

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İrem Özge ÖZAL**

**OCAK – 2017**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İrem Özge ÖZAL**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER**

**OCAK – 2017**

**TRABZON**

## ONAY

İrem Özge Özal tarafından hazırlanan “6183 Sayılı Kanun Kapsamında Ödeme Emrine Karşı Dava” adlı bu çalışma 17.02.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Levent Yahya ESER (Başkan)

Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK

Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER (Danışman)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**İrem Özge ÖZAL**

**02.01.2017**

## ÖNSÖZ

Günümüzde kamu alacakları, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde önemli bir finansman kaynağı olma işlevini yerine getirmektedirler. Devlet otoritesi yani kamu idareleri kamu hizmetlerinin finansmanı olan bu alacaklarını tahsil etmek için vergi mevzuatlarımızda öngörülen bir takım yollara başvurmaktadırlar.

Tercih edilen yöntem, kamu borçlularının kendi iradeleriyle kamu borçlarını ödemeleri olduğu halde bu durum her zaman bu şekilde olamamaktadır. Bu nedenle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun'daki cebri icra usulleri devreye girerek kamu borçlusundan kamu alacağının zorla tahsil edilmesi yoluna gidilmektedir.

Çalışma konusunun tespitinde, özellikle ödeme emrine karşı açılan davaların çokluğu, bu davalarda dava açma nedenlerinin sınırlı bir şekilde tutulmuş olması sebebiyle hangi nedenlerle dava açılabilceğinin tespitinin önem taşıması ve sürelerin genel dava açma sürelerinden daha kısa tutulmuş olması, uygulamada hak arama özgürlüğünün kullanılması açısından çeşitli sorunlara sebebiyet vermesi etkili olmuştur. Bu nedenle bir katkı olması ümidiyle çalışmamızda 6183 sayılı kanun ödeme emrine karşı dava konusu incelenmiştir.

Bu çalışmanın ortaya çıkarılmasında desteğini esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER'e, yönlendirmeleriyle tezimi geliştirmemde katkısı olan Araş. Gör. Abdullah ARIKAN'a, tezimi oluşturmamda büyük katkısı olan Suhip Tuncer SOYER'e ve her zaman yanımda olan, benim için benden çok uğraşan aileme sonsuz teşekkürler.

Ocak 2017

İrem Özge ÖZAL

## İÇİNDEKİLER

|                           |      |
|---------------------------|------|
| ÖNSÖZ .....               | IV   |
| İÇİNDEKİLER.....          | V    |
| ÖZET.....                 | XI   |
| ABSTRACT .....            | XII  |
| KISALTMALAR LİSTESİ ..... | XIII |
| GİRİŞ.....                | 1-2  |

## BİRİNCİ BÖLÜM

|                                                                                |             |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>1. KAMU HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE İLKELER .....</b> | <b>3-24</b> |
| 1.1. Kamu Alacağı Kavramı .....                                                | 3           |
| 1.1.1. Asli Kamu Alacakları .....                                              | 4           |
| 1.1.1.1. Vergi-Resim-Harç .....                                                | 4           |
| 1.1.1.2. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları .....              | 5           |
| 1.1.1.3. Vergi Cezaları ve Para Cezaları .....                                 | 5           |
| 1.1.1.4. Para Cezaları .....                                                   | 5           |
| 1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları .....                                             | 6           |
| 1.1.2.1. Gecikme Zammı .....                                                   | 6           |
| 1.1.2.2. Gecikme Faizi .....                                                   | 6           |
| 1.1.2.3. Tecil Faizi .....                                                     | 7           |
| 1.1.2.4. Pişmanlık Zammı .....                                                 | 7           |
| 1.1.2.5. Hakısız Çıkma Zammı .....                                             | 7           |
| 1.1.3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları .....              | 8           |
| 1.1.4. Takip Masrafları .....                                                  | 9           |

|                                                                                                                                             |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1.5. Özel Kanunlarında Tahsili Emval Kanununa veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar ..... | 9  |
| 1.2. Kamu Alacağının Tarafları .....                                                                                                        | 10 |
| 1.2.1. Kamu Alacaklısı .....                                                                                                                | 10 |
| 1.2.2. Kamu Borçlusu .....                                                                                                                  | 11 |
| 1.2.2.1. Vergi Mükellefi.....                                                                                                               | 11 |
| 1.2.2.2. Vergi Sorumlusu .....                                                                                                              | 12 |
| 1.2.2.3. Kanuni Temsilciler .....                                                                                                           | 12 |
| 1.2.2.4. Mirasçılar .....                                                                                                                   | 14 |
| 1.2.2.5. Kefil .....                                                                                                                        | 14 |
| 1.2.2.6. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri.....                                                                                      | 15 |
| 1.3. Kamu İcra Hukuku.....                                                                                                                  | 15 |
| 1.3.1. Genel Olarak .....                                                                                                                   | 15 |
| 1.3.2. Kamu İcra Hukukunun Niteliği .....                                                                                                   | 16 |
| 1.3.3. Kamu İcra Hukukuna Hakim Olan İlkeler .....                                                                                          | 17 |
| 1.3.3.1. Genel Olarak .....                                                                                                                 | 17 |
| 1.3.3.2. Hukuk Devleti İlkesi.....                                                                                                          | 17 |
| 1.3.3.3. Re'sen Harekete Geçme İlkesi.....                                                                                                  | 18 |
| 1.3.3.4. Malvarlığı ile Sorumluluk.....                                                                                                     | 18 |
| 1.3.3.5. Menfaatler Dengesinin Gözetilmesi İlkesi.....                                                                                      | 18 |
| 1.3.3.6. Usul Ekonomisi İlkesi.....                                                                                                         | 18 |
| 1.3.3.7. Ölçülülük İlkesi.....                                                                                                              | 19 |
| 1.3.3.8. Hukuki Güvenlik İlkesi.....                                                                                                        | 20 |
| 1.3.4. Temel Bazı Kurumlar Çerçevesinde Kamu İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Karşılaştırılması .....                                   | 21 |
| 1.3.4.1. Takip Konusu Bakımından .....                                                                                                      | 21 |
| 1.3.4.2. Alacaklı Borçlu Tahsil Organ Bakımından .....                                                                                      | 21 |
| 1.3.4.3. Takip Yollar Bakımından .....                                                                                                      | 22 |
| 1.3.4.4. Başvuru Yolları Bakımından .....                                                                                                   | 23 |
| 1.3.4.5. Kanunların Uygulanması Bakımından.....                                                                                             | 23 |
| 1.3.4.6. Genel İcra Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Kamu İcra Hukukunda Uygulanabilirliği Bakımından .....                                    | 24 |

## İKİNCİ BÖLÜM

|                                                                                                           |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>2. GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ .....</b>                                                                   | <b>25-62</b> |
| 2.1. Ödeme Emri Kavramı .....                                                                             | 25           |
| 2.1.1. Ödeme Emrinin Tanımı .....                                                                         | 25           |
| 2.1.2. Kamu İcra Hukukunda Cebren Tahsil Süreci ve Ödeme Emri .....                                       | 26           |
| 2.1.2.1. Cebren Tahsil Süreci .....                                                                       | 26           |
| 2.1.2.2. Cebren Tahsilin Bir Aracı Olarak Ödeme Emri .....                                                | 27           |
| 2.1.3. Vergi Alacaklarının Ödeme Emri ile Takip Edilebilmesinin Şartları .....                            | 30           |
| 2.1.3.1. İhbarname Tebliğ Edilmesine Karşın Vergi Borcunun Ödenmemesi .....                               | 30           |
| 2.1.3.2. Vadesi Gelen Alacığın Ödenmemesi .....                                                           | 32           |
| 2.2. Ödeme Emrinin Şekli, Tebliği ve Sonuçları .....                                                      | 33           |
| 2.2.1. Ödeme Emrinin Şekli .....                                                                          | 33           |
| 2.2.2. Ödeme Emrinin Tebliği .....                                                                        | 34           |
| 2.2.2.1. Belediye Sınırları İçerisinde Ödeme Emrinin Tebliği .....                                        | 35           |
| 2.2.2.2. Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği .....                                                             | 38           |
| 2.2.2.2.1. Genel Olarak .....                                                                             | 38           |
| 2.2.2.2.2. Ödeme Cetveli Yoluyla Yapılan Tebligatların Amacına Ulaşması .....                             | 39           |
| 2.2.2.3. Ödeme Emrinin Tebliği ile İlgili Bazı Özel Durumlar .....                                        | 39           |
| 2.2.2.3.1. Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emri Tebliği .....                                        | 39           |
| 2.2.2.3.2. Borçluya Ait Malların Üçüncü Kişilerin Elinde Bulunma Hali .....                               | 40           |
| 2.2.2.4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda Tebliğ .....                      | 40           |
| 2.2.2.4.1. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanununda Tebligat Usullerinde Farklılıklar ve Sakıncaları ..... | 40           |
| 2.2.2.5. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası ve Sonuçları .....                                                 | 42           |
| 2.2.2.5.1. Borcun Ödenmesi .....                                                                          | 43           |
| 2.2.2.5.2. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildirimi .....                                                       | 44           |
| 2.2.2.5.3. Mal Biliriminde Bulunmama .....                                                                | 51           |
| 2.2.2.5.4. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Cezai Yaptırımlar .....                                   | 52           |

