). , Ayrıca bkz. ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 127.

⁹⁷ ERKUT, Kimlik, s. 120., SEZGİNER, s. 46.

⁹⁸ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

⁹⁹ TAN, Kesin, s. 109., ERKUT, Kimlik, s. 120., Buraya kadar aktarıldığı üzere, dpn. 86 kapsamındaki idari para cezalarında, işlem idare hukuku bağlamında uygulanmaya hazır olmakla beraber, yasa koyucunun tercihini bu yönde kullanması sebebi ile, uygulanması yukarıda değinilen sürecin sonuna bırakılmaktadır. Ayrıca buradaki değerlendirmemiz Cumhuriyet Savcısı ya da mahkemece verilen idari yaptırım kararlarını (KK, m. 23, 24) esas almamaktadır. Söz konusu maddeler hakkında bkz. ÇAĞLAYAN, Yaptırım, s. 185.

¹⁰⁰ Bkz. dpn. 43.

¹⁰¹ GÜNDAY, s. 125,126., ERKUT, Kimlik, s. 120.

¹⁰² Bkz. ULUSOY, Yaptırım, s. 236.

¹⁰³ GÜNDAY, s. 125, 126., ERKUT, Kimlik, s. 120.

¹⁰⁴ Ulusoy, idari işlem için yargı yoluna başvuruldu ise, yargısal sürecin sonunda işlemin “yargısal anlamda kesin” leştiğinden bahsetmektedir. ULUSOY, Yaptırım, s. 235, 236. Yargısal kesinleşme, yargı kararının kanun yollarından geçmesi ya da kanun yollarına başvuru süresinin geçirilmesi ile meydana gelir. KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 6100 Sayılı HMK’na Göre Yeniden Yazılmış, Yetkin

ken idari para cezaları bakımından “kesinleşme”, esasen; 6183 sayılı Kanunda öngörülen cebren tahsil yönteminin uygulanabilmesi¹⁰⁵ ve Kanun’un 55. maddesi¹⁰⁶ uyarınca ödeme emri tebliğ edilerek¹⁰⁷, cebri icra (tahsil) aşamasına

Yayımları, 23. Baskı, Ankara, 2012, s. 585., ÇAĞLAYAN, Kanun Yolları, s. 11. “Kesinleşme” ifadesinin yargı kararları için söz konusu olabileceğini ifade eden Karahanoğulları, “yargısal kesinleşme” yi yargı kararı için kanun yoluna gidilmemesi ya da kanun yolunun tüketilmiş olması durumları bağlamında tanımlamaktadır. KARAHANOGULLARI, s. 332., Ayrıca, işleme karşı idari yargı yolunun kapalı olması durumunun da “yargısal kesinlik” ile ifade edilmesi hakkında (657 sayılı DMK mülga m. 136 bağlamında) bkz. GÜNDÜZ, dpn. 17, s. 417., İdari para cezası için öngörülen dava açma süresinin dolması ya da davanın sonucuna ilişkin kararın ilgiliye tebliği ile “ idari kararın kesinleşmesi” yönündeki görüş için bkz. KAYNAK Harun, “ İdari Para Cezalarının Tahsilatında “Kesinleşme” nin Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2009, Y. 17, S. 196, s. 244., Bu dipnotta yargısal kesinleşmeye ilişkin doktrinde yapılan tanımlamalar dikkate alındığında, burada tipik anlamda “yargısal kesinleşme” den ziyade, “yargısal kesinleşmeye yakın/benzer bir durum” bulunmaktadır. Çünkü belirtildiği üzere, yargısal kesinleşme sadece yargısal kararlar için söz konusudur. Sulh ceza mahkemesince verilen karara, süresi içinde itiraz yoluna gidilmemesi ya da itirazın reddi ile, yargısal bir kesinleşmeden bahis söz konusu olabilecektir. İşleme karşı dava yoluna gidildiğinde, yargısal kararda meydana gelecek kesinleşme, Kabahatler Kanunu’nda yer alan düzenleme dikkate alındığında, işlemin uygulanmasına etki yaratmaktadır. İşlem bakımından “yargısal kesinlik benzeri” bir durum oluşmaktadır. İşleme karşı dava yoluna gidilmemesi hali de, kanun yolu başvurusu imkânı da olmaması sebebiyle yargısal kesinlik benzeri bir kesinleşme olarak kabul edilebilir.

¹⁰⁵ Kamu alacaklarının idarece re’sen tahsili re’sen icra yetkisinin bir görünümüdür. GÜNDAY, s. 243vd., GERÇEK Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, Bursa, 2015, s. 23. Özel hukuk kişilerinin ise bizzat hakkına kavuşmaya çalışması ise (istisnalar dışında) –kendiliğinden- ihkak-ı hak anlamına gelmektedir ve caiz sayılmamaktadır. KURU-ARSLAN-YILMAZ, s.71, 72., (5237 sayılı TCK, ihkak-ı hak durumunu önceki TCK dan farklı olarak düzenlemektedir). İdarenin kamu alacaklarını tahsil hususunda özel olarak yetkilendirilmiş olması, alacağın takibi için icra dairesi ya da mahkemeye başvurmanın gerekmediği hususunda bkz. DURSUN Hasan, “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, TBBD (Türkiye Barolar Birliği Dergisi) 2007, S. 72, s. 266-268.

¹⁰⁶ **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (RG. 28.07.1953, S. 8469), m. 55:** “Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur...”.

¹⁰⁷ Ayrıca detaylı bilgi için bkz. 442 seri nolu Tahsilat Tebliği (RG. 12.05.2007, S. 26520). Söz konusu tebliğ uyarınca "... 5326 sayılı Kanunun 5560 sayılı Kanunla değişik 17 nci maddesinde idari para cezalarının tahsil usulü; idari para cezasını veren kamu idaresi ve idari para cezasının düzenlendiği kanunlara göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; - Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar; Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine, - Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler tarafından verilen idari para cezaları kendileri tarafından, ilgili kanunlarında aksine hüküm bulunmadığı takdirde, 6183 sayılı Kanun hükümlerine, - Kamu kurumu

geçilebilmesi için tüketilmesi zorunlu sayılan bir aşamayı ifade etmektedir¹⁰⁸. Tahakkuk eden¹⁰⁹ kamu alacağının, vadesinde ödenmemesi halinde ödeme emri gönderilebileceği için¹¹⁰, sulh ceza mahkemesine başvuru süresinin geçirilmesi/yargı yolunun tüketilmesi sonucu verilecek karar (kesinleşen red kararı) ile kamu alacağı tahakkuk etmektedir¹¹¹. Buradaki “kesinleşme”, idari para cezasının “tahakkuk” una ilişkin bir durumu ifade etmektedir¹¹².

niteliğindeki meslek kuruluşları ile diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen ve; a) Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyen idari para cezaları kendileri tarafından, ilgili kanunlarında özel hüküm bulunmadığı takdirde genel hükümlere, b) Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekenler ise özel bir belirleme yapılmamış olması halinde Maliye Bakanlığıınca belirlenecek tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine, göre takip ve tahsil edilecektir... ”.

¹⁰⁸ Günday genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezasının tahakkukunun, vergi alacağının tahakkukundan daha zor koşullara bağlandığına işaret etmektedir. GÜNDAY, s. 246.

¹⁰⁹ Kamu alacağının (ve de bunlardan bir tanesi olan vergi) tahakkuku, alacağın talep edilebilir, ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 296, 297., ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara, 2015, s. 106., GÜNDAY, s. 245. Vergilendirme ve Kabahatler Kanunu uyarınca genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken kamu alacakları dışında kalan alacaklar için tahakkuk, işlemlerin ilgisine tebliği ile gerçekleşmektedir. GÜNDAY, s. 245, 246., Örneğin 5510 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 102’de verilen idari para cezasının tebliğ ile tahakkuk edeceği belirtilmektedir: “...*İdari para cezaları ilgiliye tebliğ ile tahakkuk eder. Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kuruma ya da Kurumun ilgili hesaplarına yatırılır veya aynı süre içinde Kuruma itiraz edilebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazı reddedilenler, kararın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yetkili idare mahkemesine başvurabilirler. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde, idari para cezası kesinleşir...*”, Konu hakkında bilgi için ayrıca bkz. EREN Hayrettin-ŞİŞMAN Gülden, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda Yer Alan İdari Başvurular”, E-Akademi, Mart 2010, S. 97, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=SOSYAL%20G%DCVENL%DDK%20MEVZUATINDA%20YER%20ALAN%20%20DDAR%DD%20BA%DEVURULAR&kimlik=1269458051&url=makaleler/Eren-sisman-1.htm> (E.T. 18.12.2016).

¹¹⁰ Kamu alacaklarında idarece cebren tahsile başlanabilmesi için, ödeme emrinin tebliği zorunludur. Vade geçmiş olsa bile, ödeme emri tebliği olmadan tahsile başlanamayacaktır. GERÇEK, s. 213.; Ödeme emri tebliği için, kamu alacağının tahakkuk edilmiş ve vadesinin gelmiş olması zorunludur. KARAKOÇ, Vergi, s. 672, 674., GÜNDAY, s. 246., **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, m. 37** : “...*Hususi kanunlarında ödeme zamanı tesbit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür...*”, Gerçek, tarh, tebliğ ve tahakkuk eden kamu alacağının vadesi gelmesine rağmen ödenmemesi halinde idarenin cebren takip/tahsil yetkisine sahip olduğunu belirlemektedir. GERÇEK, s. 213.

¹¹¹ GÜNDAY, s. 246.

¹¹² Ödeme emrine karşı dava açılmış olması, İYUK m. 27/1 uyarınca, idari yargı yerince ayrıca

Kabahatler Kanunu'nun 17/4 maddesindeki genel bütçeye kaydedilmesi gereken idari para cezalarının dışında kalan idari para cezaları için “...Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler tarafından verilen idarî para cezaları, ilgili kanunlarında aksine hüküm bulunmadığı takdirde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kendileri tarafından tahsil olunur. Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen ve Genel Bütçeye¹¹³ gelir kaydedilmesi gerekmeyen idarî para cezaları, ilgili kanunlarında özel hüküm bulunmadığı takdirde genel hükümlere göre tahsil olunur...” hükmü nedeniyle, bu kapsamda yer alan idari para cezalarının tahakkuku için, Kabahatler Kanunu'nun 27. maddesindeki şekilde bir kesinleşme aranmayacaktır. Söz konusu idari para cezalarının tahakkuku ilgisine tebliği ile gerçekleşecek¹¹⁴, vadesinin gelmesi ile ödeme emri tebliğ edilebilecektir. Anılan idari para cezaları bakımından idare hukukunun temel anlayışına uygun olarak, kanun tarafından¹¹⁵ verilen re'sen icra yetkisine dayanarak, 6183 sayılı Kanun'a göre ya da genel hükümlere göre tahsilat yapılabilecektir¹¹⁶.

Kabahatler Kanunu'nun 17. ve 27. maddeleri çerçevesinde idari para cezasının tahsilindeki genel durum yukarıda izah edilmiştir. Kabahatler Kanunu m. 3/1/a uyarınca¹¹⁷, idari yargıya tabi olan idari para cezalarında icra/tahsilat

yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe, idarenin tahsilat yapmasına engel olmayacaktır.

