



T.C.

**İSTANBUL MEDİPOL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZİ**

VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ

MURAT ÖZER

KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Gülşen GEDİK

İSTANBUL-2019

ÖZET

**ÖZER, Murat. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri
Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018.**

Devlet, yükümlü bulunduğu kamu hizmetlerini sunabilmesi ve bu hizmetlerin devamlılığını sağlayabilmesi amacıyla, gelir elde etmek ve alacaklarını da tahsil etmek zorundadır. Devlet, kamu alacaklarını vaktinde tahsil edemediğinde, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebri tahsil yollarına başvuracaktır. Ödeme emri de bu bağlamda, cebren tahsil sürecine başlanılmasından evvel ki borçluya yapılan son ihtar niteliğindedir.

Bu çalışmada; birinci bölümde, kamu alacağı kavramı ve kamu alacağının tarafları incelenecek, kamu icra hukukunun tarihçesinden de kısaca bahsedilecek, ikinci bölümde, kamu alacağının cebren tahsilinden evvel düzenlenmesi gereken ödeme emri, idari işlem olarak özellikleri ve unsurları yönlerinden incelenecek ve ödeme emrinin tebliğinin nasıl gerçekleştirileceğinden bahsedildikten sonra da kamu borçlusunun neler yapabileceği üzerinde durulacak, üçüncü bölümde ise, ödeme emrine karşı açılacak davada, davanın hangi mahkemede görüleceği, hangi süre içerisinde açılacağı ve dava açma süresine etki eden haller incelendikten sonra, ödeme emrinin unsurlarındaki hukuka aykırılıkların neler olduğu ve dava neticesinde verilecek kararlar ve bu kararların doğuracağı sonuçlar analiz edilecektir.

Anahtar Sözcükler:

1. Kamu Alacağı
2. Dava
3. Ödeme Emri
4. İdari İşlem
5. Ödeme Emrine İtiraz

ABSTRACT

ÖZER, Murat. Payment Order In Tax Execution Law

Master's Thesis, Istanbul, 2018.

The state has to obtain income and collect its receivables in order to provide the public services it is obliged to provide and to ensure the continuity of these services. When the state can not timely collect public receivables, it will apply to the method of collection in accordance with the Law No. 6183 on the procedure of collection of Public receivables. This is the last warning to the debtor before the start of the payment order.

In this study,; the first section examined the concept of public receivables and public receivables on the side of public enforcement of law, history will be briefly outlined, in the second part the payment order, which will be regulated before the forcibly collection of the public preceivable, will be examined in terms of its featured elements as administrative processing. After mention has the notification of the payment order will be made, what the public debtor can do will be discussed. And the third part payment against the order is filed in the court in which the case can be seen in, after examining the period in which it will be opened and the cases affecting the time of filing of the lawsuit, the decisions that will be made as a result of the lawsuit and the results of these decisions will be analyzed.

Keywords:

1. Public Receivables
2. Case
3. Payment order
4. Administrative Process
5. Objection To Payment Order

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR CETVELİ	VIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI

1.KAVRAM	3
1.1. Kamu Alacağının Kapsamı	4
1.1.1. Asli Nitelikteki Kamu Alacakları	5
1.1.2. Feri Nitelikteki Kamu Alacakları	6
1.1.3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları.....	9
1.1.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	11
1.1.5. Muhtelif Kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edileceği Bildirilen Alacaklar	11
1.1.6. Özel Kanunlarında Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Kamu Alacakları.....	12
1.2. Kamu Alacağının Söjeleri	14
1.2.1. Kamu Alacaklısı	14
1.2.2. Kamu Borçlusı.....	15
1.2.2.1. AATUHK'ya Göre Kamu Borçluları	15
1.2.2.2.VUK Kapsamındaki Kamu Alacakları Yönünden Kamu Borçluları.....	18
1.2.2.2.1 Vergi Mükellefi	18
1.2.2.2.2 Vergi Sorumlusu	19
1.2.2.2.2.1. Vergi Kesintisi Yapanlar	20
1.2.2.2.2.2 Mirasçılar	21
1.2.2.2.2.3. Kanuni Temsilciler	22

2. KAMU İCRA HUKUKU	23
2.1. Genel Olarak.....	23
2.2. Kamu İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi	25
2.2.1. Tahsili Emval Kanunu Öncesi Dönem	25
2.2.2. Tahsili Emval Kanunu Dönemi	25
2.2.3. Tahsili Emval Kanunu Sonrası Dönem	26

İKİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ

1. KAVRAM.....	27
2. ÖDEME EMRİ İŞLEMİNİN ÖZELLİKLERİ VE UNSURLARI	28
2.1. İdari İşlem ve Ödeme Emri	28
2.2. Ödeme Emri İşleminin Unsurları	31
2.2.1. Yetki Unsuru	31
2.2.1.1. Kişi Bakımından.....	33
2.2.1.2. Yer Bakımından	33
2.2.1.3. Konu Bakımından	34
2.2.1.4. Zaman Bakımından	35
2.2.2. Şekil Unsuru	35
2.2.3. Konu Unsuru	36
2.2.4. Amaç Unsuru	38
2.2.5. Sebep Unsuru	39
3. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ VE SONUÇLARI	41
3.1. Tebliğ İşlemi	41
3.2. Ödeme Emrinin Tebliğ	42
3.2.1. Ödeme Emrinin Tebliğ Edileceği Kişiler.....	43
3.2.1.1. Gerçek Kişilere Tebliğ	43
3.2.1.2. Tüzel Kişilere Tebliğ	45
3.2.1.3. Kamu İdare ve Kurumlarına Tebliğ	45
3.2.1.4. Er Ve Eratlara Tebliğ	46
3.2.1.5. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ	46

3.2.1.6. Borçluya Ait Malları Elinde Bulunduranlara Tebliğ	47
3.3. Tebliğ Usulleri	47
3.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ	48
3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğ.....	50
3.3.2.1. İlan Yoluyla Tebliğin Koşulları	50
3.3.3.2. İlanın Şekli	51
3.3.3.3. İlanın İçeriği ve Sonuçları.....	52
3.3.3. Daire veya Komisyonunda Tebligat.....	53
3.3.4. Elektronik Adrese Tebliğ.....	53
3.3.4.1. Genel Olarak Elektronik Tebligat.....	53
3.3.4.2. Elektronik Tebligat Uygulamasına Tabi Kişiler.....	55
3.3.4.3. Muhataplarına Elektronik Tebligatın Gönderilmesine İlişkin İşleyiş.....	55
3.3.5. Belediye Sınırları Dışında Ödeme Emrinin Tebliği.....	56
3.4. Tebliğ Sonrasında Borçlunun Başvurabileceği Yollar.....	57
3.4.1. Borcun Ödenmesi.....	57
3.4.2. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildiriminde Bulunulması	58
3.4.3. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildiriminde Bulunulmaması.....	59
3.4.2.1. Cezai Yaptırımlar.....	59
3.4.2.2. Hukuki Yaptırımlar.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNE KARŞI İDARİ VE YARGISAL BAŞVURU YOLLARI

1. ÖDEME EMRİNE KARŞI YARGI YOLUNA MÜRACAAT	63
1.1. Genel Olarak	63
1.2. Görevli ve Yetkili Mahkeme	65
1.2.1. Genel Olarak.....	65
1.2.2. Görevli Mahkeme	66
1.2.3. Yetkili Mahkeme	68
1.3. Dava Açma Süresi	69
1.3.1. Genel Olarak	69
1.3.2. Dava Açma Süresinin Hukuki Niteliği	70

1.3.3. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi	71
1.3.3.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı	73
1.3.3.2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması	74
1.3.3.3. Dava Açma Süresine Etki Eden Haller	74
1.3.3.3.1. Dava Açma Süresini Durduran Nedenler	74
1.3.3.3.2. Mali Tatil	75
1.3.3.3.3. Dava Açma Süresi İçinde Üst Makama Başvuruda Bulunulması	76
1.3.3.3.4. Mücbir Sebep.....	78
1.3.3.3.5. Avukatlık Kanununa Göre Dava Açma Süresinin Durması.....	80
1.3.3.4. Dava Açma Süresini Uzatan Haller	80
1.3.3.4.1. Adli Tatil	80
1.3.3.4.2. Dava Açma Süresini Uzatan Diğer Haller	82
1.3.3.4. Dava Açma Süresinin Kısıtlılığı Hakkındaki Değerlendirme	82
1.3.4. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme ve Şikayet Yolu	85
2. ÖDEME EMRİNİN UNSURLARINDA HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	88
2.1. Genel Olarak	88
2.2. Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık	90
2.3. Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık	91
2.4. Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık	94
2.4.1. Genel Olarak	94
2.4.1.1. Kamu Alacağının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları:	95
2.4.1.1.1. Kamu Alacağının Hukuken Doğuran İşlemin Olmadığı ya da Usulüne Aykırı Tebliğ Edilmiş Olduğu İddiası	96
2.4.1.1.2. Kamu Alacağının Tahakkuk Zamanaşımına Uğradığı İddiası.....	97
2.4.1.1.3. Kamu Alacağının Doğmadığı İddiası.....	100
2.4.1.1.4. Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmiş Olması	102
2.4.1.1.5. Vergi Hatası Bulunduğu İddiası	104
2.4.1.1.6. Borcun Terkin Edildiği İddiası	107
2.4.1.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Dair Hukuka Aykırılık İddiaları..	108
2.4.1.2.1. Alacağın Normal Vadesinin Gelmediği İddiası.....	108
2.4.1.2.2. Alacağın Dava Konusu Edilmiş Olması.....	109
2.4.1.2.3. Alacağın Dava Konusu Edilmeksizin Tahakkuk Etmesinden Sonra	

Vadenin Beklenmemesi.....	110
2.4.1.2.4. Kamu Alacağının İdari Mahkemelerce Verilen Karar Üzerine Tahakkuk Etmesi ve Doğrudan Ödeme Emri Düzenlenmesi.....	111
2.4.1.2.5. Alacağın Tecil Edildiği İddiası.....	112
2.4.1.2.6. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğradığı İddiası.....	113
2.4.1.2.7. Mücbir Sebep İddiası.....	115
2.5. Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık.....	115
2.6. Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık.....	116
3. ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASININ SONUÇLARI VE DAVA NETİCESİNDE VERİLECEK KARARLAR.....	118
3.1. Genel Olarak.....	118
3.2. Yürütmenin Durdurulması.....	118
3.3. Davanın Neticesinde Verilecek Kararlar ve Sonuçları	122
3.3.1. Davanın Kabulü ve Sonuçları.....	122
3.3.2. Davanın Reddi ve Sonuçları.....	124
3.3.2.1. Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı.....	124
3.3.3. Borcun Ödenmemesi ve Neticeleri.....	128
3.3.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi.....	128
3.3.3.2. Haciz.....	129
3.3.3.3. İflas.....	129
3.3.3.4. Mal Bildirimi.....	130
3.3.4. Davanın Kısmen Kabulü veya Kısmen Reddi.....	130
4. DAVA NETİCESİNDE VERİLEN KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARI.....	131
4.1. Genel Olarak.....	131
4.2. Olağan Kanun Yolları.....	131
4.2.1. İstinaf Yolu.....	132
4.2.2. Temyiz.....	134
4.3. Olağanüstü Kanun Yolları.....	137
4.3.1. Yargılamanın Yenilenmesi.....	137
4.3.2. Kanun Yararına Bozma.....	139
SONUÇ	140

KISALTMALAR CETVELİ

AATHUK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
BGK	Belediye Gelirleri Kanunu
BK	Borçlar Kanunu
Bkz.	Bakınız
C.	Bakınız
CGTİHK	Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
D.	Daire
DVK	Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
GK	Gümrük Kanunu
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
İBD	İstanbul Barosu Dergisi
İİK	İcra İflas Kanunu
İÜHFM	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
v.d.	Ve Devamı
vb.	Ve benzeri

VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
DİBK	Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu



GİRİŞ

Devlet ve diğer kamu kuruluşlarına rızaen ödenmeyen kamu alacaklarının tahsili konusunda, özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerine tanınmayan üstün ve ayrıcalıklı yetkiler verilmiştir. Bunun nedeni, kamu düzenini kurmak, korumak ve kamu hizmetlerinin sunulması için ihtiyaç duyulan finansmanın etkin ve hızlı bir şekilde sağlanmak istenmesidir. Kamu alacaklarının tahsili için devletin cebri icra organlarına müracaat edilmesi gerekmez, bizzat kamu alacaklısı olan Devlet ve diğer kamu kuruluşları bu alacakların takip ve tahsilini gerçekleştirir.

1954 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin usul ve esaslarını düzenleyen bir idari usul kanunudur.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebren tahsil işlemlerine başlamadan evvel ödeme emrinin düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emri, vadesi geçmiş ve ödenmemiş kamu alacağının 15 gün içinde ödenmesini yada mal bildiriminde bulunulmasını borçluya ihtar eden işlemdir.

Ödeme emrinin gereklerini yerine getirmemek borçlunun, ağır cezai ve mali yaptırımlarla karşılaşmasına yol açacağından, ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıklar yargı yerlerini fazlasıyla meşgul etmektedir. Taşıdığı bu önem nedeniyle ödeme emri ile ilgili tartışmalı birçok husus bu çalışmamızda irdelenecektir.

Bu bağlamda tezin ilk bölümünde, ödeme emrinin de varlık nedeni olan ve içeriğini oluşturan kamu alacağı kavramı ile kamu alacağı ilişkisinin tarafları incelendikten sonra, ülkemizde kamu icra hukukunun tarihçesinden kısaca bahsedilecektir.

Tezin ikinci bölümünde, ödeme emri bir idari işlem olarak analiz edilecek ve ödeme emrinin tebliğ usul ve esaslarından bahsedilecektir.

Tezin üçüncü ve son bölümünde ise, ilk kısımda ödeme emrine karşı açılacak davada, davanın açılacağı mahkeme, dava açma süresi ve bu süreyi uzatan ya da durduran sebepler, ikinci kısımda ödeme emrine karşı açılacak dava ileri sürülebilecek hukuka aykırılık halleri, üçüncü kısımda dava neticesinde verilen kararlar ve bunların sonuçları ayrıntılarıyla incelenecek, dördüncü bölümünde ise ana hatlarıyla yasa yollarından bahsedilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI

1. KAVRAM

Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi amacıyla, Anayasa ve yasalardan alınan yetkiye dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden doğan, yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle elde edilen gelirlerdir.¹

Kamu borç münasebetinde kamu borcu veya kamu alacağı, aynı anlamı taşıyacak biçimde, aktif veya pasif özne açısından ayrılan, bir madalyonun iki farklı yüzünü oluşturan kavramdır.² Başka bir ifadeyle kamu alacağı, Hazine adına irad kaydedilmesi açısından gelir; talep edilme hakkı doğurması açısından ise bir alacaktır³ ve başlıca iki özelliği bulunmaktadır; İlki, kamu hizmetlerinin sunulması amacıyla kanunla ve cebren alınması, ikincisi ise belli kanunlar uyarınca, devlet gücü vasıtasıyla cebren takip ve tahsilinin sağlanmasıdır.⁴

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK)⁵ “şümülü” başlıklı 1. maddesine göre, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

¹Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 19. Bası, Ankara, Ekim 2010, s. 159.; KUMRULU, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65. Yaş Armağanı, AÜHF Yayını, No:460, Ankara, 1981, s.655.; Benzer bir tanım için Yusuf KARAKOÇ, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.25.

²Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.13.

³KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s. 25.

⁴İlhan ÖZER, **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Ankara, TODAİE Yayını, No: 187, 1979, s.18.

⁵R.G.:28.07.1953/8469.

Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekil ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.”; 2. maddesine göre ise “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.”

AATUHK'nın söz konusu maddeleri hem kamu alacağını tanımlamakta, hem de kamu alacağının kapsamını belirlemekte olup, kanunun lafzi ifadesinden kamu alacağının kamu hizmetlerinin sunulması için zorunlu olan ve bu hizmetlerin mali kaynağını teşkil eden alacaklar olduğu anlaşılmaktadır.

1.1. Kamu Alacağının Kapsamı

Kamu alacağının varlığı için AATUHK'nın 1. maddesi uyarınca iki koşul gereklidir. Birinci koşul; alacağın Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasıdır. Bunlar dışındaki kamu idare ve kurumlarına ait olan alacaklar nitelik bakımından kamu alacağı olsa bile, kamu alacağı sayılmayacaklardır.⁶ İkinci koşul ise; Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan alacakların, kamu hukuku kaynaklı ve AATUHK'nın 1. maddesinde sayılan alacaklardan olmasıdır. Başka bir ifadeyle; devletin ve diğer kamu idarelerinin, özel hukuk kuralları gereğince gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettiği özel ekonomi gelirleri⁷ bu kapsamda değerlendirilemez.

Kamu alacakları kapsamındaki alacaklar ise, asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetleri tatbikinden kaynaklanan kamu alacakları, kamu alacaklarının takip giderleri, Tahsili Emval Kanununa göre tahsili gereken alacaklar ile hususi kanunlarında AATUHK'ya göre tahsil edilmesi gereken alacaklar olarak kabul edilmektedir.⁸

⁶Turgut CANDAN, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Güncellenmiş Bası, Ankara, 2011, s. 8.

⁷ “Devletin piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerinden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri denilmektedir.” : Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s.5.

⁸Ali SAĞIR, **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, 2011, s. 6-7.

1.1.1. Asli Nitelikteki Kamu Alacakları :

AATUHK'nın 1. maddesine göre asli kamu alacakları; vergi, resim ve harçlar, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları ve para cezalarıdır.

Vergi, bir tanıma göre, devletin veya devlet tarafından yetkili kılınan kamu tüzel kişilerinin, geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinde gerek duyulan harcamaların finansmanını sağlamak, kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak koşuluyla, hukuki zora dayanarak, belli bir karşılık taahhüdü bulunmaksızın, geri vermemek üzere, gerçek ve gerçek olmayan kişilerden aldıkları parasal tutarlar;⁹ bir başka tanıma göre de, devlet ve vergilendirme yetkisi olan kamu idare ve kurumlarının harcamalarının finansmanını sağlamak ve/veya toplumun içinde bulunduğu şartların zorunlu kıldığı tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, güçleri ile orantılı olarak alınan zorunlu, karşılıksız ve kesin parasal ödemelerdir.¹⁰

Resim, devletin ya da yetkili kılınan kamu kurum ve kuruluşlarının belirli bir iş veya hizmetin ifasına izin ve yetki vermesi nedeniyle, bu iş veya hizmeti yerine getirecek olan kişilerden, verilen iznin karşılığı olarak alınan parasal tutarlardır.¹¹

Harç, kamusal güce dayanarak, birtakım kamusal hizmetlerden ya da kamu idarelerinin belirli edimlerinden yararlanan kişilerden, bu hizmetlerden yararlanmaları karşılığında alınan paradır.¹² Tapu, noter, yargı hizmetlerinden yararlananlardan alınan ücretler harçlara birer örnektir.

Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, bir fiilin suç olarak tespit edilmesi, bu fiillerin araştırılması ve yargılanması aşamalarında sarf olunan giderler olup, bunlar yargılama sürecinde tahsil edilen harçlar, yazışmalar için zorunlu

⁹Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1974, s.213.

¹⁰Doğan ŞENYÜZ/Mehmet YÜCE/Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s.84.

¹¹Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi 2**, 5. Bası, Ekin Yayınevi , Bursa, 2000, s.104.

¹²Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.5.

olan posta masrafları, bilirkişi giderleri, avukatlık ve keşif masrafları ve buna benzer masraflardır.¹³

Vergi cezaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)¹⁴, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na(GK)¹⁵ ve diğer vergi kanunlarına göre, bu kanunlarda yer alan maddî ve şekli yükümlülüklerin ihlal edilmesi suretiyle işlenen vergi kabahatleri karşılığında uygulanan, idari para cezası niteliğindeki yaptırımlardır.¹⁶

VUK'un 331 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi ziyai cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları, GK'nın 231 ve devamı maddelerinde düzenlenen ve vergi aslına bağlı olarak kesileceği belirtilen para cezaları ile usulsüzlük cezaları vergi cezası mahiyetindeki kamu alacaklarıdır.

Para cezaları, AATUHK'nın “Kanundaki terimler” başlıklı 3. maddesinde, adli ve idari para cezaları olarak ifade edilmiştir. Bu para cezaları, VUK ve GK'da öngörülen vergi cezaları ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu(TCK)¹⁷ ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun(CGTHK)'da¹⁸ tahsil edilme biçimi açıklanan para cezaları dışında kalan, ceza mahkemelerince alınmasına karar verilen para cezaları ile değişik yasalarla idareye verilen yetkiye istinaden kesilen idari mahiyetteki para cezalarıdır.¹⁹

1.1.2. Feri Nitelikteki Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, asli kamu alacaklarının ödeme müddeti içinde ödenmemesinden kaynaklanan, devletin maddi kaybını karşılamak amacıyla, asli kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanan alacaklardır. Dolayısıyla, asli kamu

¹³Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon, 2017, s.7.

¹⁴R.G.:10-11-12.01.1961/10705.

¹⁵R.G.:04.11.1999/23866.

¹⁶GERÇEK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 5. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s.6.; Aziz TAŞDELEN, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, AÜHFD, C. 59, S.4, 2010, s.767.

¹⁷R.G.:12.10.2004/25611.

¹⁸R.G.:29.12.2004/25685.

¹⁹CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 12.

alacağına bağlı olarak fer'i kamu alacağı vardır. Bundan dolayı, takibin bölünmemesi için fer'i kamu alacakları, bağlı oldukları asli kamu alacakları ile aynı hukuki rejime tabi olarak takip edilir.²⁰

Feri kamu alacaklarını, “gecikme zammı”, “tecil faizi”, “haksız çıkma zammı” ve “gecikme faizi” ile “pişmanlık zammı” olarak sıralayabiliriz. AATUHK 51. maddesinde²¹ düzenlenen **gecikme zammı**, tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş kamu alacağının vadesinde ödenmediğinden, normal vade gününden ödeme gününe kadar ki dönem için kamu alacağı üzerinden hesaplanacak olan bir alacaktır.²²

AATUHK'nın 48. maddesinde²³ düzenlenen **tecil faizi**; kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haczin uygulanması veya hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor durumda bırakacaksa, borçlunun talep etmesi ve Hazine'nin de zarara uğramaması için teminat alınması koşuluyla tahsili ertelenen kamu alacağı karşılığında alınır. Tecil süresi 36 ayı geçemez. Tecil faizi de asıl kamu alacağına bağlı fer'i nitelikteki mali yüklerden biridir.²⁴

AATUHK'nun 58. maddesinde düzenlenen **haksız çıkma zammı**; tahakkuk eden bir kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı dava

²⁰GERÇEK, “Kamu Alacağı, Kavramı ve Kapsamı”, Bilanço Dergisi, Mayıs 2010, Sayı 126, s.72.

²¹AATUHK 51.: “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

Gecikme zammı bir milyon liradan az olamaz.

Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.”

²²Adnan GERÇEK, Kamu Alacakları, s.7., Benzer bir tanım için Recep KAPLAN, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, TAAD , Yıl:4, S: 15, Ekim 2013, s.204.

²³AATUHK 48/1.: “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.”

²⁴Elif SONSUZOĞLU, Vergi Hukukunda Feri Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s.50.

açılması, açılan bu davada haksız çıkılması halinde, davanın reddedilen kısmına tekabül eden kamu alacağının %10'u oranında hesaplanan bir alacaktır.²⁵

Gecikme faizi; süresinde tahakkuk ettirilmediği için ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerden, kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuku tarihine kadar geçen süre için, AATUHK göre tespit edilen gecikme zammı oranında hesaplanan ve uygulanıan feri nitelikteki kamu alacağıdır.²⁶

Gecikme faizi VUK'un 112. maddesinde²⁷ düzenlenmiş olup, geç tahakkuk eden ve VUK'un kapsamında giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülmüştür. Gecikme zammı ise tahakkuk ettirilen, fakat vadesinde ödenmeyen tüm kamu alacakları için geçerlidir.²⁸ Aralarındaki bu farka rağmen gecikme faizi de, gecikme zammı gibi süresi içinde ödenmediği takdirde AATUHK hükümlerine takip ve tahsil edilecektir.

Bir başka feri kamu alacağı ise, VUK'nun 371. maddesinde²⁹ düzenlenmiş bulunan **pişmanlık zammıdır**. Pişmanlık, vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine katılanların, bu fiillerini serbest iradeleri ile ilgili makamlara kendiliğinden haber verip, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde de ödeme süresi geçmiş vergileri ödemeleri koşuluyla vergi ziyai cezası kesilmesini ya da kaçakçılık suçuna ilişkin koğuşturma yapılmasını önleyen bir kurumdur.³⁰ Pişmanlık zammı da, pişmanlık halinde ödeme süresi geçmiş vergilerin ödenmesi esnasında, AATUHK'un 51 inci maddesinde belirtilen nispette gecikme

²⁵ÇELİK, a.g.e., s.7.

²⁶SONSUZOĞLU, a.g.e., s.69.

²⁷VUK 112/3 : “Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz”

²⁸KARAKOÇ, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 208.

²⁹VUK 371/1: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.”, 5. fıkrası da “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.” şeklindedir.

³⁰KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Baskı, Ankara, 2012, s.560.

zammı oranında hesaplanan ve alınan fer'i bir kamu alacağıdır. Pişmanlık zammının ödenmemesi halinde de diğer kamu alacakları gibi, AATUHK hükümleri uyarınca takip ve tahsili için gerekli işlemler yapılacaktır.

Asli ve fer'i kamu alacakları ile ilgili AATUHK'nın 1. maddesinde, asli ve fer'i kamu alacakları sayıldıktan sonra kullanılan “gibi” edatı ise, asli ve fer'i kamu alacaklarının çeşitlerinin neler olduğunun örnekleyici bir şekilde sayılmasından sonra, nitelik ve karakteristik bakımdan benzer özellikleri taşıyan başkaca alacakların da kamu alacağı sayılmasına imkan tanımaktadır.³¹

1.1.3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

Bir alacağın, AATUHK uyarınca kamu alacağı sayılabilmesi için iki koşul gerekli olup, bunlardan ilki, alacağın kamu hizmeti uygulamasından doğmuş olmasıdır.

Kamu hizmeti en geniş tanımıyla, devlet ya da diğer kamu tüzelkişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimi altında, genel ve ortak ihtiyaçları gidermek, kamu yararı veya menfaatini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen ve topluma sunulmuş olan devamlı ve düzenli faaliyetlerdir.³² Dar anlamda kamu hizmeti ise, devletin ve kamu idare ve kurumlarınca kamu hukukuna özgü yöntemler çerçevesinde, kamu hukukundan doğan yetki ve imtiyazlara dayanılarak sunulan hizmetleridir.³³

³¹KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 604-605.; “Gibi” ifadesinin, asli kamu alacaklarının çeşitlerinin tek tek tahdidi bir şekilde sayılarak belirtilmesi için dil zorunluluğu ve cümle tekniği açısından kullanıldığını ileri süren aksi görüş için bkz.: Mehmet AKMANSU, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları**, Ankara, 1954, s.47-48.

³²Şeref GÖZÜBÜYÜK/Turgut TAN, **İdare Hukuku Genel Esaslar, Cilt I**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.584.; İsmet GİRİTLİ/Pertev BİLGİN/Tayfun AKGÜNER/Kahraman BERK, **İdare Hukuku**, 4. Bası, İstanbul, Der Yayınları, Temmuz, 2011, s.1017.; Başkaca bir tanım için İl Han ÖZAY, **Günüşğinde Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 231.: “ *Toplumda ortak ve genel, yani kollketif bir ihtiyacın duyulması, bunun bir kere giderilmekle tükenmeyip süreklilik taşıması, her gün her saat yenilenmesi ve tatmin edilemesi, yani haz verici bir biçimde doyuma kavuşturulamaması halinde de bireyler arasında huzursuzluğun baş göstereceğinin hizmetinin unsurlarıdır. İşte böyle, bir ihtiyacı tatmine yönelik etkinlikler kim tarafından yapılırsa yapılsın bunlara kamu hizmeti denilir.*”; Turan YILDIRIM/ Melikşah YASİN/Nur KAMAN/H. Eyüp ÖZDEMİR/ Gül ÜSTÜN/ Özge Okay TEKİNSOY, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, Kasım, 2016, s. 483-484.

³³GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s.8.

AATUHK 1. maddesi “...aynı idarelerin .. amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları...” ifadesini kullanmak suretiyle kamu hizmeti kavramını dar anlamda kullanmıştır. Başka bir ifadeyle, özel kanunlardaki hükümler mahfuz olmak şartıyla, kamu hizmeti tatabikinden doğan bir alacağın AATUHK'nın kapsamına girmesi, bu hizmetin Devlet, il özel idaresi ya da belediyelerce doğrudan doğruya yürütülmesini gerektirir.³⁴

Kamu hizmetleri bir ticari emtia gibi alınıp satılan bir hizmet olmamasına rağmen, bazen bu hizmetlerin masraflarına katılmak, yasa ve yasanın verdiği yetkiye dayanarak idari düzenlemelerle zorunlu kılınabilir.³⁵ Örnek olarak, şerefiyeler, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun (BGK)³⁶ ilgili maddeleri uyarınca alınan yol, kanalizasyon ve su tesisleri giderlerine iştirak payları gösterilebilir. Önemli olan bu alacakların, Devlet, il özel idaresi ya da belediyelere ait olmasıdır.

Kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacaklarının, AATUHK uyarınca kamu alacağı olarak sayılabilmesi için ikinci koşul ise, bu alacakların akitten, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmamasıdır.

Sözleşmeden, haksız fiil³⁷ ya da sebepsiz zenginleşmeden³⁸ doğan alacaklar özel hukuk bağlamında borçların kaynağı olabilecek alacaklar olup, devletin bu alacaklarının takip ve tahsili için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu(İİK)³⁹ hükümleri uygulanacaktır.⁴⁰ Bu düzenleme İİK'nın 47. maddesinde yapılmıştır.⁴¹ Örneğin; çekin karşılıksız çıkması nedeniyle istenebilecek çek tazminatı ⁴² , belediyeye ait

³⁴ÇELİK, a.g.e. s.8.

³⁵CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 14.

³⁶R.G.: 29.05.1981/17534.

³⁷ Hukuk düzeninin izin vermediği, zarar verici eylemlerdir. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr>)

³⁸Sebepsiz zenginleşme, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 72. maddesinde, haklı bir sebep olmakzısın başkasının malvarlığından ve emeğinden zenginleşmek anlamında kullanılmıştır.

³⁹R.G.:19.06.1932/23866.

⁴⁰Altan RENÇBER, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul, XII Levha Yayınları, Kasım, 2014, s. 28.

⁴¹İİK 47.: “Para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmü mahfuzdur. Şu kadar ki, Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder .”

⁴²“..... çekin karşılıksız çıkması sebebiyle 3167 sayılı Kanun uyarınca hesaplanan tazminat, 6183 sayılı Kanun kapsamında bir kamu alacağı niteliğinde olmadığından” :Danıştay 7.D., 09.01.1995 tarih ve E:1993/2406, K: 1995/4351: Danıştay Dergisi, S.91, 1996, s.707-701.

taşınmazların satışından doğan alacaklar⁴³, su ücretleri⁴⁴, kira alacakları⁴⁵ gibi alacaklar, özel hukuk alacaklarıdır ve bu alacaklar hakkında AATUHK hükümleri tatbik edilemez.

1.1.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Kamu alacaklarının takip giderleri, asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri tatbikinden doğan kamu alacaklarının cebren tahsili amacıyla, ilan, zor kullanma, muhafaza, taşıma, haciz ve satıştan kaynaklanan masrafların meydana getirdiği giderlerdir.⁴⁶

1.1.5. Muhtelif Kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edileceği Bildirilen Alacaklar

AATUHK'nın 2. maddesine göre, *“muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.”*

AATUHK 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu yasanın yürürlükten kaldırdığı kanunlardan biri de Tahsili Emval Kanunu'dur. Her ne kadar Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kalkmış olsa ve bu kanun hükümleri uyarınca tahsil edilmesi gerektiği belirtilen alacakların tümü kamu alacağı niteliğinde olmasa bile, AATUHK'nın 3. maddesi gereği, yasanın 2. maddesi kapsamında yer aldığı için, bu kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsili sağlanacaktır.

⁴³ “....Belediyeye ait taşınmazların satışından doğan alacaklar sözleşmeden kaynaklandığı için 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre takip ve tahsil edilemez.....” : Danıştay 9. D., 16.10.1991 tarih ve E.1990/692, K. 1991/2975.: Şükrü KIZILOĞ/Doğan ŞENYÜZ/Metin TAŞ/Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 269.

⁴⁴ “..... Karataş Belediyesinde su ücretlerinin tahsili amacıyla düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrinin iptali isteğiyle açılan davayı6183 sayılı Yasanın yukarıda sözü edilen 1. maddesi hükmünde, akitten haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakların anılan yasa kapsamına girmediği açıkça belirtildiğinden, uyuşmazlık konusu su ücretinin ödeme emri ile istenilmesine imkan bulunmamaktadır.....” : Danıştay 9. D., 14.05.1991 tarih ve E: 1990/1412, K:1991/1724.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.15.

⁴⁵ Belediye otobüsünün kiraya verilmesi dolayısıyla kira bedelinden kaynaklanan alacağın, AATUHK hükümlerine göre düzenlenen ödeme emri ile istenemeyeceği hk.: Danıştay 9. D., 28.02.1994 tarih ve E: 1993/3337, K: 1994/1181.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.15.

⁴⁶ ÇELİK, **a.g.e.**, s.11.

Muhtelif kanunlarda mülga Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılan ve yürürlükteki düzenlemelerde yer alan alacaklardan bazıları şunlardır:

“•442 Sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesinde düzenlenen, yolsuz sarf edilen köy paraları,

•831 Sayılı Sular Hakkında Kanun'un ek 9. maddesinde düzenlenen masraflara iştirak payları,

•2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 19. maddesinde belirtilen değer paha alacakları,

•2903 sayılı Pamuk Islahı Kanunu'nun 7. maddesinde pamuk ekenlerden alınacağı belirtilen söküm bedeli,

•3780 sayılı Milli Korunma Kanunu'nun 27/3. ve 29/4. maddelerinde belirtilen hallerde hükümetçe alınacağı belirtilen alacaklar,

•4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun'un 15. maddesinde düzenlenen koruma bedelleri,

•4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7. maddesi, asker ailelerine yapılacak yardımlar

•1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu 86 maddesinde düzenlenen hastalığın yayılmasını önlemek için belediyelerin yaptıkları masraflara yönelik alacaklar,

•4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun m.7/5 göre asker ailelerine verilen yardımları dağıtmaktan imtina edenlerden alınacak nakdi yardım alacaklar,

•4541 sayılı Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun m.3/1-8 kapsamındaki alacaklar.”⁴⁷

1.1.6. Özel Kanunlarında AATUHK'a Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Kamu Alacakları

Bir alacağın kamu alacağı olarak, AATUHK kapsamında takip ve tahsilâtının yapılması için alacak, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmalıdır. Şayet alacak, belirtilen bu kamu idareleri haricindeki kurum ve kuruluşlara aitse, kural olarak

⁴⁷ Tamer BUDAK/Serkan BENK, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, Volume 2., Number 2., 2011, s. 67.

bu alacaklar AATUHK kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilemez. Bu bağlamda; özel yasalarında AATUHK uyarınca takip ve tahsil edilecek olan kimi alacaklar kamu alacağı olarak nitelendirilmez ise de,⁴⁸ alacaklı kurum ve kuruluşu bu alacakların tahsili amacıyla AATUHK'daki cebren tahsil ve takip yöntemlerini kullanma yetkisi verilmiştir.⁴⁹

Özel kanunlarında AATUHK'ya yapılan atıflarda bahsi geçen alacaklardan bazıları şöyledir:

- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun ek 2. maddesinde düzenlenen inzibati ceza.

- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesinde düzenlenen ecrimisil alacakları,

- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi, prim alacakları ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun diğer alacakları,

- 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 35 ve 115. maddelerinde düzenlenen muayene ücreti üzerinden alınan Hazine payları ile trafik para cezaları,

“•1473 Sayılı Türk Hava Kuvvetlerinin Güçlendirilmesi ve Milli Hava Sanayiiimizin Kurulması Amacıyla Katılma Payı İhdas ve Milli Piyango Hasılatının Bu Gayeye Sarfı Hakkında Kanun'un 4. maddesinde düzenlenen, Türk Silahlı Kuvvetlerinin Güçlendirilmesine katkı payı.,

- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un ek 4. maddesinde düzenlenen para cezaları,

- 5018 Sayılı Kanunun 35. maddesinde düzenlenen mutemet avansları,

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesinde düzenlenen fon alacakları,

- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen devlet hakkı

⁴⁸Serkan AĞAR, **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s. 24.

⁴⁹GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s. 9.

•5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu madde 37. maddesinde düzenlenen Sosyal Güvenlik Kurumu sigorta primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları”⁵⁰

•4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53. maddesinde düzenlenen Kamu İhale Kurumu alacakları.”

1.2. Kamu Alacağının Sujeleri

Kamu alacağının sujeleri, her borç ilişkisinde olduğu gibi alacaklı ve borçludur. Kamu icra hukukunu kapsamına alan AATUHK'nın 3. maddesinde, bu kavramlar kamu alacaklısı ve kamu borçlusunu şeklinde kullanılmıştır.