|                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.2.5.5. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Hukuki Yaptırımlar ..... | 59 |
| 2.2.2.5.6. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme Yoluna Başvurulması .....    | 59 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### **3. ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL DENETİMİ..... 63-122**

|                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Ödeme Emrinin İdari İşlem Niteliği .....                                                  | 63 |
| 3.2. Ödeme Emrine Karşı Dava .....                                                             | 64 |
| 3.3. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davada Hukuka Aykırılıkların Öğeler Bakımından İncelenmesi..... | 65 |
| 3.3.1. Yetki Öğesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri.....                                     | 65 |
| 3.3.1.1. Genel Olarak Yetki Öğesi .....                                                        | 65 |
| 3.3.1.2. Hukuka Aykırılık Halleri .....                                                        | 68 |
| 3.3.2. Şekil Öğesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri .....                                    | 69 |
| 3.3.2.1. Genel Olarak Şekil Öğesi.....                                                         | 69 |
| 3.3.2.2. Hukuka Aykırılık Halleri .....                                                        | 69 |
| 3.3.2.3. Ödeme Emrinin Şekline İlişkin Standart Bulunmaması .....                              | 70 |
| 3.3.2.4. Ödeme Emrinin Şekil Öğesine İlişkin Yargı Kararları.....                              | 72 |
| 3.3.2.5. Ödeme Emri'nde Dava Açma Süresinin Yer Almaması .....                                 | 73 |
| 3.3.3. Konu Öğesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri.....                                      | 76 |
| 3.3.4. Amaç Öğesi Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri .....                                      | 77 |
| 3.3.4.1. Genel Olarak Amaç Öğesi .....                                                         | 77 |
| 3.3.4.2. Hukuka Aykırılık Halleri .....                                                        | 77 |
| 3.3.5. Sebep Öğesi Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri .....                                   | 78 |
| 3.3.5.1. Genel Olarak Sebep Öğesi .....                                                        | 78 |
| 3.3.5.2. Hukuka Aykırılık Halleri .....                                                        | 79 |
| 3.3.5.3. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık Savları.....         | 79 |
| 3.3.5.3.1. Alacağın Vadesinin Gelmemesi .....                                                  | 79 |
| 3.3.5.3.2. Alacağın İhtilafı Olması.....                                                       | 80 |
| 3.3.5.4. Kamu Alacağının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık Savları.....                       | 82 |

|                                                                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3.5.4.1. Kamu Alacağının Hukuken Doğmamış Olması.....                                                                                 | 82  |
| 3.3.5.4.2. Kamu Alacağının Maddi Olarak Var Olmaması.....                                                                               | 89  |
| 3.3.5.5. Alacağın Tahsiline Başka Hukuki Engel Bulunması .....                                                                          | 97  |
| 3.3.5.5.1. Alacağın Tecilli Olması .....                                                                                                | 97  |
| 3.3.5.5.2. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğraması .....                                                                                  | 98  |
| 3.3.5.5.3. Mücbir Sebep .....                                                                                                           | 99  |
| 3.3.5.6. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda İleri Sürülemeyen<br>İddialar ve Anayasanın 125. Maddesi Karşısındaki Durumu .....         | 100 |
| 3.3.5.7. Ödeme Emrine Karşı Belirli Kişilerin İleri Sürebileceği Hukuka<br>Aykırılık Halleri .....                                      | 102 |
| 3.3.5.7.1. Kamu Borçlusunun Ölümü Halinde Mirasçılarının İleri<br>Sürebilecekleri Hukuka Aykırılık Halleri .....                        | 102 |
| 3.3.5.7.2. Kanuni Temsilci Adına Ödeme Emri Gönderilmiş<br>Olması Durumunda İleri Sürülebilecek Hukuka<br>Aykırılık Halleri .....       | 104 |
| 3.3.5.7.3. Limited Şirket Ortağı Adına Ödeme Emri Gönderilmesi<br>Halinde İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri ...              | 105 |
| 3.3.5.7.4. Yeminli Mali Müşavir Adına Ödeme Emri<br>Gönderilmiş Olması Durumunda İleri Sürülebilecek<br>Hukuka Aykırılık Halleri.....   | 106 |
| 3.4. Ödeme Emrine İtiraz Mercii (İdari Yargı Mercii) .....                                                                              | 106 |
| 3.4.1. Görevli İdari Yargı Mercii .....                                                                                                 | 106 |
| 3.4.2. Yetkili İdari Yargı Mercii .....                                                                                                 | 109 |
| 3.5. Ödeme Emrine İtiraz (Dava Açma) Süresi .....                                                                                       | 109 |
| 3.5.1. Genel Esaslar .....                                                                                                              | 109 |
| 3.5.2. Adli Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi .....                                                                         | 110 |
| 3.5.3. İYUK 11. Madde Uyarınca Üst Makama Yapılan Başvuruların<br>Dava Açma Süresine Etkisi .....                                       | 112 |
| 3.5.4. Mali Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi.....                                                                          | 116 |
| 3.5.5. Mücbir Sebep .....                                                                                                               | 118 |
| 3.5.6. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasında Ve Açılan Davanın<br>Sonuçlandırılmasında Sürelerin Yetersizliği ve Anayasaya Uygunluğu .... | 119 |

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

|                                                                                                                                                                     |                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>4. HUKUKSAL DENETİMİN SONUÇLARI .....</b>                                                                                                                        | <b>123-131</b> |
| 4.1. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasının Usuli Sonuçları.....                                                                                                       | 123            |
| 4.1.1. Yürütmenin Durdurulması .....                                                                                                                                | 123            |
| 4.1.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması .....                                                                                                                         | 124            |
| 4.1.3. Derdestlik .....                                                                                                                                             | 124            |
| 4.1.4. Davayı Genişletme ve Değiştirme Yasağı .....                                                                                                                 | 124            |
| 4.2. Ödeme Emrine Karşı Davanın Esastan Karara Bağlanması Sonuçları.....                                                                                            | 124            |
| 4.2.1. Davanın Kabulü .....                                                                                                                                         | 124            |
| 4.2.2. Davanın Reddi, Kısmen Kabulü, Kısmen Reddi .....                                                                                                             | 126            |
| 4.2.2.1. Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı.....                                                                                                                 | 126            |
| 4.2.2.2. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde<br>Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Aykırılık Uygunluk<br>Çerçevesinde Değerlendirilmesi ..... | 128            |
| 4.2.3. Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları (Cebri Tahsil Şekilleri).....                                                                                                 | 130            |
| 4.2.3.1. Teminat istenmesi .....                                                                                                                                    | 130            |
| 4.2.3.2. Haciz .....                                                                                                                                                | 130            |
| 4.3. Dava Açılmamasının Sonuçları .....                                                                                                                             | 131            |
| <br><b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>                                                                                                                                  | <b>132</b>     |
| <b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>                                                                                                                                 | <b>137</b>     |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>                                                                                                                                               | <b>144</b>     |

## ÖZET

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsil esaslarını düzenleyen bir usul kanunudur. Kamu alacaklarının cebren takibinin ilk aşamasını oluşturan ödeme emri 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 58'inci maddesinde ise ödeme emrine karşı böyle bir borcun olmadığı, kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı itirazlarında bulunarak 7 gün içinde dava açılabilceği düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma nedenleri sınırlı tutulduğundan hangi nedenlere dayanılarak dava açılması gerektiği önem taşımaktadır. Bu nedenle çalışmamızda yüksek mahkeme kararlarına oldukça yer verilmeye çalışılmıştır.