¹¹³ **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (RG. 24.12.2003, S. 25326), m. 12/3:** “...Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir...”.

¹¹⁴ Bkz. GÜNDAY, s. 245, 246.

¹¹⁵ Re'sen icra yetkisi hususunda; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun m. 17 ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun m. 1 birlikte ele alınmalıdır.

¹¹⁶ Aynı yönde bkz. KAYNAK, s. 244, 245.

¹¹⁷ Özel kanunların Kabahatler Kanunu'ndan önce ya da sonraki tarihli olmalarının kanun yolunu (idari yargı) değiştirmeyeceği hususunda bkz. TERZİOĞLU Eda, Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013, s. 40, YÖK Ulusal Tez Merkezi, (E.T. 12.02.2017), Önceki kanunun genel, sonrakinin özel olması halinde sonraki; önceki kanunun özel, sonraki kanunun genel olduğu durumda yasa koyucunun, önceki özel kanunun ortadan kaldırma amacı tespit edilebiliyorsa sonraki genel kanunun, böyle bir amaç belirlenemiyorsa önceki özel kanun uygulanmaya devam edeceği; yargı yolu tespitinde geçerli bu durumun Kabahatler Kanunu m. 3/1/b düzenlemesi için (kanun yolu dışında olan genel hükümler bakımından) de, özel kanunların uygulanması anlamına gelmesi için bkz. KILIÇ Ayhan, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, TAAD, Temmuz 2014, Y. 5, S. 18, s. 307, 308., ayrıca normların çatışması hususunda bkz. GÖZLER Kemal, Hukuka Giriş, Genişletilmiş 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos, 2011, s. 302, 303., ATAY Ender Ethem, Hukuk Başlangıcı, Gazi

için, 17. madde anlamında bir “kesinleşme” nin gerekli olup olmadığı ayrı bir sorundur. Kabahatler Kanunu’nda genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken para cezalarının tahsil edilebilmesi için “kesinleşmiş” olmasının öngörülmesi ve 17. maddenin “diğer genel hükümler” içinde yer alması, bu hususu tartışmalı bir hale getirmektedir. Kabahatler Kanunu sistematığına bakıldığında “kesinleşme” hususunun, sulh ceza mahkemesince denetlenecek olan idari para cezaları için açıklanmış olduğu görülmektedir. İdari yargıda denetlenecek idari para cezalarında¹¹⁸ idarece tahsilat aşamasına geçilebilmesi için işlemin öngörülen idari süreçlerden geçerek tekemmül etmiş olmasının (ve de vadesinin gelmiş olmasının) yeterli olduğu görüşü¹¹⁹ savunulabilir. Başka bir ifadeyle; işlemin idarece icra edilebilmesi için İYUK’un 14. maddesi anlamında iradenin belirgin¹²⁰ olmasının kâfi geldiği (re’sen icra yetkisinin bulunması koşuluyla¹²¹) iddialardan biri olabilir. Bu görüş benimsendiğinde idari idari para cezası idari sürecini tamamlayarak, ilgiliye tebliğ edilmekle (vadesi de gelmekle) kamu alacağı tahakkuk edecek¹²², idarece talep edilebilir aşamaya gelecektir¹²³. Yani, idari yargı yerinin görevli olduğu idari para cezalarında¹²⁴, idari işlemin tekemmül etmiş olması idarece tahsilatın yapılabilmesi için yeterli olacaktır. Ancak; Kabahatler Kanunu’nun 17. maddesinin kanun yolu dışındaki genel hükümlerinin tüm kabahatler için geçerli olduğu yönündeki hükmü karşısında¹²⁵, Kabahatler Kanunu sistematığının geçerli olacağını savunmak da mümkündür¹²⁶. Sonuç olarak, burada ilk görüşün benimsenme-

Kitabevi, Ankara, Kasım 2013, s. 197.

¹¹⁸ Örneğin 6475 sayılı Posta Kanunu m. 20, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu m. 134, 6112 Sayılı Radyo Ve Televizyonların Kuruluş Ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun m. 32.

¹¹⁹ Bkz. ULUSOY, Yaptırım, s. 238.

¹²⁰ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

¹²¹ GÜNDAY, s. 125.

¹²² GÜNDAY, s. 245.

¹²³ Aksi yönde bkz. DİDDK, YD, K.T. 13.11. 2008, E. 2008/939, D13D, K.T. 26.10.2015, E. 2010/194, K. 2015/3630, KİBB; Danıştay’ın aksi yönde uygulaması için bkz. ULUSOY, s. 238 vd. ; Özel kanunların Kabahatler Kanunu’ndan önce ya da sonraki tarihli olmalarının kanun yolunu (idari yargı) değiştirmeyeceği hususunda bkz. TERZİOĞLU, s. 40.

¹²⁴ Özellikle aksini öngören özel bir hüküm olmadığı sürece.

¹²⁵ Özellikle tahsilat hususunda özel yasalarda farklı düzenlemeler olmaması halinde.

¹²⁶ Özel nitelikli yasada açık bir şekilde Kabahatler Kanunu’ndan farklı bir tahsilat yöntemi öngörülmesi halinde, kanunların zaman bakımından uygulanması tartışmaları da konuya dâhil olacaktır. Örneğin bkz. KILIÇ, s. 307, 308. (Bkz. dpn. 117)., İdari para cezasına karşı yargı yoluna başvurulmasının tahsilata engel olmayacağı yönünde düzenleme getiren (özel kanunlarda aksi yönde hüküm bulunan) kanunlarda yer alan idari para cezaları için işlemin

si halinde, İYUK'un 14. maddesi anlamında bir “kesin”lik; ikinci görüşün benimsenmesi halinde; genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gereken ve sulh ceza yolu açık olan idari para cezalarında olduğu gibi, idarece tahsilata başlanılabilmesi için gerekli bir “kesin”leşme gündeme gelecektir. Yani, “tahakkuka” ilişkin bir kesinleşme söz konusu ve yeterli olacaktır¹²⁷.

C. Vergi Hukuku'nda Kesinleşme

İdari işlemin “kesin” liği hususu vergilendirme alanında da özellik taşımaktadır. Vergi alacağının tahsil edilmesi, özel bir idari sürecin akabinde gerçekleşmektedir. Bu süreç sırasıyla vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır¹²⁸. Tahsil aşamasına gelinebilmesi, önceki aşamaların tamamlanmış olmasına bağlıdır. Vergi borcu, VUK'un (Vergi Usul Kanunu) 19. maddesi uyarınca “*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü*” ile ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme sürecindeki sonraki işlemler henüz yapılmamış olsa da, kişi bu olay ya da hukuki durumun ortaya çıkması ile “vergi borçlusu” statüsüne girmektedir¹²⁹. Bundan sonraki aşama, (beyana dayalı vergiler hariç olmak üzere) VUK'un 20. maddesinde “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muamele*” şeklinde tanımlanan “tarh”dır. Vergi borçlu statüsüne girme, vergiyi doğuran olay ile gerçekleşmektedir. Tarhta sadece borçlu statüsüne giren kimsenin borcu tespit edilmekte olsa da, vergilendirme işlemleri tarh ile başlamaktadır. Vergi borcunun talep edilebilmesi tarhın gerçekleşmiş olmasını gerektirdiğinden, tarh işleminin “vergi usul hukuku” bakımından kesin ve yürütülebilir olduğu kabul edilmelidir¹³⁰. Söz

tekemmül etmiş olması anlamında kesinleşmenin tahsilat için yeterli olacağı konusunda bkz. ULUSOY, Yaptırım, s. 236, 237.

¹²⁷ 442 seri nolu Tahsilat Tebliği (RG. 12.05.2007, S. 26520)'nde, idari yargıda denetlenecek olan idari para cezaları bakımından, idari yargı yoluna başvuru süresinin geçmesi ya da kanun yolunun tüketilmesinden sonra kesinleşmenin gerçekleşip, tahsilatın başlayacağı kabul edilmektedir.

¹²⁸ EREN Hayrettin-ŞİŞMAN Gülden, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Ankara, 2009, s. 779., KARAKOÇ, Vergi, s. 256.

¹²⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 87., KARAKOÇ, Vergi, s. 257.

¹³⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 89., KARAKOÇ, Vergi, s. 262, 263, 277., CANBAZOĞLU Kerem, “Vergilendirme Ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, TBBD, 2010, S. 89, s. 167, 168., AĞAR Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”, TBBD, 2006, S. 67, s. 294., Takdir komisyonu kararlarının icrai olduğu yönünde bkz. CANBAZOĞLU, s. 170, 171., AĞAR, s. 297.

konusu işlem idari işlemin farklı kriterlere göre sınıflandırılmasında subjektif, yükümlendirici nitelikli bir idari işlemdir¹³¹. Vergi borcunun talep edilebilmesi için, anılan işlemin ilgisine bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim, tebliğ ile gerçekleşmektedir. Tebliğ VUK' un 21. maddesinde “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır¹³². Aynı Kanun'un 34. maddesi uyarınca, “*İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur. ...*”. Vergilendirmede tahsil¹³³ önce-sindeki idari son aşama ise VUK' un 22 . maddesinde “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*” şeklinde tanımlanan “ta-hakkuk” tur¹³⁴. Vergi borcu, tahakkuk ile birlikte talep edilebilecek bir duruma gelmektedir¹³⁵. Vergi borcunun tahakkuk zamanı ise, ikmalen , re'sen tarh edilen vergilerde ya da idarece yapılan tarh bakımından vergi borcu yükümlü-sünün davranış şekline göre farklıdır¹³⁶. Beyana dayanan vergilerde tahakkuk, beyan ile (tahakkuk fişi düzenlenmesi ile) gerçekleşmektedir¹³⁷. Çünkü beya-na dayalı vergi söz konusu olduğunda, VUK uyarınca mükellefin kural olarak tarh işlemine karşı dava açması mümkün değildir¹³⁸. Hatta söz konusu işleme

¹³¹ Subjektif ve yükümlendirici idari işlem tanımı için bkz. AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 394, 403,404., Tarhın yukarıda anılan niteliği hakkında bkz. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 89., KARAKOÇ, Vergi, s. 277, 278., CANBAZOĞLU, s. 167., EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 798. Tarh işlemi, aslında belirleyici (örneğin mezun öğrenciyeye diploma verilmesi, GÜNDAY, s. 128.) işlem olduğundan, inşai nitelikte de değildir. Bu durum, işlemin “icrai” liği hususunun idare hukuku ile vergi usul hukuku açısından değerlendirilmesi noktasında farklılık taşımaktadır. Anılan konuda bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 262.

¹³² Tebligat, Vergi Usul Kanununda özel olarak düzenlenmektedir. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 104., KARAKOÇ, Vergi, s. 286.

¹³³ Süreç için bkz. GERÇEK, s. 9vd.

¹³⁴ “...Bir kamu alacağı, ödenecek ve dolayısıyla da tahsil edilebilecek duruma gelmekle tahakkuk etmiş olur”. GÜNDAY, s. 245.

¹³⁵ KARAKOÇ, Vergi, s. 296, 297., GERÇEK, s. 10., Eren-Şişman, tahakkukun hukuken idari işlem olmaktan çok, bir işlem olan tarhı güçlendirerek bağımsız bir kılıfa soktuğunu ifade etmektedirler. EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 806.