1.2.1. Kamu Alacaklısı

AATUHK'nın kapsamını içeren 1. maddesi ile tanımları içeren 3. maddesine göre, kamu alacağının alacaklısı konumundaki kamu idareleri, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak tahdidi şekilde sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Bunun dışında, hususi yasalarında bir başka kamu tüzel kişisinin alacağı da kamu alacağı olarak kabul edilmiş ise, kamu tüzel kişisi de bu sığata sahip olur. Örneğin; 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinde, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun AATUHK uyarınca takip edilen prim ve diğer alacakları kamu alacağı olarak belirtilmiş olup, bu alacaklar bağlamında Sosyal Güvenlik Kurumu da kamu alacaklısı konumundadır.

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin kamusal mahiyeteki alacaklarının takip ve tahsili, AATUHK'nın 3. maddesi⁵¹ uyarınca tahsil daireleri tarafından sağlanır. Tahsil daireleri de bu maddede alacaklı amme idaresinin kanunu uygulamakla görevli idare, servis, memur ve memurları olarak sayılmıştır.

⁵⁰BUDAK/BENK, a.g.m., s. 68.

⁵¹AATUHK'nın 3. maddesinin kamu alacaklılarına ilişkin kısmı şöyledir. “Alacaklı amme idaresi terimi: Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri, Tahsil dairesi terimi, alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder.”

Tahsil daireleri, gümrük vergileri dışındaki Devlete ait kamu alacakları için, Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin⁵² 4. maddesinde göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki vergi daireleri, GK kapsamındaki kamu alacakları için Gümrük Genel Tebliğ⁵³ uyarınca gümrük idareleri, belediyelerde belediye gelir şube müdürü, gelir şube müdürü olmayan yerlerde belediye hesap işleri müdürü, hesap işleri müdürü de olmayan yerlerde ise muhasebeci,⁵⁴ il özel idare teşkilatı olan yerlerde il özel idare tahsilat şubeleri, teşkilat olmayan yerlerde il özel idare memur ve tahsildarlıklardır.

1.2.2. Kamu Borçlusu

AATUHK'nın “tanımlar” başlıklı 3. maddesi uyarınca, *“amme borçlusu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade eder.”*

AATUHK'nın bu maddesinde ilk olarak sayılan, genel anlamda kamu alacağını ödemek zorunda olan kişiler, kamu alacaklarının tümünün borçlularını kapsamı içine almakta olup, özel anlamda VUK'un kapsamında olan vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezaları yönünden ise vergi mükellefleri ve sorumluları kamu borçlusu sıfatına sahiptir.

1.2.2.1. AATUHK'a Göre Kamu Borçluları

AATUH'nun 22. maddesinde *“amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil*

⁵²R.G: 24.12.1994/2215.

⁵³21.01.2014 tarih ve 28889 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (Tasilat İşlemleri) 2 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğ.

⁵⁴BGK 102/1.: “213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere; Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir.”

olunur” denilerek, tüm kamu alacakları yönünden kamu alacağını kesip ödeme yükümlülüğünde olanlar, kamu borçlularından biri olarak belirtilmiştir.

Kamu borçlularından biri olan mirasçılarla ilgili düzenlemenin yer aldığı AATUHK'nın 7. maddesinde *“Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.”* denilmek suretiyle mirasçıların kamu alacağının asıl borçlusu olmamalarına ve murislerinin bu sığta sahip olmasına rağmen, ölüm ile birlikte mirasçıların sorumluluklarının doğduğu, sorumluluklarının da mirası reddetmemeleri koşuluyla miras payları oranında gerçekleştiğı anlaşılmaktadır.

Bir diğerk kamu borçlusu olan kanuni temsilcilerin VUK kapsamındaki vergiler ve bu vergilere bağılı alacaklar ile vergi cezaları haricindeki diğerk kamu alacakları yönünden sorumluluğı AATUHK'nın mük. 35. maddesinde, *“tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliğı olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceğı anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliğı olmayan teşekküllü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir”* şeklinde düzenlenmiştir.⁵⁵

⁵⁵AATUHK'nın 35. maddesine 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen 5. ve 6. paragraflarının iptali talebiyle Danıştay 4. Dairesi'nce yapılan itiraz başvurusu neticesinde, bahsi geçen bu iki fıkra, Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E: 2014/444, K: 2015/29 ile *“Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidilebileceğı gibi, müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiğı zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceğı gerçeğı göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğerk mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle başkalarının eylem ve ihmali sonucu oluşacak sorumluluğı ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, söz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.”* gerekçesiyle iptal edilmiştir. (<http://anayasa.gov.tr>) (erişim: 28.09.2018) AATUHK'nın mük.35. maddesinin iptal edilen 5. ve 6. fıkrası şöyleydi: *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiğı zamanlarda kanuni temsilci*

VUK'un kapsamı dışındaki diğer kamu alacakları yönünden sözkonusu olan bu sorumluluk, doktrindeki hakim görüşe göre kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır.⁵⁶ Bu sorumluluğun doğabilmesi için, bu alacakların asıl kamu borçlusundan tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli olup; kanuni temsilcinin bu hususta kendi iradesi dışındaki sebeplere dayanarak, başka bir ifadeyle kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulma imkanı da yoktur.⁵⁷

Ayrıca; kamu borçlarından dolayı limited şirket ortağı ile ilgili özel bir düzenleme AATUHK'nun 35. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre; *“Limited şirketin ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”*

Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E: 2014/444, K: 2015/29 sayılı , kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'nın mük. 35. maddesini 5 ve 6. fıkralarını iptal eden kararındaki aynı gerekçelerle, AATUHK'nun 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin 3. ve 3. fıkralarının da iptali istenebilir.

veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

⁵⁶ ÇELİK, **a.g.e.**, s.30.; Şükrü YILDIZ, “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Prof. Erdoğan MOROĞLU'na 65. Yaş Armağanı**, Beta Basımevi, İstanbul, 2001, s.793.

⁵⁷ CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2006, s. 56.

Kamu borçlularından biri olan kefil ise, kefalet sözleşmesi⁵⁸ kapsamında, bir borcun borçlu tarafından ifa edilmesini alacaklıya garanti eden üçüncü kişidir.⁵⁹

AATUHK'nun 3. maddesinde kamu borçluları arasında kefil de sayılmış, 11. maddesinde⁶⁰ ise muteber bir şahsın kefaleti kabul edilmekle beraber, kefilin mütelselsil kefil, kefalet sözleşmesinin de noterden tasdikli olması koşulları aranmıştır.

Alacaklı kamu idaresinin yetkili tahsil dairesi kefilini kabul etmek zorunda değildir. Kefaletin kabul edilmesi halinde ise, AATUHK bağlamında kamu borçlusu olan kefil, kamu alacağından dolayı asıl kamu borçlusu gibi tüm malvarlığı ile kefaletiyle sınırlı olarak sorumludur.⁶¹

1.2.2.2. VUK Kapsamındaki Kamu Alacakları Yönünden Kamu Borçluları

1.2.2.2.1 Vergi Mükellefi

Vergi hukuku alanında mükellef kavramının oluşturulmasının asıl amacı, devletin mali kaynak ihtiyacını karşılamak için vergi alınmasıdır. VUK'un 8/1. maddesinde vergi mükellefi, *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.”* Bu maddede vergi mükellefi, mükellefiyetin en temel unsuru olan vergi borcuna öncelik verilerek tanımlanmıştır.⁶² Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere, vergi mükellefiyetini vergi borcunu ödemenin yanında, diğer biçimsel ödevlerin de yerine getirilmesi bağlamında da değerlendirmek gerekmektedir.

⁵⁸Kefalet sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu'nun 581. maddesinde; kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.

⁵⁹Türk Hukuk Lügati, Türk Hukuk Kurumu, Ankara, 1944, s.197.

⁶⁰AATUHK 11.: *“10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır.”*

⁶¹GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s.52.

⁶²KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.201.

Vergi mükellefi, kamu borçlusu tanımı içerisinde en büyük kesim oluşturan, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşen, bu nedenle de belli miktardaki vergiyi kendi malvarlığından kamu alacaklısına ödemekle yükümlü kimsedir.⁶³ Vergi yükümlüsünün vergi ödemek şeklindeki maddi yükümlülüğü haricinde vergilendirmeden kaynaklanan, defter tutmak, beyanname vermek, belge düzenlemek ve muhafaza etmek gibi VUK'nun 152-257. maddelerinde “mükellefin ödevleri” başlıklı kısımda belirtilen ödevleri ve diğer vergi kanunlarında öngörülen biçimsel ödevleri de bulunmaktadır.⁶⁴

VUK’a göre mükellef gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek kişiler bir Türk vatandaşı ya da yabancı olabileceği gibi, tüzel kişiler de⁶⁵ kamu hukuku ya da özel hukuk tüzel kişisi olabilir. Fakat, mükellef kavramı her ne kadar medeni hukuktaki kişi kavramı ile önemli ölçüde aynı anlam ve içerikte olsa da, bazı durumlarda vergilendirme açısından⁶⁶ medeni hukuk yönünden kişiliği olmayan belirli ortaklıklar ve oluşumlar muhtelif vergi kanunları uyarınca vergi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir.⁶⁷

1.2.2.2.2 Vergi Sorumlusu

VUK’un 8/2. maddesine göre vergi sorumlusu “..... verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”. Bu tanımda vergi sorumlusu genel olarak tarif edilmiş olup, bazı durumlarda mükellef adına tevkif edilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı durumlarda ise asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumunda olan kişiyi ifade ederek,⁶⁸ vergi sorumlusu üzerinde sadece vergi borcunun alacaklı kamu idaresine ödenme yükümlülüğü

⁶³ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.88.

⁶⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 71.

⁶⁵Kemal OĞUZMAN/Özer SELİÇİ, **Kişiler Hukuku Dersleri**, 4.Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1988, s.105. : “Tüzel kişiler (hukmî şahıs-personne morale) ortak bir amacın (gayenin) devamlı bir surette gerçekleştirilmesi amacıyla örgütlenmiş bulunan kişi ya da mal topluluklarıdır.”

⁶⁶KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 204.

⁶⁷Örneğin; tüzel kişiliği olmasa da iş ortaklıkları, KVK'nın 1. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefidirler.

⁶⁸GERÇEK, “Türk Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, C: 54, S:3, 2005, s.160.

bağlamında durulmuştur. Oysa ki vergi sorumlusu, mükellefin ödenmesi gereken vergilerini ödemek dışında, çeşitli vergi kanunlarıyla defter tutmak, beyanname vermek ve hatta kanuni temsilcilerde olduğu gibi vergilendirmeye ilişkin tüm ödevleri yerine getirmekle de yükümlü olabilir.⁶⁹

Vergi hukuku alanında “vergi sorumlusu”, vergi doğuran olay şahsında gerçekleşmemesine rağmen, vergi kanunlarıyla belirtilen belirli koşullar altında vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek, bazı hallerde de asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine vergiyi kamu alacaklısına ödemekle yükümlü olan üçüncü kişidir.⁷⁰ Bu çerçevede vergi sorumluluğu da, mükellefin vergisi için mükellefe değil, mükellefle bir şekilde ekonomik ve hukuki ilişki içine giren bir başkasına başvurma imkanı veren bir müessesedir.⁷¹

Vergi sorumlusu ile mükellefi arasındaki en mühim fark, vergiyi doğuran olayın sorumlunun değil, mükellefin şahsında gerçekleşmesidir.⁷²

Vergi kanunlarındaki sorumluluk hallerine bağlı olarak, vergi sorumluları şu şekilde sınıflandırılabilir:

1.2.2.2.1. Vergi Kesintisi Yapanlar

VUK'un 11. maddesinde⁷³ düzenlenen vergi kesenler, vergi mükellefleri ile aralarındaki hukuki veya ekonomik münasebet nedeniyle, vergi mükellefine yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden vergi kesintisi yaparak, kestikleri vergiyi de tam olarak ödemek ve buna bağlı olarak bildirimlerde bulunmak gibi diğer bazı ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kimselerdir.⁷⁴

⁶⁹KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 213.

⁷⁰ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 75.

⁷¹ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s. 93.

⁷²GERÇEK, “Türk Hukukunda Vergi Sorumlusu”, s.159.

⁷³VUK 11/1-2.: “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz....”

⁷⁴ KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 223.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olan vergi sorumlusu, vergi kesintisi yapmaz ya da yaptığı kesintiyi beyan etmez ise, alacaklı vergi dairesi yönünden muhatap vergi sorumlusu olacak ve vergi sorumlusu hakkında kaynakta kesilmeyen ve/veya beyan edilmeyen vergi için tarhiyat yapılacaktır. Ayrıca, kayba uğratılan vergi için de vergi ziyai cezası kesilecektir. Vergi yükümlüsü bu halde sorumlu değildir.⁷⁵ Vergi sorumlusu bu suretle cezalı olarak ödediği verginin aslı için VUK'un 11/2. maddesi uyarınca, asıl vergi borçlusu olan vergi mükellefine rücu edebilecektir.

Vergi mevzuatımızda vergi kesenlerin sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun(GVK)⁷⁶ 94. maddesi,⁷⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun(KVK)⁷⁸ 30. maddesi,⁷⁹ Damga Vergisi Kanunu'nun(DVK)⁸⁰ 19. maddesi⁸¹ ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun(VİVK)⁸² 17. maddesinde yer almıştır.⁸³

1.2.2.2.2 Mirasçılar

Mirasçıların vergi borçları ve vergi cezalarından sorumluluğuna ilişkin düzenleme VUK'un 12. ve 372. maddelerinde yapılmıştır.

⁷⁵ KANETİ, a.g.e., s.85-86.

⁷⁶R.G.:6/1/1961/10700.

⁷⁷GVK 94/1.:*"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."*

⁷⁸R.G.:21.06.2006/26205.

⁷⁹KVK 30/1.:*"Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır"*

⁸⁰R.G.:11.7.1964/11751.

⁸¹DVK 19.:*"Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin, a) Bu ödemelerin yapılması, b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası, Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir."*

⁸²R.G.:15.06.1959/10231.

⁸³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 83.

VUK'un 12. maddesine göre, “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” Bunun yanında, ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği de Kanunun 372. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Söz konusu kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; mirasçıların vergi alacağının asıl borçlusu olmamalarına ve ölenin bu sığata sahip olmasına rağmen ölüm ile birlikte mirasçıların sorumlulukları doğacak ve bu sorumluluk da mirası reddetmemeleri koşuluyla miras payları oranında gerçekleşecektir. Vergi cezalarından dolayı ise herhangi bir sorumlulukları olmayacaktır.

1.2.2.2.3. Kanuni Temsilciler

Kamu İcra Hukukunda kanuni temsilcilerin, temsilcisi oldukları kamu borçlusundan alınamayan kamu alacaklarından sorumluluğı, vergi ve bağı alacaklar ile vergi cezaları yönünden VUK'un 10. maddesi ile 332 ve 333. maddelerinde düzenlenmiş olup, kanuni temsilcilerin belirli koşulların varlığı halinde şahsi sorumlulukları vardır.

VUK'un “kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı 10. maddeye göre; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliğı olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliğı olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”

VUK'un “küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller” başlıklı 332. maddeye göre; “velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımaya tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi

kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”, tüzel kişilerin sorumluluğu başlıklı 333. maddesine göre ise, “ Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”

Doktrinde, hakim olan görüşe göre, kanuni temsilcinin VUK kasamındaki vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarından dolayı sorumluluğu kusur esasına dayanan bir sorumluluktur.⁸⁴ Kanuni temsilcinin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ile verginin asıl borçlusunun malvarlığından alınamaması arasında illiyet bağının olması sorumlu tutulmak için yeterli olup,⁸⁵ kanuni temsilci bu hususta kusurlu kabul edilir; sorumluluktan ancak kusurlu olmadığını kanıtlanmak suretiyle kurtulma imkanı vardır.⁸⁶ Başka bir ifadeyle, bu konuda vergi idaresinin kanuni temsilcinin kusurunu ispat etmesi gerekmeyip, ispat külfeti kanuni temsilciye aittir.

2. KAMU İCRA HUKUKU

2.1. Genel Olarak

Borçlunun borcunu ifa etmemesi durumunda, devlet gücünün yardımı ile alacaklıya alacağını elde etme olanağını sağlayan kurallar icra hukukunun konusunu meydana getirir.⁸⁷ Kamu icra hukuku da bu çerçevede kamu alacaklarının tahsil usulüne dair olduğu ölçüde vergi hukukunun bir alt dalı olup, “devletin, diğer kamu kuruluşlarının ve organlarının, kamu gücüne dayanan gelirlerinin cebren tahsilini düzenleyen vergi hukuku dalıdır.”⁸⁸ Bu manada; kamu icra hukukunun kaynağını

⁸⁴Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.88.; İrfan BARLASS, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s.55-56.; KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 216-217.

⁸⁵KANETİ, **a.g.e.**, s.88.

⁸⁶CANDAN, **Kanuni Temsilci**, s. 108.

⁸⁷Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.440.

⁸⁸ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.157.

AATUHK oluşturmakta olup,⁸⁹ bu kanun vergi dışında kalan, vergiye benzeyen ve nitelik olarak ona yaklaşan diğer kamu gelirlerini de kapsamaktadır.⁹⁰

Kamu icra hukuku, maddi hukukça belirlenen kamu borcu ilişkisinde, kamu alacağının hangi usuller ve yöntemlere göre takip ve tahsil edileceği, güvence önlemleri, ödenmesi ve hukuki cebre dayanarak tahsili konularını düzenler.⁹¹ Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamında ayrı bir takip hukuku düzenlemesi olmadığından, VUK'un 23. maddesi uyarınca tahsil⁹² aşamasına gelmiş kamu alacaklarının takibinde de AATUHK hükümleri uygulanır.

2.2. Kamu İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu, yeni vergiler konulması, halktan vergi alınması gibi vergi ile ilgili işlerde belirli bir sistematığe sahip değildi. Osmanlı vergi sisteminin toprak rejimi olan tımar sisteminin askeri düzenle i ie geçmesi, tımar dışında vergilerin iltizam usulü ile tahsil edilmesi, ayanların mültezimlerle uzlaşma yapması sonucu halkı baskı altına alması gibi nedenlerden dolayı Osmanlı, batılı anlamda gelirleri düzenli ödenen vergilere dayalı “vergi devleti” olamamıştı.⁹³

Türkiye’de vergi hukukunun bir sistem şeklinde uygulanmaya başlanması, başka deyişe modern vergi yasalarının çıkarılması ve zamanla ihtiyaç doğrultusunda değiştirilerek uygulanması Cumhuriyetle başlamış, Osmanlı döneminde 1909 tarihinde yürürlüğe giren ve birçok değişikliğe maruz kalan Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak yerine AATUHK kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur.⁹⁴

⁸⁹Nilfer COşKUN, **Kamu İcra Hukukunda deme Emri ve deme Emrine Dava**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle niversitesi, 2015, s.6.

⁹⁰KUMRULU, a.g.m., s.649.

⁹¹KARAKO, **Genel Vergi**, s.86.

⁹²VUK 23.: “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*”

⁹³NCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 8.

⁹⁴NCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 10.

Türkiye'de vergi icra hukukunun gelişimini bu çerçevede, Tahsili Emval Kanunu öncesi dönem, Tahsili Emval Kanunu dönemi ile sonrasındaki AATUHK dönemi olarak incelemek gerekir.

2.2.1. Tahsili Emval Kanunu Öncesi Dönem

Verginin tahsil yöntemleri Tahsili Emval Kanunu öncesinde iltizam usulü, ihale usulü, halk temsilcileri vasıtasıyla tahsil usulü olmak üzere üç taneydi.⁹⁵

İltizam usulü, vergiyi tarh ve tahsil etme hakkına sahip olan devletin, bu yetkileri anlaşma ile bir bedel karşılığında mültezim adı verilen kimseye devretmesine ilişkin usuldür. Bu usul genellikle aynı vergilerin tahsilinde başvuru bir usul olmasına karşın, nakdi vergilerin tahsilinde de kısmen uygulanmıştır.⁹⁶ Osmanlı İmparatorluğu döneminde alınan aşar⁹⁷ vergisinin tahsilinde bu usul uygulanmıştır.

İhale usulü, mültezimin iltizamda olduğu gibi devlete belli bir bedel vermediği, devlet adına tarh ve tahakkuk eden vergiyi topladığı, topladığı bu verginin belli bir bölümünü pay olarak aldığı yöntemdir.⁹⁸

Halk temsilcileri vasıtasıyla tahsil usulünde, vergi halk tarafından seçilen tahsildarlar tarafından tahsil edilirdi.⁹⁹ Bu usul 19. yüzyılın sonuna kadar Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanmıştır.

2.2.2. Tahsili Emval Kanunu Dönemi

1909 yılında yürürlüğe giren ve AATUHK'nın yürürlüğe girdiği tarihe kadar yürürlükte kalmış Tahsili Emval Kanunu, tüm kamu alacaklarını değil, sadece birkaç vergiyi kapsamına almıştır. Bu vergiler, kanunun 1. maddesinde belirtilen emlak,

⁹⁵RENÇBER, a.g.e., s. 32.

⁹⁶Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 6. Bası, İstanbul, 2010, s. 66.

⁹⁷Tarım ürünlerinden alınan onda bir oranındaki vergi, <http://www.tdk.gov.tr/index>.

⁹⁸Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1988, s.129.

⁹⁹Nihad S. SAYAR, **Amme Maliyesi: Devlet Gelirleri Prensipleri**, 3. Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1966, s.164.

akar¹⁰⁰ ve arazi vergileri, hazine namına alınan muktaai zemin¹⁰¹ ve temettü ile arazi miriye¹⁰² üzerine tarh olunan aşar bedelidir.¹⁰³

Bu kanunun kapsamı zaman içinde başkaca kanunlardaki atıflar yoluyla genişletilmiş, belediye ve il özel idarelerine ait bir kısım amme alacakları da bu kapsama dahil olmuştur.¹⁰⁴

Tahsili Emval Kanunu kapsamına giren alacakların rızaen tahsil edilememesi halinde, borçlunun bazı malvarlığı unsurlarına haciz konulması ile haciz konulmasına rağmen alacağın tahsil edilememesi üzerine borçlunun hapisle cezalandırılması şeklinde iki tahsil yöntemi benimsenmiştir.¹⁰⁵

2.2.3. Tahsili Emval Kanunu Sonrası Dönem

Tahsili Emval Kanununun, kapsamının başlangıçta dar olması, kamu borcu için boçlunun hapsedilmesi ve kamu alacağının korunması için gerekli müesseselerin bulunmayışı gibi sakıncalar nedeniyle ihtiyaçları karşılayamaması üzerine, bu kanunun yerine günün koşullarına uygun ve bu sakıncaları giderecek bir kanunun yapılması ihtiyacı doğmuş ve bunun üzerine çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle birlikte 21.07.1953 tarihinde, günümüzde halen yürürlükte bulunan AATUHK kabul edilmiştir.¹⁰⁶

¹⁰⁰ Kiraya verilerek gelir getiren taşınmaz mal., <http://www.tdk.gov.tr/index>.

¹⁰¹ Mirî arâzî üzerinde yapılan binaların yerleri ile koru ve mer'a olarak intifa' olunan gelirinin tamamı Hazine'ye ait topraklardan ücret olarak alınan vergidir. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr>)

¹⁰² Devlete ait arazi. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr>)

¹⁰³ ÇELİK, a.g.e., s. 16.

¹⁰⁴ Nilgün SERİM, **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 4.

¹⁰⁵ ÖZER, a.g.e., 128.

¹⁰⁶ AATUHK'nun genel gerekçesi: “İcra hukuku, hakkın zorla yerine getirilmesine dair olan kaideleri ihtiva eder. Her borç kanunda veya mukavelede belli edilen zamanda ödenmek icabeder. Zamanında nza ile ödenmeyen borç, icra ve flâs Kanununda tesbit edilen şekil ve usuller dairesinde, Devlet eliyle, borçlunun varlığından alınır ve alacaklıya verilir. İcra ve flâs Kanunu, umumi takip sistemine müteallik hükümleri muhtevidir. Âmme hizmetlerinin devamlı olarak izlenmesinin zaruri bulunması, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç ve saire gibi âmme idarelerinin her türlü gelirlerinin belli sureleri içinde ve kısa zamanda tahsilini zaruri kılmaktadır. Bir bütçe yılı içinde tahsili mecburi olan kamu alacaklarının, özel hukuk münasebetlerinden doğan alacaklardan mahiyet itibariyle farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, umumi takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve müessir usulleri ihtiva eder özel bir takip sisteminin mevcudiyetine lüzum hissettirmiştir ve şimdiye kadar da umumi icra usulü yanında âmme alacakları için hususi bir takip

İKİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ

1. KAVRAM

Kamu alacağı, usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilerek ödenmesi gereken bir safhaya gelmiş, başka bir ifadeyle tahakkuk etmiş, fakat ödeme süresinin son günü olan vadesinde ödenmemişse, alacağın tahsili amacıyla cebren tahsil sürecine başlayabilmek için ilk olarak, muaccel hale gelen kamu alacağının usulüne uygun olarak düzenlenen bir ödeme emri ile istenmesi gerekmektedir.¹⁰⁷ Borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden cebren tahsil işlemlerine başlanamaz.¹⁰⁸ Bu husus AATUHK'nun 54. maddesinde "*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur.*" şeklinde ifade edilmiştir.

Ödeme emrinin tanımı AATUHK'da yapılmamıştır; ancak Danıştay'ın bir kararında, "*.... kesinleşmiş, fakat zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge...*"¹⁰⁹, doktrinde de, cebren tahsil işlemlerine başlanılacağı yazı ile bildirilmesi,¹¹⁰ icra takibi aşamasından evvel yapılan ve kamu alacağının takip ve tahsiline yönelik hukuki işlem¹¹¹ gibi değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bu bağlamda ödeme emri; vadesi gelmiş, fakat ödenmemiş kamu alacağının 15 gün içinde ödenmesini borçluya ihtar eden kişisel, subjektif, kesin ve yürütülmesi zaruri, yükümlendirici bir idari işlem olarak tanımlanabilir.¹¹²

usulü olan(Tahsili Emval Kanunu) tatbik edilmiştir. Aaida, memleketimizde bugün uygulanmakta olan özel takip sistemi yani Tahsili Emval Kanunu ile ek ve tâtillerinin, tarihçe, mahiyet ve bünyesi, sistemin kıfayetsizliği, modern vergi takip sisteminin prensiplerile takdim edilmiş bulunan yeni tasarının bünye ve mahiyeti açıklanmıştır."

¹⁰⁷ KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 276.

¹⁰⁸ Edip ŞİMŞEK, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa Basımevi, İstanbul, 1996, s. 440.

¹⁰⁹ Danıştay 13. D., E: 1973/5383, K: 19747/776: Tayfun ERCAN, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", İBD, S:85., 2011/2, s. 12.

¹¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.163.

¹¹¹ KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s.154.

¹¹² Tayfun ERCAN, a.g.m., s.12-13.

Ödeme emri cebren tahsil işlemi değildir. AATUHK'nun 55. maddesi uyarınca kamu borçlusu, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 günlük süre içerisinde borcunu ödemez ise, bunun yaptırımını olarak cebren tahsil yöntemleri uygulanmaktadır.¹¹³

Ödeme emrinin içeriği ise, AATUHK'nın "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlıklı ikinci kısmının 55.maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre ödeme emri; borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezanın ne olduğu hususlarını içerir.

2. ÖDEME EMRİ İŞLEMİNİN ÖZELLİKLERİ VE UNSURLARI

Ödeme emri; kamu alacağının tahsili amacına yönelik olarak kamu alacaklısı tarafından tesis edilen bir idari işlem olup, idari bir işlemin özellik ve unsurlarını taşır.¹¹⁴

2.1. İdari İşlem ve Ödeme Emri

İdari işlemi tüm unsurlarını içerecek şekilde tanımlarsak, *"idari işlem, idare hukuku alanında kamu yararını gerçekleştirmek için kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde ve de hizmetin gereklerine uygun bir tarzda yürütülmesinin sağlanması amacıyla, idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla, rıza ve onaya ihtiyaç olmadan, ilgililerin hukuki durumları üzerinde hüküm ve sonuçlar doğuran, yani icrai niteliği olan, resen icra edilebilen, hukuka uygunluk karinesinden yararlananan, yargı denetimine tabi ve kural olarak yazılı şekilde tesis edilen işlemlerdir."*¹¹⁵

¹¹³CANDAN, **Kanuni Temsilci**, s.150.

¹¹⁴KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.277.

¹¹⁵Ender Ethem ATAY, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.420.

Danıştay'a göre ise idari işlem, “*kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflar*”dır.¹¹⁶

İdari işlemler, idari işlemin tanımında da belirtildiği üzere, icrai niteliktedir, yasaların imkan vermesi halinde resen icra edilebilirler, hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar, ayrıca yargı denetimine tabiidirler.¹¹⁷ Bu bağlamda; idari işlemin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

1) İdari işlemler, tek yanlı irade açıklaması ile muhataplarının rıza ve muvafakatı olmaksızın onların hukuki durumunda etki yaparlar,¹¹⁸ onların hak ve yükümlülüklerini etkilerler. Bu özelliğine idari işlemlerin "tek yanlılığı ve icrailiği" denir.

2) İdari işlemler, "icrai" olmalarından dolayı hukuka uygunluk karinesinden de yararlanırlar, araya hukuka uygun olduklarına ilişkin bir yargı kararı girmeksizin hukuk uygun olarak kabul edilirler ve ilgililerin hukuki durumlarında etki ve sonuçlarını doğrururlar.¹¹⁹

3) İdari işlemler tesis edilirken, idare bu işlemi bir aracı kullanmadan doğrudan doğruya icra edebiliyorsa, yani işlemin muhataplarının hukuk alanında doğurduğu sonuçları maddi alemde de gerçekleştirebiliyorsa, idari işlem resen icra edilebilecek işlemlerdendir.¹²⁰

Ödeme emri, idari işlemin yukarıda belirtilen özellikleri bağlamında değerlendirildiğinde; kamu alacağının tahsilini sağlamak amacıyla, kamu alacaklısı tarafından muhatabının rıza ve muvafakatını gerektirmeden, düzenlendiği anda hukuka uygun olarak kabul edilir. Muhatabının hukuki durumunda, hak ve

¹¹⁶Danıştay 10. D., 1.7.1987 tarih ve E:1987/1159, K: 1989/1.

¹¹⁷Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku**, C. I, 2. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s. 672.

¹¹⁸Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 112.

¹¹⁹GÜNDAY, **a.g.e.**, s.114.

¹²⁰Konu hk. açıklamalar için bkz., GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku**, Cilt I, s.368, GÜNDAY, **a.g.e.**, s.113.; GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER/BERK, **a.g.e.**, s.1074 vd.; ATAY, **a.g.e.**, 438-439.

yükümlülüklerinde doğrudan etkilidir, hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı için de, hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptali için dava açılabilir. Ayrıca, ödeme emrinin tebliğ üzerine borcun ödenmemesi ya da mal bildiriminde bulunulmaması halinde, borçlunun malları haczedilebilecek ve borçlu hapisle tazyik edilebilecek olmasından dolayı da re'sen icra yetkisinin kullanılabildiği bir idari işlemdir.

Bireysel idari işlemler maddi bakkımdan şart ve subjektif işlemler, muhteviyatı bakımından emredici, yapıcı ve tespit edici işlemler, açıklanan iradenin sayısı ve usulü bakımından basit, kollektif ve karma işlemler, muhatapları üzerinde doğurduğu etki bakımında yükümlendici ve yararlandırıcı işlemler, icrai olup olmamaları bakımından ise icrai ve icrai olmayan işlemler şeklinde sınıflandırılarak incelenmektedir.¹²¹

Bu ayırım çerçevesinde ödeme emrini tasnif ettiğimizde, ödeme emri, belli bir kişi ya da nesneyi kapsamını da kendilerinin belirledikleri¹²² bireysel hukuki duruma sokan subjektif bir işlemdir.

Bunun yanında ödeme emri, muhatabına 15 gün içinde ödeme yapmasını, veya mal bildiriminde bulunmasını emrettiğinden dolayı, muhatabına davranma, katlanma ve kaçınma gibi belirli bir davranışı kabullenmeye zorlayan emredici işlemlerdendir.¹²³

Açıklanmış iradenin sayısına ve iradenin açıklanmasında izlenen usule göre ödeme emrini tetkik ettiğimizde, AATUHK'nın 3. maddesinde belirtilen alacaklı kamu idarelerinin yetkili tahsil daireleri tarafından tanzim edilen, başka bir ifadeyle tek bir idari makamın irade açıklaması ile meydana gelen basit işlemlerden olduğunu belirtebiliriz.

¹²¹GÜNDAY, **a.g.e.**, s.116 v.d.

¹²²GÜNDAY, **a.g.e.**, s. 117.

¹²³GÖZLER, **a.g.e.**, s. 686.

Muhataplar üzerinde doğurdukları etki açısından değerlendirdiğimizde ödeme emri, muhatabının haklarını sınırlayan veya lehine olan bir şeyden faydalanmasına engel olan¹²⁴ yükümlendirici işlemlerdendir.

Son olarak icrai olup olmamalarına göre yapılan tasnif içinde ise ödeme emri, alacaklı kamu idaresi tarafından tek yanlı irade açıklaması ile meydana gelen kesin ve yürütülmesi gereken, bir işlemdir.¹²⁵ Çünkü; ödeme emrinin muhatabı, ödeme emrinin gereklerini yerine getirmeyip borcunu ödemezse, muhtabın malvarlığına haciz konulabileceği gibi, mal bildiriminde bulunmadığı takdirde de hapisle tazyik edilebilir.¹²⁶

2.2. Ödeme Emri İşleminin Unsurları

Ödeme emri alacaklı kamu idaresinin tek yanlı irade açıklaması ile tanzim edilen, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıyan ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan ve yargı denetimine tabi bir idari işlemdir ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun(İYUK)¹²⁷ iptal davasını tanımlayan 2. maddesi kapsamında belirtilen idari işlemin unsurlarını taşıyacaktır.

İdari işlemin unsurları, İYUK'un iptal davasının tanımını yapan 2. madesinin 1. fıkrasının a bendinde belirtilmiş olup, söz konusu hüküm şöyledir: "*İdari dava türleri şunlardır: İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları, b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları, c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.*" Bu madde hükmünce, idari işlem yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarını içerir.

¹²⁴GÖZLER, a.g.e.,s.691.

¹²⁵CANDAN, **Kanuni Temilci**, s. 150.

¹²⁶Mustafa Lütfi TOMBALOĞLU, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin, Ankara, 2011, s. 219.

¹²⁷R.G.: 20.01.1982/17580.

2.2.1. Yetki Unsuru

Yetki doktrinde, belirli idari organ ve makamların, Anayasa ve yasalarla tanınmış karar alma gücü,¹²⁸ bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti¹²⁹, idari işlemi hangi idari makam, görevli veya organın yapacağını gösteren unsur,¹³⁰ veya kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade açıklaması ile idari işlem yapabilme gücü¹³¹ gibi çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

İdari işlem yapma yetkisi, kamu gücü kullanılmasını gerektirdiğinden ve yönetilenlerin hak ve özgürlüklerini ilgilendirdiğinden dolayı,¹³² Anayasa ve kanunlardan kaynaklanır ve yetkili idari makamın hangi konularda yetkili olduğu da bu kaynaklarda belirtilir. Bu konular dışında, başkaca bir konuda benzer olduğundan bahisle de olsa işlem tesis edemez. Başka bir ifadeyle, yetki unsurunda geniş yorum ve kıyas yapılamaz.¹³³

Yetki, idari işlemin en önemli ve birincil unsuru olup, kamu düzeni ile ilgili olduğundan dolayı da, işlemi yapan idari makamın yetkisiz olduğu iddiası yargılamanın herhangi bir aşamasında taraflarca öne sürülebileceği gibi, mahkemece de resen dikkate alınmalıdır.¹³⁴

Danıştay yetki unsuru ile ilgili kararlarında¹³⁵ yetkinin kamu düzenine ilişkin olduğu, genişletici bir şekilde yorumlanamayacağı, yetkili idari makamların Anayasa ve yasalarla belirleneceği, yetkinin devredilemeyeceği, yetkinin yasanın izin vermediği müddetçe ancak yetkili kılınan idari makamlarca kullanılabileceği, yetkinin konu, yer ve zaman bakımından değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

¹²⁸GÖZÜBÜYÜK/TAN, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s.378., GÖZLER, a.g.e., s.745, ATAY, a.g.e., s. 435.

¹²⁹GÖZLER, a.g.e., s.745.

¹³⁰YILDIRIM v.d.,a.g.e., s. 435.

¹³¹CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 293.

¹³²CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, PWC Türkiye, İstanbul, Haziran 2015, s. 130.

¹³³GÖZLER, a.g.e., s.747.

¹³⁴GÖZÜBÜYÜK/TAN, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 378.

¹³⁵Danıştay 12. D., 8.3.1977 tarih ve E.1977/2328, K: 1978/1993, Danıştay 6. D. 8.3.1977 tarih ve E.1976/5366, K: 1977/1112, Danıştay 13. D., 12.3.2012 tarih ve E.2011/1886, K: 2012/1572: GÖZÜBÜYÜK/TAN, *İdare Hukuku*, Cilt I, s.379.

Bir idari işlemin tesisinde hangi idari makamların yetkili olduğu hususunda, idari makamların yetkilerinin kişi, konu, yer ve zaman bakımından ayrı ayrı olarak incelenmesi gereklidir.