Ödeme emrine karşı dava açma süresinin genel dava açma sürelerinden kısa tutulmuş olması vatandaşların hak kayıplarına uğramasına neden olabilmektedir. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açma süresinin kısalığının anayasaya uygunluğu tartışma konusu olmuştur. Ayrıca ödeme emrine karşı açılan davanın kaybedilmesi halinde borçludan haksız çıkma zammı alınması öne çıkan diğer sorunlar olarak gözükmektedir. Bu nedenle çalışmamızda kamu icra hukukunda ödeme emri ve ödeme emrinin tebliği, ödeme emrinin tebliğinden sonra borçlunun başvurabileceği yollar, dava açma nedenleri ve dava açmanın sonuçları 6183 sayılı Kanun çerçevesinde incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Ödeme Emri, Cebren Tahsil, Kamu Alacaklarının Tahsili.

## ABSTRACT

Law No. 6183 on Procedures for the Collection of Public Claims is a procedural law regulating the follow-up and collection principles of public receivables. The payment order, which constitutes the first phase of the follow-up of the public receivables, is regulated in Article 55 of Law No. 6183. In the 58th article of the same Law, it is arranged that a case can be filed within 7 days by the objection that the payment order is not such a debt, partially paid and the debtor is in due time. It is important to note that the reasons for filing a lawsuit against payment order are limited and the reasons for filing a lawsuit against them. For this reason, we have tried to put a lot of high court decisions in our work.

The fact that the period of filing a lawsuit against payment order is shorter than the length of general litigation, can cause citizens to suffer loss of rights. For this reason, the suitability of the brief of the length of the lawsuit against payment order has been a matter of debate. In addition, in case of loss of the case against the payment order, it is seen as another problem that it is important to take an unfair disbursement from the debtor. For this reason, in our work, public administration law has examined the payment order and notification of the payment order, the ways that the borrower may apply after the notification of the payment order, the reasons for filing the lawsuit and the consequences of filing a lawsuit under the Public Enforcement Law.

**Keywords:**Payment Order, Forced Collection, Collection of Public Debts.

## KISALTMALAR LİSTESİ

|        |                                                    |
|--------|----------------------------------------------------|
| a.g.e. | : Adı geçen eser                                   |
| AATUHK | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun   |
| ABD    | : Ankara Barosu Dergisi                            |
| aşağ.  | : Aşağıda                                          |
| AÜHFD  | : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi      |
| AYM    | : Anayasa Mahkemesi                                |
| b.     | : Bent                                             |
| Bkz.   | : Bakınız                                          |
| C.     | : Cilt                                             |
| D.     | : Dairesi                                          |
| Dan.   | : Danıştay                                         |
| DEÜHFD | : Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi |
| E.T.   | : Erişim Tarihi                                    |
| Ed.    | : Editör                                           |
| f.     | : Fıkra                                            |
| GK     | : Gümrük Kanunu                                    |
| GVK    | : Gelir Vergisi Kanunu                             |
| HD.    | : Hukuk Dairesi                                    |
| HGK    | : Hukuk Genel Kurulu                               |
| HMK    | : Hukuk Muhakemeleri Kanunu                        |
| İBD    | : İstanbul Barosu Dergisi                          |
| İBGK   | : İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu                |
| İİD    | : İcra İflas Dairesi                               |
| İİK    | : İcra ve İflas Kanunu                             |
| İÜHFM  | : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası   |

|      |                                   |
|------|-----------------------------------|
| İYUK | : İdari Yargılama Usulü Kanunu    |
| KVK  | : Kurumlar Vergisi Kanunu         |
| LHD  | : Legal Hukuk Dergisi             |
| LMHD | : Legal Mali Hukuk Dergisi        |
| md.  | : Madde                           |
| Mük. | : Mükerrer                        |
| s.   | : Sayfa                           |
| TBBD | : Türkiye Barolar Birliği Dergisi |
| TBK  | : Türk Borçlar Kanunu             |
| TCK  | : Türk Ceza Kanunu                |
| TMK  | : Türk Medeni Kanunu              |
| vb.  | : ve benzeri                      |
| vd.  | : ve devamı                       |
| VDDK | : Vergi Dava Daireleri Kurulu     |
| VSD  | : Vergi Sorunları Dergisi         |
| VUK  | : Vergi Usul Kanunu               |
| Y.   | : Yargıtay                        |
| yuk. | : Yukarıda                        |

## GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansman kaynağını teşkil eden kamu alacaklarının, bu hizmetlerin kesintiye uğramaksızın yerine getirilebilmesi için belirli bir sürede ve kısa zamanda tahsil edilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, kanun koyucu kamu alacaklarının takip ve tahsil usulünü özel hukuk ilişkisinden doğan alacakların takip ve tahsil usulünden ayırmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının cebren tahsilini özel olarak düzenleyen, devlete ve diğer kamu kuruluşlarına özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinden farklı üstün yetkiler veren bir kanundur.

6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarının cebren takip ve tahsili düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının cebren tahsilinin ilk aşamasını ödeme emri oluşturur. Ödeme emri, alacaklı kamu idaresi olarak devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip bulundukları takip aşamasının ilk basamağını oluşturmaktadır. Ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliği ile, kamu borçlusuna borcunu ödemesi konusunda son kez ihtar yapılmaktadır. Bu nedenle ödeme emri, cebren tahsil aşamasına geçilmeden önce borçluya son kez yapılan bir uyarı niteliği taşımaktadır. Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesi durumunda cebren tahsil süreci başlamaktadır.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ödeme emrinin konusunu oluşturan kamu alacağı kavramı ve kapsamı, kamu alacağının tarafları açıklandıktan sonra özel hukuk alacaklarının takibine ilişkin karşılaştırmalar yapılabilmesi için kamu icra hukukuna hakim olan ilkeler incelenmiştir.

İkinci bölümde, ödeme emrinin hukuki niteliği açıklanarak; bir ödeme emrinde bulunması gereken şekil unsurları incelenmiştir. Daha sonra ise kesinleşen bir kamu alacağının borçluya tebliği, tebliğdeki usullere değinilmiştir. Son olarak ödeme emrinin

tebliğinin sonuçları olan borcun ödenmesi, mal bildiriminde bulunma, mal bildiriminde bulunmamanın yaptırımları ve borcun ödenmemesi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun ödeme emrine karşı dava açması halinde ileri sürebileceği iddialar yüksek mahkeme içtihatları ışığında incelenmiştir. Ayrıca ödeme emrinin idari işlem olma özelliğine değinilerek, ödeme emrine karşı dava açılmasındaki hukuka aykırılıklar yetki, konu, sebep amaç, şekil olmak üzere beş öge halinde açıklanmıştır. Son olarak ödeme emrine karşı dava açılmasında yetkili ve görevli merciler ile ödeme emrine karşı dava açılmasında sürelerle yer verilerek dava açma süresinin kısalığının anayasaya uygunluğu incelenmiştir.

Dördüncü bölümde ise, ödeme emrine karşı dava açılmasının sonuçları olan davanın kabulü, davanın reddi, davanın kısmen kabul ve reddi açıklanarak; davanın reddi halinde borçludan alınan haksız çıkma zammının anayasaya uygunluğu incelenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. KAMU HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE İLKELER

#### 1.1. Kamu Alacağı Kavramı

Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin kamu gücünü kullanarak kamusal yükümler ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Daha geniş kapsamlı açıklayacak olursak, devletin ve yetkili idarelerin kamu gücünden doğan alacaklarıyla, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak vergi, resim, harç gibi kamu hizmetlerinden alınan paralar ve kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla idari sözleşmelerden doğan alacaklar kamu alacağıdır<sup>1</sup>.

Kamu alacağı kavramına, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer verilmiştir.6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesi, kamu idarelerini ve alacaklarını, niteliklerine de yer vererek tanımlamıştır. Kanunun 1'inci maddesi şöyledir:

*“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 ferî 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.”*denilmiştir. Ayrıca yine aynı kanunun 2'nci Maddesinde:

*“Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacak hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur.”*denilerek 6183 çeşitli kanunlarda

---

<sup>1</sup> Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2013, s.3; Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, İstanbul: Okan Yayıncılık, 1984, s.5.