¹³⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 106., TAŞDELEN Aziz, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, AÜHFD, 2007, C. 56 S.1, s. 286., KARAKOÇ, Vergi, s. 300 vd., Tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler incelememiz dışında kalmaktadır.

¹³⁷ TAŞDELEN, s. 289., EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 804.

¹³⁸ **233 sayılı VUK (RG.10.01.1961, S. 10703-10705) m. 378/2:** “...Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur...”. Bu durumun istisnası, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir. Bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 298, 299., TAŞDELEN , s. 290., EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 804., Aynı yönde bkz. DVDDK, K.T. 16.02.2007, E.2006/232,

karşı yargı yoluna gitmek mümkün olmadığından kamu alacağının kesinleşmesi de aynı anda gerçekleşmektedir¹³⁹. İkmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerde ise, yükümlü vergi ihbarnamesinin kendine tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açmazsa¹⁴⁰, kamu alacağının “kesinleşmiş” olduğu yani söz konusu alacağa karşı “tüm yargı yollarının kapandığı” kabul edilmektedir¹⁴¹. Bu durumda, verginin tahakkuku¹⁴² ve kesinleşmesi aynı zamanda gerçekleşmektedir¹⁴³. İhbarnameye karşı dava açılması halinde tahakkuk, dava sonuna kadar uzamaktadır¹⁴⁴. Dava açılması halinde, İYUK'un ilgili düzenlemesi (m. 27/4) uyarınca tarh işleminin yürütmesi kendiliğinden durduğundan, idarece tahsil aşamasına geçilmesi mümkün değildir¹⁴⁵. Davanın reddi halinde ise, vergi borcu tahakkuk edip, tahsil edilebilir bir aşamaya gelmektedir¹⁴⁶. Ancak henüz kanun yollarına gitme imkânı mevcut olduğundan, “kesinleşme”¹⁴⁷ söz konusu olamamaktadır. Kesinleşme; ya “kanun yollarına gitme süresinin dolması” ya da davacı tarafından kanun yollarına gidilmesi halinde, “ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunması (kanun yolu başvurusunun

K. 2007/62, DD, S. 116, s. 90, 91.

¹³⁹ Beyana dayalı vergilerde tahakkuk ve kesinleşmenin birlikte meydana gelmesi yönünde bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 302.

¹⁴⁰ 2577 sayılı İYUK, m. 7.

¹⁴¹ KARAKOÇ, Vergi, s. 300., ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107., Vergi usul hukuku açısından “tahakkuk” ile “kesinleşmenin” farklı anlamlara geldiği hususunda bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 300., Kesinleşme hususunda bkz. D4D, K.T. 20.05.1987, E. 1987/489, K. 1987/1842, D4D, K.T. 14.06.1996, E. 1994/985, K. 1994/3660, D7D, K.T. 18.09.2002, E. 2000/3895, K. 2002/2827, KİBB., Tarh işlemindeki sakatlıklar da idari işlem teorisi çerçevesinde ele alınmalıdır. Örneğin idareye tamamen yabancı ya da idare adına irade açıklama yetkisi olmayan birimlerce-yetki gaspı- (GÜNDAY, s. 142., GÖZLER-KAPLAN, s. 322) ya da iş bölümüne aykırı olarak-yetki tecavüzü-(GÜNDAY, s. 142., GÖZLER-KAPLAN, s. 323 vd.) başka idari birimlerin görev alanı gözetilmeksizin tarhiyat yapılması halinde tarh işlemi “yetki” unsuru yönünden hukuka aykırı olabilecektir. Tarhiyatta idari işlemin diğer unsurları bakımından bkz. EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 792 vd.

¹⁴² TAŞDELEN, s. 295., GÜNDAY, s. 245.

¹⁴³ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107., KARAKOÇ, Vergi, s. 300., EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 806.

¹⁴⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107., KARAKOÇ, Vergi, s. 301., GÜNDAY, s. 245. Bu durum doktrinde “tahakkukun askıya alınması” olarak da ifade edilmektedir. EREN-ŞİŞMAN, Süreç, s. 806.

¹⁴⁵ Karakoç bu durumu (tarha karşı dava açılması), “davanın sona ermesine kadar tahakkukun ertelenmesi” olarak ifade etmektedir. KARAKOÇ, Vergi, s. 301.

¹⁴⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107., KARAKOÇ, Vergi, s. 301., GÜNDAY, s. 245., TAŞDELEN, s. 298.

¹⁴⁷ Burada “yargısal anlamda kesinleşmeye benzer” bir kesinleşme söz konusudur.

reddi)” ile gerçekleşmektedir¹⁴⁸¹⁴⁹. Ayrıca belirtilmelidir ki, kanun yolları aşamasında yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece¹⁵⁰, (kesinleşme gerçekleşmemiş olsa da) tahsil aşamasına geçilebilmektedir¹⁵¹.

Tarh işlemine karşı açılan davanın ilk derece yargı yeri tarafından kabul edilmesi (tarhın iptali) halinde ise, ortada idarece icra edilebilecek bir işlem söz bulunmadığından, tahsil aşamasına geçilmesi de söz konusu olamayacaktır. Bu durumda tahsil aşamasına geçmek isteyen idare, ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yollarına gitmek durumunda kalacaktır¹⁵². İlk derece

¹⁴⁸ Bölge İdare Mahkemesince istinaf talebinin reddi ve temyiz yolunun açık olmaması halinde . , Kanun yolu başvurusunun reddi konusunda ayrıca bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 301., Kanun yolu başvurusunun kabulü halinde kesinleşme için bkz. KARAKOÇ, Vergi, 303,304., son durumda yapılacaklar için bkz. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107., KARAKOÇ, Vergi, s. 301., İstinaf kanun yolu için bkz. İYUK, m. 45.

¹⁴⁹ İYUK uyarınca verildiği anda kesinleşen bir karar olmamak kaydıyla., Taşdelen kesinleşmeyi , alacağın taraflar arasında çekişmesiz hale gelmesi olarak algılamakta, tarh işlemine karşı dava açma süresi geçmiş olması ya da mahkemenin davayı reddi halinde kesinleşmenin gerçekleşmediği, çünkü zamanaşımı süresinde “hata düzeltme” başvurusunun mümkün olduğu kanaatindedir. TAŞDELEN, s. 303. Ancak, dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme başvurusu yapılmış olsa dahi, burada dava konusu olacak işlem, daha önceden kesinleşmiş olan vergilendirme işlemi değil, şikâyet üzerine Maliye Bakanlığınca verilen karar olduğundan, bu görüş eleştiriyi açıktır. Aynı yönde bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 784, 787., Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurusu bağlamında, zorunlu idari başvuru yönteminin söz konusu olduğu; kesin ve yürütülebilir işlemin vergi dairesinin red işlemi değil, Maliye Bakanlığı’nın verdiği şikâyetin reddi kararı olduğu yönünde bkz. KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 87., TAYFUR Ayça Fulya, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 107., (YÖK Ulusal Tez Merkezi , E.T. 14.01.2017)., Bu konuda detaylı bilgi için ayrıca bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 29, 30., Şikâyet başvurusuna idari işlemi İYUK’un 14. maddesi anlamında “kesin” leştirici etki tanınması hususunda bkz. D9D, K.T. 24.10.2002, E. 2001/4589, K. 2002/4356, KİBB: “..Yükümlünün ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle Vergi Mahkemesinde dava açma süresini geçirmeden düzeltme talebinde bulunduğu bu talebin Vergi Dairesi Müdürlüğüne 60 günlük sürede cevap verilmemek suretiyle zimnen reddedildiği, ancak şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden dava açıldığı, bu arada dava açma süresinin geçirildiği ve yapılan ilk başvurunun, süre geçirildikten sonra yapılmış başvuru ile eşdeğer hale geldiği dosyanın incelenmesinden anlaşılmış olup, idari başvuru yolları tüketilmeksizin, henüz kesin ve icrai nitelikte olmayan düzeltme isteminin reddi üzerine yargı yoluna başvurulması olağanı bulunmamaktadır...”. (Son karar için zorunlu idari başvuru bağlamında ayrıca bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, dpn. 41, s. 30)., Şikâyet başvurusunun ihtiyari nitelikte olduğu yönünde bkz. D4D, K.T. 13.05.2010, E. 2009/4880, K. 2010/2712, KİBB. (Son kararın eleştirisi için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, dpn. 41, s. 30, 31).

¹⁵⁰ Bkz. İYUK m. 52.

¹⁵¹ Bkz. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 107.

¹⁵² İYUK m. 45/1 uyarınca verildiği anda kesinleşen bir karar olmamak kaydıyla.

mahkemesi kararının istinaf merciince (Bölge İdare Mahkemesi) hukuka uygun bulunmaması halinde (karara karşı temyiz¹⁵³ yolu da açık değil ise), Bölge İdare Mahkemesi kararı¹⁵⁴ akabinde vergi borcu ihbarname ile ilgiliye bildirilecek, bu şekilde tahakkuk etmiş olacaktır¹⁵⁵. Başvurulacak olağan bir kanun yolu bulunmaması sebebiyle, “kesinleşme” de gerçekleşmiş olacaktır¹⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında olmak üzere; vergi hukukunda kamu alacağının “kesinleşmesi”¹⁵⁷, İYUK’un 14. maddesi anlamında “idarenin iradesinin belirgin¹⁵⁸ biçimde ortaya çıkması” ile örtüşmemektedir. Tarh işlemine karşı davanın hem reddi hem de kabulü halinde, vergi borcunun tahsili için kesinleşme gerekli değildir. Her iki durumda da bahsi geçen “kesinlik”, işlemdeki iradenin belirgin¹⁵⁹ olmasına ilişkin bir durumu değil, yargısal anlamda kesinliğe¹⁶⁰ benzer bir kesinliği/kesinleşmeyi ifade etmektedir.

Üst makamlara (üst makam bulunmaması halinde işlemi yapan idari makama) işlemin geri alınması, kaldırılması ya da değiştirilmesi talepleri ile hiyerarşik başvuru yapılmasına ilişkin İYUK’un 11. maddesinin vergilendirme sürecinde uygulanabilirliği, idari işlemin “idari başvuru yollarının kapalı olması” anlamında kesinliği bağlamında ele alınmalıdır. Burada, “tarh” işlemine karşı, ihtiyari başvuru yoluna gidilmesinin mümkün olup olmadığı, “idari anlamda kesinlik” tespiti noktasında önem taşımaktadır. İhtiyari bir başvuru şekli olan hiyerarşik başvurunun düzenlendiği İYUK’un 11. maddesinin 4. fıkrasının 4001 sayılı kanun ile mülga olmasından önce, “*bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsi-*

¹⁵³ Temyiz yolunun açık olması halinde tahakkuk ve kesinleşme zamanı, temyiz merciinin kararına ya da ilgilinin bu yola başvurup başvurmamasına göre ortaya çıkacaktır. Bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 305.

¹⁵⁴ Bkz. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 195.

¹⁵⁵ KARAKOÇ, Vergi, s. 304-305., İlk derece mahkemesinin tarhın iptali kararının istinaf merciince hukuka uygun bulunması olasılığı için bkz. KARAKOÇ, Vergi, 304vd.

¹⁵⁶ Temyiz yolunun kapalı olması (mümkün olmaması) ihtimalinde., Bkz. İYUK m. 46., Temyiz yolunun mümkün olması hali için bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 305.