2.2.1.1. Kişi Bakımından

Kişi yönünden yetki, idarenin görev alanı içine giren bir konuda hangi idari merciin irade açıklayarak işlem yapmaya yetkili kılındığını ifade eder.¹³⁶ Bu bağlamda; ödeme emrinin düzenlenmesinde yetkili idari makam, AATUHK'nun 3. maddesi uyarınca alacaklı kamu idareleri devlet, il özel idareleri ve belediyeler olup, bu idareler yetkilerini tahsil daireleri (görevli daire, servis ve memurlarca) aracılığıyla kullanır.¹³⁷

2.2.1.2. Yer Bakımından

İdari makamların ülke içerisinde yetkilerini kullanabilecekleri coğrafi sınır yer bakımından yetkilerinin sınırını belirler.¹³⁸

Ödeme emrinin düzenlenmesinde yetkili idari makamların tespitinde, AATUHK'nın 5. ve 39. maddelerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

AATUHK'nun "*Takibata salahiyyetli tahsil dairesi*" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasına göre, "*Takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır.*" "*Ödeme yeri*" başlıklı 39 maddesinin 1. fıkrasına göre de; "*Hususi kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir.*"

Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarını içeren ödeme emirlerinin düzenlenmesinde yetkinin, VUK'un 110.

¹³⁶GÜNDAY, **a.g.e.**, s.125.

¹³⁷CANDAN, **Amme Alacakları**, s.293.

¹³⁸ATAY, **a.g.e.**, s.458.

maddesi¹³⁹ uyarınca mükellefin ilgili vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesinde, diğer amme alacakları yönünden ise özel kanunlarında ayrı yer belirtilmemiş olması halinde, borçlunun ikametgahının olduğu yer tahsil dairesinde olduğu sonucuna varılacaktır.

Ayrıca; AATUHK'nun 5. maddesinin devamında, "*Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı neviden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır.*" denilmektedir. Ancak uygulamada, naip tayini, mahaline gidilerek yapılması gereken işlemler için kabul edildiğinden, ödeme emri gibi, posta yoluyla tebliğ edilebilecek işlemlerin naip eliyle yürütülmesi kabul edilmemektedir.¹⁴⁰ Danıştay'ın konu ile ilgili kararında da, ödeme emrinin niyabeten düzenlenerek tebliğ olunmasının mümkün olmadığı, vergiyi tarh eden ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bu yetkiye sahip olduğu vurgulanmıştır.¹⁴¹

Aynı şekilde; vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden, asıl amme borçlusunun yanında müştereken veya müteselsilen sorumluların bulunması ve bu sorumluların takip edilmek istenmesi halinde, bu sorumluların, bağlı bulunduğu vergi dairesince değil de, asıl amme borçlusunun bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından ödeme emrinin düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁴²

2.2.1.3. Konu Bakımından

Konu bakımından yetki, bir idari makamın sadece yetkili olduğu konuda karar alabilmesini ifade eder.¹⁴³ Bu bağlamda; ödeme emrini düzenlemeye konu yönünden

¹³⁹VUK 110: "*Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Mükellef vergi borcunun vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir. Bu takdirde ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi şarttır.*"

¹⁴⁰Mahmut COŞKUN, **Açıklamalı ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.547.

¹⁴¹Danıştay 7.D., 23.6.2005 tarih, E:2004/1657, K:2005/1369.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.293.

¹⁴²Danıştay 7.D., 24.10.2005 tarih, E:2002/4396, K:2005/2469.: Ödeme emri düzenlemeye, sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesi değil, asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğu hk: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.294.

¹⁴³GÖZLER, **a.g.e.**, s.801.

yetkili idari makamlar, AATUHK'nun 3.maddesinde belirtilmiş olup, bu makamlar Devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir.

2.2.1.4. Zaman Bakımından

Zaman bakımından yetki, idari makam ve organların konu ve yer bakımından sahip olduğu yetkinin hangi süre içerisinde kullanılabileceğini ifade eder.¹⁴⁴

Ödeme emri düzenlenmesi bağlamında, yetkili tahsil daireleri bu yetkilerini tahsil zamanaşımı süresi içinde kullanmalıdır.¹⁴⁵ Bu sürenin geçmesinden sonra ödeme emri düzenlenmesi halinde ödeme emrine karşı açılacak davada bu durum, ödeme emrini hem yetki unsuru bakımından sakatlayacağı gibi, "alacağın zamanaşımına uğradığı" iddiası kapsamında da değerlendirilebilecek ve sebep unsuru yönünden de ödeme emrini hukuka aykırı kılacaktır.¹⁴⁶

2.2.2. Şekil Unsuru

İdari işlemlerde şekil unsuru, "tasarrufun tekemmülü, iradenin hazırlanması ve tespiti için takip edilecek usul, merasim ve vesikalar",¹⁴⁷ idari işlemin özünü teşkil eden iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçim ile işlemin yapılışındaki usul,¹⁴⁸ veya idari işlemlerin yapılışında uyulması icap eden şekil ve usul kuralları olarak değişik biçimlerde tanımlanabilir.¹⁴⁹

İdari işlemler tesis edilirken kişisel menfaatlara yer olmadığından ve ihmal ve ihtiyatsızlara yer vermemek için, işlemin hangi idari makamlar tarafından ve nasıl yapıldığını göstermek,¹⁵⁰ işlemi tesis edecek olan makamı işlemin neticeleri hakkında

¹⁴⁴GÜNDAY, a.g.e., s.127.

¹⁴⁵KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s. 110.; Tahsil zamanaşımı ile ilgili açıklamalar hk. bkz. 3. Bölüm 2. Kısım.

¹⁴⁶CANDAN, **Amme Alacakları**, s.294.

¹⁴⁷Sıddık Sami ONAR, **Idare Hukukunun Umumi Esasları**, C:1, 3. Baskı, İsmail Akgün Yayınları, İstanbul 1966, s. 308.

¹⁴⁸GÜNDAY, a.g.e., s.141.

¹⁴⁹YILDIRIM, v.d., a.g.e., s. 446.

¹⁵⁰ÖZAY, a.g.e., s. 491.

doğru düşünceye yöneltmek ve yönetilenlere güvence sağlamak maksadıyla idari işlemlerin yapılmasında belli biçim ve belli usuller izlenir.¹⁵¹

İdari işlemin şekil unsuru ödeme emri bağlamında ele alındığında, ödeme emri yazılı şekle bağlı bir idari işlem olup, ödeme emrinin hangi bilgileri içermesi gerektiği de AATUHK'nın ödeme emrini düzenleyen 55.maddesinde belirtilmiştir.

Bu madde hükmüne göre *"Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur. Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki¹⁵² vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir."*

Yukarıda yer verilen hükümde belirtilen hususların ödeme emrinde yer almaması, kimi durumlarda ödeme emrinin iptalini, kimi durumlarda da yaptırım içeren hususun karşılığında öngörülen yaptırımın uygulanmaması sonucunu doğuracaktır.¹⁵³ Danıştay'ın konu ile ilgili bir kararında, ödeme emrinde mal bildiriminde bulunulmaması halinde, mal beyanında bulunmayan borçlunun hapsedilemeyeceği, bu durumun ise ödeme emrinin şekil bakımından hukuka aykırı olmasına yol açmayacağı vurgulanmıştır.¹⁵⁴

¹⁵¹GÜNDAY, a.g.e., s.132.

¹⁵²AAUHK 114: *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini,2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Bu vazifeyi makbul bir öze dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. "*

¹⁵³Yılmaz ÖZBALCI, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 563.

¹⁵⁴Danıştay 7.D., 17.10.2007 tarih, E:2006/3371, K:2007/4139: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.295.

2.2.3. Konu Unsuru

İdari işlemin konusu, hukuk düzeninde yarattığı sonuç, meydana getirdiği değişikliktir.¹⁵⁵ Bu neticenin mümkün ve meşru, başka bir deyişle hukuk kurallarında öngörülen netice olması, işlemin hukuka uygun olarak meydana gelmesi için zaruridir.¹⁵⁶

Ödeme emrinin konusunu tahsili amaçlanan kamu alacağı oluşturmaktadır.¹⁵⁷ Ayrıca; ödeme emri ile istenilen bu alacakların AATUHK'nın 1 ve 2. maddelerinde belirtilen alacaklar olması gerekmektedir. Bu alacakları şu şekilde sıralayabiliriz:

a- Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait;

1) Vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli,

2) Gecikme zammı, gecikme faizi, haksız çıkma zammı ve pişmanlık zammı gibi fer'i amme alacakları,

3) Akitten, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar haricinde kalan ve kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanan alacaklar ile,

4) Asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının tahsilleri amacı ile yapılan takip giderleri (ilan, haciz, nakil, muhafaza gibi).

Ayrıca muhtelif kanunlarında Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen her türlü alacaklardır.

Bu bağlamda; devletin ve diğer kamu idare ve kurumlarının kamu alacağı dışında, sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşme gibi özel hukuktan kaynaklanan alacaklarının ödeme emri ile tahsil edilmek istenilmesi mümkün değildir.¹⁵⁸

¹⁵⁵ GÜNDAY, a.g.e., s. 143.; YILDIRIM v.d., a.g.e., s. 458. ONAR, **İdare Hukuku**, C:1, s.311., GÖZLER, a.g.e., 930.

¹⁵⁶ CANDAN, **İdari Yargılama**, s.161., GÜNDAY, a.g.e., s.144.,

¹⁵⁷ KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.282.

¹⁵⁸ Sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz iktisaptan kaynaklanan alacakların kamu alacağı olmadığından bahisle AATUHK hükümleri uyarınca takip edilemeyeceği hk. : Danıştay 9. D.,

2.2.4. Amaç Unsuru

Amaç, kanun koyucunun idari işlem ile varmak istediği ve bu işlem ile beklediği nihai sonuçtur.¹⁵⁹

Her idari işlemin bir amacı vardır. Bu amaç, idari fonksiyonun yerine getirilmesi ve kamusal ihtiyaçların, kamu hizmetlerinin daha iyi bir şekilde yerine getirilmek suretiyle karşılanması, başka bir ifadeyle kamu yararının sağlanmasıdır.¹⁶⁰ Eğer işlem tesis edilirken kamu yararı amacı dışında, işlemi tesis eden kamu görevlisince kişisel çıkar sağlamak, üçüncü kişileri korumak ya da işlemin muhatabına zarar vermek, siyasi amaç gütmek, ya da özel amacı belirtilmiş bir işlemi öngörülen maksadın aşılması suretiyle yapmak gibi bir kasıtlı hareket edilmiş ise, bu işlem amaç unsuru yönünden hukuka aykırıdır.¹⁶¹ Fakat işlemin amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olduğunun ileri sürülmesi, işlemi yapan idari makamın iç dünyası, niyetinin ortaya konulmasını gerektireceğinden, bu durumun ispatlanması zordur.¹⁶²

Bu bağlamda; ödeme emrinin düzenlenmesinin amacı ise, kamu alacağının tahsilinin hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilerek, kamu yararının sağlanmasıdır.¹⁶³

Kamu hizmetlerinin devamlılığı için gelir elde etmek, bunu sağlamak için de tahsil işlemlerini zamanında gerçekleştirmek çok önemlidir. Ödeme emri de kamu alacağının tahsili amacına yönelik olarak düzenlenmekte olup, AATUHK'nın "Ödeme Emri" başlıklı kısmında ödeme emrinin amacı ortaya konmaktadır. Buna göre; ödeme emri ile vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 15 gün içerisinde ödenmesi ihtar edilerek kamu alacağının tahsiline önem verilmekte ve kamu alacağı da korunmaya çalışılmaktadır.¹⁶⁴

14.05.1991 tarih ve E: 1990/1412, K: 1990/1412.: Gökhan YERLİKAYA, **Açıklamalı ve İctihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Uslû Hakkında Kanunu**, On iki Levha Yayınevi, İstanbul, 2012, s. 20.

¹⁵⁹ATAY, a.g.e., s.496., GÜNDAY, a.g.e., s.146.

¹⁶⁰GÜNDAY, a.g.e., s.146.

¹⁶¹ GÜZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku**, Cilt II, 5. Bası, Ankara, 2012, s. 508,510,511.

¹⁶²CANDAN, **Amme Alacakları**, s.334.

¹⁶³KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.286.

¹⁶⁴Arzu POLAT, **Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması ve Ödeme Emrine İtiraz**, Gazi Üniversitesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2014., s. 58.

2.2.5. Sebep Unsuru

İdare herhangi bir etken olmadan işlem tesis etmez, bir olay veya hukuki işlem idareyi işlem yapmak için harekete geçirir.¹⁶⁵ İdari işlemler kendilerinden önce var olan ve objektif hukuk kurallarınca belirlenen bir sebebe dayanmak zorundadır. Bu bağlamda, idari işlemde sebebi, bir idari işlemin yapılmasını mümkün kılan hukuki işlem veya olay¹⁶⁶ ya da başka bir deyişle, idari işlemin yapılmasını gerekli kılan soyut hukuk kuralı ile bu kuralın uygulanmasını gerekli kılan maddi ve hukuki gerçeklik olarak tanımlayabiliriz.¹⁶⁷

Sebep unsurunun yargısal denetiminde hem işlemin dayandığı bir hukuk kuralı olup olmadığına, hem de bu kuralın uygulanabilmesi için maddi ve fiili bir durumun gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılır. Eğer idarenin tesis ettiği işlemin dayandığı sebepler gerçeğe ve/veya hukuka uygun değilse işlem hukuka aykırı olacak ve dava konusu edildiğinde de iptal edilmesi gerekecektir.¹⁶⁸

Ödeme emrinin düzenlenmesinin sebep unsuru, AATUHK'nun 55. maddesinin birinci fıkrasında, "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzümü bir ödeme emri tebliğ olunur.*" şeklinde ifade edilmiştir.

Bu hükme göre, ödeme emri düzenlenebilmesi için ilk olarak kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi gerekir. Bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden bahsedebilmek için ise, öncesinde bu alacağın hukuken doğması, tarh ve tahakkuk ederek ödenebilir safhaya gelmesi gerekir.

¹⁶⁵ Bahtiyar AKYILMAZ/Murat SEZGİNER/Celil KAYA, **Türk İdare Hukuku**, 7. Bası, Seçkin, Ankara, 2016, s.430.

¹⁶⁶ ATAY, **a.g.e.**, s.493.,

¹⁶⁷ Celal KARAVELİOĞLU/Erdem Celil KARAVELİOĞLU, **Açıklamalı ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.164.

¹⁶⁸ KARAVELİOĞLU/KARAVELİOĞLU, **a.g.e.**, s.165.

Ödeme emrinin sebep unsurunun tespiti, kamu alacağının ödeme süresinin belirlenmesini gerektirmektedir.¹⁶⁹ Ödeme süresi ile ilgili düzenleme AATUHK'nun 37. maddesinde yer almıştır. Bu madde hükmüne göre, *"Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir."* Bu süreler geçtiği halde ödeme yapılmamışsa ödeme emri düzenlenebilir.

Ödeme emrinin düzenlenmesinde değinilmesi gereken bir konu da AATUHK'nun 55. maddesinde belirtilen sebep dışında, özel kanununda öngörülen başkaca sebeplerin bulunması halidir. Bu konuda; VUK'un 10. ve AATUHK'nun mük. 35. maddesinde,¹⁷⁰ kanuni temsilcilerin, yine vergi ve buna bağlı olarak kesilen vergi cezaları yönünden VUK'un mük. 227. maddesinde¹⁷¹ düzenlenen mali müşavirin ve ölenin vergi borçlarından dolayı VUK'un 12. maddesinde¹⁷² düzenlenen mirasçılarının sorumluluğunu hallerini örnek olarak gösterebiliriz. Bu madde hükümleri uyarınca, bu şahıslar adına ödeme emri düzenlenebilmesi için, kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasının yanında, sorumluluğun doğmuş olması için gerekli diğer koşulların da gerçekleşmiş bulunması gerekir.

¹⁶⁹RENÇBER, a.g.e., s.54.

¹⁷⁰Ayrıntılı bilgi için bkz. 1. Bölüm.

¹⁷¹VUK mük. 227: *"Maliye Bakanlığı:1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, 3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar."*

¹⁷²Ayrıntılı bilgi için bkz. 1. Bölüm.

3. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ VE SONUÇLARI

3.1. Tebliğ İşlemi

Tebliğat, "hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatap adına kabule kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirimi ve bildirimin yapıldığının, kanunda öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesidir."¹⁷³ Başka bir tanıma göre de, bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir.¹⁷⁴ Tebliğ, uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemi olup, asıl işlemin bildirilmesine aracılık eder ve asıl işlemten ayrı olarak dava edilemez.¹⁷⁵

Anayasa'nın 125. maddesi'nin 3. fıkrası¹⁷⁶ ile İYUK'un 7. maddesinin 2. fıkrasında¹⁷⁷ tebliğ işlemi, bireysel idari işlemlere karşı dava açma süresinin başlangıcı bağlamında ele alınmıştır.

Vergi Hukuku alanında tebliğ kavramı ise VUK'nun 21. maddesine göre, *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."*

Vergi hukuku bakımından tebliğ iki yönden önem taşımaktadır. İlki, mükellefin vergilendirme ile ilgili haklarındaki işlemlerden haberdar edilmeleri tebliğ ile sağlanmaktadır.¹⁷⁸ Ayrıca, vergilendirme işleminin mükellefe tebliğ edilerek bildirilmesiyle, vergilendirme işlemi mükellef hakkında hukuki sonuç doğurmaya

¹⁷³Erdoğan MOROĞLU/Timuçin MUŞUL, **Tebliğat Hukuku**, İÜY, 1985, s.19-20.

¹⁷⁴KANETİ, **a.g.e.**, s.130.

¹⁷⁵ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.194.

¹⁷⁶Anayasa 125/3: *"İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar."*

¹⁷⁷İYUK 7/2.: *"Bu süreler; a) İdari uyumsuzluklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; Tarihi izleyen günden başlar."*

¹⁷⁸Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 66.

başlayacak ve bunun sonucu olarak da, kendisine tebligat yapılan kişi hukuki yollara başvuru imkanına kavuşacaktır.¹⁷⁹

3.2. Ödeme Emrinin Tebliğ

Ödeme emrinin de diğer bireysel idari işlemler gibi muhatabı hakkında hüküm ifade etmesi için tebliğ edilmesi gerekir.

AATUHK'nın 8. maddesinin, *“hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”* hükmü gereğince, tebliğ gereken işlemlerde, bu kapsamda ödeme emrinin tebliğinde de ilk olarak VUK'nun tebliğe ilişkin 93.-109. maddeleri tatbik edilecektir. Bu hükümler, tebligat konusunda genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu(TK)¹⁸⁰ hükümlerine nazaran özel hüküm niteliğindedirler. Bunun sebebi, vergilendirme işlemlerinin kişilerin temel ve hak özgürlükleriyle sıkı bir ilişki içinde bulunmasıdır.¹⁸¹ Bu konuda Danıştay kararları da aynı yöndedir.¹⁸² Mali tebligatlarda, VUK'un tebligata ilişkin düzenlemelerinde hüküm bulunmayan hallerde ise, TK'nın 51. maddesi¹⁸³ uyarınca, bu kanunun genel hükümleri tatbik edilecektir.

VUK'un tebligata ilişkin hükümleri incelendiğinde, kendisine tebliğ yapılması gereken kişiler ile tebliğ yöntemlerine yer verilmiş, kendisine tebliğ yapılacak kişiler, gerçek ve tüzel kişiler, kamu idare ve kurumları, yabancı ülkelerde bulunanlar ile er ve eratlar olarak belirtilmiş ve bu kişilere yapılacak tebliğlerin ne şekilde olacağı açıklanmış, ayrıca tebligat yöntemleri olarak da, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla vergi dairesi veya komisyonda tebliğ, bilinen adreste posta vasıtasıyla tebliğ, memur eliyle

¹⁷⁹Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 12. Bası, Siyasal Kitabevi. Ankara, 2002, s.22.

¹⁸⁰R.G.:19.02.1959/10139.

¹⁸¹ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.104.

¹⁸² Danıştay 4.D., 16.05.2018 tarih ve E:2016/4153, K: 2018/4635.; Danıştay 9. D., 06.05.2015 tarih ve E: 2012/2689, K: 2015/4055. (<http://portal.uyap.gov.tr>.)

¹⁸³TK 51:“Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikân yapılır.”

yine posta vasıtasıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olmak üzere tebliğ yöntemleri sayılmıştır.

3.2.1. Ödeme Emrinin Tebliğ Edileceği Kişiler

3.2.1.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

Gerçek kişi olarak kendisine tebligat yapılabilecekler, VUK'un 94. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre; *“tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.”*

Gerçek kişilerin mükellef, vergi sorumlusu ya da adına ceza kesilmiş olması halinde tebliğ, kural olarak bu kişilerin kendisine yapılır.

Vergi mükellefi olmak bakımından kanuni ehliyet koşulu bulunmadığından, küçüklerin veya kısıtlıların vergi mükellefi olması halinde, bu kişilerin ödevleri kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından ifa edileceğinden, yapılması gereken tebliğ de, bu kişilerin şahsına değil, veli, vasi veya kayyım yapılmalıdır. Bu konuda Danıştay'ın bir kararında, kendisine vasi atanan mükellefin vasisine tebligat yapılması gerekirken, ağabeyine yapılan tebliğin usulsüz olduğu vurgulanmıştır.¹⁸⁴

VUK'un 95. maddesine göre ise, *“mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.”*

Mükellefçe verilen vekâletname ile mükellefi temsil etme yetkisi verilen genel vekile de tebliğ yapılabilir. Fakat vergilendirme ile ilgili tebliğler için umumi vekilin, mali konularda yapılacak tebliğleri alma yetkisinin vekaletnamede açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.¹⁸⁵

¹⁸⁴Danıştay 9. D., 18.01.2017 tarih, E:2014/5359 ve K:2017/225: ([http:// portal.uyap.gov.tr](http://portal.uyap.gov.tr).)

¹⁸⁵Konu ile ilgili Danıştay 4.D., 04.04.2008 tarih ve E:2007/921, K:2008/533 : *“...Vekalet müessesesi ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı Borçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinden hareketle, vergi ihbarları*

VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrasına göre; “Kendisine tebliğ yapılacak olan mükellefin bilinen adreslerinde bulunmaması halinde, tebligat ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.”

Mükellefin ikametgah adresinde bulunan kişinin, o adreste ikamet etmesi şartı aranmadığı gibi, mükellef ile herhangi bir hısımlık bağının olması da gerekmez.¹⁸⁶ Mükellefin işyeri adresinde kendisi yerine tebligat yapılacak olan kişinin ise çalışanlarından biri olması önemlidir.¹⁸⁷

Ayrıca; mükellef yerine kendisine tebligat yapılacak olan kişinin 18 yaşından küçük gözükmemesi yeterli olup, gerçekten 18 yaşından büyük olması gerekli değildir. Danıştay ise bu konuda son derece duyarlı olup, kararlarında tebliğin yapıldığı anda, kendisine tebliğ yapılan kimsenin 18 yaşından küçük olduğunun iddia edilmesi ve bu hususun kanıtlanması halinde, tebligatı geçersiz kabul etmektedir.¹⁸⁸

Kamu alacakları yönünden, AATUHK'nın 7. maddesi ile VUK'un 12. maddesi uyarınca, mirasçıların her biri ölünün kamu borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından, kamu borçlarından dolayı mirası kabul eden mirasçılara,

ile ilgili bildirimlerin vekile yapılabilmesi için, vekaletnamesinde vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği hususunda açık hüküm bulunması gerekir...” (http://portal.uyap.gov.tr.) (erişim: 10.10.2018)

¹⁸⁶Konu ile ilgili Danıştay 4. D., 06.06.2018 tarih ve E: 2014/7668, K: 2018/5643: “.....213 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesinde, muhatabın adreste bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan birine tebliğ yapılması tebliğin geçerliliği için yeterli olup, tebliğ yapılan şahsın o adreste ikamet etme zorunluluğu aranmadığından, davacının ikametgahında bulunan Sebile Kıl'a yapılan tebliğin geçerli bir tebliğ olduğu anlaşılmakla davacı ile Sebile Kıl'ın ikametgah adreslerinin farklı olduğu, bu nedenle usulsüz tebliğle defter ve belgelerin kanuni süresi içinde ibraz olunamadığından bahsedilemeyeceği gerekçesiyle kabul kararı veren Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır...” (http://portal.uyap.gov.tr.) (erişim :10.10.2018)

¹⁸⁷Konu ile ilgili Danıştay 4.D., 24.05.2018 tarih ve E: 2014/819, K: 2018/5086: “.... İncelenen dosyada, davacı şirketten 2010 yılı defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazının 31/05/2012 tarihinde “çalışanı” ibaresi düşülmek suretiyle Mustafa Atak'a tebliğ edildiği, tebliğin şirket adresinde yapılmış olduğu ve Mustafa Atak'ın herhangi bir itirazda bulunmaksızın, şirket çalışanı olduğu yönündeki şerh ile birlikte ve T.C. kimlik numarasını bildirmek suretiyle tebligatı kabul ettiği gözönüne alındığında, yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu anlaşılmaktadır.” (http://portal.uyap.gov.tr.) (erişim :10.10.2018)

¹⁸⁸Danıştay 3.D., 27.03.2014 tarih, E:2012/103, K:2014/1367., Danıştay 9.D., 27.07.2009 tarih, E:2008/1739, K:2009/2792., Danıştay 4. D., 16.09.2013 tarih, E:2012/9214, K:2013/5898. (http://portal.uyap.gov.tr) (erişim:10.10.2018)

mirastaki payları oranında tesis edilecek işlemler için ayrı ayrı tebligat yapılır. ¹⁸⁹

3.2.1.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişilere tebliğ VUK'un 94. maddesinde 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; *"tüzel kişilere yapılacak tebliğin bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılması gerekip, birden fazla müdür veya kanuni temsilci varsa bunlardan birine yapılması yeterlidir."*

Tüzel kişilerde kendisine tebligat yapılacak olan kimsenin bulunmaması halinde ise, işyerinde bulunan tüzel kişinin çalışan personeline de tebliğ yapılabilir. Bu durumda da aynen gerçek kişilerin ikametgah adresinde bulunanlara yapılan tebliğler gibi, tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşından küçük görünmemesi ve o iş yerinde çalışıyor olması gerekmektedir. ¹⁹⁰

3.2.1.3. Kamu İdare ve Kurumlarına Tebliğ

VUK'un 98. maddesine göre; *"Kamu idare ve kurumlarında tebliğ, kuruluşun en büyük amirine, yardımcısına veya amirin yetkili kıldığı kişilere yapılır."* Genellikle bu hususta yetkili kılınan kişiler, kamu kurumlarında bulunan evrak birimlerindeki görevli memurlar olmaktadır.

¹⁸⁹Konu ile ilgili Danıştay 4.D., 24.05.2018 tarih ve E: 2014/819, K: 2018/5086: "....213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12.maddesi uyarınca mirasçılarının ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu oldukları, yasal ve atanmış mirasçılarının hisselerinin tespit edilerek, mirasçılarının her biri adına hisseleri oranında ihbarname düzenlenmesi gerekirken, borçlu muris adına düzenlenen ihbarnameler ile tarh edilen vergilerde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir....Vergi Mahkemesinin kararının ONANMASINA..." (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim:10.10.2018)

¹⁹⁰Konu ile ilgili Danıştay 4.D., 24.05.2018 tarih ve E: 2014/819, K: 2018/5086: "... İncelenen dosyada, davacı şirketten 2010 yılı defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazının 31/05/2012 tarihinde "çalışanı" ibaresi düşülmek suretiyle Mustafa Atak'a tebliğ edildiği, tebliğin şirket adresinde yapılmış olduğu ve Mustafa Atak'ın herhangi bir itirazda bulunmaksızın, şirket çalışanı olduğu yönündeki şerh ile birlikte ve T.C. kimlik numarasını bildirmek suretiyle tebligatı kabul ettiği gözönüne alındığında, yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu anlaşılmaktadır." (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

3.2.1.4. Er Ve Eratlara Tebliğ

Er ve eratlarla tebliğin nasıl yapılacağı VUK'un "vasıtalı tebliğ" başlıklı 96. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, *"Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Tebliğ edilecek evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin de tebliğ evrakında yazılı olması şarttır."* Bu bağlamda; er ve eratlarla, kıta komutanı veya kurum amiri yoluyla tebligat yapılabilecektir.

3.2.1.5. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebligatın nasıl yapılacağı VUK'un 97. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; *"Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır."*

Bu hükümlere göre yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ, kendisine tebliğ yapılacak kişinin Türk, yabancı ya da resmi görevle yabancı ülkede bulunan Türk vatandaşı olması halinde farklı usuller izlenerek gerçekleştirilir.

Ancak bu belirtilenlerden hiçbirisi, kamu alacağının tahsilinde güvenilir değildir. Bu sorun, yabancı devletlerle yapılacak uluslararası anlaşmalarla, alacakların takip ve tahsilinde karşılıklı yardımlarla çözümlenebilir.¹⁹¹

3.2.1.6. Borçluya Ait Malları Elinde Bulunduranlara Tebliğ

AATUHK'nın 55/4 göre, *“borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran 3. şahıslardan bu malları 15 gün¹⁹² içinde bildirmeleri yazı ile istenir.”* Bu geri bildirim isteği, 3. şahıslara yazılan bir yazıyla olabilir veya ödeme emrinin bağlı olduğu tebliğ esaslarına, başka deyişle VUK hükümlerine göre yapılabilir. Talebe rağmen bildirim yapmayanlar veya eksik bildirimde bulunanlar AATUHK'nın 113. maddesi¹⁹³ uyarınca, 6 aya kadar hapis ile tazyik olunacaklardır. Bu kimselere, bu yaptırımın dışında veya bu yaptırımın yerine, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kimselerin mal bildirimde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması halinde uygulanacak müeyyide uygulanmaz.¹⁹⁴

3.3. Tebliğ Usulleri

AATUHK'nun 8. maddesinin atıf yaptığı VUK'un 93.maddesine göre, *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartiyle, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.”* Aynı kanunun, "elektronik ortamda tebliğ" başlıklı 107/A maddesine göre ise, *“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.”*

¹⁹¹ AKMANSU, a.g.e., 215-216.

¹⁹² 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile bu fıkra da yer alan “7” ibaresi “15” olarak değiştirilmiş olup, aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁹³ AATUHK113.: *“Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”*

¹⁹⁴ Nilüfer COŞKUN, a.g.e., s.61.

Bu bağlamda; tebliğ yöntemlerini, posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, daire veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olarak sıralayabiliriz.

3.3.1. Posta Yoluyla Tebliğ

Bu yöntem ile tebliğde, tebliğe konu belge ya da yazı kapalı özel bir zarf içinde,¹⁹⁵ muhatabın bilinen adresine ilmühaberli taahhütlü olarak posta idaresi vasıtasıyla,¹⁹⁶ gerekli görülüyorsa da alacaklı amme idaresinin memuru vasıtasıyla¹⁹⁷ gönderilir ve muhatap verildiğinde, bu husus muhatap ve posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur¹⁹⁸ ve bu şekilde tebliğ tamamlanır.

Normal koşullarda tebliğ bu şekilde yapılır. VUK'un 102/3'e göre ise, *“muhatabın tebliği almaktan kaçınması veya tebliğ belgesini imzalamak istememesi hallerinde, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapağına yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapağına yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.”*

VUK'un 102. maddesinin 4. fıkrasına göre, *“bu kanunun 101. maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde belirtilen, mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri ile yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda, bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine*

¹⁹⁵VUK 99: "Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tesbit edilen özel zarflar kullanılır."

¹⁹⁶VUK 93/1 : "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir."

¹⁹⁷VUK 107 : "Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur."

¹⁹⁸VUK 102/1-2 : "Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir."

şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda, VUK'nun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre uyarınca tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”

VUK'un 102 inci maddesinin 5. fıkrasına göre, “Bu kanunun 101. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirtilen ve 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda, bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.”

Memur yoluyla tebligat, genelde tebliğ işleminin PTT aracılığı ile yapılması zor olan ve bu yola başvurulmasında yarar görülmeyen durumlarda, başka ifadeyle, özel ve acele hallerin varlığında işleme sürat kazandırmak amacı ile yapılır.¹⁹⁹ “Özel ve acele hallerin tespiti idarenin takdirine bırakılmıştır. Uygulamada zamanaşımının son günlerinde yapılacak tebligatlarda veya mükellefin bulunmasının güç olduğu hallerde bu yola başvurulmaktadır.”²⁰⁰

Tebliğ işlemlerinde mühim olan, tebliğ evrakının öncelikle bilinen adrese

¹⁹⁹Nilüfer COŞKUN, **a.g.e.**, s.52.

²⁰⁰Erdoğan ÖNER, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat, 2016, s.128.

gönderilmesidir. Bilinen adresler ise VUK'un 101/1. maddesine göre şunlardır:

“Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa ²⁰¹ göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.”

VUK'un 101/2. maddesine göre *“birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.”*

VUK'un 101/4. maddesine göre, ise *“işyeri adresi olmayanlara ise tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”*

Tebliğ evrakının muhatabın bilinen adreslerinden en son bildirilmiş veya en son tespit edilmiş olanına gönderilmesi ve bu adreste tebliğ edilememesi halinde, tebliğ evrakının diğer bilinen adreslere de posta yoluyla tebliğe çalışılması, buna rağmen bilinen diğer adreslerde de tebliğin yapılamaması halinde ilan tebliğ yoluna başvurulması gerekmektedir. Bu aşamaların tümü geçirilmeden ilan tebliğ yoluna gidilmesi tebligatı hükümsüz kılacaktır.²⁰²

3.3.2. İlan Yoluyla Tebliğ

İlan yoluyla yapılacak tebliğlerin şartları, şekli ve araçları, içeriği ve neticeleri, VUK'un 103. ve sonraki maddelerinde düzenlenmiştir.

3.3.2.1. İlan Yoluyla Tebliğin Koşulları:

²⁰¹R.G.:29.04.2006/26153.

²⁰²Nilüfer COŞKUN, **a.g.e.**, s.53.

İlanen tebligat, tebliğ evraklarının normal ve mutad yollarla tebliğ edilmesinin mümkün olmaması, başka bir ifadeyle, diğer tebliğ usulleri denenerek sonuç alınmadığının kesin olarak belirlenmesinden sonra son çare olarak başvurulacak tebliğ yöntemidir.²⁰³ İlanen tebligatın hallerde yapılabileceğini düzenleyen VUK'un 103. maddesine göre;

“Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,

1. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,

2. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

3. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa” ilanen tebligat yapılabilecektir.

3.3.2.2. İlanın Şekli

İlanın geçerli olabilmesi için, VUK'un 104. maddesinde önörülen usule uygun olarak yapılması gerekir. İlan usulleri ilan konusu olan amme alacağının, ilanın yapıldığı yıldaki miktarlar esas alınarak, kanunda belirtilen sınırları aşp aşmadığına göre farklı şekillerde belirlenmiştir. Buna göre;

-İlan yazısı tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus yerine asılır. İlanın şeklinin tespitinde vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil, vergi aslı tutarı dikkate alınır. Vergi aslı tutarı kanunda belirtilen sınırı aşarsa sınırı aşan kısım esas alınarak, vergi aslı ve buna bağlı ceza da aynı şekilde ilan edilir. Vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilanen tebliğinde, ceza miktarına göre ilanın şekli tespit edilir. İlan listelerinde mükellefin adı, soyadı (ünvanı), vergi kimlik numarası, adresi, tebliğ edilecek vergi ile cezanın dönemi, nevi ve miktarı bulunur.

²⁰³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.201.

VUK'un 104. maddesine göre ilanın şekli miktar esaslı olmak üzere üçe ayrılmıştır. Buna göre, 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanan 490 Sayılı VUK Genel Tebliğde belirlenen meblağlar²⁰⁴ da nazara alınarak, şu şekilde izahta bulunulabilir:

Birinci Kısım : Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 2.200 TL'den az olması halinde; ilan listesi tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. İlan listesinin askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün, ilan tarihi olarak kabul edilir. İlan listesinin bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Ayrıca gazetede ilan edilmez.

İkinci Kısım : Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 2.200 TL ile 220.000 TL arasında olması halinde; ilan listesi tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. Vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Eğer belediye sınırları içerisinde gazete yayınlanmaması halinde ilanın vergi dairesine asılması yeterlidir.

Üçüncü Kısım : Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 220.000.-TL'yi aşması halinde; ilanın yerel gazete ilan edilmesinden sonra ayrıca, Türkiye'nin her yerinde yayın yapan günlük gazetelerin birinde de yayımlanması gerekir.

Yukarıda belirtilenlerden anlaşılacağı üzere, ilanın şekli konusunda “neyin, nasıl olacağına” dair VUK'un 104. maddesi oldukça ayrıntılı düzenlemeler içermektedir.

3.3.2.3. İlanın İçeriği ve Sonuçları

İlanın içeriği VUK'un ilanın muhteviyatı başlıklı 105. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, “*tebliğin ilgili bulunduğu vergiler*

²⁰⁴R.G.: 29.12.2017/30285.

gösterilmek suretiyle, adları (Tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara , ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri; kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı “ hususları ilan metninde yer alacaktır.

İlanın sonuçları ise VUK'un 106. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; *“İlan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere, yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100 üncü madde hükmü cari olur. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılacaktır.”*

3.3.3. Daire veya Komisyonunda Tebligat

VUK'un 93. maddesinin 2. fıkrasına göre, ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebligat vergi dairesinde yapılabilir. Bu tebliğ yönteminde, muhatap vergi dairesi veya komisyonunda bulunduğu sırada kendisine tebliğ konusu evraklar için düzenlenen tebliğ mazbatasını imzalatılmakta ve tebliğ edilecek evrak da elden teslim edilmektedir.²⁰⁵

Bu tebliğ yönteminde, muhatapın kabulünün aranmasının nedeni, muhatap evrak kendisine tebliğ edilene kadarki süreçte düşünme hakkından vazgeçecek olmasıdır.²⁰⁶ İlgilinin kabulü ön şart olduğundan, dairede tebliğ istisnai bir yoldur.²⁰⁷

3.3.4. Elektronik Adrese Tebliğ

3.3.4.1. Genel Olarak Elektronik Tebligat

Bilgi ve teknoloji alanlarında yaşanan değişimlerin devlet nezdinde bir yansıması olan e-devlet uygulamaları yaygınlık kazanmakta ve uygulama alanı artmaktadır. Bu yaklaşımla, E- devlet uygulamalarından biri olarak uygulamaya 2016

²⁰⁵ Nilüfer COŞKUN, **a.g.e.**, 2015, s. 56.

