



Av./Atty. Muhammed ÇAPRAK

**VERGİ BORÇ DÖKÜM
LİSTELERİNİN İCRAİ NİTELİĞİ
ÜZERİNE MÜKELLEF LEHİNE
DANIŞTAY KARARLARI**

**DECISIONS OF THE COUNCIL OF
STATE IN FAVOR OF TAXPAYER
REGARDING THE ENFORCEMENT
NATURE OF TAX DEBT
BREAKDOWN LISTS**

Mükelleflerin, vergi daireleri “GİB YBS” sistemi üzerinden alınan vergi borcu sorgulama raporlarının icrai nitelik taşıyıp taşımadığı, dolayısıyla da dava konusu edilemeyeceği uzun bir süredir belirlilik kazanmamıştır. Zira Vergi Dava Daireleri Kurulu (“VDDK”)’nın açıkça icra edilebilir bir işlem olduğunu ortaya koymasına karşın gerek Vergi İdaresi gerekse ilk derece mahkemeleri aleyhte tutumu devam ettirmektedir. Yine tarafımızca yürütülen dava sonucunda alınan Danıştay 3. Dairesi’nin kararıyla bu süreçte olumlu bir merhale katettiğimiz kanaatindeyiz. Bu çalışmada hem VDDK’nın yukarıda yer verdiğimiz kararı hem de Danıştay 3. Dairesi’nin kararına kadar ilerleyen somut dava sürecinin izahıyla konuyu aydınlatmaya çalışacağız.

Taxpayers have not yet attained clarity for a considerable period on whether the tax debt inquiry reports obtained through the "GİB YBS" system of tax offices carry enforceable significance and thus can be subject to litigation. Despite the explicit indication by the Tax Litigation Chambers Board ("TLCB") that it is an enforceable procedure, both the Tax Administration and first-instance courts continue to maintain an unfavorable stance. We believe that through the decision 3rd Chamber of the Council of State, obtained as a result of the lawsuit conducted by us, we have made a positive advancement in this process. In this study, we will endeavor to elucidate the issue by explaining both the decision of the VDDK mentioned above and the concrete legal process leading up to the decision of the Council of State 3rd Chamber.

“GİB YBS” sistemi üzerinden alınan vergi borcu sorgulama raporlarında, detaylı olarak amme borcunun türü, tutarı, vadesi, ödenmiş borçların dökümü, vadesi geçmiş borçların dökümü, ileri tarihli vadesi gelmemiş borçlar, ödenen gecikme zamları, ödenen vergi asılları vs. bilgiler gözükmektedir. Ancak çoğu zaman mükelleflerin bilgisi

In the "GIB YBS" system, tax debt inquiry reports include detailed information such as the type, amount, maturity date of public debts, breakdown of paid debts, breakdown of overdue debts, future-dated unpaid debts, paid late payment penalties, paid tax principal amounts, etc. However, it often emerges that taxpayers are unaware of taxes,

dışında ve mükelleflere herhangi bir tebligat yapılmadan tahakkuk ettirilen vergiler, gecikme zamları, vergi ziyai cezaları vs. kamu alacakları konusunda mükelleflerin bilgi sahibi olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Haciz İşlemine Karşı Dava Yolu

Burada izlenecek yollardan biri idarece borç döküm listesine konu borçlara ilişkin tahsilat işlemlerinin başlatılmasını beklemek, e-haciz uygulandığında açılacak davada da zamanaşımı ve/veya usulsüz tebligat iddiasını ileri sürmektir. Zira, Vergi idaresi, uzun süredir erişemediği mükelleflerle ilgili olarak gıyaplarında tahakkuklar verip, borçları kesinleştirebilmektedir. Daha sonra gıyapta kesinleştirilen borçlarla ilgili mükellefler nezdinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (“AATUHK”)’nun 62. maddesine göre hacizler yapılabilmektedir. Bu gibi hacizlerin en yaygın olanı e-hacizdir. E-hacze göre mükelleflerin banka hesaplarına, mevduatlarına veya vadeli hesaplarına, menkul kıymet hesaplarına hacizler uygulanabilmektedir.

Oysa 6183 sayılı kanunun 62. maddesine göre haciz yapılabilmesi için öncelikle usulüne uygun ödeme emri tebligatının yapılmış olması zorunludur. 6183 sayılı kanunun 55. maddesine göre düzenlenen ödeme emrine yine 58. maddeye göre itiraz yapılmamış ise, usulüne uygun tebligat nedeniyle ödeme emri geçerli olur. Tebligat usulüne uygun değilse, ödeme emri kesinleşmez. Dolayısıyla e-haciz yapılamaz. Usule aykırı yapılan e-hacizler iptal edilir. Vergi yargısına başvuran birçok mükellef gıyabında tahakkuk ettirilen borçlar nedeniyle uygulanan e-hacizleri iptal ettirebilmektedirler.