¹⁵⁷ Kamu alacağına ilişkin tebliğ olunan ihbarnameye karşı yargı yoluna başvurma imkânının ortadan kalkmasının “kamu alacağının kesinleşmesi” olduğu hakkında bkz. KARAKOÇ, Vergi, s. 302., Örneğin bkz. D7D, K.T. 18.09.2002, E. 2000/3895, K. 2002/2827, D4D, K.T. 20.05.1987, E. 1987/489, K. 1987/1842, KİBB.

¹⁵⁸ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

¹⁵⁹ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

¹⁶⁰ Bkz. KURU-ARSLAN-YILMAZ, s. 585., KARAHANOĞULLARI, s. 332, ÇAĞLAYAN, Kanun Yolları, s. 11., Ayrıca bkz. ULUSOY, Yaptırım, s. 235, 236.

linden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanmaz” hükmü gereğince, bu soruya olumlu yanıt vermek mümkün değildi. Ancak bu hükmün artık mevcut olmadığı ve VUK’da da tarhiyat bakımından başvuru-yu imkânsız kılan bir özel bir düzenleme bulunmadığı dikkate alındığında¹⁶¹, İYUK’un 11. maddesinin tarhiyat kapsamında uygulanmasına engel bulunmamaktadır¹⁶². Daha önce İYUK m. 11 bağlamındaki başvurular açısından

¹⁶¹ Vergi hataları bakımından söz konusu olan hata düzeltme yolu doktrinde (VUK m. 116-117) İYUK m. 11 kapsamında ele alınmaktadır. Doktrinsel yaklaşım aktarımı için bkz. KARAKOÇ, Süre, dph. 172, s. 107, 109 vd., Bkz. TAYFUR, s. 99 vd., Danıştay tetkik hakiminin açıklaması için bkz. D4D, K.T. 17.11.1998, E. 1998/2746, K. 1998/4282, KİBB. Aksi yönde bkz. DVDDK, K.T. 16.02.2007, E.2006/232, K. 2007/62, DD, S. 116, s. 89-93., İYUK m. 11 genel nitelikli bir düzenleme olduğundan, vergi hata düzeltme yolunu da içine alabilmektedir. VUK m. 116-117 hükümleri sadece, mevzuatta vergi hatası olarak kabul edilen durumlar için uygulanabilir niteliktedir. Bkz. TAYFUR, s. 98, 99., Burada İYUK m. 11 kapsamında yaptığımız açıklamalarımız anılan doğrultuda ele alınmalıdır (Örneğin “hata” sayılabilecek durum dışında kalmak kaydıyla, konu unsuru sakatlıkları, ya da idari işlemin diğer unsurlarına ilişkin sakatlıklar).; Karakoç, hata düzeltme başvurusu bakımından “işlemi yapan makama başvuru” nun süre durdurucu etkisinin kabulünün gerektiğini belirtmektedir. KARAKOÇ, Süre, s. 108., Hata düzeltme yolu, idari bir çözüm şekli olup, ihtiyari nitelik arz etmektedir. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 169,170., İYUK’un 11. maddesinin vergilendirmede uygulanabilirliği kabul edildiğinde, tahakkukun da ertelendiği konusunda bkz. CANDAN, Yargılama, s. 457, 458. Ayrıca DVDDK’nun , E.2006/232, K. 2007/62 künyeli kararında, idari başvuru öncesinde “kesin” bir idari işlem bulunduğu ifade edilmesi de anılan kararda dikkate değer hususlardan bir tanesidir: “...Bütün bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödevinin yerine getirilmesi için tesis edilen idari işlemlerin özel kurallara tabi olduğu, nihai işlem tesis edilmeden önce ve işlemin tesisinden sonra, yükümlülere idari müracaat yollarının tanındığı, böylece kesin işlem tesis edildikten sonra, dava yolu dışında, kamu alacağının gecikmeksizin tahsilinin sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Vergi tarhına ilişkin işlemlerin yukarıda belirtilen yollarla düzeltilmesinin sağlanamaması veya bu yollara başvurulmaması halinde, dava açılmamışsa, tahakkuk eden vergi, 213 sayılı Kanununun 111 inci maddesi uyarınca Kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir... ”.

¹⁶² CANDAN, Yargılama, s. 450., KARAKOÇ, Süre, s. 102., Tarh bağlamında aynı yönde bkz. D4D, K.T. 17.03.1986, E. 1984/1617, K. 1986/1009, KİBB, Ödeme emri bağlamında aynı yönde bkz. D7D, K.T. 21.11.1997, E. 1997/ 2994, K. 1997/4176, KİBB: “...Sözü edilen maddenin 4 üncü 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 18.6.1994 gün ve 02.1964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4001 sayılı Kanununun 6 ncı maddesi ile 18.6.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.4001 sayılı Kanununun anılan 6 ncı maddesinin gerekçesinde, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda, idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için daha sonra açılan davaların süreden reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına neden olduğu, gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyumsuzlukların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak, söz konusu fıkranın yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir.

yaptığımız “idari başvuru imkânı bulunup bulunmaması yönünden” kesinliğe ilişkin açıklamalarınız burada da geçerlidir. Ancak bu durumda, verginin tahakkukunun, dava açma süresinin sona erdiği an /dava açılması halinde, davanın sonuçlanma zamanına kadar ertelenmiş olduğu bir kez daha vurgulanmalıdır¹⁶³.

Vergilendirme alanında “idari başvuru yollarına gidebilme imkânı ”nın bulunmaması bağlamında “kesinlik” tartışması “uzlaşma” noktasında da söz konusu olabilecektir. Uzlaşma, vergi uyuşmazlığının yargı organına iletilmeden önce idari yoldan çözülmesini sağlayan bir yöntemdir¹⁶⁴. Bu yöntem ile, uyuşmazlığın kısa sürede giderilerek hazinenin alacağına kısa sürede kavuşması amaçlanmaktadır¹⁶⁵. Uzlaşmaya ilişkin bizi ilgilendiren husus, bilhassa

Buna göre, 2577 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin 4 üncü fıkrasının yürürlükten kaldırılması güdülen amacın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşan yükümlülere, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresini durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde yeniden incelenip halledilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 2577 sayılı Kanunun idari başvuru yolunu düzenleyen 11 inci maddesinin 18.6.1994 tarihinden itibaren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda da uygulanabileceği tabiidir. Yani, ilgililer bahsi geçen işlemlere karşı doğrudan doğruya idari dava açabilecekleri gibi, dilerlerse idari itiraz yoluna da başvurabileceklerdir...”, Ödeme emri bağlamında aynı yönde bkz. D7D, K.T. 06.11.2002, E. 2000/5610, K. 2002/3488, Mükellefiyet tesisine yönelik işlem bakımından aynı yönde bkz. D4D, K.T. 13.10.2008, E. 2007/3301, K. 2008/3554, KİBB; Candan s. 450 ve 451 ‘de, İYUK’ ta yapılan değişikliğe rağmen, Danıştay’ın aksi yönde kararları bulunmakla beraber, yeni bazı kararlarda görüş değişikliği olduğunu ifade etmektedir. CANDAN, Yargılama, s. 450, 451., Vergi ve ceza tarhi bakımından aksi yönde bkz. D11D, K.T. 25.02.1999, E. 1997/2190, K. 1999/820, Ceza tarhi bakımından aksi yönde DVDDGK, K.T. 18.10.2006, E. 2006/75, K. 2006/300, Vergi tarhi bakımından DVDDGK, K.T. 26.12.2008, E. 2007/700, K. 2008/763, KİBB; DVDDGK, K.T. 16.02.2007, E. 2006/232, K. 2007/62, DD, S. 116, s. 89-93., Karakoç, İYUK’un 11. maddesinin hem tarha hem de tahsile yönelik işlemler bakımından uygulanacağına ilişkin yorum şeklinin kuralın getiriliş amacı, sistem içindeki yeri ve hukukun genel ilkeleri ile uyum içinde olduğunu ifade etmektedir. KARAKOÇ, Süre, s. 102., Hata düzeltme yolunun anlaşılma şekli konusunda bkz. DVDDGK, K.T. 22.10.1999, E. 1999/78, K. 1999/462, KİBB.

¹⁶³ CANDAN, Yargılama, s. 457,458.

¹⁶⁴ KARAKOÇ, Vergi, s. 475.

¹⁶⁵ KUMRULU-ÖNCEL-ÇAĞAN, s. 170. , “...Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü; idareye alacağını güvence altına almak veya erken tahsil etmek ve çok sayıda sorunu yargı yoluyla takip etmek zahmetinden kurtarıırken, mükelleflerin de başta uzlaşma olmak üzere kullanılan diğer idari yöntemler sayesinde ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödeme olanağı sağlanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma, tecil ve taksitlendirmedir”. ARMA-

“tarhiyat sonrası uzlaşma”dır¹⁶⁶¹⁶⁷. Burada; idarece, ikmalen ya da re’sen tarh edilen vergiye ilişkin ihbarnamenin yükümlüye tebliğinden itibaren dava açma süresi içinde (30 gün) idareye başvurulmaktadır. Tarafların anlaşmaları halinde üzerinde anlaşılan miktarı gösterir bir tutanak düzenlenmektedir. Anlaşılan miktardaki vergi bu şekilde tahsil edilebilir aşamaya gelmekte yani tahakkuk etmektedir¹⁶⁸. Uzlaşılan hususlar bakımından dava ya da idari başvuru yoluna gidilmesi de mümkün olmadığından aynı zamanda “kesinleşme” ger-

ĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, 2007, S. 153, s. 165.

¹⁶⁶ Tarhiyat sonrası uzlaşma ve aşağıda bu konuda aktarılabilecek hususlar için bkz. VUK Ek m. 1-9. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak; doğmuş olan vergi uyuşmazlığının çözülmeye çalışıldığı, oysa ki tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz doğmuş bir uyuşmazlık bulunmadığı hakkında bkz. CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara, Temmuz 2006, s. 265., Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındaki açıklamalarımız, dava amaçsızın uzlaşmaya başvurulmasına münhasırdır.

¹⁶⁷ Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkında bkz. VUK Ek m. 11, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (RG. 31.10.2011, S. 28101); Tarhiyat öncesi anlaşmaya varılması halinde tutulan tutanaklara karşı da dava açılması ya da şikayette bulunulması söz konusu olamadığından, uzlaşma tutanağı ile tahakkuk ve kesinleşme meydana gelmektedir., **213 sayılı VUK , Ek m. 11/2:** “...Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. (Ek : 3/12/1988 - 3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanununun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır...”, **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 17:** “(1) Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.(2) Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz.(3) Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanununun 376 ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.”, **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 19:** “(1) Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir”. , Bkz. TAŞDELEN, s. 297., KARAKOÇ, Vergi, s. 738, 740. , Uzlaşmaya varılamaması halinde, idarece tarh edilen vergi ilgiliye ihbarname ile tebliğ edilip, olağan vergilendirme süreci işlemeye devam edecektir. KARAKOÇ, Vergi, s. 740., “ ...Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda tutanakla tespit edilen bu hususun mükellefe tebliğ anında vergi tahakkuk eder... ”. DİNÇER Hüseyin, “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2009, S. 336, s. 132.

¹⁶⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 172., Ayrıca bkz. TAŞDELEN, s. 297.