²⁰⁶ KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s.289.

²⁰⁷ ÖNER, **a.g.e.**, s. 128.

yılından itibaren elektronik tebliğ konulmuştur.²⁰⁸

Elektronik ortamda tebliğ, VUK uyarınca tebliği gereken belgelerin E- Tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesi olup, fiziken yapılan tebliğ ile aynı sonuçları meydana getirir.²⁰⁹

Elektronik ortamda tebliğ yapılmasının yasal dayanağı olan VUK'un 107/A maddesi uyarınca²¹⁰; *“bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir”* Bu madde ile tebligat işleminin elektronik ortamda yapılmasına imkan tanınmıştır.

Bu maddenin devamına göre de; *“Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

Bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak, 456 sıra no'lu VUK Genel Tebliği²¹¹ ile elektronik tebliğe dair düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca; AATUHK'nın 88. maddesi²¹² uyarınca da, e- tebligata dair açıklamalarda bulunulmuş olup, Maliye Bakanlığı'nın bu hususta usul ve esasları tespit etmeye yönelik olarak yetkilendirilmiştir.

²⁰⁸ Mehmet ARSLAN, Mine İBİŞ, "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, Ocak, 2016, s.305-306.

²⁰⁹ ŞENYÜZ/ YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.199.

²¹⁰ 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun ile eklenmiştir. R.G.: 01.08.2010/27659.

²¹¹ R.G.:27.08.2015/29458.

²¹² AATUHK 88/1: *"Her türlü gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır.(Ek cümleler: 16/6/2009-5904/25 md.) Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."*

3.3.4.2. Elektronik Tebligat Uygulamasına Tabi Kişiler

Maliye Bakanlığı'na VUK'un 107/A maddesinin 2. fıkrası ile verilen yetki uyarınca çıkarılan 456 sıra sayılı VUK Genel Tebliğ ile 01.04.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bazı mükellefler e-tebligat uygulaması kapsamına alınmış ve bu mükelleflerin e-tebligat alma yükümlülükleri nedeniyle tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu doğmuştur.²¹³ Bu şekilde kendilerine e-tebliğ yapılabilecek olanlar Tebliğin “Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler” başlıklı 4. bölümünde sayılmıştır. Bunlar; kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazançları yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar ile isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerdir.

Elektronik ortamda tebligat yapılması için elektronik adres almak zorunda olanlar ilk iki grupta yer alan, kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazançları yönünden gelir vergisi mükellefleri olup, bu kapsamda olmayan mükellefler de isteğe bağlı olarak elektronik adres alabilecektir. Fakat elektronik adres alındıktan sonra, bu kişiler bildirim ve beyannamelerini elektronik ortamda verebilecek ve tebliğler de bu kişilere elektronik ortamda yapılacaktır.

3.3.4.3. Muhataplarına Elektronik Tebligatın Gönderilmesine İlişkin İşleyiş

456 sıra no'lu VUK Genel Tebliğin “Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi” başlıklı 6. bölümünde, tebligatın gönderilmesine dair hükümler yer almaktadır. Buna göre, VUK hükümleri uyarınca tebliğ edilecek belge ve yazılar dahilinde sayılan tüm evraklar, elektronik ortamda muhataplarına gönderilmektedir. Tebliğe konu belge ve yazılar, elektronik imzalı olarak ve muhatapların elektronik tebligat adresine iletilecektir. Hem e-tebligata dair müracaatlar, hem de e-tebligat gönderildiğinde muhatap, e-tebligat talep bildiriminde ki telefon numarasına mesajla veya e-posta adresine gönderilen mail yoluyla

²¹³ ARSLAN/İBİŞ, a.g.m., s.306-307.

bilgilendirilecektir. Muhataplar sisteme internet vergi dairesi üzerinden giriş yapacaklardır. Gerçek ve tüzel kişiler internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle sisteme giriş yaparak e- tebligat adreslerine ulaşacaklardır. Gerçek kişilerden internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayanlar sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir.

Elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen *beşinci günün* sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Tebliğ muhatabının beş günden önce elektronik postayı açarak tebliğ öğrenmesi beş günlük süreyi değiştirmez ve tebliğ yine beşinci günde yapılmış sayılır.

3.3.5. Belediye Sınırları Dışında Ödeme Emrinin Tebliği

Belediye hudutları dışındaki köylerde ödeme emrinin tebliğ AATUHK'nın 55.maddesinin üçüncü fıkrasında özel bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre; köylerde ödeme emrinin tebliği muhtarlık tarafından gerçekleştirilecek olup, muhtarlık bu işlemi gerçekleştirirken VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerine uygun davranmak zorundadır.

AATUHK'nın 55. maddesinin üçüncü fıkrasında göre, *"Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hükmü ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur."*

3.4. Tebliğ Sonrasında Borçlunun Başvurabileceği Yollar

Ödeme emrinin tebliği ile kamu alacağının cebren takip ve tahsili sürecine geçilebilecek olup, bu aşamada kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun üç seçeneği vardır. Bunlar, 15 gün içinde borcunu ödemek, mal bildiriminde bulunmak ya da ödeme emrine karşı dava açma yoluna gitmektir.²¹⁴ Borçlu bu seçeneklerden herhangi birini seçebilecektir. Fakat bu yolları başvurmanın farklı neticeleri doğacaktır. Bu nedenle ödeme emrinin tebliği sonrası başvurulabilecek yolları ve sonuçlarını ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

3.4.1. Borcun Ödenmesi

Ödeme emri bir cebren tahsil işlemi olmayıp, tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağının ödenmesi amacıyla yapılan bir ihtar niteliğindedir. Ödeme emrinin tebliği üzerine kamu alacağı ödenmediği takdirde, cebren tahsil sürecine başlanabilecektir.

Borçlu, ödeme emrini tebliğ aldıktan sonra 15 gün içinde borcunu asıl ve fer'ileriyle birlikte ödeyerek, kamu alacağını ve kamu alacaklısı ile arasındaki ilişkiyi sona erdirebilir.

Asli kamu alacakları vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile bunların takip giderleridir. Fer'i kamu alacakları ise, haksız çıkma zammı, gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı olup, bunlar asli kamu alacağının süresinde tahakkuk ettirilmemesi ya da vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan alacaklarıdır.

Fer'i borçlardan haksız çıkma zammı ve gecikme zammı AATUHK'da, pişmanlık zammı ve gecikme faizi ise VUK'ta düzenlenmiştir. Gecikme zammı, kamu alacağı ödenirken, vade tarihi ile ödeme günü arasındaki süre için hesaplanır ve ödeme gününde belli olacağından, ödeme emrinde gecikme zammı gösterilmez. Bu durum için gecikme zammının ödeme gününde hesaplanacağına ilişkin basılı bir damga

²¹⁴KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 651.

vurulur.²¹⁵ Gecikme faiziyse, vaktinde tahakkuk ettirilmeyen verginin normal vade gününden son yapılan tarhiyatın tahakkuku tarihine kadar hesaplanmaktadır.

3.4.2. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildiriminde Bulunulması

Borçlu, kendisine ödeme emri tebliğ edildikten sonra kamu alacağı için bir ödemede bulunmaz ve ödeme emrine karşı da dava açmaz ise mal bildiriminde bulunmakla yükümlüdür. Mal bildirimini ile kamu alacağına karşılık olabilecek malvarlığı unsurlarının saptanması, bu suretle de haciz işleminin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.²¹⁶

Mal bildirimini AATUHK'nın 59. maddesinde, *“borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarını veya hacze kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynağını ve buna nazaran borcunu nasıl ödeyebileceğini alacaklı tahsil dairesine sözle veya yazı ile bildirmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Borçlu mal bildiriminde bulunurken haczedilebilecek mal ve geliri bulunmaması halinde bu hususun bildirilmesi de mal bildirimini yerine geçeceği gibi, haczi caiz olmayan mallar ile gelirlerini ise bildirmek zorunda değildir.

Kamu alacaklısı, mal bildiriminde gösterilen mallar dışında tespit ettiği mallar üzerine de haciz koyabileceği gibi, ayrıca mal bildiriminde gösterilen mal, hak ve alacakların kamu borcunu karşılayamayacağı anlaşılırsa, ek mal bildiriminde bulunulmasını da bir yazıyla isteyebilir.

Ödeme emrine karşı dava açması halinde, kamu borçlusu mal bildiriminde bulunmak zorunda olmayıp, açılan dava tamamen veya kısmen reddedilirse, davanın reddine dair kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunması

²¹⁵ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.340.

²¹⁶POLAT, a.g.e. s.65.

zorunludur. (AATUHK md. 58/6.) Borçlu, bildirimde bulunduğu mallar haczedilmediği sürece, bu mallar üzerinde tasarruf hakkına sahiptir.²¹⁷

3.4.3. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildiriminde de Bulunulmaması

Kamu borçlusu, ödeme emrinin tebliğine rağmen ödeme yapmayıp, mal bildiriminde de bulunmadıysa bir kısım yaptırımlara uğrayacaktır. Bu yaptırımlar hukuki ve cezai yaptırımlar olarak sınıflandırılır.

3.4.2.1. Cezai Yaptırımlar

Ödeme emri kendisine tebliğ edilen borçlu eğer mal bildiriminde bulunmaz, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunur, mallarındaki herhangi bir artışı bildirmez veya borçlu malları olmadığını bildirmesine rağmen kendisinden istenilen bilgileri sunmazsa, bunun yanında, borçlunun mallarını elinde bulunduran kişi bildirimde bulunmazsa çeşitli cezai yaptırımlara uğrayacaktır. Bu durumlarda tatbik edilecek cezai yaptırımlar şunlardır:

AATUHK'nun 60. maddesine göre; *"Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 15²¹⁸ gün içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve 3 ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunur. Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini izleyen 15 günlük müddetin bitmesini mütaakıp tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir ve bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz edilir."*

Mal bildiriminde bulunulmaması durumunda, üç ay hapis cezası ile tazyik edileceğinin kamu borçlusuna ihtar edilmesi lazımdır.²¹⁹ Mal bildiriminde

²¹⁷KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.180.

²¹⁸05/12/2017 tarih ve 30261 S.R.G. de yayımlanan 28/11/2017 tarih ve 7061 sayılı kanunun 9. maddesi ile "7" ibareleri "15" şeklinde değiştirilmiştir.

²¹⁹KARAKOÇ, **Kamu İcra**, a.g.e., s.180.

bulunulmaması durumunda uygulanan cezai yaptırım ile amaçlanan, borçluyu malı olmasa bile malı olmadığına dair mal bildiriminde bulunmaya zorlamak olduğundan, borçlunun 15 günlük süre bittikten sonra mal bildiriminde bulunması hapisle tazyik durumunu sona erdirir.²²⁰

AATUHK'nun 111.maddesine göre; *"Bu kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanların üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunanlara uygulanan cezai yaptırım ile amaç, borçlunun iyi niyetli olmayarak mal varlığını gizlemesinin önlenmeye çalışılmasıdır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun konu ile ilgili bir kararında da bu husus vurgulanarak, borçlunun kendine ait bir taşınmazı harici senetle satmasına rağmen belirtmemesi ve bu durumun ortaya çıkarılması borçlunun iyi niyetli olmadığını ortaya koyduğundan, borçlunun gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğine hükmedilmiştir.²²¹

AATUHK'nın 112.maddesine göre *"Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Mal artışı veya iktisabının beyan edilmemesi halinde tatbik edileceği belirtilen cezai yaptırım ile amaçlanan, kamu alacağının tahsilini engellemek veya zorlaştırmak isteyen borçluların cezalandırılmasıdır.²²²

²²⁰DÖNMEZ, "İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", **Yaklaşım**, S.129, Eylül, 2003, s. 38.

²²¹ YCGK., 03.02.1992 tarih ve E: 1991/8-335, K: 1992/3.:Sedat GÜNER, **6183 ve 7201 İctihathı ve Örnekli Kanunlar**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 1999, s.226.

²²² POLAT, **a.g.e.**, s.68

AATUHK'nın 113.maddesine göre; "*Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdıkları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır. "*

AATUHK'nun 1.3 maddesinde belirtilen yaptırım ile amaçlanan, borçlunun mallarını elinde bulundurarak bunu beyan etmemek suretiyle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesine engel olmaktır.²²³

AATUHK'nun 114.maddesine göre; "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde: 1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, 2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır."*

AATUHK'nın 114. maddesinde belirtilen cezai yaptırım, borçluların bildirimleri ile incelemelerin yapılmasında kolaylık sağlanması ve bu bilgilerin gizlenmesinin de kamu alacağını tehlikeye sokmasının engellenmesi amacını taşır.²²⁴

Mal bildiriminde bulunmakla yükümlü olup da, hiç ya da gerektiği şekilde bulunmayan borçlunun AATUHK'nun yukarıya aktarılan ilgili maddeleri uyarınca karşı karşıya kalacağı tazyik hapsi, nitelik itibariyle hapis cezasından farklıdır. Çünkü; tazyik hapsi ile kamu alacağının kısa sürede tahsilatı amaçlanmakta ve borçlu tarafından mal bildiriminde bulunulduğunda tazyik hapsine son verilmektedir. Başka bir ifadeyle; tazyik hapsi hürriyeti bağlayıcı nihai bir ceza olmaktan çok, önleyici bir niteliğe sahiptir.²²⁵

²²³ POLAT, a.g.e., s.69.

²²⁴ POLAT, a.g.e., s.69.

²²⁵ Zuhâl KIZILOĞLU, "Mal Bildiriminde Bulunmayanın Yeni TCK Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Aralık 2004, S: 144.,s.??

Bu açıklamalar çerçevesinde; TCK'daki kısa süreli hapis cezalarının adli para cezasına çevrilebileceği ve 2 yıl ve daha az süreli hapis cezalarının ertelenebileceğine ilişkin hükümlerin,²²⁶ sonuçları itibariyle daha ağır, hürriyeti bağlayıcı ve nihai nitelikte olan hapis cezaları için öngörüldüğü ve hapisle tazyikin ise kamu alacağının kısa sürede tahsilatını amaçladığı gözönünde tutulduğunda, hapisle tazyikin adli para cezasına çevrilmesi veya ertelenmesi, mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun önemini büyük ölçüde azaltacaktır.

3.4.2.2. Hukuki Yaptırımlar

Mal bildiriminde bulunmamanın cezai yaptırımı yanında hukuki yaptırımlarında biri kamu borçlusuna haciz uygulanmasıdır. AATUHK'nın 62. maddesine göre *"Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur."*

Bir diğer hukuki yaptırım ise, mal bildiriminde bulunmayanlar hakkında açılabilir olan tasarrufun iptali davasıdır. AATUHK'nın 24. maddesine göre *"Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır."* Bu hüküm uyarınca, iptali için dava açılabilir tasarruf ve işlemler Kanunun 27,28,29 ve 30. maddelerinde belirtilmiş olup, aynı Kanunun 26. maddesi²²⁷ hükmü gereğince de bu dava 5 yıl içinde açılmalıdır.

²²⁶TCK 49: "Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükm edilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır." 50. maddesi " Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre; adli para cezasına... çevrilebilir." ve 51. maddesinin 1. fıkrası da "İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır." hükmünü içermektedir.

²²⁷AATUHK 26: " 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerde sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden beş yıl geçtikten sonra mezkûr maddelere istinaden dava açılmaz "

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNE KARŞI İDARİ VE YARGISAL BAŞVURU YOLLARI

1. ÖDEME EMRİNE KARŞI YARGI YOLUNA MÜRACAAT

1.1. Genel Olarak:

AATUHK'nın 58.maddesine göre; *“kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren, 15²²⁸ gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.”*

Sözkonusu hükümde; yedi gün içinde ödeme emrine karşı itiraz komisyonu nezdinde itiraz edilebileceği belirtilmiş ise de; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun²²⁹ “kaldırılan görevler, yetkiler ve hükümler” başlıklı 15. maddesinin, *“ idare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkilerin, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona erer. Vergi itiraz komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonu'nun kuruluşuna ilişkin hükümlerin de aynı tarihte yürürlükten kalkar”* hükmü ile İYUK'un “kaldırılan hükümler” başlıklı 63. maddesinin, *“VUK'un vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412 nci madde hükümlerinin, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar”* şeklindeki hükmü birlikte değerlendirildiğinde, AATUHK'nun 58. maddesinde geçen “vergi itiraz komisyonu” ibaresinin ödeme emri içeriği kamu alacağı da nazara alınarak “vergi ve idare mahkemesi”, itiraz deyiminin de “dava açmak” olarak okunması gerekmektedir.

²²⁸05/12/2017 tarih ve 30261 S.R.G. de yayımlanan 28/11/2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun 9. maddesi ile "7" ibaresi "15" şeklinde değiştirilmiştir.

²²⁹R.G.:20.01.1982/17580.

Ödeme emri; idari işlem tasnifi içinde kesin ve yürütülmesi zorunlu, bireysel ve yükümlendirici idari işlemlerdendir.²³⁰ Bu çerçevede, öncelikle ödeme emrine karşı açılacak davanın hukuki niteliğini ortaya koymak gerekmektedir.

İYUK'un “idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı” başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasında idari dava türleri iptal ve tam yargı davaları olarak sayılmıştır.

İptal davası İYUK'un 2. maddesine göre “*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan*” davalardır. Başka bir ifadeyle, iptal davası idare tarafından tesis edilen icrai bir işlemde kişisel, hukuka uygun ve güncel bir menfaati etkilenen kişinin, idari yargıya başvurarak bu işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından biriyle hukuka aykırılığından dolayı iptalini talep etmesidir.²³¹

Bu bağlamda; iptal davasının amacı, sadece idari işlemin hukuka uygun olmadığını belirledikten sonra işlemi iptal etmek olmayıp, aynı zamanda tesis edildiği andan itibaren hukuk alanında doğurduğu hüküm ve sonuçları ortadan kaldırmaktır.²³²

İptal davası açılabilmesi için davacının kişisel, meşru ve güncel bir menfaatinin bulunması gerekli ve yeterli olup, bu davada kişinin ihlal edilen hakkını yerine getirmek veya zararı tazmin etmek amaçlanmaz.

Tam yargı davası ise, İYUK'un 2. maddesinde, “*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan*” davalar olarak tanımlanmıştır.

Tam yargı davası, idarenin mali sorumluluğuna dayanan, genellikle idarenin verdiği zararın giderilmesi ya da haklı bir neden olmadan idarenin malvarlığına geçmiş olan malın ya da paranın geri alınması amacıyla açılan davalardır.²³³

²³⁰ KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 277.

²³¹ Ragıp SARICA, **İdari Kaza, C.1., İdari Davalar**, İstanbul, 1949, s.10.

²³² Ahmet NOHUTÇU, **İdari Yargı**, 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2011, s.148.

²³³ GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku, C.II.** s. 765,

Bu açıklamalar ışığında, ödeme emri, kamu alacağının tahsiline yönelik olarak düzenlenen bir idari işlem olup, ödeme emrine karşı açılan dava ile bu işlemin hukuka aykırı olduğunun saptanması ve düzenlendiği andan itibaren geçerli olmak üzere hukuk aleminde çıkarılması istenir; ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi veya uğranılan zararın tazmini ise amaçlanmaz.²³⁴ Bu bağlamda; ödeme emrine karşı açılan davanın iptal davası niteliğinde olduğu sonucuna varılabilir.

Ödeme emrinin tebliğ üzerine ya da sonraki süreçte ödeme emri içeriği kamu alacağının ödenmesinden sonra, ödeme emri hukuka aykırı olduğu için iptal istemi ile dava açılabilir gibi, ödeme emrinin hukuka aykırı olduğunun tespit edilmesinden dolayı kamu borçlusunun kişisel hakları ihlale uğramış ise, uğradığı zararın karşılanması için tam yargı davası açabilir. Fakat bu davayı ödeme emrine karşı açılan bir dava olarak nitelendirmemek gerekir. Zira; bu dava ödeme emri üzerine tesis edilen ve borçlunun kişisel haklarını ihlal eden haciz veya diğer cebren tahsil işlemlerinden kaynaklanmıştır.

1.2. Görevli ve Yetkili Mahkeme:

1.2.1. Genel Olarak

Görev ve yetki, bir davaya aynı yargı düzeni içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisi tarafından bakılacağını düzenleyen kurallardır.²³⁵ Bu kapsamda görev; bir uyuşmazlığa, hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakacağını,²³⁶ başka bir ifadeyle; davanın konusu itibarıyla hangi yargı mercii tarafından görüleceğini,²³⁷ yetki ise; bir davanın, görevli olan mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemede açılması gerektiğini²³⁸ ifade eden kavramlardır.

²³⁴GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2010, s.265.

²³⁵ GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdari Hukuku, C.II**, s. 765,

²³⁶KARAKOÇ, **Vergi Yargılama Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017, s.197.

²³⁷ NOHUTÇU, **a.g.e.**, s. 225.

²³⁸ KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 817. ; GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku, C:II**, s.765.

İdari yargıda görev ve yetki kamu düzenine²³⁹ ilişkin olup, yargılamanın her aşamasında davanın taraflarınca mahkemenin görevsiz veya yetkisiz olduğu ileri sürülebileceği gibi, bu husus mahkemece de resen dikkate alınmalıdır.²⁴⁰

1.2.2. Görevli Mahkeme

İdari yargı yerleri, idari işlemler ve eylemler hakkında açılan tam yargı ve iptal davalarını çözmekle görevli olup, idari yargı düzeninde çözümü başkaca bir yargı merciine bırakılmayan uyuşmazlıklardan doğan davaların görüm ve çözüm yeri genel görevli olan idare mahkemeleridir. Danıştay ve vergi mahkemeleri ise 2576 sayılı Kanunun 5 ve 6. maddelerinde belirtilen konularla ilgili olarak doğan uyuşmazlıklara bakan özel görevli yargı merciileridir.

Ödeme emrine karşı açılacak davalarda görevli mahkemenin belirlenmesinde AATUHK'nun 58. maddesi ile 2576 sayılı Kanun'un 15. maddeleri birlikte değerlendirilmelidir.

AATUHK'nun 58. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, maddede belirtilen sebeplerle tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itiraz edebilecektir. 2576 sayılı Kanunun 15. maddesinin 1 ve 2. fıkralarında ise, bu kanun uyarınca kurulan idare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkilerin, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona ereceği, vergi itiraz komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonunun da bu tarih itibarıyla kuruluşuna ilişkin hükümlerin yürürlükten kalkacağı hükme bağlanmıştır.

İlgili kısımları yukarıya aktarılan AATUHK ve 2576 sayılı Yasa hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, bireysel bir idari işlem olan ödeme emrine karşı açılacak

²³⁹ Bir ülkedeki kurum ve kuralların, devletin güvenliğini, kamu hizmetlerinin iyi işlenmesini ve bireyler arasındaki ilişkilerde huzuru, hukuk ve ahlak kurallarına uygunluğu sağlamasıyla oluşan düzen. <http://www.sozluk.adalet.gov.tr>

²⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK/TAN, *İdare Hukuku*, Cilt II, s.766.

olan davada, idari yargı kolundaki ilk derece mahkemeleri olan idare veya vergi mahkemeleri görevli olacaktır.

Bu bağlamda; ödeme emrine karşı açılacak davalarda idare veya vergi mahkemelerinden hangisinin görevli olacağı hususu ise, ödeme emri içeriği kamu alacağının türüne bakılarak belirlenecektir. Buna göre;

2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtildiği üzere, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarını içeren ödeme emirleri yönünden görevli mahkeme, idari yargı düzeninin sadece bu konularda özel görevli mahkemeleri olan vergi mahkemesi, bu maddede sayılanlar dışındaki diğer kamu alacakları bakımından ise; idari yargı düzeninin genel görevli mahkemeleri olan ve ilk derece mahkemesi olarak görev yapan idare mahkemeleri görevlidir.²⁴¹

Ödeme emrine karşı açılacak davayı görecek olan idare veya vergi mahkemelerince dava; ödeme emri içeriği alacağın tümü ya da dava konusu edilmek istenen kısmının değerine göre, uyuşmazlık konusu miktar, bir önceki yıl için belirlenen parasal sınıra İYUK'un Ek 1. maddesi²⁴² uyarınca, VUK'un mük. 298. maddesinde²⁴³ belirtildiği şekilde hesaplanan yeniden değerlendirme oranında yapılan artışla belirlenen miktarı aşmadığı müddetçe (2018 takvim yılı için 36.000 TL) tek hakimle, bu miktarı aşması halinde heyet halinde sonuçlandırılacaktır.

Ödeme emrine karşı açılacak davaların ilk derece idari yargı merciilerinde görülmesi genel kural olmakla birlikte, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacakları

²⁴¹ CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 336.

²⁴² İYUK'un ek 1. maddesinin birinci fıkrası şöyledir: “Bu Kanunda öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.”

²⁴³ VUK'un 298. maddesinin B ve C fıkraları şöyledir: “Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.(1) C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır.”

ile diğer alacaklarının tahsilinde AATUHK'nun uygulanmasından doğan davaların, bu kapsamda ödeme emrine karşı açılacak davaların çözümlenmesinde, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun²⁴⁴ 86. maddesi²⁴⁵ gereğince, Kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesi yetkilidir.²⁴⁶

1.2.3. Yetkili Mahkeme

İYUK'un “idari davalarda genel yetki” başlıklı 32. maddesine göre, “*Göreve ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, bu Kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması halinde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir.*” Aynı kanunun “vergi uyuşmazlıklarında yetki” başlıklı 37. maddesine göre ise, “*bu kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen daresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.*”

Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde; ödeme emrine karşı açılacak davalarda idare veya vergi mahkemelerinden hangisinin yetkili olacağı, aynen görev konusunda olduğu gibi, ödeme emri içeriği kamu alacağının türüne bakılarak belirlenecektir. Buna göre;

Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarını içeren ödeme emirleri için ödeme emrini tanzim eden tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, bu maddede sayılanlar dışındaki diğer kamu alacakları yönünden ise; idare mahkemesi yetkilidir.²⁴⁷

²⁴⁴R.G.:16.06.2006/26200.

²⁴⁵5510 sayılı Yasanın 86. maddesinin konuyla ilgili kısmında “...İşveren, bu maddeye göre tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde, ilgili Kurum ünitesine itiraz edebilir. İtiraz, takibi durdurur. İtirazın reddi halinde, işveren kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Yetkili mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz..”

²⁴⁶ Mahmut COŞKUN, **a.g.e.**, s.588.

²⁴⁷ CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 341.

1.3. Dava Açma Süresi

1.3.1. Genel Olarak

Sözlük anlamıyla bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası ya da aralığı olarak ifade edilen süre²⁴⁸, hukukta; belirli olarak tahdit edilmiş ya da önceden saptanabilir zaman kesitleri olarak tanımlanabilir.²⁴⁹ Hukukta süreler hakların kazanılması, yetkilerin kullanılması ve bunların kaybı bakımından önemlidir.²⁵⁰

İdari yargılama hukukunda dava açma süresi, “*idari davaların muteber bir surette ikame edilebileceği kanunen muayyen ve mahdut olan bir zamandır.*”²⁵¹ İdari yargı yerlerinde dava açma hakkının belirli süreler içerisinde kullanılması, hukuki ilişkilerde belirlilik ve kararlılık sağlanması, yargıya başvurma hakkının şartları açısından eşitliğin sağlanması,²⁵² ayrıca haklarında idari işlem ve eylem tesis edilenlere, bu eylem ve işlemin hukuka uygun olup olmadığı yönünden değerlendirme yapma imkanının tanınması²⁵³ amaçlarına yöneliktir.

1.3.2. Dava Açma Süresinin Hukuki Niteliği

İdari Yargılama Hukukunda dava açma süresinin hukuki niteliği tartışmalıdır. Dava açma süreleri özel hukuktaki zamanaşımı ve hak düşürücü nitelikteki sürelerle mukayese edilmektedir. Bu mukayese, özel hukuk ile idari yargılama hukukunun yöneldikleri amaçların farklı olduğu nazara alındığında, dava açma sürelerinin de belirtilen kriterlere göre değerlendirilmesini yetersiz kılmakta olup, bunun nedeni, vergi yargılamasındaki dava açma süreleri ile özel hukuktaki dava açma sürelerinin gayelerinin farklı olmasıdır.²⁵⁴

²⁴⁸ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.223.

²⁴⁹KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 334.

²⁵⁰ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.109-110.

²⁵¹Lütfi DURAN, “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet) İÜHFM, C:Xİ, S:1-2, 1945., s.240.

²⁵²Gürsel KAPLAN, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.30.

²⁵³KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 342.

²⁵⁴RENÇBER, **a.g.e.**, s.138.

Hak düşürücü süreler, kamu düzenine ilişkin olup, belirli bir süre içerisinde bir hakkın kullanılmaması halinde o hakkın ortadan kalkmasına neden olacakları gibi, kural olarak bu sürelerin uzaması ya da kesilmesi de söz konusu değildir. Kanunda bir süreye riayet edilememesi durumunda, sürenin ilgili olduğu hakkın “düşeceği”, “ortadan kalkacağı” ya da “kullanılamayacağı” belirtilmiş ise, bu süre hak düşürücüdür. Bunun gibi, süre ile ilgili düzenlemenin muhtevassından sürenin bu nitelikte olduğu anlaşılabilir.²⁵⁵

Doktrindeki²⁵⁶ baskın görüş ve Danıştay'ca²⁵⁷, idari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin hak düşürücü nitelikte olduğu kabul edilmektedir. Bu anlayışın dayanağı, dava açma süresinin geçirilmesinden sonra dava açma hakkının düşmesi ve dava açma imkanı kalmaması, mahkemece dava açma hakkının süresi içinde kullanılıp kullanılmadığının yargılamanın her aşamasında resen nazara alınması ve davalı tarafça da öne sürülebilmesidir.²⁵⁸

İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin hak düşürücü nitelikte olduğu kabul edilmesine rağmen, bazı hallerde dava açma süresi durduğu gibi, bazı hallerde de ek dava açma süresi tanınmaktadır. Bu durum, dava açma süresinin hak düşürücü niteliğini değiştirmemekle birlikte, kendine has bazı özelliklerinin de bulunduğu anlamına gelir. Bunun yanında; dava açma süresinin geçirilmiş olması sadece dava açma hakkını ortadan kaldırır, fakat idari işlemin hukuka uygun hale getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi her zaman istenebilir ve koşulları mevcut ise idare de bu talepleri yerine getirebilir.²⁵⁹

²⁵⁵ KUMRULU/ÇAĞAN/ÖNCEL, **a.g.e.**, s.112.; MUTLUER, **a.g.e.**,s.168.; ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.26.

²⁵⁶ CANDAN, **İdari Yargılama**, s.322.,SARICA, a.g.m., s.49.,NOHUTÇU, **a.g.e.**, s.307., Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C:3, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.1961.,GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku**, C:2,,s. 844.

²⁵⁷Danıştay'ın davanın süresinde açılıp açılmadığını yalnız dava karar bağlanana kadar değil, kararın düzeltilmesi aşamasında da, taraflar ileri sürmese bile kendiliğinden dikkate alınabileceği hk.: Danıştay İBGK, 24.02.1973 tarih ve E:1970/1, K: 1973/1. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

²⁵⁸ONAR, **İdare Hukuku**, C:3, s.1691.; KARAKOÇ, **Vergi Yargılama**, s.211.

²⁵⁹ KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 344.; **Vergi Yargılama**, s.212.

1.3.3. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi

İdari yargı yerlerinde uyuşmazlığın esasını çözebilmek için açılan davanın süresinde olması gerekir. İdari yargı yerlerinde dava açma süresini düzenleyen İYUK'un 7. maddesine göre, idari yargı yerlerinde dava açma süresi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmediği durumlarda Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde ise 30 gündür. Belirtilen hükümdeki 30 ve 60 günlük süreler, idari yargı yerlerinde açılacak davalar için öngörülen genel dava açma süreleri olup, eğer idari işlem için özel kanununda başkaca bir süre gösterilmiş ise, özel kanununda gösterilen süre içerisinde dava açılabilir.

Bu bağlamda; AATUHK'nun 58. maddesi, ödeme emri için genel dava açma süresinden daha farklı bir süre kabul ederek, bu maddede ödeme emrine karşı ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde dava açılabilirliği belirtilmek suretiyle, ödeme emrine karşı açılacak davalarda özel bir dava açma süresi öngörülmüş olup, bu sürenin hak düşürücü niteliği de nazara alındığında, davanın süresinde açılmadığı takdirde yargı yerince reddedileceği hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Başka bir yönüyle de, dava açma süresi içerisinde dava açılmaması durumunda, ödeme emri hukuka uygunluk karinesinden ve bu karinenin sağladığı yargısal dokunulmazlıktan yararlanacaktır.²⁶⁰

Anayasa'nın 40/2. maddesi hükmünce, “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”

Bu hüküm bağlamında; dava açma süresi ödeme emrinde gösterilmezse, sonucunun ne olacağı konusunda doktrinde değişik görüşler savunulmuştur.

²⁶⁰ CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 367.

Bir görüşe göre, idari işlemlerde tali nitelikteki şekil sakatlıkları işlemi hukuka aykırı hale getirmeyecek, asli şekil sakatlıkları ise o işlemi hukuka aykırı kılacak olup, bu çerçevede işlemde dava açma süresinin gösterilmemiş olması, işlemin özüne etki etmeyen “tali bir şekil noksanlığı” olarak nitelendirilmeli ve işlemin iptalini gerektirmemelidir.²⁶¹

Diğer bir görüşe göre; Anayasanın 40/2. maddesindeki düzenleme idari işlemler için bir şekil kuralı getirmemekte, dava açma süresinin işlemde gösterilmemesi sadece bu nedene dayalı olarak işlemin iptaline neden olmayacaktır. Bu durumda ancak, dava açma süresinin geçirerek kişisel hakkı zarara uğrayan kişi idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde tazminat davası açabilir.²⁶²

Danıştay ise, ödeme emrinde dava açma süresinin gösterilmesi zorunluluğuna uyulmamasını, idari işleme karşı açılacak davada dava açma süresinin hiç işletilmemesi sonucunu doğurmayacağını kabul etmektedir.²⁶³ Zira; Anayasaya göre, süre yazılı bildirim tarihinden itibaren başlar ve ilgililer kendilerine idari işlemin tebliğinden itibaren İYUK'ta açıkça belirtilen ve “*bilmek zorunda oldukları*” genel dava açma süresi içinde davalarını açmalıdırlar.²⁶⁴

Uygulamadaki ağırlıklı görüş de bu yöndedir. Bu bağlamda; ilgililere tebliğ edilen ödeme emri dava açma süresini içermezse, 15 günlük dava açma süresi uygulanmayıp, genel dava açma süresi uygulanacaktır. Genel dava açma sürelerinin de geçirilmesi durumunda, dava süresinde açılmadığından dolayı reddedilecektir.

²⁶¹GÖZLER, **a.g.e.**, 848.; Metin GÜNDAY, **a.g.e.**, s.135-136, Günday bu ayrımı yaparken gözönünde bulundurduğu kriteri şöyle ifade etmektedir: “*Bir şekil noksanlığı, eğer o noksanlık olmasa idi başka yönde bir karar alınabilecek idi ise asli şekil noksanlığı sayılmalıdır. Ama buna karşılık, karar, şekil noksanlığı olmasa dahi gene aynı yönde alınacak idi ise, söz konusu şekil noksanlığı tali şekil noksanlığı olarak kabul edilmelidir.*”

²⁶²CANDAN, **İdari Yargılama**, s.154-155.

²⁶³Danıştay 6. D., 21.6.2010 tarih ve E: 2008/12665, K: 2010/6617; Danıştay 8. D., 28.9.2012 tarih ve E:2012/2375, K:2012/6915; Danıştay 10. D., 27.6.2012 tarih ve E:2011/11629, K:2012/3239, Danıştay 13. D., 20.6.2011 tarih ve E: 2011/1648, K: 2011/2976; Danıştay 14.D., 6.3.2012 tarih ve E:2011/16440, K:2012/1538; Danıştay 15.D., 18.11.2011 tarih ve E:2011/13141, K: 2011/3784. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

²⁶⁴Emrah ÖZCAN, “Dava Açma Süresi Gösterilmeyen Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresine İlişkin “Pozitif” ve “İdeal” Bir Değerlendirme”, Ankara Barosu, 2014/1., s.280.

1.3.3.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Dava açma süresinin hesaplanabilmesi için sürenin başlangıcının tespiti gerekmektedir. Bu konu, Anayasa, İYUK ve AATUHK'da düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 125/3. maddesi hükmünce, *“idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.”* Anayasa'nın bu hükmünde her ne kadar süre yazılı bildirim tarihinden itibaren başlayacağı ifade ediliyorsa da, burada sürenin başlangıç anı değil de idari işlemlerde yazılı bildirim esası vurgulanmıştır.

İdari davalarda dava açma süresini düzenleyen İYUK'un konu ile ilgili 8. maddesine göre de, *“tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ tarihini izleyen günden itibaren, adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde ise, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye”* başlayacaktır.