Diğer yandan usulüne uygun bir tebligatın varlığı kabul edilse bile zamanaşımı söz konusu olabilmektedir. Elbette bu iddia ileri sürülürken borcun kesinleşme aşamaları ile tarh ve tahsil zamanaşımı kavramları ile bunları kesen veya durduran sebepleri iyi tahlil etmek gerekmektedir.

late payment penalties, tax loss penalties, etc., imposed without their knowledge and without any notification to them regarding public receivables.

Legal Recourse Against Seizure Measures

One of the paths to be followed is to wait for the tax collection procedures related to the debts subject to the debt breakdown list to be initiated by the administration, and in the event of e-seizure, to assert the statute of limitations and/or improper notification claim in the lawsuit to be filed. The Tax Administration has been able to impose accruals on taxpayers it has not accessed for a long time and finalize their debts. Later, with regard to the debts finalized in absentia, seizures can be made against taxpayers in accordance with Article 62 of the Law on Collection of Public Receivables (“LCPR”). The most common of such seizures is e-seizure. According to e-seizure, seizures can be applied to taxpayers' bank accounts, deposits, or time deposits, securities accounts, etc.

However, for a seizure to be made in accordance with Article 62 of Law No. 6183, it is mandatory that a payment order notification be made in accordance with the procedure first. If there has been no objection to the payment order issued in accordance with Article 58, the payment order becomes valid due to proper notification. If the notification is not made properly, the payment order does not become final. Therefore, e-seizures made in violation of the procedure are canceled. Many taxpayers who resort to tax justice can cancel e-seizures imposed due to debts accrued in absentia.

On the other hand, even if the existence of a proper notification is accepted, the statute of limitations may be invoked. Of course, when this claim is made, it is necessary to analyze well the stages of finalization of the debt, and the concepts of assessment and collection

statute of limitations, and the reasons that cut or suspend them.

Bu yolun dezavantajı idare haciz uygulayana kadar sürekli haciz tehdidi altında olunmasıdır.

The disadvantage of this method is being constantly under the threat of seizure until the administration imposes a seizure.

Borç Döküm Listesinin Kaldırılması

İkinci yol ise zamanaşımına uğramış ya da usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş amme alacaklarının yer aldığı borç döküm listesinin kaldırılması istemiyle idareye başvurmak; bu talebin reddi üzerine de ret işleminin iptali istemiyle yetkili vergi mahkemesine başvurmaktır.

Removal of the Debt Breakdown List

The second method is to apply to the administration for the removal of the debt breakdown list containing public receivables that have expired or have not been notified in accordance with the procedures; and upon the rejection of this request, to apply to the competent tax court for the cancellation of the rejection decision.

Yukarıda belirtilen VDDK kararına ulaşılan süreçte de bu yol izlenmiş Davacı tarafından; borç döküm listesi marifetiyle öğrenilen 2000, 2001, 2004 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin borçlarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

In the process leading up to the aforementioned TLCB decision, the following process was followed by the Plaintiff; a lawsuit was filed to remove the debts for various periods of 2000, 2001, and 2004 learned through the debt breakdown list.

Ankara Vergi Mahkemesi, açılan dava kapsamında, *“İdarenin bir vergi alacağına tahsili yoluna gidebilmesi için, öncelikle ortada yasaya uygun olarak tarh ve tahakkuk etmiş bir alacak bulunması, alacağın nasıl doğduğunun ve kesinleştiğinin idare tarafından tereddüte yer vermeyecek şekilde somut belgelerle ortaya konulması ve bu şekilde kesinleşmeye ilişkin aşamaların yargısal denetiminin sağlanmasının gerektiğinden bahisle tesis ettiği ara kararda idareden davacı adına tahakkuk ettirilen vergi borcuna ilişkin ihbarnameler ve ödeme emirleri ile bunlara ait tebliğ alındılarının dosyaya ibrazını istemiş, bir diğer deyişle kesinleşmenin usulüne uygun yapıp yapılmadığını sorgulamıştır. İdarenin cevabi yazısından ise ihbarnamelerin büyük çoğunluğunun periyodik olarak yapılan imha çalışmaları sırasında imha edildiğinin belirtildiği, sunulan bazı ihbarnamelere ilişkin tebliğ alındılarının ise tutanak haline getirilmediği anlaşılmıştır. Bu sebeple Ankara Vergi Mahkemesi, davacı adına*