çekleşmektedir¹⁶⁹. Bu anlamdaki kesinleşmeyi, yargı yoluna gitme imkânının ortadan kalktığı düşünüldüğünde (kanun yolu başvurusu da söz konusu olamayacağından) “yargısal anlamda kesinlik” benzeri bir kesinlik şeklinde nitelenmek mümkün olabilir¹⁷⁰. Ancak idare ile anlaşmanın bu şekilde oluşmasından sonra, idari başvuru imkânının mümkün olmadığı düzenlemesi karşısında¹⁷¹, tarh işlemine karşı idari anlamda başvuru yolu bulunmaması anlamında yani doktrindeki ifade ediliş şekliyle “idari anlamda”¹⁷² kesinlik bağlamında değerlendirilebilecek durumun da gerçekleşmiş olduğu aşikârdır¹⁷³. Dava açma süresinin uzlaşma prosedürü sırasında da devam ettiği, bu sürenin uzlaşmanın vaki olmaması halinde¹⁷⁴ dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise en fazla 15 gün olduğu düşünüldüğünde¹⁷⁵, uzlaşlamayan kısım için de başkaca bir idari başvuru yapmak, yasal engel bulunmasa da fiilen mümkün görünmemektedir. Bu sebeple, söz konusu durumda idari başvuru yolunun fiilen mümkün olmaması bağlamında anlaşılacak üzere “idari anlamda kesinleşme” benzeri bir durum söz konusudur.

Ç. Kamu Malları Hukuku'nda Kesinleşme

İdari işlemin “kesin” liği/leşmesi hususunda önemli bir diğer durum, hazineye ait taşınmaz mallarının “*herhangi bir hukuki sebebe/sözleşmeye dayanmaksızın haksız bir şekilde işgali nedeniyle işgalciden istenen bedel*”¹⁷⁶ i ifade eden “*ecrimisil*” de karşımıza çıkmaktadır. 2886 sayılı Devlet İhale

¹⁶⁹ VUK, Ek m. 6: “Uzlaşma komisyonlarının tutacakları (...) (1) uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz”, ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 172., KARAKOÇ, Vergi, s. 475.

¹⁷⁰ Bkz. dñn. 104., Ayrıca bkz. TAŞDELEN, s. 297.

¹⁷¹ Kaldı ki, bu yönde bir düzenleme bulunmasa dahi, idareye yapılacak başka bir idari başvurudan farklı bir sonuç beklemek mantiken mümkün görünmemektedir.

¹⁷² GÜNDAY, s. 172., YILDIRIM, Başvuru, s.109, 110., Ayrıca bkz. dñn. 43.

¹⁷³ Uzlaşılan miktar davaya, başka bir mercie şikâyet ya da hataların düzeltilmesine konu olmamaktadır. ARMAĞAN, s.169, 170.

¹⁷⁴ Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın iptal davasına konu olabileceği hakkında bkz. CANBAZOĞLU, s. 175.

¹⁷⁵ VUK Ek m. 7., Söz konusu sürenin dolmasıyla, tahakkuk gerçekleşmektedir. TAŞDELEN, s. 297.

¹⁷⁶ KARAKOÇ Yusuf, Kamu Malları Hukukunda Ecrimisil Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 34., Ayrıca bilgi için bkz. SEZER Yasin, “Kamu Mallarında Ecrimisil”, DD, 2004, S. 108, Y. 34, s. 5-22.

Kanunu'nun "Ecrimisil ve Tahliye" başlıklı 75. maddesine¹⁷⁷ dayanarak çıkarılan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin¹⁷⁸ "Ecrimisilin tespit ve takdir edilmesi" başlıklı 85. maddesi uyarınca "(1)Hazine taşınmazlarının kişilerce işgale uğradığının tespit edilmesi hâlinde, tespit tarihinden itibaren onbeş gün içinde "Taşınmaz Tespit Tutanağı"na (Ek-8) dayanılarak, tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere bedel tespit komisyonunca ecrimisil tespit ve takdir edilir...". Aynı yönetmeliğin "Ecrimisil ihbarnamesinin tebliği ve itiraz" başlıklı 86. maddesi uyarınca "(1)Takdir edilen ecrimisiller, takdir tarihinden itibaren onbeş gün içinde ecrimisil ihbarnamesi düzenlenerek fuzuli şağile, 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümlerine göre öncelikle elden veya iadeli taahhütlü mektupla, bu şekilde tebliğ edilemeyenler diğer usullere göre tebliğ edilir...(2) Ecrimisil işlemine karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili İdareye dilekçeyle müracaat edilerek düzeltme talebinde bulunulabilir... (3) Düzeltme talepleri, talep tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde bu amaçla oluşturulacak komisyonlarca karara bağlanır ve sonucu karar tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde düzenlenecek Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesi (Ek-10) ile ilgisine tebliğ edilir...". Yönetmeliğin 87. maddesinde ise ecrimisilin ne şekilde "kesinleşeceği"nden bahsedilmektedir. "Ecrimisilin kesinleşmesi, vade tarihi ve tahsili" başlıklı bu düzenlemeye göre "(1)Ecrimisil; Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin (Ek-10) ilgisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde muhasebe birimlerine ödenir... (5)Fuzuli şağiller tarafından dava açılmış olması, ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemi durdurmaz"¹⁷⁹.

¹⁷⁷ RG.10.09.1983, S. 18161, "Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz(1) malların, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şağilden, bu Kanunun 9 uncu maddesindeki yerlerden sorulmak suretiyle, idareden taşınmaz ve değerlendirme konusunda işin ehli veya uzmanı üç kişiden oluşan komisyonca tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek ecrimisil istenir. Ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şağilin kusuru aranmaz...".

¹⁷⁸ 19.06.2007, RG. 26557., "Yönetmelik" olarak bahsedilecektir.

¹⁷⁹ **Yönetmelik, m. 87/3:** "...(3) Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin (Ek-10) ilgisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde muhasebe birimlerine rızaen ödenmeyen ecrimisil; düzeltme talebinde bulunulmamış ise yüzde yirmi indirim yapılmak suretiyle milli emlak birimlerinde, dava açma süreleri geçtikten sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir. Vergi daireleri veya gelir servisleri, kendilerine intikal ettirilen ecrimisil alacaklarını anılan Kanunun kapsamına giren amme alacakları gibi takip ve tahsil ederek

Ecrimisile ilişkin değerlendirme yapılırken; “ecrimisil ihbarnamesi” ve “ecrimisil düzeltme ihbarnamesi” açısından durumu ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, ilgililerinin hukuki durumları üzerinde etki doğurabilme gücüne sahip olması nedeniyle, ecrimisil ihbarnamesi İYUK’un 14. maddesi anlamında “kesin”(ve yürütülmesi gereken) bir idari işlemdir¹⁸⁰. Söz konusu işleme karşı ihtiyari bir başvuru yolu sayılabilecek¹⁸¹ düzeltme başvurusunun 30 günlük süresinde yapılmaması halinde, daha sonrasında idareye başvuru yapılmasını hukuki olarak engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bu olasılık ihtiyari başvuru süresinin dolmasından sonra yapılan başvurunun dava açma süresini durdurmadığı¹⁸² dikkate alındığında mümkün/makul görünmemektedir. Bu durumda doğrudan dava açılması tercih edilmesi, daha pratik bir yol olacaktır¹⁸³. O halde, başvuru süresinin

sonuçlarını millî emlak birimlerine bildirirler... ”.

¹⁸⁰ Aynı yönde bkz. DİDDGK, K.T. 01.12.2000, E. 1999/111, K. 2000/1159, D10D, K.T. 26.09.2005, E. 2002/5410, K. 2005/5506, D10D, K.T. 31.01.2007, E. 2004/13105, K. 2007/258, D10D, K.T. 24.12.2002, E. 2001/4110, K. 2002/5206, KİBB. , Ayrıca bkz. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 113, 115, 116, 117, 128., Ecrimisil ihbarnamesinin subjektif idari işlem olduğu yönünde bkz. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 116.

¹⁸¹ Yönetmelikteki “Ecrimisil işlemine karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili İdareye dilekçeyle müracaat edilerek düzeltme talebinde bulunulabilir. “ ifadesi sebebiyle, düzeltme talebinin ihtiyari başvuru yolu olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bkz. YILDIRIM, Başvuru, s. 192, 193, 202., YILDIRIM, Usul, s. 252., SERTER, s. 292., Ayrıca detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 115,116.; Bu ihtiyari başvuru yolunun İYUK 11. madde anlamında bir ihtiyari başvuru olarak mı yoksa özel olarak düzenlenmiş bir ihtiyari başvuru yolu olduğu hususunda Danıştay farklı kararlar vermiştir. İYUK’un 11. maddesi anlamında bir ihtiyari başvuru olduğu hakkında bkz. D10D, K.T. 31.01.2007, E. 2004/13105, K. 2007/258, D10D, K.T. 15.12.2014, E. 2010/5658, K. 2014/7723, KİBB, Ayrıca bkz. SEZER-BİLGİN, s. 358, 359., Yönetmelikte öngörülen usulün İYUK’un 11. maddesinden farklı ve “özel” olarak düzenlenen bir ihtiyari başvuru yolu olduğu ve başvuru üzerine tesis edilen işlemin yeni bir işlem olduğu (Danıştay bu kararda aynı zamanda tesis edilen işlemin yeni bir işlem olduğunu ifade ederken, bir yandan da itirazın sonuçlandırılmasıyla itiraza konu işlemin kesinleşmiş olduğundan bahsetmektedir.) ve, dava açma süresinin buna göre hesaplanması gerektiği hakkında bkz. D17D, K.T. 23.02.2015, E. 2015/465, K. 2015/132, KİBB., Ayrıca bkz. KAPLAN, Yargılama, s. 341, 342.

¹⁸² YILDIRIM, Başvuru, s. 113, 149, 192., KAPLAN, Süre, s. 227, 229, 243., Ayrıca bkz. KAPLAN, Süre, s. 247 vd., KAPLAN, Yargılama, s. 340 vd.

¹⁸³ Aynı yönde YILDIRIM, Başvuru, s. 192.; Buradaki başvuru süresinin ve sürecinin İYUK’un 11. maddesi karşısında özel nitelikte olmadığı varsayımı altında.; Söz konusu başvurunun İYUK’un 11. maddesinden bağımsız, ayrı (özel) bir ihtiyari başvuru imkanı olarak ele alınıp, başvuru ile dava açma süresinin kesildiği hallerde de (başvuruya verilen cevap sonrası yeniden başladığı durumlar), başvuru süresinin geçirilmesinden sonra yapılacak idari başvuru, fiili olarak anlam ifade etmeyecektir. Çünkü başvuru öngörülen sürede yapılmamış olduğundan, dava açma süresi işlemeye devam etmektedir. Sürenin yeniden başlaması yönünde örnek karar için bkz. KAPLAN, Süre, s. 248, 249.

dolması ile fiilen idari başvuru imkânı ortadan kalkacaktır, işlevselliğini yiti-recektir¹⁸⁴. İkinci bir olasılık, bir idari işlem olan ecrimisil düzeltme ihbarnamesine¹⁸⁵ karşı yeni bir idari başvuru yapılmasıdır¹⁸⁶. Ecrimisil ihbarnamesi-ne itiraz üzerine verilen karardan (düzeltme ihbarnamesi) sonra yeni bir idari başvuruda bulunulması teorik olarak mümkün olsa da¹⁸⁷, cevaptan sonra dava açma süresi de işlemeye devam ettiğinden imkan dahilinde/makul görülme-mektedir. Ecrimisil ihbarnamesine karşı yapılacak ikinci bir başvuru da, ilk başvuru ile ilgili sürecin başlamış olması sebebiyle bir anlam ifade etmeye-yecektir¹⁸⁸. Görüldüğü üzere, düzeltme talebinin reddi yönünde cevap gelmesi (hatta ilk başvurunun yapılması ile birlikte) “idari başvuru yollarının fiilen mümkün olmaması” anlamında bir kesinleşme yaşandığını söylemek müm-kündür¹⁸⁹. Başka bir ifadeyle, Yönetmelik sistematüğını İYUK’ un 11. maddesi ile ilişkilendirdiğimizde durum şu şekilde olacaktır: Red yönündeki düzeltme ihbarnamesinin ecrimisil ihbarnamesinin devamı niteliğinde bir işlem olduğu

¹⁸⁴ Ecrimisil ihbarnamesine dava açtıktan sonra, süresi içinde olmak kaydıyla, idari başvuru yapılması halinde, idarenin yükümlendirici olan bu işlemine müdahalede bulunabilme ihtimali de, dikkatlerden uzak tutulmamalıdır.