Ödeme emrine karşı dava açma süresinin belirtildiği AATUHK'nın 58. maddesi hükmünü, bu düzenlemeler göz önünde bulundurarak değerlendirdiğimizde; ödeme emrine karşı dava açma süresi, ödeme emrinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Ayrıca; ödeme emri tebliğ edilmeden ödeme emrinin varlığından haberdar olan muhatap da dava açabilecektir.²⁶⁵

1.3.3.2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması

Ödeme emrine karşı açılan dava açma süresinin hesabı ile ilgili esaslar İYUK'un 8. maddesinde düzenlenmiştir.²⁶⁶ Bu hüküm de nazara alındığında, ödeme

²⁶⁵Konuya ilişkin bkz. Danıştay 4. D., 22.10.1985 tarih ve E: 1985/1188, K:1985/2686: CANDAN, “Ödeme Emri ve Yargı Denetimi, V”, Maliye Postası, Ekim 1988, S: 194, s.40.

²⁶⁶İYUK 8: “ 1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. 2. Tatil günleri süreler dahilidir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.3. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.”

emrinin tebliğ edildiği günü izleyen günden itibaren 15. günün sonunda dava açma süresi sona erecek olup, bu sürenin hesabına tatil günleri de dahil olacaktır. Fakat, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacaktır. Ayrıca bir sonraki başlık altında inceleyeceğimiz dava açma süresini durduran ve uzatan sebepler de sürelerin hesabında gözönünde bulundurulacaktır.

1.3.3.3. Dava Açma Süresine Etki Eden Haller

Dava açma sürelerine etki eden halleri, süreyi durduran veya uzatan sebepler olarak belirtebiliriz. Bu halleri sırasıyla incelemek gerekmektedir.

1.3.3.3.1. Dava Açma Süresini Durduran Nedenler :

Dava açma süresini durduran nedenleri mali tatil, aynı veya hiyerarşik idari makam başvuru, mücbir sebep ile Avukatlık Kanunu'nun 41. maddesindeki halin gerçekleşmesi olarak sıralayabiliriz.

1.3.3.3.2. Mali Tatil

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunun²⁶⁷ 1. maddesine göre,²⁶⁸ mali tatil süresince, VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin malî tatil süresince işlemeyecek, belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacaktır.

²⁶⁷R.G.:28.03.2007/26476.

²⁶⁸5604 sayılı Kanun'un 1. maddesinin ilgili hükümleri şöyledir: “Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Son günü malî tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler; tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır:.... (3) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemeyiz. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar:.... (7) Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz”

Bu kanunun getirdiği imkan ile mali tatil süresince vergilendirmeye ilişkin bir kısım ödevlerin yerine getirilmesi için yasalarda öngörülen süreler uzamakta, bir kısım süreler ise mali tatil süresince işlemeye başlamamaktadır. Bu süreler arasında vergilendirmeye alakalı işlemlere dair dava açma süreleri de bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan 1 Sıra No'lu Mali Tatil Genel Tebliğ'inde²⁶⁹ mali tatil süresince işlemeyen dava açma sürelerinin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatları içerir ihbarnamelerin tebliğ üzerine açılan davalar için söz konusu olduğu belirtilmiştir.

Kanunda mali tatil süresince işlemeyeceği belirtilen dava açma sürelerinin, vergiyle ilgili işlemlere karşı açılan davalar için söz konusu olduğu belirtilmektedir. Kanundaki vergiyle ilgili işlem tabiri ise, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh olunan ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlar haricinde kalan ve VUK'a tabi kamu alacaklarını ifade etmek için kullanılmakla birlikte, bu alacakların sadece tarhiyat aşamasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar için mali tatil hükümlerinden faydalanılabileceği sonucu çıkarılmamalıdır. Danıştayın da bu konudaki görüşü, AATUHK hükümleri uyarınca yapılan işlemlerin vergiye ilişkin işlemlerden olduğu, ödeme emrine karşı açılmış olan davalarda da mali tatilin dava açma süresini durdurduğu yönündedir.²⁷⁰

1.3.3.3.3. Dava Açma Süresi İçinde Üst Makama Başvuruda Bulunulması

Üst makamlara başvuruyu düzenleyen İYUK'un 11. maddesinde, “İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap

²⁶⁹R.G.:30.06.2007/26568.

²⁷⁰Danıştay 3. D., 24.10.2013 tarih ve 2011/4758 E., 2013/4373 K. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim:10.10.2009)

verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma süresine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.” denilmiştir.

Bu çerçevede; ödeme emrine karşı açılan davada dava açma süresinin, idarî makamlara başvurulması durumunda durup durmayacağı ihtilaflıdır. Bu konudaki bir görüşe göre,²⁷¹ VUK'a açık bir atıf yapılmaması nedeniyle, ödeme emirlerinin tebliğ üzerine dava açılması gerekip, dava açılmadan evvel üst makama başvuru olanağı yoktur. Çünkü, idare hukuku ve vergi hukuku'nun hiyerarşik başvuru, düzeltme gibi denetim yollarının ödeme emrine karşı işletilemeyeceği yolunda yerleşik içtihatın bulunması, tahsilin tarih ve tahakkuk gibi temel idari bağlı bulunması ile tahsil aşamasının özelliği dolayısıyla idari başvuruların, ödeme emrine karşı dava açma süresini uzatmayacağı ileri sürülmektedir. Diğer bir görüşe göre ise;²⁷² ödeme emrine karşı dava açma süresi her ne kadar AATUHK'da özel olarak düzenlemiş ise de, bu hükmün İYUK'un bir hükmü gibi nitelendirilmeli, bu bağlamda sürelerin başlaması, durması ve hesaplanması hususları hakkında İYUK esas alınmalıdır.

Danıştay'ın dava dairelerinin bu konudaki görüşleri ise farklılıklar göstermektedir.

Danıştay Vergi Daireleri Kurulu'nun çok yeni tarihli bir kararında, dava açma süresinin ödeme emri için AATUHK'nın 58. maddesi uyarınca kamu alacağının sürüncemede kalmaması için vergi mahkemelerindeki genel dava açma süresi olan 30 günden daha kısa tutulduğu, ayrıca bu maddede ödeme emrini düzenleyen makama veya üst makama yapılan başvurunun dava açma süresini durduracağına dair bir düzenlemeye yer verilmediği kabul edilmiştir.²⁷³ Danıştay 3. Dairesi²⁷⁴ ile de Danıştay 4. Dairesi de²⁷⁵ aynı yönde kararlar vermektedir.

²⁷¹ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 163; ÖZBALCI, **Amme Alacakları**, s. 564, 617.

²⁷²KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s. 147.

²⁷³DVDDK., 21.03.2018 tarih ve 2018/60 E., 2018/143 K. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

²⁷⁴Danıştay 3. D., 28.05.2015 tarih ve 2012/4006 E., 2015/3904 K. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (<http://10.10.2018>)

²⁷⁵Danıştay 4. D., 02.02.2017 tarih ve 2016/10165 E., 2017/908 K. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

Danıştay 9. Dairesi'nin yerleşmiş içtihatını yansıtan kararlarından birinde ise, vergi hatası hallerinden birinin bulunması halinde ödeme emrine karşı dava açılmayıp, vergi hatasının giderilmesi için yapılan müracaatın reddedilmesi halinde dava açma sürelerine bağlı kalınarak dava açılabilceğı, ayrıca bu hususta tereddütlere yol açan ve hak kayıplarına neden olan İYUK'un 10 ve 11. maddelerinin son bentlerinin 18.06.1996 tarih ve 4001 sayılı Kanunla kaldırıldığı belirtilmiştir.²⁷⁶

İdari işlemlere karşı hiyerarşik ya da aynı makama başvuruda bulunulması, vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresini durdurmalı, bu kapsamda muhataplar da idari işlemlere karşı doğrudan idari dava açabilmeli ya da idari itiraz yoluna gidebilmelidirler. Zira; yargılama makamları önünde vergi davasının konusunu oluşturmak açısından vergilendirme işlemlerinin de bir idari işlem olması ve 4001 sayılı Kanunla yapılan değışiklik ile İYUK'un 11. maddesinde vergi uyuşmazlıklarında üst makama başvuru hakkının bulunmadığı yönündeki hükmün kaldırılması, dolayısıyla bu yola gitmeyi yasaklayıcı bir hükmün artık kalmaması nedeniyle muhatabın, dava açma süresi içerisinde idareye müracaat etmesi halinde dava açma süresi durmalıdır.

Belirtilen nedenlerle; AATUHK ve bu kanunun idareye tanıdığı yetki çerçevesinde, tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen bir verginin cebren tahsili sürecinin başlamasından evvel düzenlenen ödeme emrinin, idari itiraza konu edilen diğer idari işlemlerden ayrık değerlendirilmesi açıklanamaz; aksi takdirde, İYUK'un 11. maddesine ve bu maddenin konuluş amacına aykırı sonuçların doğacağı açıktır.²⁷⁷

1.3.3.3.4. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, üzerinde fikir birliği sağlanamamış, yargı kararlarında ve yasalarda da farklı sözcüklerle kullanılmıştır. Böyle olmakla birlikte, bir hakkın kullanılması ve/veya bir borcun ifa edilmesini engelleyen, önceden öngörölmesi ve önlenmesi olanaksız her türlü olay olarak tanımlanabileceğı gibi, daha kapsayıcı bir tanım ise doktrinde “*Mücbir sebep, yer sarsıntısı, feyezan, ihtilal gibi evvelden takdir*

²⁷⁶Danıştay.9. D., 19.03.2013 tarih ve 2011/9200 E., 2013/2236 K. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim:10.11.2018)

²⁷⁷Serkan AĞAR, “Vergi Yargısında Dava Konu İcrai İşlem-I”, TBBD, S: 67, 2006, s. 314.

*ve tahmini kabil olmayan, menşei tabii, içtimai, veya hukuki olması itibariyle failin dışında kalan, yani hakiki ve hükmi bir şahsın iradesi ve fiilinin tamamen dışında kalmış olma ve bu şahıs tarafından önlenmesi mümkün bulunmayan hadiselerdir.”*²⁷⁸ şeklinde yapılmıştır.

VUK'un 13. maddesinde,²⁷⁹ vergilendirmeye ilgili ödevlerin yapılması için gerekli sürelerin durması neticesini yaratan mücbir sebep halleri örnek babında sayılmıştır.

İYUK'ta ise, mücbir sebebin dava açma süresine etki eden bir hal olarak kabul edildiğine ilişkin bir hüküm yoktur. Bundan dolayı; mücbir sebebin varlığı durumunda bile idari yargıda dava açma süresi durmayacak ve bu süre işlemeye devam edecektir.

Danıştay mücbir sebebin süreleri durdurucu etkisinin vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde söz konusu olduğunu, dava açma süresinin ise mücbir sebepten etkilenmeyeceğini kabul etmekle birlikte,²⁸⁰ mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulmasına rağmen davanın süre aşımından reddedilmesini isabetli bulmayan Danıştay'ın 4. Dairesi'nin bir kararı da mevcuttur.²⁸¹

Danıştay 4.Dairesi bu kararında “..... davayı süre aşımı nedeniyle reddeden mahkeme kararının temyizine ilişkin bulunmaktadır. ...'da ikamet eden davacının vergi ve ceza ihbarnamesini 11.9.1995 tarihinde tebellüğ ettiği, 11.10.1995 günü açılması gereken davanın 18.10.1995 günü açıldığı anlaşılmaktadır. İdari davalarda dava açma süresi, idari eylem ve işlemlerin süratle istikrarını sağlamak için kamu yararı amacıyla öngörülmüş ve kanunlarda yer almıştır. Kanunda her yönüyle ve kesin

²⁷⁸ONAR, **İdare Hukuku**, C: 3, s.1719.; Aynı yönde tanımlar için, GÖZLER, **a.g.e.**, s.1329., ATAY, **a.g.e.**, s.724.

²⁷⁹VUK'un 13. maddesi şöyledir: “Mücbir sebepler; 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

²⁸⁰Danıştay 7. D. 19.11.1985 tarih, E:1984/4171, K:1985/1695.; Danıştay. 3.D., 15.10.1986 tarih ve E: 1986/594, K: 1986/2004. CANDAN, **Amme Alacakları**, s.367.

²⁸¹Danıştay 4. D., 20.06.1996 tarih ve E: 1995/6183, K: 1996/2698. (www.danistay.gov.tr.)

olarak belirtilen dava açma süresinin, ancak kanunda belirtilen hallerde duracağı, kesileceği veya uzayabileceği kabul edilmektedir. Bununla beraber Danıştay'ın, kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen, çok ağır maddi ve hukuki engellerin varlığı halinde, dava süresinin uzayacağını veya işlemeyeceğini kabul suretiyle, kanunda öngörülen süreden sonra açılmış davaların esası hakkında kararlar verdiği de görülmektedir. Beşinci Daire'nin 7.3.1961 günlü ve E:1960/947, K:1961/608 sayılı kararı,..... Beşinci Dairesi'nin 20.4.1965 günlü ve E:1963/2020, K:1965/934 sayılı kararı.....dördüncü dairenin 15.11.1993 günlü ve E:1993/754, K:1993/5242 sayılı kararı da bu konuya yeni bir örnek olarak gösterilebilir. Danıştay kararlarında, kanunlarda belirtilmediği halde, hukuki ve fiili engellerin dava süresini uzatan veya işlemlerini durduran sebepler olarak kabul edilmesiyle, "mücbir sebep" lerin dava açma süresinin işlemlerini etkileyeceği görüşü kuvvet kazanmaktadır. Özellikle doğal afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeni olamaz. Davacının ikamet etmekte bulunduğu ...'da 1.10.1995 günü saat 17.57 de Richter ölçeğine göre, 5.9 şiddetinde bir deprem olduğu, sarsıntıların bu tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremin ölüm ve yaralanmalara neden olduğu çok sayıda binanın yıkıldığı, kalanının da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı, basında yer alan haberlerden görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacak bir ortamda bulundukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında, normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak, esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süreaşımı noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir....” diyerek istisnai olarak, olağanüstü hallerde mücbir sebebin dava açma süresini durduran etkisini kabul etmiştir.

1.3.3.3.5. Avukatlık Kanununa Göre Dava Açma Süresinin Durması

Dava açma süresini durduran diğer bir hal de, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun(AK)²⁸² 42. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hüküm uyarınca, “*Bir avukatın ölümü veya meslekten yahut işten çıkarılması veya işten yasaklanması yahut geçici olarak iş yapamaz duruma gelmesi hallerinde, baro başkanı, ilgililerin yazılı istemi üzerine veya iş sahiplerinin yazılı muvafakatini almak şartıyla, işleri geçici olarak takip etmek ve yürütmek için bir avukatı görevlendirir ve dosyaları kendisine devir ve teslim eder. Yukarıki fıkra yazılı işlere ait kanuni süreler, dosyaların devir ve teslimine kadar işlemez. Şu kadar ki, bu süre üç ayı geçemez*”

1.3.3.4. Dava Açma Süresini Uzatan Haller

Dava açma sürelerini uzatan haller olarak adli tatil ve İYUK'ta gösterilen bazı durumlar gösterilebilir.

1.3.3.4.1. Adli Tatil

Adli tatil İYUK'un 61. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler.*” “Sürelerle ilgili genel esaslar” başlıklı 8. maddesine göre de, “*bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.*” Bu hükümler bağlamında; idari yargı yerlerinde açılacak olan davalarda, işlemeye başlayan dava açma süresi adli tatilde de işlemeye devam edecek, fakat sürenin son gününün adli tatile rastlaması durumunda, dava açma süresi, adli tatilin bittiği tarihi takip eden 7. günün sonuna kadar uzayacaktır.

Bu konuda; İYUK'ta adli tatilde uzayacağı belirtilen süreler haricinde diğer kanunlardaki dava açma sürelerinin,²⁸³ bu kapsamda, ödeme emrine karşı dava açma

²⁸²R.G.:7.4.1969/13168.

²⁸³Mustafa ALPASLAN, “Adli Tatil ve Çalışmaya Ara Verme Zamanı ve Ödeme Emrine Yönelik İtiraz/İptal Davası Açılması Nasıl Uygulanacak”, İzmir Barosu Dergisi, Eylül 2012, s.88.

süresinin son gününün adli tatile rastlaması halinde, sürenin uzayıp uzayamayacağı da tartışmalıydı.²⁸⁴ Zira bir görüşe göre;²⁸⁵ İYUK'un 8/3 maddesinin adli tatil sebebiyle uzayacağını belirttiği sürelerin, bu Kanun'da yazılı süreler olduğu, dolayısıyla Kanunda yer almayan ve özel kanunlarında belirtilen dava açma sürelerinin, bu kapsamda AATUHK'da düzenlenen ödeme emrine ilişkin dava açma süresinin son gününün adli tatile rastlaması halinde uzamayacağı ileri sürülmektedir.

Günümüzde doktrindeki baskın görüş²⁸⁶ ve Danıştay'a²⁸⁷ göre ise; ödeme emrine karşı açılacak davada, dava açma süresi AATUHK'nda düzenlenmiş olsa da, bu süre, sürelerin hesabı hususunda İYUK'taki düzenlemenin bir hükmü gibi nazara alınarak, dava açma süresinin son gününün adli tatile rastlaması durumunda, adli tatilin süreyi uzatıcı etkisi kabul edilmektedir.

1.3.3.4.2. Dava Açma Süresini Uzatan Diğer Haller

Dava açmada görevli olmayan yargı yerlerine başvurulması, dilekçe yenileme, avukat olmayan vekille dava açma gibi ek süreden yararlanma durumlarında da dava açma süresi uzayacaktır.

İYUK madde 9'a göre “ İdari yargı yerinde açılması gereken bir dava, adli veya askeri yargı yerlerinde açılmışsa, bu yargı yerlerince verilen görevsizlik kararının kesinleşmesinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.”

İYUK'un 15. maddesinin (d) fıkrasına göre, dava dilekçelerinin kanunun 3 ve 5. maddelerinde belirtilen şekil ve unsurları taşıması veya ehliyetli olan şahsın avukat

²⁸⁴Serkan AĞAR, **Vergi Uyuşmazlıkları**, s.99-100.

²⁸⁵“Bu kanunda yazılı sürelerden kasıt, isim ve miktar olarak 2577 sayılı Kanunda düzenlenen sürelerdir. Bu nedenle; adının yalnızca daa açma süresinden hareketle, diğer kanunlarda öngörülen sürelerin son günleriinn çalışmaya ara verme zamanına rastlaması duurmunda uzayacağını kabulü mümkün değildir. Bu yoldaki yapılacak uygulamanın, Kanun koyucunun özel kanunda özel süre belirlemesindeki amacına uygun düşmediği görüşündeyiz.” :CANDAN, **Amme Alacakları**, s.362.; Bumin DOĞRUSÖZ, “Adli Tatilin Vergisi Yargısına Etkisi”, 03.07.2018, Dünya Gazetesi, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/adli-tatilin-vergi-yargisina-etkisi>) (erişim: 1.10.2018)

²⁸⁶Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2001, s.209.; Erdal SÖNMEZ, /Garip AYZAZ, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.250.

²⁸⁷Danıştay 3. D., 10.12.2015 tarih ve E. 2015/1927, K: 2015/9230. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 10.10.2018)

olmayan vekili tarafından dava açılması halinde, idari yargı yerince dava dilekçesinin reddine dair verilen karar üzerine, 30 gün içinde eksiklikleri giderilerek veya davacı ya da avukatı olan vekil tarafından düzenlenen dava dilekçesi ile yeniden dava açılabilir.

1.3.3.4. Dava Açma Süresinin Kısıtlılığı Hakkındaki Değerlendirme

Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi İYUK'un 7. maddesinde göre 30 gün, idare mahkemelerinde ise 60 gün olarak belirlenmiştir. Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda ise bu süre AATUHK'da ayrıca düzenlenmiş ve 15 gün olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme özel hüküm niteliği taşımakta olup, bu nedenle İYUK'ta belirtilen 30 ve 60 gün olan genel dava açma süreleri içinde ödeme emrine karşı açılacak davalarda geçerli olmayacaktır.

Ödeme emrine karşı açılan davalardaki süre hak düşürücü nitelikte olup, bu sürelerin geçmesi durumunda dava hakkı sona erdiği gibi, muhataplar aleyhindeki işlemler de kesinleşmekte, ayrıca idare üzerinde yargı denetimi de yapılamamaktadır. Bu nedenlerle, sürenin kısa olması tatbikatta çeşitli sorunlara sebebiyet vermektedir.

Bu konuda; ödeme emrine karşı süresi içerisinde açılmadığı gerekçesiyle davanın reddine dair Muğla 1. İdare Mahkemesi'nce verilen 11.03.2008 tarih ve 2007/2257 E., 2008/478 K. sayılı karara karşı yasa yoluna başvurulması üzerine, Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nce, davada uygulanan dava açma süresine ilişkin 6183 sayılı Yasa'nın 58. maddesinin “....7 gün içinde” hükmünün iptali talebiyle somut norm denetimi(itiraz) yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne müracaat edilmiştir.

Başvuru kararında, ülkemiz yargı sisteminde yer alan mahkemelerin her birinde, farklı yargılama usul ve müracaat şekillerinin uygulandığı, söz konusu farklı uygulamalardan birisinin de AATUHK'nın 58. maddesinin 1. fıkrasında yer alan 7 günlük dava süresi olduğu, zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idare mahkemelerinde açılacak davalar için 60, vergi mahkemelerinde açılacak davalar için 30 günlük dava açma süresi öngörülürken, konusuna göre idare veya vergi mahkemesinde dava konusu edilebilecek olan ödeme emirleri için bu sürenin, itiraz

konusu kuralla mahkeme farkı gözetilmeksizin 7 gün olarak öngörüldüğü, bu durumun, karmaşa ve belirsizliğe yol açmak suretiyle hukuk devletinin gerektirdiği 'belirlilik', öngörülebilirlik', 'hukuki güvenlik', 'istikrar' ve 'haklı beklenti' ilkeleri ile çelişkili bir sonucun doğmasına neden olduğu ve ödeme emrine karşı açılacak davalar açısından hak arama özgürlüğünün kullanılmaz hale geldiği, değişik türlerde çok sayıda mahkemenin ve her bir mahkeme için ayrı dava açma süresinin öngörüldüğü bir sistemde, dava açma süresinin bir de işlem türüne göre farklılaştırılmasının Anayasanın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Bu müracaatı inceleyen Anayasa Mahkemesi “*Anayasa'da, idari işlemlere karşı açılacak davaların hangi sürede açılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yer almamış, 125. maddede, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilip, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmüş; 142. maddede de, mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişlerinin ve yargılama usullerinin yasa ile düzenleneceği belirtilerek konu yasa koyucunun takdirine bırakılmıştır. Bu nedenle, diğer davalarda olduğu gibi, ödeme emrine karşı açılacak davalarda da dava açma süresini belirleme yetkisi, Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak ve adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla yasa koyucunun takdirindedir. Öte yandan, yükümlünün ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamalarda idari işlemlere karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır. Yasakoyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idari işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin 7 gün olarak öngörülmesi, Anayasa'nın 2., 36., 125. ve 142. maddelerine aykırı görülmemiştir. İtirazın reddi gerekir.*” diyerek itiraz başvurusunu reddetmiştir.²⁸⁸

İdari yargıda dava açma sürelerinin sınırlandırılması idari istikrar ve kamu düzeni için gerekli olmakla birlikte, yukarıda bahsedilen Aydın Bölge İdare

²⁸⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2011 tarih ve 2008/96 E., 2011/3 K. sayılı kararı. (www.anayasa.gov.tr.) (erişim: 10.11.2018)

Mahkemesi'nin başvuru kararında da belirtildiği üzere, ödeme emrine karşı dava açma süresinin “hak arama hürriyetini” ihlal eder ölçüde kısa olduğu ve ilgili yargı merciinde uygulanan genel dava açma sürelerinden farklı halde "öngörülemez" ve "haklı beklenti" halini de ihlal etmektedir.²⁸⁹ Nitekim, uygulamada da bu konuda görülen bu sakıncalar nazara alınarak, kanun koyucu tarafından 7061 sayılı Yasa ile ödeme emrine karşı dava açma süresi uzatılarak 1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 15 gün olarak belirlenmiştir. Her ne kadar bu yönde bir düzenleme ile dava açma süresi uzatılmış olsa da, bu yeterli olmayıp, genel dava açma süresi içinde bu davanın açılması imkanının getirilmesi gerekirdi.

1.3.4. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme ve Şikayet Yolu

Vergilendirme işlemlerinde, hesap ve vergilendirme hatası olarak ortaya çıkan kimi hataların giderilmesi amacıyla, VUK'un 116 ila 126. maddelerinde düzenlenmiş olan “düzeltme”, vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan çözümü için başvulabilecek müesseselerden biridir.

Vergi hatası VUK'un 116. maddesine göre “*vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”

Bu kanun hükmü ile vergi hatasının tanımı belirtilen şekilde yapıldıktan ve vergi hatası hallerinin de hesap ve vergilendirme hataları olduğu belirtildikten sonra, VUK'un 117. ve 118. maddelerinde de hesap ve vergilendirme hatası halleri sayılmıştır. Buna göre; VUK'un 117. maddesinde belirtilen hesap hatalarını şu şekilde sıralayabiliriz:

²⁸⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin De Geouffre de la prabelle Fransa kararında da; uygulanan usulün karmaşıklığı ve açık olmaması sebebiyle başvuru süresinin geçirilmesi, adil yargılanma, başka bir ifadeyle mahkemeye başvurma hakkının ihlali kabul edilmiştir.: Önder İHTİYAR, **Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul, 2011, s. 70.

“1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fiş, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

VUK'un 118. maddesinde belirtilen diğer vergi hatası olan vergilendirme hatalarını da şu şekilde sıralayabiliriz:

“1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Vergi hatasının tanımı ve vergi hatası halleri bağlamında, ödeme emri aşamasındaki uyumsuzluklar bakımından düzeltme yoluna gidilebilip gidilemeyeceği hususunda ise doktrinde ve tatbikatta görüş birliği yoktur.

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gidilemeyeceği yönündeki görüşe göre; tahsil işlemi temel idari işleme bağlı bir işlem niteliğinde olup, bir tahsil işlemi olan ödeme emrinin temelindeki hukuki sakatlıkların tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya konması gerektiği, bu nedenle, tahsil aşamasında belirginleşmiş bir borcun

alınması bahis konusu olduğundan, dava nedenlerinin bu aşamaya ilişkin olarak sınırlandırıldığı ileri sürülmüştür.²⁹⁰

Bu yöndeki bir Danıştay kararında, ödeme emrine karşı dava yolunu düzenleyen AATUHK'da ödeme emrine itiraz edilebileceğinin belirtilmesi, vergi hatalarının düzeltilmesine imkan veren bir hüküm ile VUK hükümlerinin bu aşamada kıyas yolu ile uygulanmasına hukuki olanağın bulunmaması gerekçeleri ile ödeme emrine karşı dava açılması halinde vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna başvurulamayacağı vurgulanmıştır.²⁹¹

Aksi yöndeki görüşe göre ise, vergi hatalarından birinin varlığı halinde ödeme emri aşamasında da düzeltme yoluna gidilebilmelidir. Zira; düzeltme müessesesi vergi hatalarının varlığı halinde, hangi aşamada olursa olursa bu hataların düzeltilmesine imkan sağlar. Ayrıca; VUK'un 126. maddesi²⁹² uyarınca, düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yoluna haciz aşamasında, hatta tahsilatın yapılmasında sonra dahi gidilebilecek iken, ödeme emri safhasında bu yola müracaat edilemeyeceğini ileri sürmek de doğru olmayacaktır.²⁹³

Ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilebileceği yönünde AATUHK'da hüküm bulunmaması, bu düzenlemenin VUK'da yapılmış olması, verginin henüz tahsil edilememiş olması ya da tarhiyat aşamasının geçmiş bulunması, ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilemesini engellememelidir. Çünkü; düzeltme, vergi hatalarının ortadan kaldırılması amacına yönelik olup, vergi hataları da tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarının herhangi birinde yapılabilecektir. Dolayısıyla; tahsil aşamasına ilişkin

²⁹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.163., KUMRULU, a.g.m., s.662., TAŞ, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Bursa, 1997, s.33.

²⁹¹ Danıştay 7. D., 02.04.1982 tarih ve E: 1980/1487, K. 1982/671.: AĞAR, "Vergi Yargısında Dava Konusu İcrai İşlem-II", TBBD, S: 68, 2006, s.377.

²⁹² VUK'un 126. maddesi şu şekildedir. "114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:
a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

²⁹³ Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, 5. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.147.

olarak düzenlenen bir ödeme emrinde de vergi hatalarından birinin yapılması durumunda düzeltme yoluna gidilebilmelidir.

Dava açma süresi geçtikten sonra ödeme emrine karşı düzeltme bulunulması ve bu talebin reddedilmesi durumunda ne yapılacağına da değinilmelidir. Bu durumda ne yapılacağı VUK'un 124. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, “*vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilebilir*”

2. ÖDEME EMRİNİN UNSURLARINDA HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ

2.1. Genel Olarak

İdari yargı düzeninde, idarenin hukuka uygunluğunun denetiminin yapılabilmesi, idarenin, idari eylem ve işlem biçiminde bir faaliyette bulunması ve bu faaliyete muhatap olan yönetilenlerin, faaliyetin konusu olan idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğunun denetlenerek, idari işlemin hukuk aleminden kaldırılması ya da bu işlem veya eylemden doğan maddi ve/veya manevi zararların giderilmesi amacıyla, İYUK'un 2. maddesinde belirtilen iptal ve/veya tam yargı davaları için öngörülen şartlara uygun olarak idari yargı yerlerine müracaatının bulunmasını gerekli kılar. Aksi takdirde; böyle bir başvuru olmadan idari yargı yerleri re'sen harekete geçerek bir denetim yapamayacağı gibi, idarenin idari yargı denetiminin konusu olabilecek bir işlem veya eylemi yoksa yine böyle bir denetim yapılamayacaktır.

Yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurlarından teşekkül eden idari işlemin, unsurlarındaki hukuka aykırılıklar nedeniyle hukuk düzeninden ayıklanarak ortadan kalkması için, İYUK'un 2/a maddesi uyarınca dava açılabilir.

Bir idari işlem olan ödeme emrinin de, alacaklı kamu idaresinin, tek taraflı olarak tesis ettiği diğer idari işlemlerden unsurları yönünden nitelik farkı bulunmayan işlemlerinden olması nedeniyle, idari yargı denetimine tabi olması gerekir. Diğer taraftan; Anayasa'nın 125. maddesi²⁹⁴ hükmü de bunu gerektirmektedir.²⁹⁵

Ödeme emri ile talep edilen kamu alacağı, hukuken doğmuş, dava konusu edilmeyerek ya da dava konusu edilip yargı denetiminden geçmek suretiyle hukuka uygunluğu hususunda karine oluşturduğundan, bu alacağın bir an evvel tahsilinde kamu yararı mevcuttur.²⁹⁶

AATUHK'nın 58. maddesi uyarınca, *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır; aksi halde itiraz edilmemiş sayılır."*²⁹⁷

Bu maddede; sanki ödeme emrine ilişkin olarak açılacak davada ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinin belirtilen hususlar ile sınırlandırılmış olduğu izlenimi varsa da, aslında bu sebepler, sadece açılacak davada sebep unsuru yönünden kamu alacağının doğmasından tahsiline kadarki dönemde, ödeme emrinden daha önceki aşamalara dair iddiaların ileri sürülemeyeceğinin vurgulanması amacıyla sayılmıştır. Dolayısıyla, işlemin diğer unsurları yönünden herhangi bir kısıtlamaya gidilmeksizin, tüm hukuka aykırılık halleri incelenebilecektir. Aksi görüş, idarenin

²⁹⁴ Anayasa'nın 125/1-1. maddesi hükmü şöyledir : *"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."*

²⁹⁵ Şükrü KIZILOĞLU/Zuhal KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.465.

²⁹⁶ RENÇBER, **a.g.e.**, s.161.

²⁹⁷ Daha önce de belirtildiği üzere, maddede geçen "itiraz" deyimini "dava", "vergi itiraz komisyonu" terimini de "vergi ya da idare mahkemesi" şeklinde okunmalıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. 3. Bölüm 1. Kısım.

eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olduğu yolundaki ilkeyi ifade eden Anayasanın 125. maddesi hükmü ile bağdaşmaz.²⁹⁸

Bu bölümde; AATUHK'nın 55. ve 58. maddeleri uyarınca ödeme emrine karşı karşı açılacak davada, bir idari işlem olarak ödeme emrinin unsurlarındaki hukuka aykırılık halleri ve bunların sonuçları incelenecektir.

2.2. Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık

Bir idari işlem olan ödeme emrini unsurları yönünden değerlendirirken ilk olarak yetki unsuru inceleme konusu yapılır.²⁹⁹

Ödeme emri de diğer idari işlemler gibi, Anayasa ve kanunların yetki verdiği idari makam, organ ve kamu görevlilerince tesis edilmek zorundadır;³⁰⁰ eğer işlem yetkisiz organ ya da makamlar tarafından tesis edilirse, yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olur ve işlemin iptali gerekir.³⁰¹

Yetkinin, idari makam veya organlar dışında yasama ya da yargı organı tarafından kullanılması halinde fonksiyon gaspı, idarenin genel olarak görev alanı içinde kalmakla birlikte, idareye izafe edilemeyecek ve idare adına irade beyan edemeyecek idari makamlar veya kamu görevlilerince kullanılması halinde yetki gaspı, irade açıklama ve işlem tesisine yetkili olmasına rağmen, başkaca bir idari mercii tarafından yetkinin kullanılması halinde ise yetki tecavüzü meydana gelir.³⁰² Bu haller, yetki unsuru yönünden idari işlemi hukuka aykırı hale getirecek ve idari işlem dava konusu edilmesi halinde de, hukuka aykırılığın ağırlık derecesine göre işlemin yok hükmünde olduğuna ya da iptaline karar verilecektir.

²⁹⁸Mehmet BATUN, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", Vergi Dünyası, S.330, Şubat, 2009, s.139.

²⁹⁹KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.279.

³⁰⁰Recep NARTER, "6183 sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 1995, S.84, s.106.

³⁰¹YILDIRIM v.d., **a.g.e.**, s. 438.

³⁰²GÜNDAY, **a.g.e.**, s. 131.

AATUHK uyarınca ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı kamu idaresine aittir. Alacaklı kamu idareleri AATUHK'nın 3. maddesinde, devlet, il özel idaresi ve belediyeler olarak belirtilmiş, bu idarelerin yetkilerini de, yetkili daire, servis ve memurları vasıtasıyla kullanabileceği, birden fazla yetkili tahsil dairesinin bulunması durumunda ise yetkinin tahsilatın yapılacağı yer esas alınarak belirleneceği ³⁰³ hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, ödeme emrinin alacaklı kamu idaresi tarafından düzenlenmemesi yetki gasbı, alacaklı kamu idaresinin tahsile yetkili daire, servis veya memurları tarafından değil de başkaca bir tahsil dairesi tarafından düzenlenmesi halinde ise yetki tecavüzü meydana gelecektir. Bu durumlar ödeme emrini yetki yönünden hukuka aykırı kılacak, ödeme emri iptal edilecektir.

Danıştay'ın konu ile ilgili bir kararında, "*.....verginin tarh, tahakkuk ve tahsili konularında işlem tesis yetkisinin kanun gereğince vergi dairelerine ait olduğundan, vergi sorumlusu durumundaki İçişleri Bakanlığı'nın davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen vergilerin tahsili amacıyla giriştiği işlemlerin yetki dışı tesis edildiği....*" belirtilerek, yetki yönünden ödeme emri hukuka aykırı bulunmuştur. ³⁰⁴

Konu ile ilgili değinilmesi gereken bir husus da, ödeme emrinin zamanaşımı süresi içerisinde düzenlenmemiş olmasıdır. Bu durumda; kamu alacağı tahsil zamanaşımına uğramış olur ve alacağın tahsil edilebilme imkanı kalmaz. Bu bağlamda; zamanaşımına uğrayan alacağın tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emri de sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır; ayrıca, zamanaşımı alacaklı kamu idaresinin yetkisini kullanmasına da engel oluşturduğundan, yetki unsuru yönünden de hukuka aykırı olmasına yol açacaktır. ³⁰⁵

³⁰³Önder İHTİYAR, a.g.e, s. 24.

³⁰⁴Danıştay 4.D., E:1982/449, K:1982/193.: KIZILOL/KIZILOL, a.g.e., s. 478.

³⁰⁵KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s.110.

2.3. Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık

Ödeme emri, düzenlenmesinde yetki yönünden bir hukuka aykırılık taşımadığı takdirde, şekil unsuru açısından değerlendirilir.³⁰⁶ Şekil açısından denetim sadece ödeme emrinin unsurlarının incelenmesi değil, ayrıca ödeme emrinin tebliğinde tebligat hükümlerine uyulup uyulmadığı hususunu da içerir.³⁰⁷

Ödeme emri şekle bağlı bir işlemdir. Hukuk düzeninde var olabilmesi için şekil kurallarına uygun olarak tanzim edilmesi icabeder. Ödeme emrinin düzenlenmesinde uyulması gereken şekil şartları ise AATUHK'nun 55. maddesinde düzenlenmiş olup, sözkonusu maddede hükmünde belirtilen bilgilerin hepsinin birden bulunması zorunludur.³⁰⁸ Bu bilgilerden bir veya birkaçının olmaması ödeme emrini şekil yönünden hukuka aykırı kılar. Bunun sonucu, aykırılığın ağırlığına göre ödeme emrinin hukuk düzeninde hiç doğmamış, yani yok hükmünde sayılmasını ya da iptalini gerektirebileceği gibi,³⁰⁹ yazılması gereken ancak yazılmayan unsurun borçlu bakımından uygulanmamasına da sebebiyet verebilir.³¹⁰ Örneğin, kamu alacağının belirtilen süre içerisinde ödenmesi, aksi halde AATUHK hükümlerinin tatbik edileceği ihtarını içeren, uygulamada ödemeye çağrı mektubu denilen yazı, ödeme emrinin içermesi gereken bilgileri içermediğinden ödeme emri olarak nitelendirilmemekte ve idari davaya da konu edilemeyeceği kabul edilmektedir.³¹¹ Aksi yönde, yani ödemeye çağrı mektubunun kesin ve yürütmesi gereken bir işlem olduğu, fakat içeriği şekle aykırı olduğu için iptal edilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay'ın kararları da mevcuttur.