Tahsili Emval Kanununa atıf yapılması halinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un uygulanacağı hüküm altına alınmıştır<sup>2</sup>.

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesini incelediğimizde kamu alacağının devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olduğu, kamu alacaklarının asli ve ferî kamu alacakları olmak üzere ikiye ayrıldığı, bunu yanında kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan diğer kamu alacaklarının da olduğu ve kamu alacaklarının takip masraflarının da 6183 sayılı kanun gereğince takip edileceği sonuçlarına ulaşılmaktadır<sup>3</sup>.

### 1.1.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları, AATUHK'un 1'inci maddesinde “*vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi... amme alacakları*” olarak ifade edilmiştir.

#### 1.1.1.1. Vergi-Resim-Harç

Vergi, devlet harcamalarının finanse edilmesi ve kamusal ihtiyaçların karşılanması için ödeme gücü ile orantılı bir şekilde ödeme gücü olanlardan alınan zorunlu karşılıksız kesin parasal ödemeler şeklinde tanımlanabilir<sup>4</sup>.

Resim, kamu gücüne dayanarak, kamu harcamalarının finansmanını temin etmek amacıyla, belirli bir işin ya da hizmetin görülmesi için yetkili makamlar tarafından verilen iznin karşılığında alınan paralardır<sup>5</sup>.

Harç ise, kamu gücüne dayanarak, kamu harcamalarının finansmanını temin etmek amacıyla, kamu idaresinin sunduğu kamu hizmetinden yararlanan ve özel yarar sağlayan kişilerden alınan paralardır<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Ankara: Seçkin Yayınları, s.21.

<sup>3</sup> Hüseyin Çelikkol, Fevzi Özgeneller, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları**, Ankara, 1975, s.4.

<sup>4</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.4; “*Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir.*” Bkz. Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2014, s.23.

<sup>5</sup> Kaneti, a.g.e., s.5.

<sup>6</sup> Kaneti, a.g.e., s.6.

Vergi mevzuatımızda vergi, resim ve harçların tabi olduğu iki temel kanun bulunmaktadır. Bunlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)'dur. AATUHK uygulamasında, hem VUK'a hem de GK'na tabi vergi, resim ve harçlar kamu alacağı sayılmaktadır<sup>7</sup>.

#### **1.1.1.2. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları**

Bir başka asli nitelikteki kamu alacağı, ceza soruşturma ve takipleri dolayısıyla yapılan giderlerdir. Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ilişkin bir dava olduğunda, davanın başından sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olarak alınan masraflardır<sup>8</sup>.

#### **1.1.1.3. Vergi Cezaları ve Para Cezaları**

Vergi cezaları, vergiler gibi kamu giderlerini karşılamak üzere değil, vergi yasalarına aykırı davranışları engellemek için vergi kanunlarındaki yükümlülüklerin ihlal edilmesi sonucu uygulanan idari para cezalarıdır<sup>9</sup>.

#### **1.1.1.4. Para Cezaları**

6183 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine göre; para cezaları, adli ve idari para cezalarını ifade etmektedir. Söz konusu para cezalarından kasıt, vergi cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve İnfaz Kanununda tahsil şekli gösterilen para cezaları dışında kalan ceza mahkemelerince hükmolunan adli para cezaları ve idare tarafından kesilen idari para cezalarıdır<sup>10</sup>.

6183 sayılı Kanun, Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır. Buna göre faile verilen para cezasının tahsili öncelikle Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre savcıların takip ve tahsil etmesi

<sup>7</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2013, s.11.

<sup>8</sup> Gerçek, a.g.e., s.6.

<sup>9</sup> Kaneti, a.g.e., s.5.

<sup>10</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.12.

gerekmektedir. Savcılar bu takip sonucunda tahsilat yapamazsa o zaman bu alacağın takip ve tahsilini ilgili tahsil dairelerine göndermektedir. Bu nedenle Türk Ceza Kanunu para cezalarının tahsilinde önceliklidir<sup>11</sup>.

### **1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları**

Gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zammı ferî nitelikteki kamu alacaklarını oluşturmaktadır.

#### **1.1.2.1. Gecikme Zammı**

Gecikme zammı 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kamu alacağının zamanında ödenmemesi durumunda gecikme zammı uygulanır. Vadenin bitim tarihinden itibaren uygulanan gecikme zammı ferî nitelikte bir kamu alacağıdır. Gecikme zammının uygulanabilmesi ancak borcun ödenebilir olması durumunda mümkündür<sup>12</sup>.

#### **1.1.2.2. Gecikme Faizi**

Gecikme faizi VUK'un 112'nci maddesinde düzenlenmiştir. Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, tarhiyata konu verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, gecikme zammı oranında hesaplanan bir faizdir. Söz konusu gecikme faizi hesabı sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler bakımından geçerli olduğundan, beyana dayanan tarhlar, vergi cezaları ve diğer kamu alacakları bu uygulamanın kapsamı dışında kalmaktadır. Gecikme faizi zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilere uygulanan, normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Açıklamalı ve İcraatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, İstanbul:2012, s.5.

<sup>12</sup> Kaneti, a.g.e., s.443.

<sup>13</sup> Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Ferî Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2013, s.37.

### **1.1.2.3. Tecil Faizi**

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde düzenlenmiş olan tecil faizi, asıl borca bağlı ferî nitelikte bir alacaktır. Kamu borçlusunun, borcu vadesinde ödememesi durumunda kamu alacağının tehlikeye düşmesini engellemek amacıyla teminat alınması ve devlet hazinesinin mali zarara uğramasını engellemek amacıyla faiz alınmak suretiyle borcun ertelenmesidir<sup>14</sup>.

### **1.1.2.4. Pişmanlık Zammı**

Hiç beyan edilmeyen veya eksik olarak beyan edilen vergilerin, daha sonradan pişman olunarak beyan edilmesi ve ödenmesi halinde vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanarak alınan ferî nitelikte bir kamu alacağıdır<sup>15</sup>.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesi için vergi aslının gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ile birlikte bildirim tarihinden itibaren on beş gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ödemenin gerçekleşmesi halinde bu kişiler aleyhine vergi ziyayı cezası kesilmez.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için, gecikme zammı oranında pişmanlık zammının vergi aslı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi de kanuni bir zorunluluktur<sup>16</sup>.

### **1.1.2.5. Haksız Çıkma Zammı**

6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenen haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açılması ve açılan davanın kaybedilmesi durumunda borçludan borç tutarının %10'u oranında alınan ferî bir alacaktır<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Gerçek, a.g.e., s.86; Sonsuzoğlu, a.g.e., s.75.

<sup>15</sup> Gerçek, a.g.e., s.6.

<sup>16</sup> Kaneti, a.g.e., s.252.

<sup>17</sup> Sonsuzoğlu, a.g.e., s.85.

### 1.1.3. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde asli ve ferî alacaklar dışında kalan ancak kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar kamu alacağı olarak kabul edilmiştir.

Kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanan alacaklara geçmeden önce kamu hizmeti kavramını açıklamamız gerekmektedir. Kamu hizmeti kavramı dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Geniş anlamda kamu hizmeti, bir kamu idaresi tarafından doğrudan doğruya veya böyle bir idarenin gözetimi altında ihtiyaçları ve çıkarları tatmin ve temin etmek amacıyla girişilen teşebbüsler ve gösterilen faaliyetlerdir. Dar anlamda kamu hizmeti ise, kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usuller dairesinde ve bu hukuktan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak yapılan hizmetlerdir. AATUHK'da belirtilen kamu hizmeti kavramı dar anlamda kullanılmıştır<sup>18</sup>.

Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında kalan, ancak kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları kapsamaktadır. Kanun koyucu kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları belirlerken istisnaları gösterme usulünü tercih etmiştir. Çünkü akitten, haksız fiil<sup>19</sup> ve haksız iktisaptan doğan alacaklar özel hukuk ilişkisi sonucu ortaya çıktığından kamu alacağı sayılmazlar. Nitekim, devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları özel hukuk ilişkisinin bir sonucu olup; İcra ve İflas Kanunu'na göre takip edilir (İİK, md.47). Ancak, kamu idarelerinin kamu hizmeti sunarken idare hukukuna mahsus yetki ve imtiyazları kullanarak yapmış oldukları akitler kamu alacağı niteliğindedir. Kamu hizmetlerinin uygulanması sonucunda doğan kamu alacaklarına örnek olarak; Katılma payları, Su bedelleri, İmha giderleri, Madenlerde devlet hakkı vb. sayılabilir<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Gerçek, a.g.e., s.7.