¹⁸⁵ KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 116, 117. Düzeltme talebinin reddi halinde, ecrimisil ihbarnamesinin kesin ve yürütülebilir olma özelliğini kaybetmediği, ecrimisil düzeltme ihbarnamesinin bir önceki işlemi geri alan ya da kaldıran bir işlem olmadığı yönünde bkz. D10D, K.T. 26.09.2005, E. 2002/5410, K. 2005/5506, DİDDGK, K.T. 01.12.2000, E. 1999/111, K. 2000/1159, KİBB. Düzeltme talebinde bulunulması ve talebin reddi ile ecrimisil ihbarnamesinin kesin ve yürütülebilir olma özelliğini kaybettiği hakkında bkz. D10D, K.T. 24.12.2002, E. 2001/4110, K. 2002/5206, KİBB., Ecrimisil düzeltme talebinin reddi yönündeki işlemin yeni bir işlem olduğu yönünde bkz. D17D, K.T. 23.02.2015, E. 2015/465, K. 2015/132, KİBB., Düzeltme talebinin kabulü halinde, bu işleme karşı İYUK’ un 11. maddesinin işletilebileceği hakkında bkz. D10D, K.T. 10.04.2007, E. 2005/9100, K. 2007/1765, KİBB.

¹⁸⁶ Ecrimisil ihbarnamesine karşı yapılan ilk başvurunun İYUK’ un 11 . maddesinin uygulanabileceği bir ihtiyari başvuru olduğu kabul edildiği takdirde.

¹⁸⁷ Danıştay’ ın verilen cevabın ilk işlemde ayrı bir idari işlem olmadığı yönündeki yaklaşımı (Bkz. d.pn. 63)ve idarenin daha önceden ilk cevabı aynen benimseyerek talebi reddettiği düşünüldüğünde., Ayrıca bir kez daha bkz. d.pn. 185’ te yer alan kararlar.

¹⁸⁸ İkinci kere yapılan idari başvurunun dava açma süresini durdurmadığı da dikkate alındığında. CANDAN, Yargılama, s. 459., KAPLAN, Süre, s. 254, 255., KAPLAN, Yargılama, s. 343.

¹⁸⁹ “...Bahse konu Yönetmelikte öngörülen itiraz yolu, ecrimisilin kesinleşmesi için tüketilmesi gerekli zorunlu bir yol değil ise de; bu yola başvurulması durumunda tesis edilen işlemin yeni bir işlem olduğunun kabulü gerekir. Bir başka ifadeyle, idare nezdinde yapılan itirazın sonuçlandırılmasıyla, itiraza konu işlem kesinleşmiş olup; dava açma süresinin de kesin işlemin tebliğ tarihinden itibaren başlatılması gerekir...” D17D, K.T. 23.02.2015, E. 2015/465, K. 2015/132, KİBB künyeli kararda görüldüğü üzere, “ecrimisilin kesinleşmesi” bazen idari işlemin tekemmülü bazen de idari başvuru yolunun tüketilmesi anlamına gelecek şekilde kullanılabilir.

varsayımı altında, verilen cevaba (düzeltme ihbarnamesi) karşı yargı yoluna gitme imkanı zaten söz konusu olduğundan ve talep idarece zaten reddedilmiş olduğundan, yeni bir idari başvuru imkan dahilinde/makul görülmemektedir. Başka bir ifade ile idarece verilen cevap ile (düzeltme ihbarnamesi), ilk işlem bakımından idari kesinleşme benzeri bir kesinleşme yaşanmaktadır. Süreyi durdurabilme bağlamında¹⁹⁰ ihtiyari başvuru hakkı bir kez kullanılabilen¹⁹¹ ilk işleme karşı da ikinci bir idari başvuru söz konusu olamayacaktır¹⁹². Aslında, ilk başvurunun yapılması ile “yeni bir idari başvurunun fiilen mümkün olmaması” anlamında bir kesinleşme ortaya çıktığı söylenebilecektir. İhtiyari başvuruya ilişkin söz konusu durumlardaki (başvuru süresinin geçirilmesi olasılığı da dâhil olmak üzere) “kesin”leşme; İYUK’un 14. maddesindeki kesinlikten farklıdır. Bahsedilen durumlarda “kesin”leşme, ilgilinin idari işlem için, yasal ve teorik olarak mümkün olsa da; “fili” olarak artık idari başvuru yapamaması anlamını taşımaktadır. İdari anlamda kesinlik, genel olarak işleme karşı idari başvuru yolunun mümkün olmaması olarak algılandığından¹⁹³; burada “idari anlamda kesin” hale gelme bağlamında ele alınabilecek (benzer) “fili” bir idari kesinleşme olduğundan bahsedilebilir. Yani, ilgilinin başvuru imkânının işlevselliğini yitirmesi söz konusudur. Yönetmelikte öngörülen itiraz sistemi, İYUK’un 11 maddesinden bağımsız bir süreç olarak ele alındığında¹⁹⁴ talebin reddi yönündeki düzeltme ihbarnamesine en baştan ayrı bir dava açma süresi başladığından, bu durumda da verilen cevaba karşı yeni bir itiraz işlevsel değildir. Düzeltme ihbarnamesi (talebin reddi) içerik olarak ecrimisil ihbarnamesi ile aynı yönde olduğundan, idarece verilen red cevabı ile itiraza tabi olan ilk idari işlem bakımından da (ecrimisil ihbarnamesi) yeni bir idari başvuru yolunun mümkün olmaması anlamında bir

¹⁹⁰ KAPLAN, Süre, s. 254, 255.

¹⁹¹ Ayrıca, ilk başvuru ile sürecin başlamış olması sebebiyle.

¹⁹² İlk işleme karşı yapılan ihtiyari başvuru üzerine verilen cevaba itiraz, ikinci cevabın ilk cevap ile paralel olması halinde ortaya çıkacağından; ikinci itiraz halinde de farklı bir cevap gelmesi pek mümkün olmadığından; aslında itiraz üzerine verilen cevap üzerine başvuruda bulunulan ilk işlem için kesinleşme söz konusu olmaktadır. Çünkü itiraz üzerine verilen cevap ile başvuruda bulunulan işlem aynı yöndedir.

¹⁹³ GÜNDAY, s. 172., YILDIRIM, Başvuru, s.109, 110., Ayrıca bkz. dph. 43.

¹⁹⁴ Yönetmelikte öngörülen usulün İYUK’un 11. maddesinden farklı ve özel olarak düzenlenen bir ihtiyari başvuru yolu olduğu, başvuru üzerine tesis edilen işlemin yeni bir işlem olduğu ve dava açma süresinin buna göre hesaplanması gerektiği hakkında bkz. D17D, K.T. 23.02.2015, E. 2015/465, K. 2015/132, KİBB. Ecrimisil ihbarnamesine karşı dava açılması halinde de, idarenin yükümlendirici nitelikteki bu işlemine müdahale imkân olduğu dikkatlerden uzak tutulmalıdır.

kesinleşme yaşandığı söylenebilecektir. Ayrıca, ecrimisil ihbarnamesine karşı yapılacak ikinci bir idari başvuru, ilk başvuru ile sürecin işlemeye başlaması karşısında da işlevsel ve anlamlı görünmemektedir. Bu son durumda da ilk hale benzer bir kesinleşme ortaya çıkmaktadır.

Yönetmeliğin 87. maddesinin “Ecrimisilin kesinleşmesi, vade tarihi ve tahsili” başlıklı “ (1) Ecrimisil; Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin (Ek-10) ilgisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde muhasebe birimlerine ödenir... 3) Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin (Ek-10) ilgisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde muhasebe birimlerine rızaen ödenmeyen ecrimisil; düzeltme talebinde bulunulmamış ise yüzde yirmi indirim yapılmak suretiyle milli emlak birimlerince, dava açma süreleri geçtikten sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir. Vergi daireleri veya gelir servisleri, kendilerine intikal ettirilen ecrimisil alacaklarını anulan Kanunun kapsamına giren amme alacakları gibi takip ve tahsil ederek sonuçlarını millî emlak birimlerine bildirirler...(5) Füzuli şağiller tarafından dava açılmış olması, ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemi durdurmaz...”¹⁹⁵ şeklindeki düzenlemesi neticesinde¹⁹⁶, “ecrimisilin kesinleşme” si şeklinde belirtilen durum, idarenin ecrimisil ihbarnamesinin ya da iti-

¹⁹⁵ Yönetmelik, m. 87/3: “... (Değişik cümle: RG-10/4/2011-27901) Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin (Ek-10) ilgisine tebliğ tarihinden itibaren (Değişik ibare: RG-11/9/2014-29116) altmış gün içinde muhasebe birimlerine rızaen ödenmeyen ecrimisil; düzeltme talebinde bulunulmamış ise yüzde yirmi indirim yapılmak suretiyle milli emlak birimlerince, dava açma süreleri geçtikten sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir...” şeklindedir. Ancak 5. fıkradaki “dava açmanın tahsili durdurmayaacağı” hükmü karşısında, “dava açma süreleri geçtikten sonra” ifadesine anlam vermek zordur.

¹⁹⁶ Yönetmelik m. 87’de (10.04.2011 tarih ve 27901 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan yönetmelik ile) yapılan değişiklikten önce, metnin 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ilk şeklinde “ Ecrimisilin kesinleşmesi, vade tarihi ve tahsili” başlıklı 87. maddesinde, “dava açma süreleri geçtikten sonra...” şeklinde bir ifade yer almaktadır: “...(2) Ecrimisil İhbarnamesinin (Ek-9), düzeltme talebinde bulunulmuş ise ecrimisil düzeltme ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde rızaen ödenmeyen ecrimisil, millî emlak birimlerince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir... (4) Füzuli şağiller tarafından dava açılmış olması, ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemi durdurmaz”.

raza verdiği cevabın (düzeltme ihbarnamesinin) tebliğinden (tahakkuktan)¹⁹⁷ 60 gün sonra yaşanmakta ve tahsil aşamasına geçilmesi söz konusu olmaktadır¹⁹⁸. Bu noktadaki “kesinleşme” aslında “vade” ile ortaya çıkmaktadır ve tahsile ilişkin bir durumu ifade etmektedir. Ecrimisil ihbarnamesine karşı,

¹⁹⁷ GÜNDAY, s. 245.