312

Aynı şekilde uygulamada bazen de ödeme emri yerine takip yaprağı gönderilmekte³¹³ olup, takip yaprağının da ödeme emri için öngörülen şekil kurallarına

³⁰⁶KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.280.

³⁰⁷Nilüfer COŞKUN, **a.g.e.**, s.101.

³⁰⁸Nilüfer COŞKUN, **a.g.e.**, s.101.

³⁰⁹CANDAN, **Amme Alacakları**, s.295.

³¹⁰NARTER, **a.g.m.**, s.206.

³¹¹Danıştay 7..D., 4.5.1989 tarih, E:1986/1183, K:1989/1073; Danıştay 3.D.,10.4.1986 tarih, E:1986/68, K:1986/1182., Danıştay Dergisi, S:76-77, S.469.

³¹²Danıştay 9.D., 24.1.1989 tarih, E:1987/3863, K:1989/191, Danıştay Dergisi, S:76-77,s.587.

³¹³İHTİYAR, **a.g.e.**, s.29.

uygun olmadığından idari davaya konu edilemeyeceği Danıştayca kabul edilmektedir.³¹⁴

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin miktar ve mahiyetinin gösterilememiş olması, ödeme emrini muteber olmayan, hükümsüz bir işlem kılacaktır. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında da bu husus vurgulanmaktadır.³¹⁵ Bunun gibi, borcun nereye ödeneceğinin belirtilmemiş olması da aynı şekilde ödeme emrinin iptaline sebebiyet verecektir.³¹⁶

Ödeme emrinin sadece AATUHK'nun 55. maddesinde belirtilen içeriğe sahip olması yetmemekte, ayrıca Anayasa'nın "Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması" başlıklı 40/2. maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Anayasa'nın 40/2. maddesi uyarınca; Devlet işlemlerinde muhataplarının hangi kanun yollarına, hangi merciiere, hangi süre içerisinde başvurması gerektiğini de belirtmek zorundadır. Zira, bu hüküm, madde gerekçesinde de³¹⁷ vurgulandığı üzere, son derece dağınık ve karmaşık olan mevzuat karşısında bireyin hak arama hürriyetini kullanmasını sağlamak ve kolaylaştırmak³¹⁸ amacını taşımaktadır.

Konu ile ilgili Danıştay'ın bir kararında, Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanabilecek hükümler olmamasına rağmen, eğer herhangi bir konuda Anayasa ile ayrıntılı bir biçimde düzenleme yapılmış ise doğrudan uygulama alanı bulabileceği, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ile ilgili Anayasa'nın 40/2. maddesinin de bu nitelikte olduğu ayrıca vurgulanmıştır.³¹⁹

Anayasa'nın bu hükmü kapsamında, ödeme emrinde başvuru süresi ve yerinin gösterilmemiş olması ödeme emrini hukuka aykırı hale getirecek olmasına rağmen,

³¹⁴Danıştay 3.D., 10.12.1986 tarih, E:1986/1143, K:1986/2543.CANDAN, Kanuni Temsilci, s.153.

³¹⁵Danıştay 10. D., 24.09.1992 tarih, E: 1990/4028, K: 1992/3218.; Danıştay 4. D., 21.02.1995 tarih, E: 1994/1482, K: 1995/811, CANDAN, Kanuni Temsilci, s.152.

³¹⁶BATUN, a.g.m., s.140.

³¹⁷Anayasa'nın 40/2. maddesinin gerekçesinde: "Bireylerin yargı ya da idarî makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanması amaçlanmaktadır. Son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesi hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmiştir." denilmiştir.

³¹⁸RENÇBER, a.g.e., s. 208.

³¹⁹Danıştay 4. D., 13.11.2006 tarih, E: 2005/2134, K: 2006/2156. (<http://uyap.gov.tr>) (erişim:1.8.2018)

ödeme emrine karşı süresi içerisinde, usulüne uygun olarak dava açılması halinde artık bu bilgilerin yer almadığı gerekçesiyle şekil yönünden ödeme emri iptal edilmeyip, davanın esası incelenerek karar verilmelidir. Çünkü, Anayasası'nın sözkonusu hükmünün amacı dağınık yasal düzenlemeler karşısında yasa yolu, mercii ve süreleri konusunda yanılan bireylerin temel hak arama hürriyetlerini kullanabilmelerini temin etmektir.³²⁰ Bu bağlamda; ödeme emrine karşı süresi içinde ve usulüne uygun olarak dava açılması ile hak arama hürriyeti kullanılacağından, hak ihlali de söz konusu olmayacaktır. Buna ek olarak, dava açma süresinin gösterilmemiş olması ödeme emrinin iptalini gerektirmeyip, kamu alacağının türü gözönünde tutularak, 30 veya 60 günlük genel dava açma süreleri içinde dava açabilme olanağı sağlar.³²¹

Ödeme emrinde esasa etkili olmayan ve hak ihlaline neden olmayan şekil eksiklikleri, VUK'nun 108. maddesi de³²² nazara alındığında, ödeme emrinin hukuka uygunluğunu etkilemez,³²³ ya da sadece ödeme emrinde yazılı olmayan, eksik olan hususun yaptırımının uygulanmamasına neden olur. Danıştayın bir kararında, ödeme emrinde soyadının eksik yazılmış olmasının ödeme emrini biçim yönünden sakatlamayacağı³²⁴, bir başka Danıştay kararında da, ödeme emrinde mal bildiriminde bulunulmaması halinde hapisle tazyik edileceği hakkında açıklamanın yer almaması halinde, mal beyanında bulunmayan borçlunun hapisle tazyik edilemeyeceği, bu durumun ise, ödeme emrinin şekil unsuru açısından hukuka aykırı olmasını ve iptalini gerektirmeyeceği belirtilmiştir.³²⁵

³²⁰RENÇBER, **a.g.e.**, s.208.

³²¹Ayrıntılı bilgi için bkz. 3.Bölüm.1. Kısım.

³²²VUK 108:" *Tebliğ olunan vesikalar; esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar* "

³²³KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.281.

³²⁴Danıştay 4. D., 08.11.1979 tarih, E: 1978/3908, K: 1979/2861.: KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.281.

³²⁵Danıştay 7. D., 17.10.2007 tarih, E: 2006/3371, K: 2007/4139.:CANDAN, **Amme Alacakları**, s.295.

2.4. Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık

2.4.1. Genel Olarak

Ödeme emri ayrı bir idari işlem olmasına rağmen, daha öncesindeki idari işlemlere bağlı olarak tesis edilebilmektedir.³²⁶ Bu bağlamda; alacaklı kamu idaresinin yetkili tahsil dairesi tarafından ödeme emrinin düzenlenmesi için, bir kamu alacağının bulunması, alacağı belirleyen tarh işleminin yapılması, bu alacağın tebliğ edildikten sonra ödenebilir safhaya gelmesi, başka bir ifadeyle tahakkuk etmesi, sonrasında da özel kanunlarında gösterilen ödeme müddeti içinde ya da ödeme müddeti gösterilmemişse AATUHK'nun 37. maddesinde öngörülen tebliğin yapıldığı tarihi izleyen 30 gün içinde ödenmemiş olması gerekmektedir.³²⁷ Bir başka deyişle, ödeme emrinin dayanağı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını belirleyen tarh işlemi olup, bu işlem olmadan ödeme emri düzenlenemez.³²⁸

Ödeme emrinin düzenlenebilmesi için yukarıda belirtilen sebep dışında, AATUHK'nın 58. maddesinde, ödeme emrine karşı dava açma nedenleri, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ya da borcun zamanaşımına uğradığı şeklinde sayılmıştır.

Ödeme emrine karşı dava açma sebeplerinin bu şekilde sınırlanması tahsil işleminin ve tahsil aşamasının özelliğinden doğmaktadır. Çünkü, tahsil işlemi, temel idari işleme, yani tarh işlemine bağlı bir işlem niteliğindedir. Bu nedenle, ödeme emrinin/tahsil işleminin dayanağı olan tarh işlemindeki sakatlıklar, tarh işleminin tebliğ ve tahakkuku safhasında ortaya konulup giderilmelidir. Bu kapsamda, ödeme emrinin sebep unsurundaki hukuka aykırılıklar kamu alacağının varlığına ve tahsil edilebilirliğine yönelik olarak incelenmelidir.³²⁹

³²⁶Uluğ İlve YÜCESOY, “**Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları**”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006., s.61.

³²⁷CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 296-297.

³²⁸KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s.116.

³²⁹KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.288.

2.4.1.1. Kamu Alacağının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları:

AATUHK'nın 58. maddesinde, düzenlenen ödeme emrine karşı dava açma nedenlerinden ilki "böyle bir borcum yoktur" kapsamındaki iddialar olup, bu iddialar kamu alacağının varlığına yönelik ileri sürülebilecek olanlardır. Bu konuda, hangi hallerin borcun olmadığı anlamına geldiği hususunda kanunda bir açıklık olmayıp, bu durum belirsizlik, duraksamalar ve uyuşmazlıklara yol açabilmektedir.³³⁰

Borcun olmadığı iddiasının, idari yargı yerini, borcun tahakkukundan evvelki safhaya, yani maddi kaynağına geri götürebileceği görüşünü savunanlar olduğu gibi,³³¹ bunun aksini, başka bir ifadeyle, idari yargı yerinin araştırmak zorunda olduğu hukuka aykırılık hallerinin, bu safhadaki tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılacak idari davada tartışılması gerektiğini, çünkü ödeme emrine karşı açılmış davada, mahkemece sadece alacağın hukuken doğup doğmadığının araştırabileceğini, daha öncesine gidelemeyeceğini savunanlar da vardır.³³²

Bu hususta; borcun doğumuna kadar geriye gidilerek, kamu alacağını doğuran olayın gerçekleşmediğinin tahakkuk aşamasında ileri sürülmemiş olması, madden doğmayan bir alacağın tahsili amacına yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada "borcun olmadığına dair" iddia çerçevesinde ileri sürülmesine engel olmamalıdır. Ödeme emrinde bu iddianın dikkate alınmaması halinde, sonraki aşamalarda var olmayan veya sona ermiş bulunan bir alacağın tahsiline sebebiyet verilebilecektir. Bu durum ise, Anayasası'nın 125. maddesinde ifadesini bulan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olacağı ilkesi ile 73.

³³⁰CANDAN, **Kanuni Temsilci**, s. 154.

³³¹KARAKOÇ, **Genel Vergi**, s. 648.

³³²KUMRULU/ÖNCEL/ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.163., GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s.229., CANDAN, **Amme Alacakları**, s.298.

maddesinde³³³ düzenlenen vergide eşitlik³³⁴ ve adalet ilkelerine³³⁵ aykırılık oluşturmaktadır.

2.4.1.1.1. Kamu Alacağının Hukuken Doğuran İşlemin Olmadığı ya da Usulüne Aykırı Tebliğ Edilmiş Olduğu

Kamu alacağının türüne göre alacağın hukuken doğabilmesi için, vergi ve bağlı alacaklar ile vergi cezaları yönünden tarh işleminin yapılması ya da cezanın kesilmesi, diğer kamu alacakları yönünden ise özel kanunlarında belirtilen usullere göre alacağın istenmesini gerekli kılan işlemlerin, başka bir ifadeyle; bu alacağı belirleyen ve/veya ödenmesi gereken safhaya getiren işlemlerin yapılması gereklidir.³³⁶ Aksi takdirde; bu işlemler tesis edilmeden hukuken doğmuş bir kamu alacağından bahsedilemeyecektir. Danıştay'ın bir kararında; ileride doğacağı düşünülen vergiler için istenilen teminatın miktarını tespit amacıyla yapılan hesaplamanın ek tahakkuk olmadığı; dolayısıyla bu şekilde hesaplanan gümrük vergilerinin hukuken varmış gibi ödeme emriyle istenilmesinin olanaksız bulunduğu hükmedilmiştir.³³⁷

Ayrıca; kamu alacağı için bu işlemlerin yapılmasından sonra, bu işlemlerin muhatabına VUK kapsamındaki kamu alacakları yönünden tebligata ilişkin VUK'un 93 ve devamı maddelerinde, diğer kamu alacakları için ise, TK'da belirtilen usullere uygun olarak tebliğ edilmesi gereklidir. Eğer kamu alacağı tebligat hükümlerine aykırı

³³³Anayasa 73/1-2: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*"

³³⁴Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12'nci, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*" Vergi ödevinin düzenlendiği 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir.:Ali Rıza GÖKBUNAR, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, S:4, s.10.

³³⁵Vergide adalet ilkesi, verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir.:Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası, 2000, s.149.

³³⁶CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 299.

³³⁷Danıştay 7. D., 26.12.2005 tarih, E: 2004/3814, K: 2005/3410.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.300.

bir şekilde tebliğ edilirse, kamu alacağı muhatabı açısından hukuken yine doğmayacaktır. Bu konuda Danıştay Dava Daireleri ittifak halinde aynı görüştedir.³³⁸

Kamu alacağının tarh edilmesine dair ihbarnamenin yanlış kişiye tebliğ edilmiş olması durumunda, gerçek kamu borçlusu için geçerli bir işlem den bahsedilemeyecektir. Bu konuda örnek vermek gerekirse, şirketin vergi borcu için şirketle ilişkisi olmayan eski bir yöneticiye yapılan tebligat geçerli olmayacak ve bu durum ödeme emrini de sakatlayacaktır.³³⁹

2.4.1.1.2. Kamu Alacağının Tahakkuk Zamanaşımına Uğradığı İddiası

AATUHK'nın 58. maddesinde ödeme emrine kaşı dava açma nedenlerinden biri olarak gösterilen zamanaşımı, alacağın tahsil edilebilirliğiyle ilgili olan tahsil zamanaşımı olup, burada işlenecek olan zamanaşımı ise "borcun olmadığına" dair iddia çerçevesinde incelenecek olan tahakkuk zamanaşımıdır.

Tahakkuk zamanaşımı vergi ve bağlı alacaklar için VUK'un 113. maddesine göre; *"zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."* 114. maddesinin 1. fıkrasına göre de *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."*

³³⁸ İhbarnamelere ait tebligat alındılarının bulunmadığından dolayı, ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği hk.: Danıştay 7. D., 26.12.2005 tarih, E: 2004/3814, K: 2005/3410.; Ödeme emri ile istenilen kamu alacağına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin ilan yoluyla duyurulmasını gerekli kılan maddi durumun, 213 sayılı Yasanın tebligata ilişkin hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği hk.: Danıştay 7. D., 26.12.2005 tarih, E: 2004/3814, K: 2005/3410.; ihbarnamelerin 213 sayılı Yasanın 102. maddesine uygun tebliğ edilmediği hk.: Danıştay 3.D., 26.12.2005 tarih, E: 2017/2484, K: 2017/7714.; şirket adına yapılacak tebliğin, kanuni temsilcilerin ikamet adreslerinde yapılması durumunda ise bizzat ilgisine yapılması gerekeceği, böyle bir tebliğin o adreste bulunana değil şirketi ilgilendirir nitelikte olduğu, bu nedenle kanuni temsilcinin kızına yapılan tebliğin usulsüz olduğu hk.: Danıştay 4. D., 23.06.2015 tarih, E: 2014/8848, K: 2015/3801., tarhiyatın zamanaşımına uğradığı ve ihbarnamelerin tebliğin usulüne uygun omadığından dolayı tarhiyatın zamanaşımına uğradığı iddialarının incelenmesi gerektiği hk.: Danıştay 7. D., 11.12.2003 tarih, E: 2000/8456, K: 2003/5033.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.301.

³³⁹ Kazım YILMAZ, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ceka Yayınları, Ankara, 2006, s. 684.

Ayrıca; VUK'nun 374. maddesinde de vergi cezaları için "ceza kesmede zamanaşımı" düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, *"Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:*

1-) Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

"

VUK kapsamı dışındaki kamu alacakları için de ilgili kanununda alacağın tahakkuku için bir zamanaşımı süresi öngörülmüş ise, bu süre içerisinde kamu alacağı borçlusuna tebliğ edilmelidir. Aksi takdirde alacak zamanaşımına uğrar ve hukuken de doğmamış sayılır.

Doktrinde tahakkuk zamanaşımının kamu alacağının tahsil edilebilirliğini mi, yoksa varlığını mı ortadan kaldırdığı hususunda tartışma vardır.³⁴⁰ Bazı yazarlar, tahakkuk zamanaşımının borcu değil, borcun tahsil edilebilirliğini ortadan kaldırdığı,³⁴¹ bazı yazarlar ise kamu alacağının hukuken varlığına son verdiği³⁴² görüşündedir.

Tahakkuk zamanaşımı niteliği itibarıyla, VUK'un 113. maddesindeki tanım da nazara alındığında bir hak düşürücü süre olup, sadece alacağın tarh ve tebliğ etme

³⁴⁰RENÇBER, a.g.e., s.183-184.

³⁴¹KARAKOÇ, **Kamu Alacakları**, s. 133.

³⁴²MUTLUER, a.g.e., s.149, CANDAN, **Kanuni Temsilci**, s.158., ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, a.g.e., s.230.

yetkisini, başka bir ifadeyle talep edilebilirliğini ortadan kaldırmayıp, kendisini de ortadan kaldırır ve resen nazara alınır. Bu bağlamda; alacağın tahakkuk zamanaşımına uğradığı yönündeki iddia, ödeme emrine karşı açılacak davada itiraz sebeplerinden olan "böyle bir borcun olmadığı" yolundaki iddia kapsamında yer alır.³⁴³

Kamu alacakları tahakkuk zamanaşımı süreleri geçtikten sonra tebliğ edilmiş, fakat süresi içinde dava edilmemiş olsalar bile bu alacakların ödeme emri ile istenilmesi mümkün olmayacak, istenmesi halinde alacağın zamanaşımına uğraması, "borcun olmadığına" dair iddia çerçevesinde değerlendirilerek ödeme emri iptal edilecektir.

Tahakkuk zamanaşımına uğrayan vergiler için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, alacağın tahakkuk zamanaşımına uğradığı ve bu durumun "borcum yoktur" iddiası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine yönelik olarak Danıştayın çeşitli daireleri arasında ortaya çıkan görüş ayrılıklarından kaynaklanan farklı içtihatlar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından birleştirilmiş ve kamu alacağının tahsil aşamasında açılan idari davada, idari yagı yerince, tahakkuk zamanaşımının da incelenebileceğine hükmedilmiştir.³⁴⁴

³⁴³KANETİ, a.g.e., s. 146.

³⁴⁴Bahsi geçen DİBK, 3.4.1987 tarih, E: 1986/3, K: 1987/1: ".....Olay sonuç olarak: bu kabil amme alacaklarının tahsili zımnında tanzim edilen ödeme emirlerinin iptali talebiyle açılan davalarda tahakkuk zamanaşımı konusunda mezkûr 58 inci madde çerçevesinde incelenip incelenemeyeceğine müncer olmaktadır.

.....213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesi, tarh ve tahakkuk zamanaşımını "süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır." biçiminde tanımlanmış ve sözü edilen maddenin 2.nci fıkrasında, zamanaşımının yükümlünün bu konuda bir müracatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere vergi alacağı normal olarak ödeme ile ortadan kalkar. Bu alacak vergi yasalarında gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden hesaplanıp yasada belirlenen süre içinde tebliğ edilmezse, vergi zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanununun 114. üncü maddesine göre bu süre 5 yıldır. Zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağını ise vergi mahkemeleri Vergi Usul Kanununun 113. üncü maddesi uyarınca re'sen incelemek ve araştırmak zorundadır. Zamanaşımı süresi geçtikten sonra yükümlüden vergi alınamaz. Zira sürenin geçmiş olması, alacağın istenmesini olanaksız kılar ve vergi borcunu ortadan kaldırır.

Bu durum karşısında sorun, tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız bulunan bir vergi borcunun tahsil aşamasında, yani ödeme emrinin yükümlüğe tebliği aşamasında, yükümlüce Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında 6183 sayılı Kanunun 58. inci maddesine göre "itiraz nedeni" olarak ileri sürülüp sürülemeyeceğinin çözümüne bağlı bulunmaktadır.

6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır.

2.4.1.1.3. Kamu Alacağıının Doğmadığı İddiası

Ödeme emri ile istenilen kamu alacağı, usulünce tebliğ edilerek tahsil edilebilir duruma gelmiş olmasına rağmen, gelir getirici bir faaliyeti olmayan veya gelir vergisinden muaf olan kişinin beyanname vermediğinden bahisle resen vergi tarh edilmesi, vergiden istisna edilmiş olan veya verginin konusuna girmeyen gelir, servet ve benzeri değerler üzerinden vergi istenmesi veya alınması suretiyle yapılan vergilendirme hatalarında olduğu gibi,³⁴⁵ kamu alacağını doğuran maddi olay meydana gelmemiş olabilir.

Başka bir ifadeyle; kamu alacağını hukuken doğuran tarhiyat, ceza kesme, tahakkuk veya başkaca bir işlem, unsurlarının bir veya birkaçı yönünden hukuka aykırı olarak tesis edilmiş olabilir. Bu aykırılıkların ödeme emrine karşı açılmış bir davada öne sürülmesi durumunda incelenip incelenmeyeceği ise doktrin ve Danıştay içtihatlarında tartışmalıdır.³⁴⁶

Candan'a göre, ödeme emri, konusunu oluşturan kamu alacağını doğuran idari işlemten farklı ve bağımsız bir idari işlem olup, ödeme emrinin dayanağı olan işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğmayacak ve ödeme emri de tanzim edilemeyecektir. Kısaca ortada birbirini izleyen zincirleme işlemler mevcuttur. Bu zincirin halkalarını meydana getiren her bir işlemdeki hukuki sakatlıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılar. Bu zincir işlemler, içerdiği hukuka aykırılıklarına rağmen dava konusu edilmez ise hukuka uygunluk karinesinden faydalanır ve zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak davada, önceki zincir işlemin hukuka uygunluğunun denetimi olanağı kalmaz. Bu bağlamda; kamu alacağını hukuken doğuran işlemlerdeki hukuki sakatlıkların tahakkuk aşamasında süresinde ileri

Tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız duruma gelen bir vergi borcunun 58 inci madde de sayılan üç halden "böyle bir borcun olmadığı" yolundaki itiraz nedeninin kapsamı içinde düşünülmesi zorunludur. Dolayısıyla ödeme emrinin tebliğ aşamasında, tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince re'sen incelenebileceğini ve zamanaşımının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek gerekmektedir...." denilmektedir. Danıştay Dergisi, S.68-69, s.191.

³⁴⁵KIZILO/ KIZILO, a.g.e., s.483.

³⁴⁶RENÇBER, a.g.e, s.187.

sürülmemesi halinde, alacağın tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülememesi gerekir.³⁴⁷

Tatbikatta daha önce de belirtildiği gibi, Danıştay dava daireleri arasında, ödeme emrine karşı açılan davada tahakkuk aşamasına dair iddiaların incelenip incelenmeyeceği hususunda içtihat farklılıkları olduğu gibi, somut olayın özellikleri de nazara alınarak daireler farklı kararlar da verebilmektedir.

Danıştay 3. Dairesi'nin konu ile ilgili bir kararında *"gelir vergisine tabi menkul sermaye iradının elde edilmediğine dair iddianın borcun bulunmadığı iddiası kapsamında ödeme emrine karşı açılacak davada değerlendirilemeyeceği"*³⁴⁸; başka bir kararında, *"dava konusu edilmeksizin kesinleşen özel usulsüzlük cezasının tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, ticari faaliyetin bulunmadığı yönündeki iddianın ancak vergilendirme aşamasında açılmış davalarda incelenebileceği, ödeme emri aşamasında incelenemeyeceği"*³⁴⁹, Danıştay 4. Dairesi'nin aynı yöndeki bir kararında, *"hasta olması nedeniyle faaliyeti bulunmadığını ve işyeri adresinde başka şirketin faaliyette olduğunu iddia eden davacının, normal ve mutad olarak matrahsız da olsa beyanname vermesi gerektiği, ticari faaliyete ara verdiği iddiasını ise somut ve hukuken geçerli delillerle ispatlaması gerektiği, aksi halde bu iddiaya itibar edilmesinin mümkün olmadığı"*³⁵⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında da, *"kamu alacağının tarh edilmesine dair işlemdeki hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılacak davalarda "borcum yoktur" iddiası kapsamında incelenmesinin olanaklı olmadığı, ancak tarhiyat aşamasında ileri sürülebilecek olan ticari faaliyetin bulunmadığı iddiasının "böyle bir borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilemeyeceği" vurgulanmıştır.*³⁵¹

³⁴⁷CANDAN, **Amme Alacakları**, sf., 304-305.; "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi III." Maliye Postası, S.192, 1 Ekim 1988, s.43.

³⁴⁸Danıştay 3. D., 28.06.2007 tarih, E: 2006/2570, K: 2007/2194.

³⁴⁹ Danıştay 3. D., 05.04.2017 tarih, E: 2013/9169, K: 2017/2597. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim:1.8.2018)

³⁵⁰Danıştay 4. D., 30.04.2008 tarih, E: 2007/675, K: 2008/1655.(<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.8.2018)

³⁵¹Danıştay 7. D., 15.10.2002 tarih, E: 2000/4640, K: 2002/3273.(<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.8.2018)

Aksi yöndeki, Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında ise, *"davacının gelir elde ettiği yönünde somut bir tespit yapılmaması"*³⁵² Danıştay 9. Dairesi'nin kararında da, *"özel tüketim vergisi beyannamesi ekinde verilen taahhütnamenin damga vergisine tabi olmadığına ilişki iddianın ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur" kapsamında incelenmesi gerektiği"*³⁵³ vurgulanmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, ticari faaliyetin bulunmaması halini, ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur." itirazı çerçevesinde değerlendirmektedir.³⁵⁴

Danıştay dairelerinin konu ile ilgili bahsi geçen kararlarından da anlaşılacağı üzere, içtihatlar tahsilat aşamasından evvelki hukuka aykırılıkların, ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davalarda ileri sürülemeyeceği yönünde ağırlık kazansa da, somut olayın özellikleri de nazara alınarak, tarhiyat aşamasındaki bazı hukuka aykırılıkların tahsilat aşamasında da ileri sürülmesi kabul edilebilmektedir.³⁵⁵

2.4.1.1.4. Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmiş Olması

Kamu borcunun ödenmesi, bu borcun, doğumunun dayanağı olan yasaların ilgili maddelerinde belirtildiği şekilde alacaklı kamu idaresine tevdi edilmesidir.³⁵⁶

Kamu alacağı, doğduğu tarihle ödeme emrinin tebliğ edildiği tarih arasında, ödeme emrinin tebliğinden önce tamamen ödenmişse, bu durum, ödeme emrini konu unsuru yönünden sakatlar.³⁵⁷ Ödeme emri düzenlenip tebliğ edildikten sonra kamu borcu ödenmiş ise, bu durum ödeme emrini hukuka aykırı kılmaz, sadece ödeme

³⁵²Danıştay 4. D., 02.11.2015 tarih, E: 2012/6111, K: 2015/4903. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.8.2018)

³⁵³Danıştay 9. D., 10.03.2015 tarih, E: 2013/1747, K: 2015/902. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.8.2018)

³⁵⁴Konu ile ilgili DVDDK, 22.04.2005 tarih, E: 2004/92, K: 2004/139., DVDDK., 10.03.2015 tarih, E: 2013/1747, K: 2015/902.: Mustafa SAKAL/Mustafa ALPASLAN, "Ödeme Emrine Karşı Açılabilir Davalarda Tarhiyatın Kaynağına Bakılabileceği" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2007, S.37., s. 123.

³⁵⁵ÖZBALCI, **Amme Alacakları**, s. 611.

³⁵⁶Ahmet EROL, "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos , 2007, S.92., s.8.

³⁵⁷KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s. 290.

emrinin gereğinin borçlu tarafından ifa edilmiş olduğu anlamına gelir. Fakat; borcun ödenmiş olması, ödeme emrine karşı dava açılmasına engel olmadığı gibi, dava esnasında da kamu borcu ödenebilir ve davadan feragat edilmediği müddetçe de dava görülmeye devam eder.³⁵⁸

Kamu alacaklarının ödeme yeri, AATUHK'nun "ödeme yeri" başlıklı 39. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre; " *hususî kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir. Hususî kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olsun olmasın borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirmek şartıyla diğer tahsil dairelerine de ödeme yapılabilir.*"

Bu hüküm, kamu borcunun alacaklı kamu idaresinin yetkili tahsil dairesine yapılabileceğini belirtirken, ödemenin yapıldığı tahsil dairesinin alacaklı kamu idaresine bağlı olmaması halinde ise, ödemenin geçerli sayılmayacağı ifade edilmek istenmiştir.

Ancak; alacaklı kamu idaresinin aynı belediye sınırları içerisinde birden fazla tahsil dairesi varsa ve yetkili olmayana ödeme yapılmış ise, bu ödemenin geçerli olup olmayacağı noktasında tatbikatta sorunlar yaşanmış, vergi daireleri yetkili olmayan tahsil dairesine yapılan ödemeleri kabul etmeyerek, alacağın tahsili için ödeme emirleri düzenlemiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin bu konuda verdiği bir kararda,³⁵⁹ Hazine'nin bir bütün olduğu ve kamu borcunun yanlış yere ödenmiş olması sorununun vergi daireleri arasında yapılacak yazışmalarla çözümlenebileceğini belirterek, ödenen kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrini hukuka aykırı bulmuştur.

Kamu borçlusunun borcuna mahsup edebileceği alacağı mevcutsa, başka bir ifadeyle kamu borçlusu, borcunu mahsuben ödeme imkanına sahipse, mahsup işlemi yapılmadan ödeme emri düzenlenemez, mahsup işleminden sonra halen ödenmesi

³⁵⁸Danıştay 4. D., 04.10.1985 tarih ve E: 1985/2717, K: 1985/2352.: Danıştay Dergisi, S.62, s.167.

³⁵⁹Danıştay 3. D., 01.06.1988 tarih, E: 1988/94, K: 1988/1581.: CANDAN, Amme Alacakları, s.319.

gereken kamu borcu kalırsa, bu meblağ için ödeme emri düzenlenebilir.³⁶⁰ Konu ile ilgili bir Danıştay kararında³⁶¹, kesinti yoluyla ödenen vergilerin, beyan üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup olanağı bulunmasına rağmen, mahsup işlemi yapılmadan düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu, başka bir Danıştay kararında da³⁶² kamu borçlusunun borçlu olduğu kamu alacağından daha fazla alacağı varsa ödeme emri düzenlenemeyeceği vurgulanmıştır.

Borcun ödenmiş olduğu iddiası uygulamada fazla bir sorun yaratmamaktadır. Kamu borçlusu borcun ödendiğini buna dair bir belgeyle ispatlayabilirse ödeme emri iptal edilir.³⁶³ Bu konudaki bir Danıştay kararında;"....vergi dairesi memurunun zimmetine para geçirmesi nedeniyle vezne kayıtlarına göre borcunu eksik ödemiş görünen yükümlünün sunduğu makbuzla borcun tümünü ödemiş olduğunu kanıtladığı ve idarenin muhasebe servisinde bulunan makbuzun yükümlünün sunduğu makbuzu doğruladığı, memurun eylemine katıldığına ilişkin hiçbir tespit de yapılmadığından, yükümlü adına söz konusu borç için düzenlenen ödeme emrinin hukuka uygun düşmediği...."³⁶⁴ belirtilerek bu husus vurgulanmıştır.

2.4.1.1.5. Vergi Hatası Bulunduğu İddiası

Ödeme emrine konu kamu alacağına ilişkin bir vergi hatası bulunması halinde, hatanın düzeltilmesi için idareye müracaat edilebilir. Bu konuda yasaklayıcı bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, VUK'un 126. maddesi³⁶⁵ bu yola dolaylı olarak imkan vermektedir.

³⁶⁰Danıştay 3.D., 27.02.2001 tarih ve E:1999/4634, K: 2001/764.:*"vergi borcunun vergi dairesinde bulunan alacağına mahsuben suretiyle tahsili için süresinde başvuran davacının mahsup talebine karşı idarece olumlu ya da olumsuz bir cevap verilmeden amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyetahsili için ödeme emri düzenlenmeyeceği hk."* (<http://www.vergi.tc/yargi-karar>) (Erişim: 01.09.2018)

³⁶¹Danıştay 4. D., E: 1979/1321, K: 1979/2995.: Danıştay Dergisi, S:24-25, s.161 vd.

³⁶²Danıştay 11. D., 17.10.1995 tarih, E: 1995/686, K: 1995/2571., CANDAN, **Amme Alacakları**, s.319.

³⁶³NARTER, a.g.m., s. 106-108., KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.291.

³⁶⁴Danıştay VDDGK., 26.06.1999 tarih ve E: 1995/96, K: 1996/291. Danıştay Dergisi, S.92, s.208-212.

³⁶⁵VUK 126:" 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

Kamu alacağında vergi hatası hallerinden biri varsa, bu alacağı konu edinen ödeme emrine karşı açılan davada, vergi hatalarının yargısal yolla düzeltilmesi mümkün olduğu gibi, bu bağlamda; Danıştay tarafından, bazı vergi hatası halleri "borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmektedir.

Hesap hatalarından verginin mükerrer olması dışında kalan matrah hataları ve verginin miktarındaki hatalar, ödeme emrine karşı açılan davada Danıştay tarafından ³⁶⁶ "böyle bir borcun olmadığı" itirazı kapsamında değerlendirilmemektedir. Oysa; verginin matrahının mükellef tarafından fazla beyan edilerek ya da idarece verginin tarihine veya tahakkukuna ilişkin ihbarname, tahakkuk fişi gibi belgelerde fazla gösterilerek, bu matrah üzerinden fazla vergi alınması ya da vergi matrahında bir hata olmasa bile fazla verginin istenmesi halinde, olması gerekenden fazla olarak istenen vergi bağlamında "vergiyi doğuran olay" gerçekleşmemiştir ve böylesi bir durum borcun olmadığını ortaya koyar.

Kamu alacağının asıl borçlusundan istenmesi, takip ve tahsil işlemlerinin de borçlu nezdinde yapılması gerekmektedir. Böyle yapılmayıp, başkasına ait kamu borcunun hata sonucu, bu borçla ilgisi olmayan şahıstan isim benzerliği, akrabalık ilişkisi, aynı adreste oturmak, asıl borçlu ile olan ilişki veya başkaca nedenlerle istenmesi halinde borçlunun şahsında hata yapılmış olur.³⁶⁷

Danıştay kararlarında; ödeme emrinde muhatap olarak asıl borçlu değil de borçla ilgisi olmayan bir şahsın gösterilmesi halinde, bu durumu ödeme emrine karşı açılan davada "borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmektedir. ³⁶⁸

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

³⁶⁶ Danıştay 7.D., 24.03.2003 tarih, E: 2000/1755, K: 2000/3107.: "...mirasçılara veraset yoluyla gayrimenkul nedeniyle ..verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde, gayrimenkulün intikal ettiği yılda gayrimenkulün emlak vergisi beyannemesinde gösterilen değerden fazla gösterildiği iddiasının 6183 sayılı Yasanın 58. maddesinde belirtilen ileri sürülebilecek iddialardan olmadığı hk."

³⁶⁷ RENÇBER, a.g.e., s.192.

³⁶⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesi uyarınca ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği ve mirası reddettiği anlaşılan davacı

Vergilendirme hatalarından biri olan ve vergi mükellefi olmayan ya da vergiden muaf olan bir kimseden vergi istenmesi ya da alınması olarak tanımlayabileceğimiz mükellefiyette hata hallerinde ise, Danıştay "muafiyet" iddiasını ödeme emrine karşı açılan davada "borcun olmadığı" kapsamında değerlendirmektedir.

Danıştayın konu ile ilgili yeni tarihli bir kararında,³⁶⁹ yerel mahkemenin, davacı tarafından gümrük vergisinden muaf şekilde yapılan ithalatın katma değer vergisinden de istisna olduğunun açık olmasının, davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı ileri sürülen itiraz sebeplerinden “borcum yoktur” çerçevesinde incelenmesi gerektiğinden ödeme emrini iptal eden kararını onamıştır.

Vergilendirme hatalarından "mevzuda hata" yapılması halinde, Danıştay bu durumu ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur" çerçevesinde bir iddia olarak değerlendirdiğini de belirtmek gerekir.³⁷⁰

2.4.1.1.6. Borcun Terkin Edildiği İddiası

adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı hk., Danıştay 4. D., 17.02.2015 tarih, E: 2012/7255, K: 2015/352.; Kamu alacağının borçlunun alacaklılarından ödeme emri düzenlenerek istenemeyeceği hk.: Danıştay 13. D., E: 1977/283, K: 1977/3577; Mahmut COŞKUN, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011, s.552.; Asıl borçlu ile aynı adresi paylaşan davacı şirket adına temsilcilerinin aynı olduğundan bahisle anılan borç için ödeme emri düzenlenemeyeceği hk. Danıştay 4. D., E: 1981/1556, K: 1982/848.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 320.