The Ankara Tax Court, within the scope of the lawsuit, removed the tax debts subject to the lawsuit on the grounds that *“ For the administration to pursue the collection of a tax debt, firstly, there must exist an established claim that is in accordance with the law, both assessed and accrued. It is necessary for the administration to present concrete evidence on how the claim arose and became conclusive, without leaving room for doubt, and to ensure judicial oversight of the stages leading to finalization. Therefore, in the interim decision it issued based on these grounds, the court demanded the submission of notifications and payment orders regarding the tax debt accrued on behalf of the plaintiff by the administration to the file, questioning whether the finalization was conducted in accordance with the procedure. From the administration's response letter, it is understood that the majority of the notifications were destroyed during periodic destruction activities, and it was noted that records of the notifications*

salınan vergi borçlarının tarh, tebliğ, tahakkuk ve kesinleştirilmesine ilişkin sürece ait ispat külfetinin idareye düştüğü ancak idarece anılan hususları ispatlayacak bilgi ve belgeleri sunulamaması nedeniyle usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşen bir vergi alacağının varlığından söz edilemeyeceğinden bahisle dava konusu vergi borçlarında hukuka uygunluk bulunmadığı” gerekçesiyle davaya konu vergi borçlarını kaldırmıştır.

received for some of the notifications were not documented. In administration's response, majority of invoices destroyed during periodic erasure operations, some invoices with provided documents not recorded in minutes. Therefore, Ankara Tax Court, on behalf of plaintiff, ruled that requirements for proving tax debt process's tariff, invoicing, assessment, and finalization were met by administration but couldn't be substantiated by necessary information and documents from administration regarding specific aspects. Consequently, tax debts in lawsuit were considered not legally valid."

İdarece yapılan temyiz istemini değerlendiren temyiz istemini inceleyen **Danıştay Dördüncü Dairesi** ise mükelleflerin vergi idaresine olan borçlarını gösterir bilgilendirici mahiyette olan borç döküm listelerinin idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai nitelikte işlem olmadığından bahisle, açılan davanın incelenmeksizin reddi gerektiği gerekçesiyle Mahkeme kararını bozmuştur.

Upon evaluating the appeal made by the administration, **the Council of State Fourth Chamber**, examining the appeal, stated that the debt breakdown lists, which inform taxpayers about their debts to the tax administration, are **not definitive and enforceable transactions that can be subject to administrative litigation**, and therefore, the court decision was overturned on the grounds that the tax debts subject to the lawsuit were definitive and enforceable.

Mahkemenin, ilk kararında yer alan aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmesi üzerine dosyayı inceleyen Danıştay **Vergi Dava Daireleri Kurulu** ise ısrar kararını onanmış ve **Mahkemenin borç döküm listelerinin dava konusu edilebileceği ve amme alacağının usulüne uygun kesinleşip kesinleşmediği yönündeki ispat yükünün idarede olduğu** gerekçesini uygun bulmuştur.

Upon reviewing the file following the persistence of the court in its initial decision, which contained the same legal reasons and justifications, **the Council of State Tax Litigation Chambers Board** upheld the decision to persist, finding it appropriate that **the burden of proof regarding whether the debt listings could be subject to litigation and whether the public receivable had conclusively and properly become finalized rested with the administration.**

Tarafımızca anılan VDDK kararı doğrultusunda müvekkilimiz adına düzenlenen borç döküm listesine konu borçlardan zamanaşımına uğramış olanların kaldırılmasına ilişkin olarak izlenen dava süreci ise aşağıdaki şekilde ilerlemiştir:

The litigation process pursued regarding the removal of the debts subject to the debt listing, which have expired due to the statute of limitations, in accordance with the aforementioned TLCB decision on behalf of our client, progressed as follows:

Davalı idareye yapılan başvuruda Vergi Usul Kanunu 114. Maddesi ve AATUHK 102. Maddesi hükümleri uyarınca **tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerine işaret ederek borç**

In the application made to the defendant administration, in accordance with Article 114 of the Tax Procedure Law and Article 102 of LCPR, it has been pointed out that the

listesine konu vergi borçlarının **usulüne uygun tebliğ edilmediği**, geçen süre boyunca **zamanaşımını durduran veya kesen başkaca bir sebebin gerçekleşmediği** ve varsa muhtelif tarihlerde vezneden nakden yapılan çok düşük tutarlı ödemelerin de zamanaşımını kesmeyeceğinden bahisle borç sorgulama dökümü içeriğinde yer alan başvuru tarihi itibarıyla zamanaşımına uğramış vergi ve cezaların kaldırılması talep edilmiştir.