<sup>19</sup> "Kaçak elektrik kullanımı, niteliği itibariyle haksız bir eylemdir. Haksız eylemden doğan zarar, 6183 sayılı yasa kapsamında kamu alacağı olmadığından gecikme zammı uygulanamaz." Y. 4. HD.'nin E. 2004/10602, K.2005/14414 ve 10.10.2005 tarihli kararı: Mahmut Coşkun; **Açıklamalı –İçtihaatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin, 2013, s.53.

<sup>20</sup> Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s.27.

#### 1.1.4. Takip Masrafları

Takip masrafları, borçlunun kamu borcunu zamanında ve usulüne uygun olarak ödememesi nedeniyle alacaklı kamu idaresi tarafından kamu alacağının takip ve tahsili için yapılan masraflardır<sup>21</sup>.

#### 1.1.5. Özel Kanunlarında Tahsili Emval Kanununa veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

AATUHK'un 2'nci maddesine göre, *"Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur."* Bu hüküm uyarınca, AATUHK'un 1'inci maddesi kapsamına girmeyen fakat özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu uyarınca takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar da AATUHK'a tabi olacaktır. Tahsili Emval Kanunu'na yapılan başlıca atıflar şunlardır:

- 1) Yolsuz harcanan köy paraları (442 sayılı Köy Kanunu'nun 45'inci maddesi),
- 2) Asker ailelerine yapılacak yardımlar (4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7'nci Maddesinin 5'inci fıkrası),
- 3) Mutemet avansları (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 88'inci maddesi)
- 4) Çiftçi mallarını koruma bedelleri (4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun'un 15'inci Maddesinin 3'üncü fıkrası),
- 5) Değer paha bedelleri ( 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 19'uncu maddesi).

Bunun yanında, AATUHK 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe girdikten sonra 1'inci maddenin kapsamına girmemekle birlikte özel kanunlarında AATUHK uyarınca takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar da AATUHK'a tabi olacaktır. AATUHK'a yapılan başlıca atıflar şunlardır:

- 1) İnzibati ceza (1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun Ek 2'nci maddesi),

---

<sup>21</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2012, s.8.

- 2) Kayıt ve katılma ücretleri ile yıllık aidatlar (507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu'nun Ek 5'inci maddesi),
- 3) İhracatta haksız alınan vergi iadesi (261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Alınacak Tedbirlere Dair Kanun'un 2/A maddesinin 2'nci fıkrası),
- 4) Tohumluk ve yemeklik kredisi borçları (5254 sayılı Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesinin son fıkrası),
- 5) Borsa ve oda aidatları (5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu'nun 25'inci maddesinin son fıkrası),
- 6) Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ve diğer alacaklar (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin 16'ncı fıkrası),
- 7) Ecrimisiller (2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrası),
- 8) Fonun kanunda sayılan alacakları (5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132'nci maddesi).

## **1.2. Kamu Alacağının Tarafları**

Kamu İcra Hukukunda borç ilişkisinin tarafları için kamu alacaklısı ve kamu borçlusu terimleri kullanılmaktadır.

### **1.2.1. Kamu Alacaklısı**

Mali yükümler koyma yetkisi yasama organına tanınmıştır. Mali yükümlerden doğan kamu alacaklarının tahsil yetkisi ise kural olarak Devlete aittir. Bunun yanında mahalli idarelerden il özel idaresi ve belediyelerin kendileri tarafından tarh tebliğ ve tahakkuk eden bazı kamu alacaklarının tahsil edilmesi söz konusudur. Bu nedenle kamu alacaklısı kavramı dar anlamda ele alınan devlet kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.95.

AATUHK'nun 3'üncü maddesinde kamu alacaklısı kavramı tanımlanmıştır. Kamu borcu koyma yetkisini kullanan devlet, il özel idaresi ve belediyeler alacaklı kamu idaresini, kamu alacaklarını tahsil etme görevi verilen idare servis ve memurları ise tahsil dairesini oluşturmaktadır<sup>23</sup>.

### 1.2.2. Kamu Borçlusu

Kamu alacaklısının karşısında yer alıp kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilci veya mirasçıları, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri kamu borçlusudur<sup>24</sup>.

#### 1.2.2.1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi VUK'nun 8/1'inci maddesinde “*Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Kanunda yer verilen bu tanım iki yönüyle yetersiz kalmaktadır. İlk olarak, vergi mükellefi sadece gerçek ve tüzel kişilerden ibaret değildir. Nitekim VUK'un 10'uncu maddesinde “*Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...*” ifadesine yer verilmiştir. Benzer şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iktisadi kamu kuruluşları tüzel kişiliğe sahip olmasalar dahi mükellefler arasında sayılmıştır. İkinci olarak kanunda vergi mükellefi sadece maddi ödevi yerine getirmekle yükümlü kişi olarak ifade edilmiştir. Ancak geniş anlamda vergi mükellefi hem maddi hem de şekli görevlerini yerine getirmekle görevlidir. Zira VUK'nun 153-257'nci maddelerinde mükellefin vergi ödeme yükümlülüğü yanında defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır<sup>25</sup>.

Zira Vergiye tabi kişi ve kurumlar olarak ifade edilebilecek vergi süjesi kavramı, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları ile yakından ilişkilidir. En genel yaklaşımla

<sup>23</sup> Gerçek, a.g.e., s.25.

<sup>24</sup> Gerçek, a.g.e., s.30.

<sup>25</sup> Gerçek, a.g.e., s.31; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s.49-50; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku C.I.**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 35. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, s.40; Pehlivan, a.g.e., s.48-59.

vergi mükellefi, kanunun vergi mükellefiyetini bağladığı olayla ilişkisi nedeniyle, vergiyi geliri veya servetinden ödemek zorunda olan kişi ve kurumlardır<sup>26</sup>.

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran bir takım kriterler vardır. Bunlardan birincisi, vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ikincisi ise, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. Bu iki şart vergi mükellefi olmanın şartları olmakla birlikte vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkı da belirlemektedir<sup>27</sup>.

### 1.2.2.2. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu kendisi mükellef olmadığı halde onunla olan ekonomik ilişki ve hukuki bağ nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesinden sorumlu tutulan kişidir. VUK'nun 8/2'nci maddesinde "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan kişidir.*" Şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu kavramı 3 şekilde karşımıza çıkmaktadır:

- 1) Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olan vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu,
- 2) Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan ferî vergi borçlusu durumundaki vergi borçlusu,
- 3) Başkasının vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusudur<sup>28</sup>.

### 1.2.2.3. Kanuni Temsilciler

VUK'nun 9'uncu maddesine göre, mükellefiyet ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi mükellefiyet için yeterlidir. Çünkü vergi hukukunda ehliyetin temelini ödeme gücü oluşturmaktadır. Bu nedenle fiil ehliyetine sahip

<sup>26</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Der Yayınları, 1987, s.57-58.

<sup>27</sup> S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 10. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.

<sup>28</sup> Gerçek, a.g.e., s.32.

olmayan gerçek kişilerin, tüzel kişilerin, tüzel kişiliği olmayan mal ve ortaklıkların kanuni ödevlerini yerine getirmek için kanuni temsilcilere ihtiyaç bulunmaktadır<sup>29</sup>.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK'nun 10'uncu maddesi ile AATUHK'nun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni temsilciler gücünü ve yetkisini kanundan alarak mükellefin vergilendirme ile ilgili tüm ödevlerini yerine getirmekten vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilci olabilmek için tam ehliyetli olmak ve gerçek kişi olmak gerekmektedir. Bu nedenle tüzel kişiler kanuni temsilci olamaz. Kanuni temsilcilerin görevi vergi kanunlarının yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz yapmaktır. Bunu gerçekleştirdikleri takdirde vergi, asıl mükellefin malvarlığından alınmaktadır. Ancak kanuni temsilciler bu ödevleri yerine hiç veya eksik yerine getirdikleri takdirde mükelleften tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin malvarlığından karşılanmaktadır. Ancak bu kanuni temsilcilerin sorumlu tutulduğu durumlarda bu kişilerin kendi şahsi borçları olmaması sebebiyle asıl vergi borçlusuna rücu hakları vardır<sup>30</sup>.