¹⁹⁸ Yürürlükteki 336 sıra nolu Millî Emlak Genel Tebliği (Tebliğ) (RG. 20.08.2011, S. 28031), m. 9., **Ecrimisilin vade tarihi ve tahsili:** “ (1) Ecrimisil; ecrimisil ihbarnamesinin ilgisine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili muhasebe birimlerine ödenir.. (2) Vadesinde ödenmeyen veya vadesinde bir kısmı ödenenlerden kalan ecrimisiller; a) Düzeltme talebinde bulunulmak suretiyle itiraz edilmemiş ise; millî emlak birimlerince, dava açma süresi olan altmış gün geçtikten sonra en geç onbeş gün içinde ecrimisil bedeline yüzde yirmi indirim yapılmak suretiyle, b) Düzeltme talebinde bulunulmak suretiyle itiraz edilmiş ise; ecrimisil düzeltme ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde rızaen ödenmemesi halinde, millî emlak birimlerince, dava açma süresi olan altmış gün geçtikten sonra en geç onbeş gün içinde, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir... (3) Füzuli şağiller tarafından dava açılmış olması, mahkemelerce yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe, ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemini durdurmaz. Ancak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilen ecrimisil alacaklarının takip ve tahsili işlemleri sırasında yapılan haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları hakkında ilgilileri tarafından açılan davalarda mahkemelerce verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra ilgili vergi daireleri veya gelir servislerince işlem tesis edilir...”. 312 sıra nolu önceki Millî Emlak Genel Tebliği (RG. 27.07.2007, S. 26595,), m. 9. “**Ecrimisilin kesinleşmesi, vade tarihi ve tahsili:** “(1) Ecrimisil; Ecrimisil İhbarnamesinin, düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin ilgisine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde muhasebe birimlerine ödenir. ..(2) Ecrimisil İhbarnamesinin, düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde rızaen ödenmeyen ecrimisil, millî emlak birimlerince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere onbeş gün içerisinde vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir... (3) Füzuli şağiller tarafından dava açılmış olması (yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça), ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemini durdurmaz”. Eski metinde, dava açma süresinin beklenilmesi gerektiğine yönelik hüküm yoktur. Görüldüğü üzere Tebliğ, Yönetmelik ile uyumlu hale getirilerek “dava açma süreleri geçtikten sonra” ifadesi getirilmiştir.

60 günlük ödeme¹⁹⁹ ve idari dava açma süresi (İYUK m. 7) nin²⁰⁰ geçirilmesi durumunda, ihbarname tebliği ile tahakkuk eden²⁰¹ kamu alacağı bakımından “yargısal kesinlik benzeri”²⁰² nitelikte bir kesinlik sağlanmaktadır²⁰³. Ancak,

¹⁹⁹ Yönetmelik’te 30 gün olan vade, 2014’te 60 gün yapılmıştır, ancak bu husus Tebliğe yansıtılmamıştır., 2011 öncesinde Yönetmelik ve Tebliğde (Yönetmelikten sonra yürürlüğe girmiştir) vadenin 30 gün olması, dava açma süresinin beklenilmesine ilişkin düzenleme olmaması, dava açılmasının da tahsili durdurulmaması; buradaki “kesinleşme”nin yargısal nitelikte (yargısal benzeri) algılanmadığını göstermektedir. 2011’de Yönetmeliğe ve Tebliğe dava açma süresinin beklenilmesine ilişkin hüküm getirilirken, Yönetmeliğin aksine Tebliğden “kesinleşme” ifadesinin çıkarılması, vadenin 30 gün kalması ve de dava açmanın tahsile engel olmayacağı kuralı; “kesinleşme”nin yine yargısal benzeri düşünülmediği, vade ile aynı anlamda olduğu şeklinde algılanabilir. Tahsil için dava açma süresinin dolması beklenirken, Tebliğde bu duruma rağmen “kesinleşme” ifadesinin olmaması; yargısal (benzeri) kesinleşmenin kastedilmediği izlenimi vermektedir. Sonuç olarak, düzenlemenin bu şekilde anlaşılan, kesinleşmenin “yargısal kesinleşmeye benzer” şekilde algılanmadığıdır. Ne var ki, dava açma süresinin geçmesinin beklenmesinin bir yandan tezat olması da saklıdır., Yönetmeliğin en son halinde, “yargısal kesinleşmeye benzer” hal ile vadenin aynı zamana denk geldiği de hatırlatılmalıdır., Bkz. dpn. 202.

²⁰⁰ Yönetmelik ve Tebliğ uyarınca tahsil için bu sürenin dolması beklenmek durumundadır., Ecrimisil ihbarnamesine karşı idari başvuruda (düzeltme talebi) bulunulması halinde, dava açma süresinin hesabı, düzeltme başvurusunun İYUK’un 11. maddesi bağlamında kabul edilip edilmediğine göre farklılık gösterecektir. Bağımsız olarak kabulü halinde, ecrimisil ihbarnamesine ilişkin durumla aynı hal söz konusu olacaktır. İYUK’un 11. maddesi kapsamında ele alındığında, vade gelmeden dava açma süresi geçmiş olabilecektir. Bu noktada, Yönetmelikte ödeme için 60 günlük süre öngörüldüğü, Tebliğe bu değişikliğin işlenmediği, açıklamalarımızın Yönetmelik bağlamında yapıldığı vurgulanmalıdır.

²⁰¹ KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 91, 93. Düzeltme yoluna gidilen hallerde tahakkuk, söz konusu ihbarnamenin (düzeltme ihbarnamesinin) tebliği ile gerçekleşmektedir. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 93., Ayrıca bkz. D6D, K.T. 14.10.1997, E. 1996/5907, K. 1997/4306, DİDDGK, K.T. 03.10.1997, E. 1997/246, K. 1997/445, KİBB., Yönetmelikte tahakkuk konusunda mali hukukun genel prensiplerinden ayrılma ve düzeltme talebinin tahsile etkisi hususunda eksiklik bulunması konusunda bkz. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 93, 94, 140, 141.

²⁰² Vade de aynı zamana denk gelmektedir., Kanun yolu imkanı kalmadığından, yargısal kesinleşme benzeri bir durum oluşmaktadır., Bkz. dpn. 104.

²⁰³ “...Ödeme emrinin düzenlenebilmesi için ihbarnameye konu ecrimisilin tahsili için ihbarnamenin idari yönden kesinleşmesi yeterli olup ayrıca yargı yönünden kesinleşme şartı aranmamaktadır. Başka bir anlatımla ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ecrimisilin ödenmemesi halinde ecrimisil alacağı idari yönden kesinleşmektedir. Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda ihbarnamenin iptali istemi ile açılan davanın sonucu beklenerek karar verilmesi gerekmektedir...”. Hâkimler Ve Savcılar Yüksek Kurulu Hukuki Müzakere Toplantıları 03-06 Ocak 2013 – Afyonkarahisar, İdari Eylemlerden Kaynaklanan Tam Yargı Davaları Ve Ecrimisil Uyuşmazlıklarına İlişkin Toplantı Raporu, <http://hmt.hsyk.gov.tr/toplantilar/2012/idari-yargi/guz/afyonkarahisar/idare-5-dan-10.pdf>, (E.T. 18.12.2016), Ecrimisil ihbarnamesine süresinde itiraz edilmemesi ve dava açılmaması da “ecrimisilin kesinleşmesi” kapsamında ele alınabilmektedir. İYUK m. 11 ve 12 çerçevesindeki bu karar için bkz. D10D, K.T. 11.12.2009, E. 2007/5446, K. 2009/10321, KİBB., Ayrıca bkz. Maliye Bakanlığı, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), (RG. 03.06.2017, S. 30085).

Yönetmeliğin 87. maddesinin 5. fıkrasındaki “Fuzuli şağiller tarafından dava açılmış olması, ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemini durdurmaz” hükmü sebebiyle²⁰⁴ bu kesinleşme fiili bir anlam ifade etmemektedir²⁰⁵. Şöyle ki; ihbarnameye karşı dava açılması halinde dahi, vadesi²⁰⁶ gelmek koşuluyla ve yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe, 5. fıkra²⁰⁷ sebebiyle tahsilatın yapılabileceği görülmektedir. Tebligattan itibaren 60. günün dolmasıyla işlem yargısal anlamda kesinlik benzeri sayılabilecek hale gelirken; ayrıca vade²⁰⁸ günü de gelmektedir Başka bir ifade ile, yargısal kesinliğin benzeri durum oluştuğu anda, özel mevzuatta öngörülen “kesinleşme” (ecrimisilin kesinleşmesi) de ortaya çıkmıştır. Böylece, tahsil aşamasına (cebren tahsil) geçilmiş olmaktadır²⁰⁹ ve alacak “kesinleşmiş” duruma gelmektedir. Görüldüğü üzere, buradaki kesinlik tamamen idarece tahsilatın yapılabilmesi, harekete geçebilmesine ilişkin bir durumu anlatmaktadır. İradenin ortaya çıkmasına/oluşumuna ilişkin yani İYUK’un 14. maddesi kapsamında ele alınması gereken bir durumu ifade etmemektedir.

²⁰⁴ Yürütmeyi durdurma hakkında Yönetmelik ile Kanundan (İYUK m. 27/3) farklı düzenleme getirilmesi hususunda eleştiri için bkz. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 140,141.

²⁰⁵ Ancak Yönetmelik ve Tebliğde yer alan, tahsilat için dava açma süresinin geçmesinin beklenmesinin yarattığı çelişki de varlığını sürdürmektedir.

²⁰⁶ Yönetmelik öncesinde yürürlükteki Devlete Ait Taşınmaz Mal Satış, Trampa, Kiraya Verme, Mülkiyetin Gayri Ayni Hak Tesis, Ecrimisil ve Tahliye Yönetmeliği (RG. 16.12.1984, S. 18607), m. 81’de “*Ecrimisil İhbarnamesinin, düzeltme talebinde bulunulmuş ise Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesinin muhatabına tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ecrimisil alacağı ödenir; bu sürenin son günü ödenmesi gereken ecrimisilin vade tarihidir. Vadesinde rızaen ödenmek istenen ecrimisil milli emlak servislerince Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğince hazırlanmış alan tahsilat fişi tanzim edilerek taşınmazmalın bulunduğu yer saymanlığına yatırılır. Vade tarihine kadar rızaen ödenmeyen ecrimisil milli emlak servislerince 21/7/1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir... Fuzuli şağiller tarafından dava açılmış olması ecrimisilin takip ve tahsil edilmesi işlemini durdurmaz*” düzenlemesi vardı. O halde, yönetmeliğin geçmiş uzantısı olan bu yönetmelikte, “vade” ve “kesinleşme” eş anlamlıdır. Bu da, d.pn. 199’ daki yorumumuzu desteklemektedir.

²⁰⁷ KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 140., Ayrıca İYUK m. 27/3 hükmüne rağmen, yönetmelik ile ecrimisilin tahsiline imkân tanınması hususunun eleştirisi için bkz. KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 141.

²⁰⁸ KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 93.