Davalı idarece talebin reddedilmesi üzerine redde ilişkin işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açılmış, açılan davanın reddi üzerine istinaf yoluna başvurulmuş, istinaf isteminin de reddi üzerine yapılan başvuru neticesinde dosya Danıştay 3. Dairesi incelemesine tabi tutulmuştur. Danıştay 3. Dairesinin verdiği bozma kararında aşağıdaki hususlar vurgulanmıştır:

*“mükelleflerin fiziksel yahut elektronik ortamdaki talepleri üzerine vergi dairelerince hazırlanarak mükellefe verilen, güncel borç durumunu gösteren belge mahiyetinde olan borç döküm listelerinin aynı zamanda bazı durumlarda haberdar etme niteliği de taşıyabileceği açık olup borç döküm listesini alan bir kişiye, içeriği vergi ve cezalara karşı açacağı davada, döküm içeriği vergi ve cezalara ilişkin düzenlenen vergi vesikalarının (ihbarnamelerin, ödeme emirlerinin) 213 sayılı Kanun'da öngörülen tebligat esaslarına uygun olarak tebliğ edilmediğinin irdelenmesine imkan tanınması basta Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa olmak üzere **pozitif hukuk uyarınca güvence altına alınan Mahkemeye erişim hakkının bir gereğidir.**”*

Danıştay 3. Dairesi anılan ifadelerle gerekçesini oluşturarak uyuşmazlık konusu olayda davacının, borç döküm listesi içeriği

tax debts subject to the debt listing have not been properly served, indicating the **expiration of the statute of limitations for assessment and collection**. It has been requested that the taxes and penalties included in the debt inquiry document, as of the application date, be removed from the list due to the expiration of the statute of limitations, citing that no other reason has occurred during the elapsed time to suspend or interrupt the statute of limitations, and that if there were any cash payments made at various dates from the cashier for very small amounts, they would not interrupt the statute of limitations either.

Upon the rejection of the request by the administration, a lawsuit was filed in the tax court for the cancellation of the decision to reject the application, and when the lawsuit was dismissed, an appeal was made to the appellate court. After the rejection of the appeal, the file was subject to review by the Council of State 3rd Chamber. In the annulment decision issued by the Council of State 3rd Chamber, the following points were emphasized:

*“Tax debt breakdown lists prepared by tax offices upon requests from taxpayers, which serve as documents showing the current debt status, **may also have a notification nature in some cases**. It is a requirement of **the right to access to the court, protected under positive law**, including the European Convention on Human Rights and the Constitution, to allow the examination of whether the notifications contained in the debt breakdown list were properly served according to the notification principles specified in Law No. 213, in a lawsuit opened by a person who received the debt breakdown list, regarding the taxes and penalties mentioned therein.”*

The Council of State, 3rd Chamber, formed its reasoning based on the aforementioned statements and concluded that the decision to

vergiler ile fer 'isinin tahsil zaman aşımına uğradığı ve terkin edilmesi talebiyle davalı idareye yaptığı başvurunun reddine dair işlemin, **menfaatini etkiler nitelikte sonuç doğurduğu** ve idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir işlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden bahisle Mahkeme kararının bozulmasına karar vermiştir.

Öncelikle Danıştay kararında İnsan Hakları Sözleşmesine atıf yapılarak Mahkemeye Erişim hakkı bağlamında konunun irdelenmiş olması vergi yargısı adına önemli bir kazanım olarak kabul edilmelidir. Diğer yandan borç döküm listesinin haberdar etme niteliğine de dikkat çekilerek kesin ve yürütülebilir işlem niteliğine ilişkin yorumu da tartışmaları ortadan kaldıracak düzeyde bir izahat yapılmıştır.

Sonuç olarak çalışmamızda yer verilen Danıştay VDDK ve 3. Dairesi kararlarının gerek vergi idaresinin tebliğ ve tevsike, gerekse vergi yargısının icra edilebilir işlem niteliğine ilişkin pratiğinin mükellef lehine dönüşmesine katkıda bulunacak önemli yargı kararları olduğu düşüncesindeyiz.

reject the Plaintiff's application to the Defendant administration for the termination of the tax debts, on the grounds of the debts' expiration and cancellation, had **consequences affecting the plaintiff's interests** and constituted a definitive and enforceable action that could be subject to administrative litigation. Therefore, it decided to overturn the Court's decision.

First and foremost, the examination of the case within the context of the Right of Access to the Court in reference to the Human Rights Convention in the Council of State decision should be considered as an important achievement for tax justice. On the other hand, the interpretation regarding the notification nature of the debt breakdown list and its definitive and enforceable transaction nature also provided an explanation that would eliminate controversy.

In conclusion, we believe that the Council of State decisions and those of the 3rd Chamber included in our study are important judicial decisions that will contribute to the transformation of both the tax administration's notification and substantiation practices and the enforcement nature of tax justice in favor of taxpayers.