Kanuni temsilcilerin ödev ve sorumlulukları VUK'nun 10'uncu maddesi ile AATUHK'nun 35'inci mükerrer maddesinde düzenlenmiştir. AATUHK'na eklenmesinin sebebi vergi dışında kalan kamu alacaklarında kanuni temsilcilerin sorumluluğunu belirlemektir. Bu sebeple kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin ikili bir ayırım yapılmıştır. Eğer vergi alacağından kaynaklı bir sorumluluk söz konusu ise VUK'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen kanun hükümleri, vergi alacağı dışındaki kamu alacakları için ise AATUHK'nun 35'inci madde hükümleri uygulanacaktır. Anayasa Mahkemesi 19.3.2015 tarihinde vermiş olduğu karar ile VUK'nun 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenen kanuni temsilcileri müteselsil sorumlu tutan fıkrayı hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği; Mükerrer 35'inci maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını belirten 6'ncı fıkrayı ise belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesi ile iptal etmiştir. İptal kararı ile birlikte vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğu bağlamında VUK'un 10'uncu maddesinin; bunlar dışında kalan kamu alacakları bakımından ise AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinin uygulanması hususu netlik kazanmıştır<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s.55.

<sup>30</sup> Gerçek, a.g.e., s. 39.

<sup>31</sup> Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.43-140; Recep Narter, "Amme

#### 1.2.2.4. Mirasçılar

AATUHK'nun 7'nci maddesinde mirasçılarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre; borçlunun ölümü halinde mirasçılarının kamu borcundan sorumluluğu mirası reddetmemiş mirasçılarındır. Yani mirası kabul eden veya süresi içinde reddetmemiş mirasçılar, ölenin kamu borcundan kamu icra hukuku hükümlerine göre sorumludur. Borçlunun ölümü halinde yapılan işler ise kaldığı yerden devam etmekte olup; tekrardan yapılmasına gerek yoktur<sup>32</sup>.

VUK'nun 12'nci maddesinde ise vergi borçlarından mirasçılarının sorumluluğu düzenlenmiştir. VUK'nun 12'nci maddesine göre'' ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar''. Hükmüne yer vermiştir. Bu nedenle vergi borçlarına ilişkin mirasçılarının sorumluluğunda VUK uygulanacak olup; bunun dışındaki kamu alacaklarında AATUHK uygulama alanı bulacaktır. Ayrıca TMK'nun 641'inci ve 681'inci maddelerinde mirasçılarının sorumluluğu düzenlenmiştir<sup>33</sup>.

#### 1.2.2.5. Kefil

AATUHK'nun 11'inci maddesinde şahsi teminat olarak kefil düzenlenmiştir. Bir kişinin kefil olarak gösterilebilmesi için bir takım şartlar aranmaktadır. Bunlar;

1) Kefilin muteber (ekonomik durumu iyi ve toplumda güvenilir) kişi olması gerekmektedir.

2) Kefilin müteselsil kefil veya müsterek müteselsil borçlu olması gereklidir. Adi kefalet yeterli değildir.

3) Kefalet, noter tasdikli sözleşme ile tesis edilmiş olması gerekir.

---

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme'', **Vergi Dünyası**, (410), 2015, s.122-123, 125.

<sup>32</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.130.

<sup>33</sup> Gerçek, a.g.e., s.40.

Kefilin kabulü tahsil dairesine bırakılmıştır. Tahsil dairesi kefilî kabul edip etmemekte özgürdür. Kabulü halinde kefil, kabul ettiği miktar ile mükellefin vergi borcundan sorumludur. Kefiller, asıl borçluya uygulanacak olan hükümlere tabidir<sup>34</sup>.

#### **1.2.2.6. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri**

AATUHK'nun 3'üncü maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan fakat Türkiye'de gelir elde eden kişiler ile kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan fakat Türkiye'de kazanç elde eden kurumlar kamu borçluları arasında yer almaktadır<sup>35</sup>.

### **1.3. Kamu İcra Hukuku**

#### **1.3.1. Genel Olarak**

Kamu İcra Hukuku mali hukukun bir alt dalı olarak vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktadır. Ancak Kamu İcra Hukukunun konusu sadece bu mali yükümlerle sınırlı değildir. Bunun dışında devletin ve diğer kamu idarelerinin birtakım alacakları da Kamu İcra Hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu açıklamalara göre; Kamu İcra Hukukunu, devletin ve diğer kamu idarelerinin vergi, resim, harç gibi mali yükümlerden kaynaklı kamu alacakları ile bunların dışındaki kamu alacaklarının güvencesi için alınacak önlemleri, ödenmesini ve hukuki cebri yollardan tahsilini düzenleyen bir mali hukuk dalı olarak tanımlayabiliriz<sup>36</sup>.

Kamu İcra Hukukunun kaynağını oluşturan Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının cebren tahsilini düzenlemektedir. Kamu alacakları, taşıdığı özellikler ve özel alaclardan ayrılan birtakım özellikleri nedeniyle özel hukuk alacaklarının tahsilini düzenleyen İcra ve İflâs Kanunu'ndan ayrı bir kanun olan Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun düzenlenmesine neden olmuştur. Yürürlüğe girdiği 01.01.1954 tarihinden bu yana uygulanmakta olan Amme

<sup>34</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.115; Gerçek, a.g.e., s.41.

<sup>35</sup> M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s.76.

<sup>36</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.48.

Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun takibin temel aşamaları açısından İcra ve İflâs Kanunu'ndan çok büyük farklılıklar taşımasa da, bu Kanun'un temel bazı özellikleri, özel hukuk alacaklarının tahsilini düzenleyen İcra ve İflâs Kanunu'nun esaslardan önemli bir şekilde ayrılmayı gerektirmiştir.

Kamu alacaklarının İcra ve İflâs Kanunu dışında ayrı bir Kanun ile düzenlenmesinin bazı özel sebepleri vardır. Çünkü devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu birtakım kamu hizmetleri vardır. Bu hizmetler yerine getirilirken birtakım harcamalar yapılmakta olup; devletin bu harcamaları yaparken özel kesimden kamu kesimine ekonomik değerler aktarma yükümlülüğü vardır. İşte devletin zorunlu olduğu kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için bu ekonomik değerlerin, kamu borçluları tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu sebep de, devletin kamu hukukundan doğan alacaklarının ayrı bir takip yolu ve hatta ayrı bir Kanun ile düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla kanun koyucu devletin, kamu hukukundan doğan alacağını sadece ayrı bir takip yolu olarak düzenlememiş; bunun yanı sıra, kamu alacağından doğan alacaklarının tahsili için de ayrı bir Kanun kabul etmiştir<sup>37</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki öğretilde savunulan diğer görüş de, kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen ayrı bir Kanun'un bulunmasına gerek olmadığı yönündedir<sup>38</sup>. Bu görüşün gerekçesi İsviçre hukukunda, kamu alacaklarının özel hukuk alacakları ile aynı esaslara göre, aynı Kanun ile tahsil edilmekte olması ve modern hukukta böyle bir ayrımın yapılmaması gerektiğidir<sup>39</sup>.

### 1.3.2. Kamu İcra Hukukunun Niteliği

Kamu İcra Hukuku; mali hukukun, İdare Hukukunun ve Genel İcra Hukukunun belli özelliklerini kendisinde toplayan karma bir yapısının olduğu kabul edilmektedir. İdare Hukuku ile olan ilişkisi en çok yükümlendirme/vergilendirme işlemleri bakımındandır. Kamu alacağının tarh işlemi gibi tahsil işlemi de idari işlem niteliğinde olup, idari işlemlerin genel teori ve ilkelerine uygun olması gerekmektedir<sup>40</sup>.

<sup>37</sup> Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi İçerisinde Genel İcra Hukuku ve Kamu icra Hukukunun Karşılaştırması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 12, (2012), s.328.

<sup>38</sup> Necmettin Berkin, **İcra Hukuku Dersleri**, 2. Bası, İstanbul:1969, s.20.