³⁶⁹ Danıştay 7. D., 31.03.2016 tarih, E: 2016/386, K: 2016/3697.([http:// portal.uyap.gov.tr](http://portal.uyap.gov.tr).) (erişim:1.8.2018)

³⁷⁰ Türkiye'de serbest bölgeye yapılan hizmet teslimlerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddeleri uyarınca ihracat istisnası kapsamında vergiden istisna olduğu, bu durumun ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada “böyle bir borcun olmadığı” çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği hk.: Danıştay 4. D., 23.10.2007 tarih ve E:2007/555, K: 2007/3286., (<http://portal.uyap.gov.tr>.) (erişim:10.10.2018)

Sözcük anlamıyla "bir şeyin kayıtlardan silinmesi" demek olan terkin,³⁷¹ bazı şartların varlığı durumunda, vergi alacağını neticeleri ile birlikte kaldıran tek taraflı bir idari işlemdir. Vergi hukukunda terkin için kamu alacağının doğmuş, tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş olması zarureti yoktur; sebepleri mevcutsa tahakkuk eden, fakat henüz tahsil edilmeyen kamu alacakları da terkin edilebilir. Mahkemelerce tarh edilen vergilere karşı açılan davalar neticesinde tarhiyatların iptali halinde, henüz tahakkuk etmemiş bir alacağın terkinini, tahsilindeki imkansızlık nedeniyle terkinde ise kesinleşmiş kamu alacağının terkinini söz konusudur.³⁷²

Kamu alacaklarının hangi hallerde terkin edileceği VUK'un kapsamında vergi ve cezalar için VUK'un 115. maddesinde³⁷³, diğer kamu alacakları için ise AATUHK'nın 105. maddesinde³⁷⁴ belirtilmiştir.

Terkin edilmekle ortadan kalkan kamu alacağı, terkin tarihinden sonraki bir tarihte düzenlenen ödeme emri ile istenemez.³⁷⁵ Fakat; tahakkuk eden ve/veya kesinleşen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenip tebliğ edildikten sonra alacağın terkin edilmiş olması halinde, bu durum hukuka uygun olarak düzenlenen ödeme emrini hukuka aykırı hale getirmez.³⁷⁶

³⁷¹ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.216.: "Terkin vergi hukukunda tarh ve tahakkuk etmiş olan bir verginin silinmesi, tahsil edilmiş bir verginin ise mükellefe iade edilmesi yoluyla ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir."

³⁷²ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, **a.g.e.**,149.

³⁷³VUK'un 115. maddesinin 1. fıkrası şöyledir: "Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden; varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığı'nca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur."

³⁷⁴AATUHK'nın 105. maddesinin 1. fıkrası şöyledir: "Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanlığı karariyle kısmen veya tamamen terkin olunur."

³⁷⁵Danıştay 11. D., 29.06.1965 tarih ve E: 1965/143, K: 1965/27.: YERLİKAYA, **a.g.e.**,s. 432-433.

³⁷⁶Konu ile ilgili Danıştay 7 D., 11.04.2002 tarih ve E: 2000/3612, K: 2002/1533.

2.4.1.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Dair Hukuka Aykırılık İddiaları

Kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için alacağın hukuken doğmuş olması yeterli olmayıp, tahsil edilebilir olmalıdır. Alacağın tahsil edilebilir olması, rızaen ödenmesine veya cebren tahsiline hukuken bir engel olmamasını ifade eder.³⁷⁷ Eğer alacak, tahsil edilebilir nitelikte olmamasına rağmen, borçluya alacağı içerir ödeme emri düzenlenirse, bu ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuk aykırı olur.

2.4.1.2.1. Alacağın Normal Vadesinin Gelmediği İddiası

AATUHK'nun 37. maddesinde kamu alacaklarının vadesi hakkında düzenleme yer almıştır. Bu maddeye göre; *"Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir. "*

AATUHK'nın bu hükmü uyarınca, ödeme emrinin düzenlenmesi için kamu alacağının vade gününün beklenmesi, bu günün de ödeme yapılmadan geçirilmesi gerekmektedir. Böyle yapılmayıp, vadesi gelmeyen kamu alacağı için ödeme emri tanzim edilir ve ödeme emrine karşı dava açılırsa, ödeme emri "borcun olmadığı" sebebiyle iptal edilecektir. Bu konuda Danıştay'ın bir kararında,³⁷⁸ *"kamu alacağının tahsil edilebilir olup olmadığının saptanması bakımından, ödeme emrinin düzenlendiği tarihin değil de, borçluya tebliğ edildiği tarihin esas alınması gerektiği"* belirtilmiştir. Bu yaklaşıma göre, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihte kamu alacağının ödeme süresinin son günü geçmiş ise, ödeme emri iptal edilmeyecektir.

³⁷⁷CANDAN, *Amme Alacakları*, s.322.

³⁷⁸Danıştay 7. D., 29.11.2000 tarih, E: 2000/3653, K: 2000/3505.; Mustafa GÜLSEVEN, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s. 375.

2.4.1.2.2. Alacağın Dava Konusu Edilmiş Olması

İYUK'un 27. maddesinin 3. fıkrasına göre, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.

Bu hükme göre; VUK kapsamına giren kamu alacakları için tarhiyat yapılması ve/veya ceza kesilmesi işlemine ya da GK'nın 242. maddesi uyarınca, bu kanunun kapsamına giren vergi ve resimler ile cezalar hakkında yapılan işlemler üzerine idari başvuruda bulunulması neticesinde, üst makamca tesis edilen işleme karşı dava açılması halinde, bu alacaklar için tahsilat aşamasına ilişkin bir işlem yapılamayacak, bu bağlamda, ödeme emri de düzenlenemeyecektir.

Bu bağlamda; VUK'un kapsamına giren kamu alacakları için öngörülen, VUK'un 29. maddesinde düzenlenen ikmalen tarh,³⁷⁹ 30. maddesinde düzenlenen re'sen tarh³⁸⁰ ve mük.30. maddesinde düzenlenen idarece tarh³⁸¹ işlemlerine karşı dava açılması halinde tahsilat aşamasına geçilemeyecek, dolayısıyla bu aşamada ödeme emri de düzenlenemeyecek, ihtirazi kayıtla beyanda bulunması üzerine tahakkuk eden vergiler için dava açması halinde ise, tahsilat işlemleri kendiliğinden durmayacak, ancak tahakkuk işleminin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi haline bu mümkün olabilecektir.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında “yerel mahkemece dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan cezalı tarhiyatlara karşı dava açıldığı, vergi ve

³⁷⁹VUK 29: "İkmalen tarhiyat, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir."

³⁸⁰VUK 30: "Resen tarhiyat, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır."

³⁸¹VUK mük.30: "Verginin idarece tarhı, ikmalen ve resen tarhiyat yapılmasını gerektiren halle dışında, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."

cezaların henüz kesinleşmediği, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde tarh edilen vergi resim harç ve cezalara karşı dava açılması halinde tahsil işlemlerinin duracağına hükme bağlanmasına karşın bu aşamada davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka ayarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir.....onanmasına” denilmiştir.³⁸²

Tahsilatın durması, davanın vergi mahkemesince neticelendirilmesine kadar devam eder. Dava neticesinde, vergi mahkemesince kamu alacağına ilişkin işlem iptal edilirse, iptal hükmünün etkisi gereği işlem hukuk aleminde hiç doğmamış hale geleceğinden, doğmamış bir alacak için de ödeme emri düzenlenemez,³⁸³ düzenlenmiş ve dava konusu edilmişse de iptale mahkum olur. Davanın reddi halinde ise, İYUK'un 28/5. maddesi³⁸⁴ gereği tahakkuk eden alacak için davalı idarece alacağın tahsiline yönelik olarak gerekli bildirim yapıldıktan sonra 1 ay içinde kamu alacağının ödenmesi beklenir, kamu alacağı bu süre içerisinde ödenmez ise tahsili için ödeme emri düzenlenebilir.

2.4.1.2.3. Alacağın Dava Konusu Edilmeksizin Tahakkuk Etmesinden Sonra Vadenin Beklenmemesi

VUK'un 22. maddesine göre, *"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir."*

O halde; tarh edilen bir vergi ya da kesilen bir vergi cezası mükellefe tebliğ edildikten sonra mükellef ya 30 günlük süre içinde dava açmaz ya da verginin salınması ya da cezanın kesilmesi işlemine karşı, hukuka aykırı olduğundan bahisle dava açar. Eğer mükellef 30 günlük dava açma süresini dava açmadan geçirirse, vergi ve cezayı kabul eden mükellef için vergi ve ceza tahakkuk eder; ayrıca, artık hukuken herhangi bir yargısal başvuru yolu kalmadığından tahakkuk eden vergi ve ceza

³⁸²Danıştay 4. D., 05.11.2018 tarih ve E:2015/5784, K:2018/10359. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 12.12.2018)

³⁸³CANDAN, **Amme Alacakları**, s.328.

³⁸⁴İYUK 28/5: *"Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir."*

kesinleşir. Dava açıldığı takdirde ise, tahakkuk, yani ödenecek duruma gelme, davanın neticesinde verilecek karara kadar ertelenir.³⁸⁵

İkmalen, resen ya da idarece tarh edildikten sonra tahakkuk eden bir verginin ve kesilen vergi cezasının ne zaman ödeneceği ise VUK'ta düzenlenmiştir.³⁸⁶ Bu bağlamda; VUK'un "özel ödeme zamanları" başlıklı 112. maddesine göre; *"İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir."* Aynı Kanunun "vergi cezalarının ödenme zamanı" başlıklı 368. maddesinde de, *"Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak 1 ay içinde ödenir."*

Belirtilenler bağlamında; tarh edilen vergi ya da kesilen cezaya karşı dava açılmaması halinde, ödeme emrinin düzenlenebilmesi için, tebliğden itibaren ilk 30 gün alacağın tahakkukunun gerçekleşmesi, tahakkukun gerçekleşmesinden sonraki 1 ay da borçluya ödeme yapma imkanı tanımak için verilen ödeme süresinin geçmesi gerekir. Bu süreler geçmeden ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi halinde, ödeme emri iptal edilecektir.

2.4.1.2.4. Kamu Alacağının İdari Mahkemelerce Verilen Karar Üzerine Tahakkuk Etmesinden Sonra İhbarname ile İstenilmeden Doğrudan Ödeme Emri Düzenlenmesi

VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasına göre *"Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla İYUK'un 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir."*

³⁸⁵ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s.107.

³⁸⁶RENÇBER, a.g.e., s.196.

Bu hükme göre, mahkemece davanın reddine ya da kısmen reddine karar verilmesi halinde, kamu alacağının hukuka uygun bulunan kısmı için doğrudan doğruya ödeme emri düzenlenmez; öncesinde mahkeme kararına göre hesaplanan kamu alacağı ihbarname ile davacıya bildirilmelidir. Alacağın tahsili için doğrudan düzenlenen ödeme emrinin dava konusu edilmesi halinde, ödeme emri iptale mahkum olacaktır.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında,".....ilk derece mahkemesinin davayı reddettiği.....2 no'lu ihbarname düzenlenmeden şirket adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrinde hukuku uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden mahkeme kararının onanmasına" denilmek suretiyle bu husus vurgulanmıştır.³⁸⁷

2.4.1.2.5. Alacağın Tecil Edildiği İddiası

AATUHK'nun 48. maddesine göre, "*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.*"

Kamu alacağı, borçlunun tecil talebinin cevaplandırılmasına kadar, talebin kabul edilmesi durumunda da tecil müddetince tahsil edilme kabiliyetini yitireceğinden, bu süreler içinde bu borç için artık ödeme emri düzenlenemez.³⁸⁸

VUK'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ile 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim müesseselerinden istifade edenler, tecilden yararlanamazlar.³⁸⁹

³⁸⁷ Danıştay 9. D., 8.6.2010 tarih ve E:2010/1075, K:2010/2815.(<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.8.2018)

³⁸⁸ KUMRULU, a.g.m., s.667.

³⁸⁹ ÇELİK, a.g.e., s.171.

2.4.1.2.6. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğradığı İddiası

AATUHK'nun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin açacağı davada, alacağın zamanaşımına uğradığı iddiasında bulunabileceği hükme bağlanmış olup, bahse konu zamanaşımı, kamu alacağının tahakkuk etmesinden sonra tahsil edilebilirliğini ortadan kaldıran tahsil zamanaşımıdır. Tarh zamanaşımı ise daha önce de belirtildiği üzere, kamu alacağını ortadan kaldırdığından ve hukuken doğmamış hale getirdiğinden, ödeme emrine karşı açılacak davada "böyle bir borcun olmadığı" iddiası çerçevesinde ele alınmaktadır.³⁹⁰

Tahsil zamanaşımı AATUHK'nun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *"amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur."*

Bu madde metninde de belirtildiği üzere; tahsil zamanaşımı tüm kamu alacakları için geçerlidir ve süresi, para cezalarına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla 5 yıldır. Bu sürenin başlangıç tarihi de kamu alacağının vadesini izleyen takvim yılı başıdır.

Tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı için ödeme emri düzenlenemez. Çünkü tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı için artık alacaklı kamu idaresince tahsilat işlemleri yapma yetkisi ortadan kalkmaktadır. O halde; tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, borcun zamanaşımı uğramış olması, bu husus ileri sürülmese bile yargı organınca resen nazara alınır. Tahsil zamanaşımı süresi bu yönüyle hak düşürücü süreye benzer bir niteliktedir.³⁹¹ Fakat, tahsil zamanaşımı süresini hak düşürücü süreden farklı kılan yönü, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağının rızaen ödenmesi halinde bu ödemelerin kabul edilmesidir. Eğer tahsil zamanaşımı süresini alacağı tamamen

³⁹⁰Mahmut COŞKUN, **a.g.e.**, s. 554., KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.296.

³⁹¹Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHFY, 1975 Ankara, s.109.

ortadan kaldıran bir süre olarak kabul etseydik, ortadan kalkan bir alacağın hataen ödenmesi söz konusu olacaktı.

Tahsil zamanaşımı süresinin dolup dolmadığının tayininde zamanaşımını durduran ve kesen nedenlerin bulunup bulunmadığı da gözetilmelidir. Bu nedenlerden zamanaşımını durduranlardan birisi varsa, bu sebep var olduğu müddetçe zamanaşımı işlemeyecek, ortadan kalktıktan sonra ise kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Zamanaşımı kesen bir nedenin varlığı halindeyse, bu nedenin meydana geldiği tarihe kadar işleyen zamanaşımı süresi silinir ve sebebin ortadan kalktığı tarihi izleyen yılın başından itibaren de yeni bir zamanaşımı süresi başlar.³⁹²

Kamu alacağı tahsil zamanaşımına uğradıktan sonra, zamanaşımı süresinin dolumundan evvel mevcut olan ödeme emri düzenleme sebebi ortadan kalkar. Buna rağmen; zamanaşımı süresi geçtikten sonra ödeme emri düzenlenirse, ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı ve iptal edilebilir nitelikte olacaktır.³⁹³

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında “*Davacı adınakatma değer vergisi, vergi ziyat cezası, gecikme faizi ve 2006 yılı özel usulsüzlük cezasından oluşan kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen..... ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır..... Mahkemece verilen ara kararı üzerine gönderilen belgelerden şirket hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin*

³⁹²AATUHK 103.: “Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir: 1. Ödeme, 2. Haciz tatbiki, 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, 4. Ödeme emri tebliği, 5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, 6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, 7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, 8. Amme alacağının teminata bağlanması, 9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, 10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi. 11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması. Kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rasladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rasladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

AATUHK 104:“Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemesiz.

³⁹³CANDAN, **Kanuni Temsilci**, s.169-170., **Amme Alacakları**, s.331., “Ödeme Emri ve Yargı Denetimi, II”, Maliye Postası, 15 Ağustos, 1988, S: 191.,s.40.

herhangi bir evraka rastlanmadığı ve tebliğin 17.5.2007 tarihinde yapıldığı hususunun kayıtlara işlendiği görülmekteyse de bu tarihten itibaren davalı idare tarafından söz konusu alacağın tahsili için malvarlığı araştırması dışında herhangi bir işlem yapılmadığı, malvarlığı araştırmasının 6183 sayılı Kanunun 103'üncü maddede sayılan zamanaşımını kesen haller arasında sayılmadığı gibi idarece anılan maddede sayılan başkaca bir zamanaşımını kesen halin mevcudiyetine dair dosyaya herhangi bir belgenin sunulamaması karşısında, 31.12.2012 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğradığı anlaşılan alacağın kanuni temsilci olarak davacıdan aranmasında hukuka uygunluk görülmediğinden, davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir..... bozulmasına” denilmiştir.³⁹⁴

2.4.1.2.7. Mücbir Sebep İddiası

Mücbir sebebin varlığı ve devamı müddetince, daha önceki açıklamalarımızda da belirtildiği üzere, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine dair süreler işlemeyecektir.

Bu bağlamda; kamu alacağının ödeme süresini de durdurucu etkiye sahip olan mücbir sebep devam ettiği müddetçe alacağın vadesi gelmeyecek, vadesi gelmediğinden bahisle de ödeme emri düzenlenemeyecektir.

Konu ile ilgili Danıştay bir kararında,VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin, verginin tahsil safhası için de geçerli olduğu, bu nedenle ve aynı kanunun 15. maddesi gereğince mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar tahsilat aşamasına dair süreler işlemez...”³⁹⁵ demek suretiyle mücbir sebebin bu etkisi vurgulanmıştır.

³⁹⁴Danıştay 3. D.,22.11.2016 tarih ve E: 2016/7174, K: 2016/5723. (<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 01.11.2018)

³⁹⁵Danıştay 4. D., E: 1980/3181, K: 1981/847.: CANDAN, **Amme Alacakları**, s.332.

2.5. Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık

Tahsili amaçlanan kamu alacağının ödeme emri ile istenmesi ve istenen kamu alacağının, AATUHK'nun 1. ve 2. maddelerinde belirtilen alacaklardan olması gerekir.³⁹⁶ Bu bağlamda; ödeme emrine konu olabilecek alacaklar şu şekilde sınıflandırılabilir;

1) Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacaklar,

2) Aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yapılışına bağlı olarak doğan alacakları,

3) Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na ve/veya AATUHK'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar.

Devlet ve diğer kamu tüzelkişilerinin alacağı, sözleşmeden, haksız fiilden veya haksız iktisaptan, başka bir ifadeyle özel hukuktan kaynaklanıyorsa, bu alacakları içeren ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırıdır.³⁹⁷ Danıştay'ın bir kararında da; *"kira alacağının tahsili amacıyla açılan düzenlenen ödeme emirlerinin, kira alacağı AATUHK kapsamında belirtilen alacaklardan olmadığından, adli yargı düzenine mensup mahkemelerin bu davayı bakması gerektiği belirtilerek, görev yönünden davanın reddine karar veren yerel mahkemenin kararı bozulmuş ve bozma gerekçesinde, ödeme emrinin içeriği olan alacağın her ne kadar 6183 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde sayılan alacaklardan olmamasına rağmen, ödeme emrini konu unsuru bakımından sakatlayan bu durumun, idari yargı yerlerinde incelenerek bir karara varılması gerektiği"*³⁹⁸ belirtilmiştir.

³⁹⁶KUMRULU, a.g.m., s. 654-659.

³⁹⁷KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.282.

³⁹⁸Danıştay 7. D., 03.05.2000 tarih ve E: 2000/998, K:2000/1452.

2.6. Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık

Bir idari işlem olarak ödeme emrinin düzenlenmesinin amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını meydana getiren kamu alacağının bir an evvel tahsil edilerek kamu yararının sağlanmasıdır.³⁹⁹ Kamu yararını içermeyen işlemler amaç unsuru yönünden sakat olmakta ve yargı yerlerince de iptal edilebilmektedir.

İdari işlemlerde amaç unsurundaki sakatlıkların incelenebilmesi, işlemin takdir yetkisine istinaden tesis edilmesi halinde mümkün olup, bağlı yetkiye dayanarak tesis edilen işlemler için ise amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık iddiaları ileri sürülemez.⁴⁰⁰ İdari işlemin tesisinde güdülen amacın kamu yararının sağlanması olmadığı yönündeki iddialar, işlemi yapan kamu görevlisinin subjektif niyetinin tespitine bağlı olduğundan, ispatı son derece güç olup, ancak dış karinelere bakılarak bu konuda bir kanaate varılabilir.⁴⁰¹

Vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak tüm vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi, ödeme emrinin düzenlenmesinde de idare bağlı yetkiyle hareket edecektir.⁴⁰² Bu husus, ödeme emri yönünden AATUHK'nun 55. maddesinde, vadesinde ödenmemesi halinde kamu alacağının 15 gün içinde ödenmesi amacıyla ödeme emrinin düzenleneceği şeklinde ifade edilmiştir. Bu nedenle, hukuken mevcut, süresi içinde ödenmeyen ve tahsil edilmesi gereken bir kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesi halinde, ödeme emrinin amaç unsuru yönünden hukuka aykırılığından bahsedilemeyecektir.

Ödeme emrine karşı açılan davada, ödeme emrinin amacının kamu yararı olmadığı iddiası, sadece alacağın tahakkuk safhasında ya da tahsilinin ertelenmesini gerektiren hukuki durumların ortaya çıkmasında bahse konu olabilir. Bu duruma,

³⁹⁹ Ayrıntılı Bilgi İçin bkz. 2. Bölüm 1. Kısım

⁴⁰⁰ Alper EROL, **Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları**, Danıştay Yayınları, No.52, Ankara, 1990, s.6.

⁴⁰¹ CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 334.

⁴⁰² KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.286.

şartlarının olmasına rağmen tecil talebinin kabul edilmemesi örnek olarak gösterilebilir.⁴⁰³

Eğer ödeme emri içeriği alacak hukuken mevcut ya da tahsil edilebilir değilse ya da daha önce ödenmişse, ödeme emri sebep veya konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacak ve amaç unsuru yönünden herhangi bir değerlendirmeye tabi tutulmasına gerek olmayacaktır.⁴⁰⁴

3. ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI VE DAVA NETİCESİNDE VERİLECEK KARARLAR

3.1. Genel Olarak

Ödeme emrine karşı dava açılması durumunda doğacak sonuçlar, bu bölümde yürütmenin durdurulması ile dava neticesinde verilecek muhtemel kararlar bağlamında incelenecektir.

3.2. Yürütmenin Durdurulması

İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmalarının en önemli neticesi, işlemlere karşı dava açıldığında işlemin uygulanmasının durmamasıdır. Dava konusu işlemin uygulanmaması için ise, mahkemece yürütmenin durdurulması kararının verilmesi zorunludur.⁴⁰⁵

İdari yargılama usulünde yürütmenin durdurulması, iptal davasına sıkı sıkıya bağlı ve iptal davasına anlam, içerik ve etkinlik kazandıran geçici ve istisnai nitelikte bir çeşit ara karar olup, bu karar ile idari işlemlerin icrailik, hukuka uygunluk ve resen icra

⁴⁰³ KARAKOÇ, *Kamu İcra*, s.287.

⁴⁰⁴ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 172-173.

⁴⁰⁵ YILDIRIM/ v.d., *a.g.e.*, s.816.

özellikleri dava sonuna kadar askıya alınır;⁴⁰⁶ başka bir ifadeyle hukuksal etki bakımından iptal davaları neticesinde verilen işlemin iptaline dair hüküm ile aynı etkiyi gösterir, fakat bu etki mahkemece karar verilene kadar sürer.

Yürütmenin durdurulması kararı idari yargı yerlerince kendiliğinden verilmez. Bunun için ilk olarak davanın açıldığı yargı yerinden yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmalıdır.

Hangi koşulların gerçekleşmesi halinde yürütmenin durdurulmasına karar verileceği ise, Anayasa'nın 125 ile İYUK'un 27. maddesinde⁴⁰⁷ belirtilmiştir. Bu maddelerde öngörülen koşullar, telafisi güç veya imkansız zararların doğması, idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve teminat alınmasıdır.

Bu koşullardan telafisi güç veya imkansız zararların doğması koşulu, idarenin tesis ettiği işlem nedeniyle muhatabın hukuk alanında meydana gelecek değişikliklerin etki ve neticelerinin birlikte değerlendirilmesini gerektirir. Bu noktada; yapılan değerlendirme sonucunda doğabilecek zararın objektif nitelikte olabileceği tespit edilmelidir. Öyle ki; bu

⁴⁰⁶NOHUTÇU, a.g.e., s.296.

⁴⁰⁷ İYUK'un yürütmenin durdurulması ile 27. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

" Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz..... Danıştay veya idari mahkemeler; idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tüenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.

.....Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlem den kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlem den kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlar verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

.....6. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz....."

zarar yalnız muhatap için değil, mahkeme için de bu nitelikte olması gereklidir.⁴⁰⁸ Bu koşul için oluşacak zararın tazmininin olanaksızlığı zorunlu olmayıp, çok güç olması da yeterlidir.

Vergi davaları yönünden; mükellef o vergiyi ödediğinde mali yönden çok zor durumda kalacaksa ve verginin ödenmesi mükellefin telafisi güç ya da imkansız zararının gerçekleştiğine hükümlenabilir.

Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerekli şartlardan bir diğeri ise, idari işlemin açıkça hukuka aykırı olmasıdır. Bundan kasıt, işlemin ilk bakışta ve dava dilekçesindeki anlatım ve sunulan kanıtların ilk incelemesinde idari işlemin unsurları yönünden, davayı gören hakimin, mesleki tecrübe ve bilgisine istinaden, açık ve bariz olarak görebileceği sakatlıklardır.⁴⁰⁹ Mahkeme yürütmeyi durdurma kararı verse bile, nihai olarak bu kararla bağlı olmayacağından, davanın esasını hakkında nihai olarak karar verirken işlemde hukuka aykırılık olmadığı kanaatine de varabilir ve neticede iptal davasını reddedebilir.

Yürütmenin durdurulması için öngörülen son şart ise teminat alınmasıdır. İşlemin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi, fakat dava neticesinde iptal edilmemesi durumunda, işlemin yürütülmesinin durdurulması nedeniyle idarenin uğrayabileceği zararı karşılamak için teminat gösterilmelidir.⁴¹⁰ Ancak mahkeme, her zaman bir teminat aramak zorunda değildir. Durumun gereklerine göre teminat aramayabileceği gibi, idareden ve adli yardımdan faydalananlardan da teminat alınmaz. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkacak ihtilaflar da yürütmenin durdurulması hakkında karar verecek olan mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. (İYUK 27/6.)

İdari işlemlere karşı dava açılması halinde idari işlemin uygulanması kendiliğinden durmayacaktır. Genel kural bu olmakla birlikte, bunun tek istisnası İYUK'un 27/4. maddesinde belirtilmiştir. Bu istisna vergi mahkemelerinde, tarh edilen

⁴⁰⁸ Bahadır KILINÇ, *Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*, Ankara, 1997, s. 38–39.

⁴⁰⁹ NOHUTÇU, *a.g.e.*, s.301.

⁴¹⁰ GÖZÜBÜYÜK/TAN, *İdare Hukuku*, Cilt II, s.974.

vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının dava konusu edilmesidir. Başka bir ifadeyle, bahsi geçen alacaklar yönünden tarh işleminin yapılması ile cezanın kesilmesi halinde tahsil işlemleri kendiliğinden duracak, mahkemece bu yönde bir karar alınmasına gerek olmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, dava açılmakla yürütmenin durmasını sağlayan tarh işlemleri, VUK'nun 378. maddesi hükmü de nazara alındığında, mükellefin kedi beyanı üzerine yapılan tarhiyat dışında, matrahın ve ödenmesi gereken alacağın idarece saptanarak, resen, ikmalen ya da idarece yapılan tarhiyat işlemleridir.⁴¹¹ Ayrıca mahkemece bu yönde bir karar alınmasına gerek yoktur.

Ancak vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların tümü yönünden bu kural geçerli değildir. Zira; İYUK'un 27/4. maddesinin devamında da belirtildiği üzere tahsilat işlemlerinden, (ödeme emri, haciz v.s.) kaynaklanan davaların açılması halinde tahsilat işlemlerinin yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır. Bunun için talepte bulunulması ve mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi zorunludur.⁴¹²

Yürütmenin durdurulması hakkındaki bu açıklamalar bağlamında, AATUHK'unda belirtilen tahsilat işlemlerinden biri olan, kesin ve yürütülmesi gereken, hukuka uygunluk karinesinden faydalanan ödeme emrinin yürütmesinin durdurulması için, açılan davada ilk olarak yürütmenin durdurulması talep edilmeli, idari işlemlerin yürütmesinin durdurulması için gerekli olan, açıkça hukuka aykırı olma, tatbiki halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması şartlarının ödeme emri yönünden gerçekleşmiş olması ve teminat verilmesi gerekmektedir.

Ödeme emrinin yürütmesinin durdurulması yönünde idari yargı yerince verilen kararın gereklerine uygun olarak, İYUK'un 28/4. maddesi uyarınca, kararın tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde idarece karar uygulanmalıdır.⁴¹³ Bu kapsamda, yürütmenin durdurulması kararından evvel kamu alacağı tahsil edilmişse, tahsil edilen meblağın borçluya iadesi gerekir. Yürütmenin durdurulması kararının esas karar olmadığından

⁴¹¹ CANDAN, **İdari Yargılama**, s.680.

⁴¹²BURAK GENÇOĞLU, **Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya, 2011, s.31.

⁴¹³ POLAT, **a.g.e.**, s. 88.

bahisle, davalı idarece bu yapılmıyorsa, yani, tahsil edilen meblağ iade edilmiyorsa, yasal olmayan bir şekilde yürütmesi durdurulmuş işleme devam edilmiş olur.⁴¹⁴ Yürütmenin durdurulması kararı yerine getirilmez ise, bu takdirde kararın gereğini yerine getirmeyen idareye karşı maddi ve/veya manevi tazminat davası açılabilecektir.

3.3. Dava Neticesinde Verilecek Kararlar ve Sonuçları

Ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde, ödeme emri yetki, şekil, konu, sebep ve maksat unsurlarından bir veya birkaçı bakımından hukuka aykırı bulunup iptal edilebilir ya da işlemin unsurları bağlamında hukuka aykırılık bulunmayıp dava reddedilebilir, veyahut da ödeme emrinin bir kısmı hukuka uygun, bir kısmı ise hukuka aykırı bulunabilir. Bu durumda ise davanın kısmen kabul kısmen reddine karar verilir.

3.3.1. Davanın Kabulü ve Sonuçları

Ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde davanın kabul edilerek iptal edilmesi halinde, iptal edilen ödeme emri düzenlendiği tarihten itibaren geçerli olmak üzere hukuk aleminden kalkar, yani hiç düzenlenmemiş sayılır; ödeme emrinin iptal edilme sebebine göre de kamu alacaklısı farklı davranacaktır.⁴¹⁵

Ödeme emri yetki unsurundaki hukuka aykırılık sebebiyle iptal edilmiş ise, kamu alacaklısının yetkili tahsil dairesi tarafından tahsil zamanaşımı süresi içinde yeniden ödeme emri düzenlenerek kamu borçlusuna tebliğ olunabilir.⁴¹⁶ Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, yetki unsurundaki hukuka aykırılık nedeniyle ödeme emrinin iptal edilmesi halinde, daha öncesinde ödeme emrinin tebliğ edildiğinden bahisle tahsil zamanaşımı süresinin kesildiği söylenemez. Çünkü; ödeme emri yetkili tahsil dairesince zamanaşımı süresi içerisinde düzenlenebilir.

⁴¹⁴ İlhan KIRIKTAŞ, "Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı:279, s.20.

⁴¹⁵ RENÇBER, **a.g.e.**, s.249.

⁴¹⁶ CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 370.

Ödeme emri şekil unsuru bakımından hukuka aykırı olup, bu nedenle iptal edilmişse; alacaklı kamu idaresinin yetkili tahsil dairesi tahsil zamanaşımı süresi içinde yeni bir ödeme emri düzenleyip, borçluya tebliğ edebilir.⁴¹⁷ Düzenlenen bu ödeme emrinde şekil aykırılıkları giderilmelidir.

Ödeme emri konu unsuru yönünden hukuka aykırılık taşıyıp iptal edilirse, bu durum ödeme emri içeriği alacağın kamu alacağı niteliğini taşımadığını ortaya koyduğundan, yeniden ödeme emri düzenlenmesi mümkün olmayacaktır. Bu durumda, ödeme emri içeriği alacak ödeme emri iptal edilmeden evvel tahsil edilmiş ise, alacaklı tahsil dairesi, kararın tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde tahsil ettiği meblağı iade etmek üzere gerekli işlemleri yapmak durumundadır.⁴¹⁸

Ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiş ise, sebep unsurundaki sakatlığın giderilmesi olanağı varsa bu sakatlık giderilerek yeniden ödeme emri düzenlenebilir. Örneğin, tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş, fakat henüz ödeme süresi dolmamış bir kamu alacağının ödeme emriyle istenmesinde olduğu gibi. Bu halde ödeme emri iptal edildikten sonra, kamu alacağının tahakkuk etmesi veya vadesinin geçmesi beklenerek yeni bir ödeme emri düzenlenebilir. Eğer ödeme emrinin sebep unsurundaki sakatlık, tarih veya tahsil zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağının ödeme emri ile istenmesinde olduğu gibi giderilemiyorsa, yeniden ödeme emri düzenlenmesi olanağı da bulunmamaktadır.⁴¹⁹

Ödeme emrine karşı açılan dava esnasında ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınmamış, davanın neticesinde de ödeme emrinin iptaline karar verilmiş, fakat kararın tebliğinden evvel ödeme emri içeriği alacak tahsil edilmiş ise, alacaklı tahsil dairesi tarafından tahsil edilen meblağ iade edilmelidir.⁴²⁰ İdare İYUK'un 28. maddesi uyarınca mahkeme kararının tebliği üzerine en geç 30 gün içinde kararın gereğini yapmalıdır. Aksi takdirde, kararın gereğini yerine getirmeyen idare aleyhine idari yargı

⁴¹⁷ CANDAN, **Amme Alacakları**, s.370.

⁴¹⁸ CANDAN, **Amme Alacakları** s. 370-371.

⁴¹⁹ RENÇBER, **a.g.e.**, s.249.

⁴²⁰ CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 371.

yerlerinde maddi ve manevi tazminat davası açılabilceği gibi, borçluya gecikme nedeni ile tecil faizi ödenmek durumunda kalınacaktır.⁴²¹

Ödeme emrinin tebliğ edilmesi, AATUHK'nun 103. maddesi uyarınca tahsil zamanaşımı kesen nedenlerden biridir. Tahsil zamanaşımının kesilmesi ile birlikte daha önce işleyen zamanaşımı silinir ve kesilmenin meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren yeni bir zamanaşımı süresi başlar.

Bu bağlamda; tebliğ edilen ödeme emrine karşı iptal davası açıldıktan sonra, davanın kabulüne ve ödeme emrinin iptaline karar verilirse, idarece ödeme emrinin tebliğ ile tahsil zamanaşımının kesilmesinden sonra yeni baştan işlemeye başlayacak olan tahsil zamanaşımı süresi içinde, eğer düzenleme olanağı mevcutsa yeni bir ödeme emri düzenlenebilir ve borçluya tebliğ edilebilir.

Ancak; şekil unsuru yönünden ödeme emrini yok hükmünde sakatlayacak hukuka aykırılıklar varsa ya da yetkili olmayan idare tarafından ödeme emri düzenlenmiş ise, ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması tahsil zamanaşımını kesen herhangi bir neden olarak kabul edilmemektedir.⁴²²

3.3.2. Davanın Reddi ve Sonuçları

Ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi, ödeme emrinin hukuka uygun olduğu anlamına gelir ve ödeme emrinin içeriği olan kamu alacağının %10 zamlı olarak tahsil edilmesi için gerekli tahsil işlemlerine başlanır⁴²³ ya da kamu alacağı borçlu tarafından herhangi bir işlem yapılmasını beklemeksizin ödenir.

⁴²¹ POLAT, **a.g.e.**, s.90.

⁴²² CANDAN, **Amme Alacakları**, s. 370.

⁴²³ RENÇBER, **a.g.e.**, s.257.

3.3.2.1. Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı

Ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde dava reddedilirse, bu hal borçlu açısından olumsuz, alacaklı kamu idaresi açısından ise olumlu bir neticedir.⁴²⁴ Tamamen veya kısmen reddedilen davada, ödeme emri içeriğindeki kamu alacakları haksız çıkma zammı ile birlikte ödenir.

Haksız çıkma zammı AATUHK'nun 58. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu medde hükmüne göre; *"itirazında tamamen ve kısmen haksız çıkan borçludan hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir."*

Haksız çıkma zammının amacı, iyi niyetli olmayan borçluların haksız olduğu halde ödeme emrine karşı dava açarak kesinleşmiş kamu alacağının tahsilini zorlaştırmasını engellemek⁴²⁵ ve kötü niyetli borçlular tarafından ödeme emrine karşı dayanaksız dava açmayı önlemektir.⁴²⁶ Ancak bu zam, ödeme zorluğu içindeki borçluların yüksek meblağlara karşı dava yoluna gitmekten kaçınmalarına da yol açmaktadır.⁴²⁷

Haksız çıkma zammı AATUHK'nun 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammından farklıdır. Gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacağının vadesinden sonra ödenmesi esnasında, haksız çıkma zammı ise, ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde davanın kısmen veya tamamen reddedilmesi üzerine alınır. Başka bir ifadeyle, borçlu açtığı davada haksız bulunması ve %10 zamlı olarak kamu alacağını geç ödemesi durumunda ayrıca haksız çıkma zammı üzerinden ayrıca gecikme zammı da ödeme zorunda olacaktır.⁴²⁸

⁴²⁴Hasan KARAKUŞ, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2009, s.132.