²⁰⁹ KARAKOÇ, Ecrimisil, s. 95.

3. Sonuç

Çalışmamızda ele alındığı üzere, idari işlemin “kesin (leşmiş)” olması, idare hukuku/idari yargılama hukukunun en karmaşık ve açıklamaya muhtaç hususlarından bir tanesidir. Söz konusu ifade, idare hukukunun farklı alt alanları ele alındığında, değişik değerlendirmelere tabi tutulmaktadır. “Kesin (leşmiş)” olmanın, İYUK’un 14. maddesindeki “işlemdaki iradenin belirginleşmesi²¹⁰” şeklindeki temel anlamı yanısıra, -yukarıda ele alındığı üzere- idare/idari yargılama hukuku eserleri, mevzuat ve yargı kararlarında farklı anlamlara gelecek şekilde kullanımı, konuyu daha da karmaşık bir hale getirmektedir. “Kesin(leşmiş)” olmanın işlemin idari usul sürecinin tamamlanarak²¹¹, idarenin iradesinin net²¹² biçimde ortaya çıkması; zaman zaman ise örneğin işleme karşı idari başvuru yollarının tüketilmesi/bunun imkânsızlığı, işleme karşı yargı yoluna gitme imkânının sona ermesi hatta işlemin vade tarihinin gelmesi gibi farklı anlamları içerecek genişlikte kullanıldığı görülmektedir.²¹³ İdari işlem teorisinin yasal bir temele oturtulamamış, genel idari usul düzenlemesine konu olamamış olması, esasen bu karmaşıklığın temel nedeni sayılabilir. İdari işlem sürecinin bütüncül bir şekilde ele alınarak, işleme ilişkin temel tanımlamaların yapılması bu anlamda yaşanacak karmaşıklıkları önleme noktasında büyük öneme sahiptir. Bahsedilen şekilde bir düzenleme yapılmadığı sürece, söz konusu kavramsal karmaşanın aşılması, mümkün görünmemektedir. Ne var ki, idari işlemin çok farklı türlerinin olması sebebiyle hepsini kapsayacak bir “idari işlem” tanımı yapmadaki zorluk²¹⁴, “kesin” lik hususunda da muhtemel şekilde hissedilecektir.

²¹⁰ ÖZTÜRK, Zorunlu İdari İtiraz, s. 49.

²¹¹ ERKUT, Kimlik, s. 120, SEZGİNER, s. 46.

²¹² YILMAZ, s. 80.

²¹³ Dpn. 42, dpn.43, dpn. 87., s. 9 vd., s. 33 vd. gibi, ayrıca bkz. aktarılan yargı kararları., Ayrıca bkz. Maliye Bakanlığı, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1), (RG. 03.06.2017, S. 30085).

²¹⁴ ATAY, İdare, s. 423.

KAYNAKÇA

- AĞAR Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”, TBBD, 2006, S. 67.
- AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetmelik İşlemlerinde Yürürlüğe Giriş Sorunu”, AİD, Haziran 1979, C. 12, S. 2.
- AKYILMAZ Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- AKYILMAZ Bahtiyar-SEZGİNER Murat-KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara, Ekim 2016.
- ALTUNDİŞ Mehmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, Yasama Dergisi, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, S. 10.
- ARMAĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S. 153, Temmuz-Aralık 2007.
- ATAY E. Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, Danıştay 139. Yıl Sempozyumu, 11 Mayıs 2007, Danıştay Matbaası, 2008.
- ATAY Ender Ethem, Hukuk Başlangıcı, Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 2013.
- ATAY Ender Ethem, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara, Ekim 2016.
- CANBAZOĞLU Kerem, “Vergilendirme Ve Vergi Alacağına Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, TBBD, 2010, S. 89.
- CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara, Temmuz 2006.
- CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Pwc Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti Yayını, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul, 2015.
- ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, (Kararlara Karşı Başvuru Yolları), Asil Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2002.

ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu), Asil Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2006.

ÇAĞLAYAN Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2015.

DİNÇER Hüseyin, “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2009, S. 336.

DURAN Lütfi, “İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi”, İÜHFM, 1946, C. 12, S.1.

DURAN Lütfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982.

DURDUN Hasan, “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, TBBD, 2007, S. 72.

DÜNDAR Erol, “Emniyet Teşkilatı Mensuplarına İlişkin Disiplin Cezaları ve Yargı Denetimi”, DD, S. 62-63, Y.16, 1986.

EREN Hayrettin- ŞİŞMAN Gülden, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, Ankara, 2009.

EREN Hayrettin-ŞİŞMAN Gülden, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda Yer Alan İdari Başvurular”, E-Akademi, Mart 2010, S. 97, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=SOSYAL%20G%DCVENL%DDK%20MEVZUATINDA%20YER%20ALAN%20%20%DDDAR%DD%20BA%DEVU RULAR&kimlik=1269458051&url=makaleler/Eren-sisman-1.htm>, (E.T. 18.12.2016).

ERKUT Celâl, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.

ERKUT Celâl, “L’Identification de l’acte Administratif Selon La Recevabilite D’un Recours Pour Excés De Pouvoir”, İÜHFM, 1988-1990, C. 53, S. 1-4.

ERKUT Celâl, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara 1-4 Mayıs 1990, Danıştay Matbaası, 1991.

GERÇEK Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi,

vi, 4. Baskı, Bursa, 2015.

GÖZLER Kemal, Hukuka Giriş, Genişletilmiş 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos, 2011

GÖZLER Kemal-KAPLAN Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 18. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos, 2016.

GÖZÜBÜYÜK Şeref- TAN Turgut, İdare Hukuku Cilt II, İdari Yargılama Hukuku, Güncelleştirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2011.

GÜNDÜZ F. Ebru, “Disiplin Cezalarının Geri Alınması”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, C. 20, S. 1.

GÜRAN Sait, “İdari İşlem ve İdari Yargı'nın Kuruluş ve İşleyişine İlişkin Temel Esaslar”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 77, S. 1, Y. 2003.

HATİPOĞLU Cengiz, “İdari Mercî Tecavüzü ve Dört Gri Alan”, TAAD, Nisan 2015, Y.6, S. 21.

KANLIGÖZ Cihan, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, AÜHFD, C. 40, S. 1-4, 1988.

KAPLAN Gürsel, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

KAPLAN Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül 2016.

KARAHANOĞULLARI Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara 2015.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KARAKOÇ Yusuf, Kamu Malları Hukukunda Ecrimisil Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

KARYAĞDI Müjgan-ÖZTÜRK İlhami, “Hak Arama Özgürlüğü Bağlamında

Kamu İhale İşlemlerine Karşı Teminat Ödenmesi Şartı İle Tanınan İtirazen Şikâyet Hakkı”, TBBD, 2010, S. 87.

KAYA Cemil, “İdari Vesayet Makamının “Onay” İşleminin Hukuki Niteliği ve Sonuçları”, EÜHFD, C. 6, S. 1-2, 2011.

KAYNAK Harun, “ İdari Para Cezalarının Tahsilatında “Kesinleşme” nin Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Y. 17, S. 196, Nisan 2009.

KILIÇ Ayhan, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, TAAD, Temmuz 2014, Y. 5, S.18.

KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 6100 Sayılı HMK’na Göre Yeniden Yazılmış, Yetkin Yayınları, 23. Baskı, Ankara, 2012.

NOHUTÇU Ahmet, İdari Yargı, Savaş Yayınevi, 17. Baskı, Ekim 2016.

ODYAKMAZ Zehra-ÇINARLI Serkan, İdari Uyuşmazlıklarda Yargı Öncesi Çözüm Usûllerinin Uygulanabilirliği, Orion Kitabevi, Ankara, Ekim 2013.

ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara, 2015.

ÖNGÖREN Gürsel, Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri, Kazancı Yayınları, İstanbul 1990.

ÖZAY İl Han, Devlet, İdari Rejim ve Yargısal Korunma (Denemeler), Filiz Kitabevi, İstanbul, Eylül 1986.

ÖZKAN Gürsel, “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda Öngörülen Zorunlu İdari Başvuru Yolları”, TAAD, Nisan 2014, Yıl: 5, S. 17.

ÖZTÜRK İlhami, “Kamu İhale Kanununda Düzenlenen Şikâyet ve İtirazen Şikâyet Başvuru Sürelerinin Hukuki Niteliği” Ankara Barosu Dergisi, 2009, Y. 67, S. 3.

ÖZTÜRK K. Burak, Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.

ÖZYÖRÜK Mukbil, İdare Hukuku Dersleri, Ankara, 1972-1973.

SERTER Yusuf Sertaç, İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç

Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

- SEZER Yasin, “Kamu Mallarında Ecrimisil”, DD, 2004, S. 108, Y. 34.
- SEZER Yasin –BİLGİN Hüseyin, “Danıştay Kararlarında İdari Başvurular”, AÜHFD, 2008, C. 57, S. 4.
- SEZGİNER Murat, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- TAN Turgut, “İdarenin Kesin İşlemleri ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması”, AİD, Aralık 1969, C. 2, S. 4.
- TAN Turgut, “Kamu Hizmeti, Kriz ve Yeniden Tanımlama”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, Danıştay Matbaası, 1991.
- TAŞDELEN Aziz, “Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, AÜHFD, Y. 2007, C.56 S.1.
- TAYFUR Ayça Fulya, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 107, YÖK Ulusal Tez Merkezi , (E.T. 14.01.2017).
- TERZİOĞLU Eda, Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013, YÖK Ulusal Tez Merkezi , (E.T. 12.02.2017).
- TOPUZ İbrahim –ÖZKAYA Kadir, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002.
- ULUSOY Ali, Kamu Hizmeti İncelemeleri, Ülke Kitapları, İstanbul, Eylül 2004.
- ULUSOY Ali, İdari Yaptırımlar, 12 Levha Yayınları, İstanbul, 2013.
- YAŞAR Hasan Nuri, İdare Hukuku, Der Yayınları, İkinci Basım, İstanbul, 2014.
- YAYLA Yıldızhan, İdare Hukuku, Beta Yayınevi, Tıpkı 2. Basım, İstanbul, 2010.
- YILDIRIM Ramazan, İdari Başvurular, Mimoza Yayınevi, Konya, 2006.

YILDIRIM Tur(h)an, “İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru”, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, Bildiriler, Ankara, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

YILMAZ Dilşat, İdari İşlemin İcrailik Özelliği, Astana Yayınevi, Ankara, 2014.

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Hukuki Müzakere Toplantıları 03-06 Ocak 2013 – Afyonkarahisar, İdari Eylemlerden Kaynaklanan Tam Yargı Davaları Ve Ecrimisil Uyuşmazlıklarına İlişkin Toplantı Raporu, <http://hmt.hsyk.gov.tr/toplantilar/2012/idari-yargi/guz/afyonkarahisar/idare-5-dan-10.pdf>, (E.T. 18.12.2016).

Yargı kararlarına erişim: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (KİBB), Lexpera Hukuk Veri Tabanı (LHVT), Danıştay Dergisi, http://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/26_02_2015_031633.pdf,

Ayrıca bkz. http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrl-state=1ahytdmpdk_119&pkanunlarno=30623&pkanunnumarası=5326.

Mevzuata erişim, T.C. Başbakanlık resmi web sayfası ve T.C. Resmi Gazete web sayfasından sağlanmıştır.