<sup>39</sup> Çiftçi, a.g.e., s. 328.

<sup>40</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.52.

Kamu İcra Hukukunda kamu alacağının tahsili amacıyla uygulanan işlemler tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Bu özellikleri nedeniyle iptal davasına konu olabilmektedirler. Bu nedenle bu işlemlerdeki yetki, şekil, sebep, konu, amaç yönünden hukuka aykırılıklar iptal davasına konu olmaktadır<sup>41</sup>.

İsimsel bazda Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukuku arasında herhangi bir farkın olmadığı izlenimi yaratmaktadır. Hatta öğretilerde Kamu İcra Hukukunun ayrı bir hukuk dalı olarak düzenlenmesine gerek olmadığı gibi kamu alacaklarının tahsilinin İcra ve İflas Kanunundan ayrı bir kanunla düzenlenmesine bile gerek olmadığını düşünen yazarlar vardır. Ancak kamu alacağının niteliğinin diğer özel alacaklardan farklı olması ve bu nedenle farklı bir usule tabi tutulması, kamu yararının kişisel yarardan üstün tutulması ilkesinin bir gereğidir. Kamu hizmetinin mali kaynağı olan kamu alacaklarının kısa sürede ve etkili bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir. Zira devletin, kamu hizmetlerini zamanında yerine getirme yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için kamu alacaklısına; kamu gücü kullanma, kendiliğinden harekete geçebilme ve yaptırım uygulama gibi birtakım ayrıcalıklar tanınmıştır<sup>42</sup>.

### **1.3.3. Kamu İcra Hukukuna Hakim Olan İlkeler**

#### **1.3.3.1. Genel Olarak**

Gerek Genel İcra Hukukuna gerekse Kamu İcra Hukukuna hakim olan ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerden önemli olanlara çalışmamızda yer verilmiştir.

#### **1.3.3.2. Hukuk Devleti İlkesi**

Şüphesiz ki hukukun her alanında olduğu gibi Kamu İcra Hukukunun da en temel ilkesidir. Bu ilkeye göre kamu alacaklarının hukuka uygun tahsil edilmesi gerekmektedir. Hukuka uygun tahsil edilebilmesinin ön koşulunu ise kamu alacağının hukuka uygun salınması oluşturmaktadır.

---

<sup>41</sup> Yusuf Karakoç, “ Kamu İcra Hukukunda Tahsilin Hukuki Niteliği”, **Mükellefin Dergisi**, (105), 2001, s.34-36.

<sup>42</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.54.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kamu alacaklarının kanunla konulması ve kanuna uygun olarak alınması gerekmektedir. Bu da kanunların anayasaya uygunluğu ve yargısal denetimin yapılması ile mümkündür. Kanunların anayasaya aykırılığı Anayasa Mahkemesi, tahsil işlemlerinin hukuka aykırılık iddiaları idari ve vergi yargı organları tarafından yerine getirilmektedir.

Bunun yanında hukuk devleti ilkesi idarenin mali sorumluluğunu da gerektirmektedir. Alacaklı kamu idaresi, kamu alacaklarının tahsili sürecinde vermiş olduğu zarardan dolayı kamu borçlusuna karşı sorumludur<sup>43</sup>.

#### **1.3.3.3. Re'sen Harekete Geçme İlkesi**

İcra Hukukunda borcun ödenmemesi durumunda hukuki cebir kullanma yetkisi sadece devletindir. Burdaki cebir, borçlunun şahsına değil malvarlığına uygulanmaktadır<sup>44</sup>.

#### **1.3.3.4. Malvarlığı ile Sorumluluk**

İcra Hukukunda borçlu, borçlarından dolayı malvarlığı ile sorumludur. Ancak gerek İcra ve İflas Kanununda gerekse Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanunda haczedilemeyen hak ve alacaklar düzenlenmiştir<sup>45</sup>.

#### **1.3.3.5. Menfaatler Dengesinin Gözetilmesi İlkesi**

Alacaklı tahsil idaresi, borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yükümlüdür (AATUHK. M.62).

#### **1.3.3.6. Usul Ekonomisi İlkesi**

Kamu İcra Hukukunda tahsil sürecinin kısa sürede ve az masrafla tamamlanması gerekir. Usul ekonomisi ilkesi hem alacaklı hem de borçlunun menfaatini korumaktadır<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.57.

<sup>44</sup> Karakoç, “Kamu İcra Hukukunda Tahsilin Hukuki Niteliği”, s.34-36.

<sup>45</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.58.

<sup>46</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.59.

### 1.3.3.7. Ölçölülük İlkesi

Ölçölülük ilkesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında, sınırlandırmada kullanılan aracın, gerçekleştirilmek istenen amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir. Bu anlamda ölçölülük ilkesinin üç ana unsuru vardır.

Uygunluk/ Elverişlilik; sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, uygun aracın olması gerektiğini ifade etmektedir. Araçtaki elverişsizlik, amacın gerçekleşmesini zorlaştırır<sup>47</sup>.

Gereklilik/Zorunluluk; temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında amaca ulaşmak için kullanılan araç ile amaca ulaşılabilceği başka hiçbir aracın bu amaca hizmet edemeyeceğini ifade etmektedir. Bir çok araç arasından kişilere ve kamuya en az zarar verilecek aracın seçilmesidir<sup>48</sup>.

Orantılılık; temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını gerektiren amacın; sınırlama ile dengeli olması gerektiğini, amaç ile araç arasında orantının olmasını, olayın özelliklerine göre menfaatler arasında makul bir dengenin bulunması gerektiğini belirtmektedir<sup>49</sup>.

Mali Hukuk açısından ölçölülük ilkesi büyük önem taşımaktadır. Devletin maliye politikası kapsamında alacak olduğu tedbirlerle ulaşmak istediği amaç arasında dengeli bir ilişkinin olması gerekir. Bunun yolu da vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim yolları ve yaptırımların ölçölülük ilkesine uygun olması gerekir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması niteliği taşıyan sınırlandırmaların kanunla yapılması ve bu sınırlandırmanın ölçölülük ilkesine uygun olması gerekmektedir<sup>50</sup>.

Vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulamaz. Bu nedenle mali yükümlülük getirilmesinin zorunlu olması ve bunun başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişilerin temel hak ve hürriyetlerini kullanılamaz hale getirmesi sonucunu yaratmaması

---

<sup>47</sup> Çiftçi, a.g.e., s.352.

<sup>48</sup> Çiftçi, a.g.e., s.352.

<sup>49</sup> Çiftçi, a.g.e., s.353.

<sup>50</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.60.

gerekir.Kamu İcra Hukukunda tahsil dairesinin zor kullanma yetkisi de ölçölölük ilkesine uygun olmalıdır. Özellikle temel hak ve hürriyetlerine müdahale teşkil eden haciz işleminin ölçölölü olması gerekmektedir<sup>51</sup>.

Kamu alacaklarının tahsili sürecinde başvuru yöntem ve alınan tedbirlerin kamu alacaklısı ve kamu borçlusunu arasındaki menfaat dengesinin gözetilerek ve ölçölölü bir şekilde yapılması gerekmektedir. Ayrıca kamu borçlusunun temel hak ve hürriyetlerini ihlal edilmemeli eğer sınırlandırılma kaçınılmaz ise en az ihlal edenin tercih edilmesi gerekmektedir<sup>52</sup>.

### 1.3.3.8. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki Güvenlik İlkesi, içerisinde birtakım ilkeler barındırmaktadır. Bunlardan ilki Belirrlilik ilkesi; kişilerin hak ve ödevlerinin belirli olmasını kanunla düzenlenmesini ve bu düzenlemenin basit anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır<sup>53</sup>.

Bir diğerk ilke Aleyhe Düzenlemelerin Geçmişe Yürütölmemesi İlkesi; mali hukuk alanında yükölmlölük getiren kanunların geçmişe yürütölmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Kural olarak leh kanunlar geçmişe yürütöllebilir; ancak aleyhe olan kanunların geriye yürölmezliğı ilkesi vardır. Vergi yükölünü arttırıcı hükümlerin geçmişe yürütölmesi hukuki güvenliğı zedelemektedir. Bunu yanında lehe olan hükümlerin geçmişe yürütölmemeyerek herkese uygulanmaması da aynı şekilde hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur<sup>54</sup>.