⁴²⁵ SONSUZOĞLU, **a.g.e.**, s.60.

⁴²⁶ Mustafa AKKAYA, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C.1.**, AÜHFY, No:243, s.340.

⁴²⁷ Zuhale TOP, "Kısmen Onanan Ödeme Emrinde %10 Haksız Çıkma Zammı Uygulanıyor", (<http://www.kizilot.com.tr>)

⁴²⁸KUMRULU, a.g.m., s. 666., Aksi yöndeki görüş için bkz. *"gecikme zammı, vergi cezası, para cezası ile ferî kamu alacakları dışında kalan kamu alacaklarından alındığından ve haksız çıkma zammı da ferî bir alacak olduğundan haksız çıkma zammı üzerinden gecikme zammı alınmaması gerekir."*

Haksız çıkma zammı, davanın açıldığı tarihte, dava konusu ödeme emrindeki yazılı miktar üzerinden uygulanmalıdır. Davanın tamamen veya kısmen reddedilmesine göre bu oran, davanın reddedilen kısmı üzerinden, dava konusu vergi aslı ve bu alacağa ilişkin fer'i alacaklar esas alınarak tahsil edilecektir.⁴²⁹

Haksız çıkma zammı yalnızca ödeme emrinin iptali talebiyle açılan davaların reddedilmesi üzerine alınır. Bunun dışında mesela, teminatlı alacaklar için yapılan takip işlemlerine karşı açılan davaların reddi halinde alınmaz.⁴³⁰ Konuya ilişkin Danıştay'ın bir kararında da⁴³¹ haksız çıkma zammının AATUK'nın 56. maddesi kapsamındaki teminatlı alacakların takibinde uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde, davacı olan kamu borçlusundan haksız çıkma zammın talep edilebilmesi için, mahkemece davanın kısmen veya tamamen reddine karar verilmesi ve bu kararın kanun yolu aşamasından geçerek ya da karara karşı yasa yollarına başvurulmamak suretiyle kesinleşmiş olması gerekir.⁴³²

Ayrıca mahkemece davanın reddine dair verilen karar işin esasına girilerek verilmiş olmalıdır. Yoksa ödeme emrinin unsurları yönünden bir değerlendirme yapmadan, açılan davanın örneğin süre aşımı yönünden reddedilmesi halinde, haksız çıkma tazminatına hükmedilmeyecektir. Çünkü bu durumda, açılan davanın haksız

GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s. 232.; Aksi yöndeki diğer bir görüş için ise bkz. "Gecikme zammının, 213 sayılı VUK'a göre uygulanan vergi ziyai cezalarında ve mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarından alınacağı, bunların dışında ceza mahiyetinde olma amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilemeyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, tahsil edilen ve vadesinde ödenmemiş olan vergi cezası, para cezası ile fer'i kamu alacakları dışında kalan her türlü kamu alacağından gecikme zammı alınmaktadır. Haksız çıkma zammı da fer'i bir kamu alacağı olduğundan gecikme zammı alınmaması gerekir." : Soner YAKAR, "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", Vergi Sorunları Dergisi, S:250, Temmuz, 2009, s.188.

⁴²⁹Zuhal TOP, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği", Yaklaşım Dergisi, Mayıs, 2003., S.125.,s.268.

⁴³⁰RENÇBER, **a.g.e.**,s. 259.

⁴³¹Danıştay 3. D., 20.06.1989 tarih, ve E: 1988/1744, K: 1989/1719., GÜNER, **a.g.e.**, s.214.

⁴³²Konuya ilişkin Danıştay 4. D., 01.10.2013 tarih, ve E: 2011/1089, K: 2013/6455.; Danıştay 3. D., 16.12.2014 tarih, ve E: 2011/1233, K: 2014/6452.; Danıştay 9. D., 01.03.2018 tarih, ve E: 2018/4637, K: 2018/1155.(<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim:1.10.2018)

olup olmadığı yönünde bir değerlendirme yapılmamış olacaktır. Danıştay'ın bu yöndeki bir kararında da ⁴³³ "*Davanın işin esasına girilmeksizin süre aşımı yönünden reddedilmesi halinde davacının tamamen veya kısmen haklı/haksız olduğu saptanmadığından haksız çıkma zammına hükmedilmesi isabetsizdir. ...*" denilmiştir.

Davadan feragat edilmesi nedeniyle dava neticesinde karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmesi halinde ise, haksız çıkma tazminatına hükmedilip hükmedilmeyeceği hususunda Danıştay'ın farklı dairelerince farklı yönlerde kararlar verilmektedir. Örneğin Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında,⁴³⁴ davasından feragat eden kişi haksız çıkmış sayılamayacağından, kamu alacağının haksız çıkma zammı ile birlikte tahsil edilemeyeceği vurgulanmış, Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında⁴³⁵ ise feragatın nihai bir hükmün hukuki sonuçlarını doğuracağı, bu nedenle de feragat halinde davacının davasında haksız çıktığının kabul edilmesi gerektiğinden haksız çıkma zammının alınması gerektiğine hükmedilmiştir.

Haksız çıkma zammının vadesinin ne olacağına dair AATUHK'da bir düzenlenme mevcut değildir. Bu nedenle, vadesi belli olmayan kamu alacakları için, vadenin AATUHK'nun 37. maddesi uyarınca ilgisine yapılacak tebliğ ile verilecek bir aylık ödeme süresi ile tespit edilmesi gerekir.⁴³⁶

Haksız çıkma zammının Anayasaya uygunluğu hususunda ise, bu zammın anayasal bir hak olan hak arama özgürlüğünü sınırlayıcı nitelikte olduğu, idari işlemlere karşı dava açılmasının böyle bir cezai şartla sınırlandırılmaması gerektiği ve yargılama faaliyetinin eşit koşullarda gerçekleştirilmesi önünde bir engel olduğu vurgulanarak, haksız çıkma zammına ilişkin AATUHK'nun 58. maddesinin ilgili hükmünün, Anayasa'nın 2.,13 ve 36. maddelerine aykırı olduğundan bahisle iptali

⁴³³ Danıştay 13. D., 03.05.2010 tarih, ve E: 2010/733, K: 2010/3678.(<http://portal.uyap.gov.tr>.) (erişim: 1.10.2018)

⁴³⁴ Danıştay 7. D., 11.10.2005 tarih, ve E: 2002/2457, K: 2005/2386. (<http://portal.uyap.gov.tr>.) (erişim:1.10.2018)

⁴³⁵ Danıştay 4. D., 23.02.2005 tarih, ve E: 2004/2323, K: 2005/259. (<http://portal.uyap.gov.tr>.) (erişim: 1.10.2108)

⁴³⁶ Mahmut COŞKUN, **a.g.e.**, s. 600.

talebiyle İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ile Eskişehir 1. İdare Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi bu başvuruların incelenmesi neticesinde “.....İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa'nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir. Öte yandan bireylerin idarenin faaliyetlerine karşı korunması, adaletin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin geçerli olabilmesi için idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması gerekmektedir. İtiraz konusu kural ile ödeme emrine karşı itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulu bulunmakla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemler yargı denetimi kapsamındadır. Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. Ayrıca, kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır. Bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmamaktadır.....”⁴³⁷ gerekçesiyle itiraz konusu kuralı Anayasaya aykırı görmemiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin konu ile ilgili bu kararına getirilen bir eleştiride, haksız çıkma zammının dava açmanın bir nevi cezası haline getirildiği ve kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklendiği, bu durumun ise hak arama özgürlüğünü sınırlandırdığı; ayrıca hukuk devletini gerçekleştirme aracı olan "idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması" ilkesini zedelediği⁴³⁸ ileri sürülmüştür.

3.3.3. Borcun Ödenmemesi ve Neticeleri

⁴³⁷ Anayasa Mahkemesi, E: 2009/83, K: 2011/29 ve 03.02.2011 tarihli kararı. (www.anayasa.gov.tr.) (erişim: 1.10.2018)

⁴³⁸ Bumin DOĞRUSÖZ, "Haksız Çıkma Tazminatı", 27.08.2009, Referans Gazetesi, s.1.

Cebren tahsil sürecinin ilk aşaması olan ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde davanın reddine karar verilmesi ve buna rağmen borcun ödenmemesi halinde, yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla, borçlunun mallarına karşı belli usul ve şekil kurallarına riayet edilerek⁴³⁹ cebren tahsil işlemleri başlatılabilir. AATUHK'nun 54. maddesinde cebren tahsil yöntemleri olarak 3 yol öngörmüştür.

3.3.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

AATUHK'nun 56. maddesi, ödeme emri tebliğ edilip de süresinde ödenmeyen kamu borcunun, şartların uygun olması halinde teminatın paraya çevrilmesi yoluyla tahsil edileceğini düzenlemektedir.

Bu maddeye göre "karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir."

3.3.3.2. Haciz

Haciz de ödeme emri gibi bir idari işlem olup, kamu borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun beyan ettiği veya idarenin tespit ettiği taşınır, taşınmaz, alacak veya haklarından kamu alacağını karşılayacak kadar miktarına hukuken veya fiilen el konulmasıdır.⁴⁴⁰ Haciz AATUHK'nın 62. ve sonrası maddelerinde düzenlenmiştir.

Ödeme emrinin tebliğ üzerine dava açıldığı takdirde tahsilat süreci kendiliğinden durmayacağından, ödeme emrinin tebliğ tarihi izleyen 15 gün içerisinde ödenmediği takdirde, haciz işlemi tesis edilebilir. Haciz yoluna başvurulması için, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihi izleyen 15 gün içerisinde ödenmemesi, ödeme emrine karşı açılan davada da kamu alacağının teminata bağlanmaması gerekip, eğer teminata bağlanmışsa teminatın paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağı tahsil edilir.

⁴³⁹ GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s. 163.

⁴⁴⁰ GERÇEK, **Kamu Alacakları**, s.241.

Bu yolun işletilmesine rağmen kamu alacağı yine tahsil edilemiyorsa haciz yoluna müracaat edilebilir.

3.3.3.3. İflas

İflas, bir icra ve iflas hukuku müessesesi olup, ticaret mahkemesince iflasına karar verilen bir borçlunun (müflisin), haczedilebilen tüm mal varlığının cebri icra yolu ile paraya çevrilip, bu paradan bilinen bütün alacaklarının tatminini külli bir takip yoludur.⁴⁴¹

İflas yoluyla takip, sadece 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na(TTK)⁴⁴² göre tacir sayılan kişiler ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları belirtilen kişiler hakkında uygulanabilir.⁴⁴³

AATUHK'nın 100. maddesinin 1. fıkrasına göre, *"Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir."*

3.3.3.4. Mal Bildirimi

Bu başlık altında incelenen mal bildirimi, ödeme emrinin tebliğ üzerine açılan davanın neticelenmesi üzerine bulunulması zorunlu olan mal bildirimi olup, AATUHK'nın 58. maddesinin 6 ve 7. fıkralarına göre, *"Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz."* Bu bağlamda; ödeme emrinin bir kısmına karşı dava açan borçlu, ödeme emrinin dava konusu yapılmayan kısmı için süresi içinde mal bildiriminde bulunmalıdır; dava açılmış olması bu durumu değiştirmez. Ödeme emrinin tümüne karşı dava açan borçlu ise, mal bildiriminde bulunmak zorunda değildir;⁴⁴⁴ fakat açılan dava neticesinde, davanın tamamen veya kısmen

⁴⁴¹Baki KURU/Ramazan ARSLAN/Ejder YILMAZ, **İcra ve İflas Hukuku**, 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000., s. 484.

⁴⁴² R.G..14.02.2011/ 27846 sayılı R.G.

⁴⁴³ ÇELİK, **a.g.e.**, s.253.

⁴⁴⁴ KARAKOÇ, **Kamu İcra**, s.304.

reddine karar verilirse, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içerisinde borçlu mal bildiriminde bulunmak zorundadır.

3.3.4. Davanın Kısmen Kabulü veya Kısmen Reddi

Ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde davanın kısmen reddedilmesi ve kısmen kabulü, davanın reddedilen kısmı yönünden ödeme emrinin hukuka uygun, kabul edilen kısmı yönünden ise hukuka aykırı olduğu anlamına gelir.

Bu durumda; davalı idarece, ödeme emrinin hukuka uygun bulunan kısmı yönünden ödeme emri içeriği kamu alacağını ferileriyle birlikte cebren tahsil etmek için, AATUHK hükümleri uyarınca, bir sonraki aşamada olan işlemlere başlanacaktır. Konu ile ilgili bir Danıştay kararında da, "*..... davacının ödeme emrine karşı açmış olduğu davada, ödeme emrinin kısmen iptali, kısmen de davanın reddi yolunda verilen karar üzerine, davalı idarece yapılması gereken, ödeme emrinin, mahkeme kararının davanın kısmen reddi yolundaki hüküm fıkrasına konu para cezası ile faize ilişkin kısmını uygulamaya koymak ve alacağın cebren tahsili için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu hükümlerine göre bir sonraki aşama olan haciz işlemlerine başlamaktan ibarettir....*"⁴⁴⁵ denilerek bu husus vurgulanmıştır.

Ayrıca; davanın kısmen reddedilmesi, başka bir ifadeyle, kamu borçlusunun kısmen haksız çıkması durumunda, haksız çıkılan toplam meblağ üzerinden %10 oranında haksız çıkma zammı hesaplanır.⁴⁴⁶

4. DAVA NETİCESİNDE VERİLEN KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARI

4.1. Genel Olarak

⁴⁴⁵ Danıştay 7. D., 30.04.2008 tarih, ve E: 2006/2880, K: 2008/2487.(<http://portal.uyap.gov.tr>) (erişim: 1.10.2018)

⁴⁴⁶ Hakan AY/Mustafa ALPASLAN, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması ve Yürütmenin Durdurulması", Vergi Dünyası, Ağustos ,2011, S.360, s.165-169.

Kanun yolu, mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılıp, gerekli görülürse değiştirilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış hukuki yolları fade eder.⁴⁴⁷ Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye gruba ayrılır.

Olağan kanun yolları, mahkemelerce verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. İdari yargı sistemimizde olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir. Olağanüstü kanun yollarıysa, mahkemelerce verilen ve olağan yasa yolları tüketilmek suretiyle veya bu yollara başvurmadan kesinleşen kararlara karşı tanınmış kanun yollarıdır.⁴⁴⁸ İdari yargı sistemimizde olağanüstü kanun yolları, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir.

4.2. Olağan Kanun Yolları

İlk derece idari yargı yerlerince(idare ve vergi mahkemesi) verilen nihai kararlara karşı bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf, bölge idare mahkemesi'nce istinaf başvurusu üzerine verilen kararlara karşı da Danıştay nezdinde temyiz yoluna müracaat edilebilir. Bu şekilde ilk derece yargı yerleri kararlarına karşı iki dereceli bir denetim sağlanmış olup, bunun sonucu olarak da idari yargı sistemimiz 3 aşamalı bir yapıya kavuşmuştur.⁴⁴⁹

4.2.1. İstinaf Yolu

İstinaf, bir olağan kanun yolu olup, Türkçe sözlükte, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁵⁰ Hukuki anlamda ise, ilk derece mahkemelerinin kesinleşmemiş nihai kararlarının maddi ve hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıklarının giderilmesini konu edinen bir kanun yoludur.⁴⁵¹ Başka deyişle istinaf; herhangi bir şarta bağlı kalmadan,

⁴⁴⁷KARAKOÇ, Vergi Yargılama, s.306.

⁴⁴⁸KARAKOÇ, Vergi Yargılama, s.306.

⁴⁴⁹ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s.306.

⁴⁵⁰<http://www.tdk.gov.tr>.

⁴⁵¹Ali Rıza ÇINAR, “İstinaf” Fasikül Aylık Hukuk Dergisi ,Yıl.2, S.8, Ankara, Temmuz, 2010.

istinaf merciine uyuşmazlığı ilk derece yargı yerinin yerine geçerek bütün boyutlarıyla yeniden incelemek suretiyle, ilk derece mahkemesinin kararını onama ya da bu kararı kaldırma imkanı tanıyan bir yoldur.⁴⁵²

İdari yargı sistemimizde istinaf yolu İYUK'un 45. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasına göre; *“İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir.”* Bu kuralın istisnası da yine aynı maddenin aynı fıkrasının devamında; *“Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz “* şeklinde ifade edilmiştir.

Bu durumda; idare ve vergi mahkemesince verilen kararlardan miktar ve değeri 5.000 TL'yi geçmeyenler kesin olacak ve bu kararlara karşı istinaf yoluna müracaat edilemeyecek, bu istisna dışındaki bütün kararlara karşı istinaf yoluna müracaata gidilebilecektir.

İdare ve vergi mahkemelerince verilen ve istinafa tabi kararlar talep olmadan kendiliğinden istinaf incelemesine tabi tutulamaz; bunun için karar aleyhine olan tarafın istinaf talebinde bulunması gerekir. İYUK'un 52. maddesi⁴⁵³ uyarınca, istinaf yoluna başvurulması halinde, vergi mahkemesinin kararıyla tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsili için yapılacak işlemler kendiliğinden durmaz, karar uyarınca düzenlenen ödeme emrinin yürütmesinin durması için istinaf yolunda yürütmenin

⁴⁵²ŞNEYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s.306.

⁴⁵³İYUK 52/1: *“Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır “*

durdurulması talep edilmeli ve istinaf merciince de yürütmenin durdurulmasına karar verilmelidir.⁴⁵⁴

İYUK'un 45. maddesinin 2. fıkrasına⁴⁵⁵ göre, istinaf kanun yolu temyiz kanun yolunun usul ve şekline tabi olup, temyiz sebepleri kanunda gösterilmediğinden istinafın da sebepleri sınırlı değildir. İdare veya vergi mahkemesi kararlarına yapılan herhangi bir müracaatta, hitabın ve talebin ne olduğu önem taşımayıp, bu müracaat istinaf başvurusu olarak değerlendirilerek, dosya bölge idare mahkemesine gönderilmelidir.⁴⁵⁶

İstinaf incelemesi neticesinde verilecek kararlar İYUK'un 45. maddesinin 3 ila 6. fıkralarında düzenlenmiştir. Bu fıkra hükümlerine göre; *“Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.”*

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek

⁴⁵⁴ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, .a.g.e., s.307.

⁴⁵⁵İYUK 45/2 : *“İstinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.”*

⁴⁵⁶Gül ÜSTÜN, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 22, S.2, 2016, s.27.

dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.”

4.2.2.Temyiz

Temyiz, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda ve İYUK'un 46. maddesinde belirtilen davalar hakkında verdikleri kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesini sağlayan bir kanun yoludur. Temyiz yolunda ilk derece mahkemesince ya da istinaf mahkemesince incelenen olay ve olgular incelenmez; sadece uyuşmazlığın hukuki yönü, Kanundaki temyiz nedenleri çerçevesinde denetlenir.⁴⁵⁷

Temyiz edilebilecek kararlar İYUK'un 46. maddesinin 1. fıkrasına göre; Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin bu maddede belirtilen davalar hakkında verdikleri kararlardır. Bu kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Karar aleyhine olan tarafı temyiz başvurusu olmadan re'sen temyiz incelemesi yapılamaz. Temyiz başvurusuna dair düzenleme İYUK'un 48.maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

“1.Temyiz talepleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır.

2. Temyiz dilekçelerinin 3. üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir; düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya bölge idare mahkemesince karar verilir.

3. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştaya veya 4 üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile

⁴⁵⁷KARAKOÇ, **Vergi Yargılama**, s.322.

düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.

4. Kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştaya veya Kurula gönderir.

5. Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesince Danıştay Başkanlığına, Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştayda görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

6. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren merci, temyiz isteminin reddine karar verir. İlgili merciin bu kararları ile bu maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

7. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmediği, temyiz kanuni süre içinde yapılmadığı veya kesin bir karar hakkında olduğunun anlaşıldığı hâllerde, 2 ve 6 ncı fıkralarda sözü edilen kararlar, dosyanın gönderildiği Danıştayın ilgili dairesi ve kurulunca, kesin olarak verilir.”

Temyiz incelemesi sonunda Danıştayca hangi kararların verileceği İYUK'un 49. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar. b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi, c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50 nci madde hükümleri kıyasen uygulanır kararı hukuka uygun bulursa onar, kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı gerekçesini değiştirerek onar ya da kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.”

Temyiz incelemesi neticesinde verilen kararlar üzerine neler yapılacağı ise İYUK'un 50. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

“1.Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.

2. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

3. Bölge idare mahkemesi, Danıştayca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

4. Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.

5. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.”

4.3. Olağanüstü Kanun Yolları

Şekli ve maddi manada kesin hüküm haline almış mahkeme kararlarına karşı gidilebilen kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denilmektedir.

Bu yollardan mahkeme kararının değişmesini ve ortadan kalmasını sağlayabilecek yol yargılamanın yenilenmesidir. Diğer olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozma ise, kararın sonucuna etki etmeyen, infaz kabiliyeti olmayan, fakat hukuka aykırı bir içtihatın yaygınlaşmasını önlemek amacıyla kabul edilmiş bir yoldur.⁴⁵⁸

4.3.1. Yargılamanın Yenilenmesi

“Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı, yargılamanın yeniden yapılmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir hukuki yoldur. Yargılamanın yenilenmesi, yargının hatalı karar verdiği bazı hallerde yapılan yanlışlığın düzeltilmesine imkan tanımaktadır.”⁴⁵⁹ İlk davanın taraflarından, menfaaati olan ya da olanlarca yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulup, bu talep kabul edilirse, ilk karar kaldırılarak uyuşmazlık yeniden ele alınır ve yeni bir karar verilir. Talep haklı görülmediği takdirde ise dava reddedilmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İYUK'un 53/1. maddesinde sayılmıştır. Bu sebepler; “a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın

⁴⁵⁸KARAKOÇ, Vergi Yargılama, s.348.

⁴⁵⁹YILDIRIM v.d., 891.

eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.” dir.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulacak yargı yeri ile başvuru süresi ise İYUK'un 53. maddesinin 2 ve 3. fıkralarında belirtilmiştir. Bu fıkralara göre; “Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi süresi, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması sebebi için on yıl, hükmün, İnsan

Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi sebebi için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayananın sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

4.3.2. Kanun Yararına Bozma

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdikleri kararlar ile istinaf veya temyiz yoluna gidilmeden kesinleşmiş kararlarından, mahiyeti itibariyle yürürlükte bulunan hukuka aykırı bir durum ifade edenlere karşı, hukuka aykırı sonucun yaygınlık kazanmaması için yasanın tanıdığı bir kanun yolu olup,⁴⁶⁰ İYUK'un 51. maddesinde⁴⁶¹ düzenlenmiştir.

Kanun yararına temyiz talebi haklı görülürse, karar kanun yararına bozulur. Bu karar kesinleşmiş mahkeme kararlarının hukuki neticelerini ortadan kaldıramaz. Kanun yararına bozma kararı üzerine yargı yeri yeni bir karar alamayacak, bozma kararına karşı direnme yoluna da gidemeyecektir.⁴⁶²

⁴⁶⁰ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, **a.g.e.**, s.310.

⁴⁶¹İYUK 51: “İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.(2) 3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır. “

⁴⁶² GÖZÜBÜYÜK/TAN, **İdare Hukuku, C.2.**, s.1067

SONUÇ

Ödeme emri, vergilendirme sürecinde tesis edilen kendine has özellikleri olan bir idari işlem olup, AATUHK'nın 54. maddesinde cebren tahsil yolları arasında belirtilmemiş, 55. maddesinde de cebri tahsil yöntemleri tatbik edilmeden evvel kamu borçlusuna yapılması zaruri ihtar olarak düzenlenmiştir.

Ödeme emri, usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği takdirde, kamu alacaklısı cebren tahsil yöntemlerine müracaat edemez. Kamu borçlusu ise, ödeme emrinin tebliğ üzerine borcunu öğrenecek ve borcu ödemek ya da tecil ettirmek suretiyle hakkında haciz, iflasın talep edilmesi gibi cebren tahsil işlemleri yapılmasına engel olabilecek imkanlara sahip olacaktır.

Vergilendirme sürecinden sonra ödeme emrinin tebliğ üzerine, borçlu tarafından yapılması gereken yapılmazsa, cebren tahsil işlemleri tesis edilebilecek; ayrıca hapis cezası da tatbik edilebilecektir. Ödeme emrine karşı dava açılması halinde, tarhiyat işlemi ile ceza kesme işleminde olduğu gibi yürütme kendiliğinden durmayacak, ancak mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verildiği takdirde bu mümkün olacaktır.

Ödeme emrine karşı açılan davada, işlemin sebep unsuru dışındaki unsurları yönünden her türlü hukuka aykırılık halleri herhangi bir sınırlama olmaksızın ileri sürülebilecekken, sebep unsuru yönünden ise AATUHK'nın 58. maddesindeki sebepler kapsamında bir sınırlandırma yapılmıştır. Bu madde uyarınca, ödeme emrine karşı açılacak davada sebep unsuru yönünden sadece "kamu alacağının zaman aşımına uğradığı", "ödendiği" veya "böyle bir borcun olmadığı" iddiaları ileri sürülebilir.

Ödeme emrine karşı açılan davada öne sürülebilecek sebeplerden biri olan "borcun olmadığı" iddiası, sınırları belirli olmayan, açıklıktan uzak, son derece geniş yorumlanabilecek bir kavram olup, yargı yerlerince somut olayın da özellikleri göz önünde bulundurularak içi doldurulmaya çalışılmaktadır.

Doktrinde "Borcun olmadığı" iddiasının, idari yargı yerini borcun tahakkukundan evvelki safhaya, yani maddi kaynağına kadar götürebileceğini ileri sürenler olduğu gibi, idari yargı yerinin incelemek zorunda olduğu hukuka aykırılık durumlarının, bu aşamada tesis edilen tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılacak idari davada tartışılması gerektiğini, çünkü ödeme emrine karşı açılan davada, mahkemenin sadece alacağın hukuken doğup doğmadığını araştırabileceğini, daha öncesine gidemeyeceğini ileri sürenler de vardır.

Bu hususta; borcun doğumuna gidilerek, kamu alacağını doğuran olayın vuku bulup bulmadığının tarhiyat ve ceza kesme aşamasında ileri sürülmemiş olması, maddi olarak doğmayan bir alacağın tahsili amacına yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada "borcun olmadığına dair" iddia çerçevesinde ileri sürülebilmesi gerekir. Aksi takdirde, sonraki aşamalarda var olmayan veya sona ermiş bulunan bir alacağın tahsiline sebebiyet verilebilecektir. Bu durumun ise; Anayasası'nın 125. maddesinde yer alan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olacağı ilkesi ile 73. maddesinde düzenlenen vergide eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturacağı açıktır.

Ayrıca; "borcun olmadığı" yönündeki itiraz sebeplerinden biri olarak kabul edilen, verginin tarh zamanaşımına uğradığına yönelik iddiaların, "böyle bir borcun olmadığı" iddiası çerçevesinde değerlendirilmesi gerekip gerekmediği, başka bir ifadeyle, ödeme emrine karşı açılan davada incelenip incelenemeyeceği uzun bir müddet tartışma konusu olmuş ise de, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarıyla, bu hususun ödeme emri aşamasında da incelenmesi gerektiğine hükmedilerek, tartışmalara son verilmiştir.

Ödeme emrine karşı açılan davada haksız çıkılması halinde alınan haksız çıkma tazminatı ise, anayasal ilkeler ve içtihatlar nazara alınarak, AATUHK'daki bu yöndeki düzenlemenin yasa koyucu tarafından ilga edilmesi gerekmektedir.

Çünkü; haksız çıkma zammı, dava açmanın bir nevi yaptırım durumuna getirilmiş olup, kişileri hak arama yollarına başvurmaktan vazgeçirecek bir fonksiyon ifa etmektedir. Bu durumun ise, hukuk devletini gerçekleştirme aracı olan "idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması" ilkesini zedelediği açıktır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE DERGİLER

AĞAR, Serkan; **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2009.

AĞAR, Serkan; “Vergi Yargısında Dava Konusu İcrai İşlem-I”, TBBD, S: 67, 2006, s.285-316.

AĞAR, Serkan; “Vergi Yargısında Dava Konusu İcrai İşlem-II”, TBBD, S: 68, 2006, s.360-392.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008.

AKKAYA, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, 2002.

AKKAYA, Mustafa; "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C.1.**, AÜHFY, No:243, s.339-347.

AKMANSU, Mehmet; **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi ve İzahları**, Ankara, 1954.

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bası, İstanbul, 2010.

AKYILMAZ, Bahtiyar//SEZGİNER Murat/KAYA, Celil; **Türk İdare Hukuku**, 7. Bası, Seçkin, Ankara, 2016.

ALPASLAN, Mustafa; “Adli Tatil ve Çalışmaya Ara Verme Zamanı ve Ödeme Emrine Yönelik İtiraz/İptal Davası Açılması Nasıl Uygulanacak”, İzmir Barosu Dergisi, Eylül, 2012, s.87-89.

ARSLAN, Mehmet/İBİŞ, Mine; "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, Ocak 2106, s.300-317.

ATAY, Ender Ethem; **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

AY Hakan/ ALPASLAN Mustafa; "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması ve Yürütmenin Durdurulması", Vergi Dünyası, Ağustos, 2011, S.360, s.165-169.

BATUN, Mehmet; "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", Vergi Dünyası, S.330, Şubat, 2009, s.136-143.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi İcra Hukuku**, Afyon, 2017.

BARLASS İrfan, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, 2006.

BUDAK, Tamer/BENK, Serkan; "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", Business and Economics Research Journal, Volume 2., Number 2., 2011, s.61-76.

CANDAN, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Baskı, PWC Türkiye, İstanbul, Haziran, 2015.

CANDAN, Turgut; **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Ankara, 2011.

CANDAN, Turgut; **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Bası, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut; "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi, II", Maliye Postası, 15 Ağustos, 1988, S: 191., s.38-42.

CANDAN, Turgut; “Ödeme Emri ve Yargı Denetimi, V”, Maliye Postası, 1 Ekim, 1988, S: 194, s.40-45.

CANDAN, Turgut; "Ödeme Emri ve Yargı Denetimi III." Maliye Postası, 1 Eylül, 1988, S.192, s.43-47.

COŞKUN, Mahmut; **Açıklamalı ve İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.

COŞKUN, Mahmut; **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011

COŞKUN, Nilüfer; "**Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Dava**", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, 2015.

ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukukunda Süreler**, AÜHFY , Ankara, 1975,

ÇELİK, Binnur; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, 2018.

ÇINAR, Ali Rıza; “*İstinaf*” Fasikül Aylık Hukuk Dergisi ,Yıl.2, S.8, Ankara, Temmuz, 2010

DÖNMEZ, Recai; “İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması”, **Yaklaşım**, S.129, Eylül, 2003., s.34.

DURAN, Lütfi; “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet)” İÜHFM, C:XI, S:1-2, 1945, s.238-250.

EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi 2**, 5. Bası, Bursa, 2000.

ERCAN, Tayfun; "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", İBD, S:85., 2011/2, s.13-26.

ERGİNAY, Akif; **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara,1988.

EROL, Ahmet; "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos, 2007, S.92,s.7-13.

EROL, Alper; **Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları**, Danıştay Yayınları, No.52, Ankara, 1990.

GENÇOĞLU, Burak; "**Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Ünivertesi,Sakarya, 2011.

GERÇEK Adnan; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 5. Bası, Bursa, 2017.

GERÇEK, Adnan; "Türk Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFD, C: 54, S:3, 2005, s.157-193.

GERÇEK Adnan; "Kamu Alacağı, Kavramı ve Kapsamı", Bilanço Dergisi, Mayıs 2010, Sayı 126, s.70-73.

GİRİTLİ, İsmet/BİLGİN Pertev/AKGÜNER Tayfun/ BERK Kahraman; **İdare Hukuku**, 4. Bası, İstanbul, 2011.

GÖZLER, Kemal; **İdare Hukuku, C. I**, 2. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; **Yönetmelik Yargı**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim, 2010.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ TAN, Turgut; **İdare Hukuku Genel Esaslar, Cilt I**, 9. Bası, Ankara, 2013.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref/TAN,Turgut ; **İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku, Cilt II**, 5. Bası, Ankara, 2012.

GÜLSEVEN, Mustafa; **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.

GÜNER, Sedat; **6183 ve 7201 İçtihatlı ve Örnekli Kanunlar**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 1999.

İHTİYAR, Önder; **"Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava"**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul, 2011.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989.

KAPLAN, Gürsel; **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

KAPLAN, Recep; "Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı", TAAD , Yıl:4, S: 15, Ekim 2013,s.189-214.

KARAKUŞ, Hasan; **"Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları"**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2009

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Ankara, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf; **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf; **Kamu İcra Hukuku**, Ankara, 2016.

KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Yargılama Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017

KARAVELİOĞLU, Celal /KARAVELİOĞLU, Erdem Celil; **Açıklamalı ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

KILINÇ, Bahadır; **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, 1997

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, 12. Bası, Siyasal Kitabevi. Ankara, 2002.

KIRIKTAŞ, İlhan; "Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi", Vergi Dünyası, S:279, s.18-23.

KIZILOT, Şükrü/ŞENYÜZ, Doğan/TAŞ, Metin/DÖNMEZ, Recai; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

KIZILOT Zuhâl; "Mal Bildiriminde Bulunmayanın Yeni TCK Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Aralık, 2004, S: 144, s.205-209.

KUMRULU, Ahmet; "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65. Yaş Armağanı, AÜHFY, No:460, Ankara, 1981, s.659-670.

KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder; **İcra ve İflas Hukuku**, 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

MOROĞLU, Erdoğan/MUŞUL, Timuçin; **Tebliğat Hukuku**, İÜY, 1985

MUTLUER, Kamil; **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul, 2006.

NADAROĞLU Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, İstanbul, 1974.

NARTER, Recep; "6183 sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 1995, S.84, s.103-115.

NOHUTÇU, Ahmet; **İdari Yargı**, 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2011

OĞUZMAN, Kemal/SELİÇİ, Özer; **Kişiler Hukuku Dersleri**, 4.Bası, İstanbul 1988.

OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, 5. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları, C:1**, 3. Baskı, İsmail Akgün Yayınları, İstanbul, 1966.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları, C:3**, 3. Baskı, İsmail Akgün Yayınları, İstanbul, 1966.

ORHANER, Emine; **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası, 2000.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, 19. Bası, Ankara, 2010.

ÖNER, Erdoğan; **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat, 2016

ÖZAY, İl Han; **Günışığında Yönetim**, İstanbul, 2004.

ÖZAY, İl Han; **Günışığında Yönetim**, İstanbul, 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2001.

ÖZER, İlhan; **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**, Ankara, 1979.

POLAT, Arzu; "**Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması ve Ödeme Emrine İtiraz**", Gazi Üniversitesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2014.

RENÇBER Altan, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul, Kasım, 2014.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, 6. Bası, İstanbul, 2014

SAĞIR, Ali; "**Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması**," Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, 2011.

SARICA, Ragıp; **İdari Kaza, C.1.,İdari Davalar**, İstanbul, 1949.

SAKAL, Mustafa/ALPASLAN, Mustafa; "Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalarda Tarhiyatın Kaynağına Bakılabileceği" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2007, S.37, s. 121-124.

SAYAR, Nihad S.; **Amme Maliyesi: Devlet Gelirleri Prensipleri**, 3. Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1966.

SERİM, Nilgün; **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007

SONSUZOĞLU, Elif; **Vergi Hukukunda Feri Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, 2001.

SÖNMEZ, Erdal/AYAZ, Garip; **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK,Adnan; **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa, 2018.

ŞİMŞEK, Edip; **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa Basımevi, İstanbul, 1996.

TAŞ, Metin; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Bursa, 1997.

TAŞDELEN Aziz; “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, AÜHFD, C. 59, S.4, 2010, s.767-795.

TOMBALOĞLU, Mustafa Lütfi; **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin, Ankara, 2011.

TOP, Zuhâl; "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği ",Yaklaşım Dergisi, Mayıs, 2003., S.125, S.259-263.

Gül ÜSTÜN, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 22, S.2, 2016, s.13-38.

YAKAR, Soner; “Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, Vergi Sorunları Dergisi, S:250, Temmuz, 2009, S.186-198.

YERLİKAYA, Gökhan; **Açıklamalı ve İctihathı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, On iki Levha Yayınevi, İstanbul, 2012.

YILDIRIM, Turan/YASİN, Melikşah/KAMAN, Nur/ ÖZDEMİR, H. Eyüp/ ÜSTÜN, Gül/ TEKİNSOY, Özge Okay; **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, Kasım, 2016.

YILDIZ, Şükrü; “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Prof. Erdoğan MOROĞLU'na 65. Yaş Armağanı**, 2001, İstanbul, S.771-807.

YILMAZ, Kazım; **Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa**, Ceka Yayınları, Ankara, 2006

YÜCESOY, Uluğ İlve; **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006.

ONLİNE KAYNAKLAR

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Adli Tatilin Vergisi Yargısına Etkisi”, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/adli-tatilin-vergi-yargisina-etkisi/421099>)

DOĞRUSÖZ, Bumin; "Haksız Çıkma Tazminatı", Referans Gazetesi, 27.08.2009.

TOP, Zuhâl; "Kısmen Onanan Ödeme Emrinde %10 Haksız Çıkma Zammı Uygulanıyor", (<http://www.kizilot.com.tr>)