Kıyas Yasağı İlkesi; ceza hukuku ve mali/vergi hukuku için getirilmiş bir ilkedir. Düğerk hukuk dallarında kıyasa başvurulabilirken bu iki hukuk dalı için kıyas yasağı vardır. Kıyasa kanundaki boşlukların doldurulması için başvurulmaktadır. Kıyas, var olan bir kuralın, benzer sebeplere dayanarak kanun tarafından kapsama alınmamış bir olaya

<sup>51</sup> Çiftçi, a.g.e., s.353.

<sup>52</sup> Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerkendirme”, **Prof. Dr.M. Polat Soyer’e Armağan**, İzmir: 2014, s.1285-1288.

<sup>53</sup> Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerkendirme”, s.1285-1288.

<sup>54</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.63.

uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yaparak vergilendirme yapılamayacağı gibi suç veya kabahat gibi ceza ve yaptırımlar da uygulanamaz<sup>55</sup>.

#### **1.3.4. Temel Bazı Kurumlar Çerçevesinde Kamu İcra Hukuku ile Genel İcra Hukukunun Karşılaştırılması**

##### **1.3.4.1. Takip Konusu Bakımından**

Kamu icra Hukukunun, genel icra hukukundan ayrılarak bağımsız bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmasının sebebi kamu icra hukukunun özünü oluşturan takip konusudur.

Kamu icra hukukunun takip konusunu oluşturan alacaklar kamu alacakları olup; özellikleri sebebiyle diğer alacaklardan ayrılmaktadır. Bu alacaklar devletin alacağı olması sebebiyle imtiyazlıdır. Zira devlet, kamusal faaliyetlerini yürütebilmesi için anayasal bir zorunluluk olan vergileri vatandaşlardan zamanında tahsil etmesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında devlete, alacaklarını vatandaşlardan tahsil ederken birtakım imtiyazların tanınması menfaat dengesi çerçevesinde olağan bir sonuçtur<sup>56</sup>.

Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun’a göre kamu borcu tarh- tebliğ- tahakkuk gibi aşamalardan geçerek tahsil edilebilir hale gelmektedir. Kural olarak bir kamu borcu bu aşamalardan geçmeden tahsil edilebilir hale gelemez. Dolayısıyla birtakım idari ve yargısal süreçlerden geçerek tahsil niteliği kazanan kamu alacağının hukuki niteliği göz önüne alındığında diğer alacaklardan farklı bir alacak olduğu sonucuna ulaşılması kaçınılmazdır<sup>57</sup>.

##### **1.3.4.2. Alacaklı Borçlu Tahsil Organ Bakımından**

Kamu icra hukukunda alacaklı kamu idaresi olup, AATUHK’un 1’inci maddesine göre tahsil organıdır. Kamu borçlusu ise; yine aynı kanunun 1’inci maddesinde belirtilen kamu borçlarının yükümlüsüdür.

<sup>55</sup> Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, s.63-67.

<sup>56</sup> Çiftçi, a.g.e., s.331.

<sup>57</sup> Çelik, a.g.e., s.23.

Gene icra hukuku ile karşılaştıracak olursak özel hukuk alacaklısı kamu idaresine; özel hukuk borçlusu kamu borçlusuna; icra daireleri de alacaklı kamu idaresi yani tahsil dairesine karşılık gelmektedir Amme Alacaklarının Takip Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılacak bir icra takibini diğer icra takiplerinden ayıran özellik takibi alacaklı kamu idaresinin yürütmesidir. Yani genel icra hukukunda icra dairelerine tanınan yetki, kamu alacaklarında alacaklı kamu idaresine tanınmıştır<sup>58</sup>.

Alacaklı bakımından kamu alacaklısı ile özel hukuk alacaklısı arasında belirgin farklılıklar vardır. Özel hukuk alacaklısı, tahsil ettiği alacağını kendi malvarlığına dahil ederken, kamu alacaklısının tahsil ettiği alacak devletin malvarlığına aktarılmaktadır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresinin menfaatleri dengeleme yükümlülüğü söz konusudur. Kamu idaresinin aynı zamanda tahsil dairesi olması onu bu yükümlülüğten kurtarmamaktadır. Hatta kamu alacaklısı, kamu borçlusunun malvarlığını korumak, menfaatlerini gözetmek durumundadır. Çünkü alacaklı kamu idaresinin kamu borcunu borçludan tahsil etmekle görevi bitmemekte, aynı borçlunun pek çok kez daha malvarlığına yöneleceği zamanlar olmaktadır. Çünkü Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'a konu olan kamu alacaklarının önemli bir kısmı, mükelleflerin düzenli olarak devlete ödemek zorunda oldukları vergilerden oluşmaktadır. Oysa özel hukuk alacaklısının tek amacı, alacağını tahsil etmektir. Özel hukuk alacaklısı İcra takibi yaptıktan sonra borçlunun malvarlığının ne olacağını düşünmez. Çünkü ileride borçlu ile herhangi bir borç ilişkisine girmek gibi bir zorunluluğu yoktur. Ancak kamu alacaklısının durumu farklıdır. Borçlunun malvarlığına aykırı davranması menfaatlerini korumaması aynı zamanda kamu alacaklısının da menfaatlerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle kamu alacaklısı kendi menfaatlerini düşündüğü kadar borçlunun menfaatlerini de korumak durumundadır<sup>59</sup>.

#### **1.3.4.3. Takip Yollar Bakımından**

Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'a göre kamu alacaklısı kamu borçlusunu iki şekilde takip edebilir. Bunlardan biri haciz yolu ile takip diğeri ise iflas yoluyla taktır (AATUHK m. 54). Bunun yanı sıra kamu alacaklısı, borçluya karşı teminatın paraya çevrilmesi yoluna başvurabilecektir (AATUHK m. 54/I, b. 1).

<sup>58</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2011, s.600.

<sup>59</sup> Çiftçi, a.g.e., s.333.

Konumuz açısından asıl önemli olan takip yolu ise, borçlunun Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'a göre haciz yolu ile takibidir. Haciz yolu ile takip, İcra ve İflâs Kanunu'ndan farklı olarak alacaklının takip talebi ile değil, ödeme emri ile başlar. Çünkü Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'a göre yapılacak takiplerde, takibi tahsil dairesi olarak kamu alacaklısının kendisi, yani alacaklı kamu idaresi yürüttüğünden takibi de kamu alacaklısının kendisi başlatır. Bu nedenle bir takip talebine de ihtiyaç duyulmaz<sup>60</sup>.

#### **1.3.4.4. Başvuru Yolları Bakımından**

Kamu alacaklarının tahsili sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için uyuşmazlığın türüne göre idari veya adli yargıda kanun yoluna başvuru imkanı bulunmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'da belirtilen bu işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları her bir işlem için ayrı ayrı belirlenmiştir<sup>61</sup>.

#### **1.3.4.5. Kanunların Uygulanması Bakımından**

2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu, kural olarak kişilerin özel hukuk ilişkilerinden doğan borçlarının tahsilini düzenlerken, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, devletin kamu hukuku ilişkisinden doğan alacaklarının tahsilini düzenlemektedir. Ancak devlet her alacaklı olduğu durumda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanmaz. Devletin sözleşmeden veya haksız fiilden doğan alacakları için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanacaktır (İİK m.47). Devlet bu alacakların tahsili için yapacağı genel haciz yolu ile takiplerde veya özel takip yollarında da bazı imtiyazlara sahiptir (İİK m.206, AATUHK m.21)<sup>62</sup>.

Kamu alacaklısı, Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'a göre borçlusunu dilerse haciz yolu ile dilerse de iflâs yolu ile takip edebilir (AATUHK m. 54). Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un 100'üncü maddesinde, kamu borçlusunun iflâs yoluyla takibinde 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu hükümlerinin

---

<sup>60</sup> Çiftçi, a.g.e., s.339.

<sup>61</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.682.

<sup>62</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.683.

uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu atıf uyarınca iflas yolu ile takipte genel icra hukuku Söz konusu atıf hükmü dolayısıyla kamu borçlusunun iflâsı prosedürü genel icra hukuku çerçevesinde yürütülecektir<sup>63</sup>.

#### **1.3.4.6. Genel İcra Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Kamu İcra Hukukunda Uygulanabilirliği Bakımından**

Genel icra hukuku ile kamu icra hukuku kaynağını Anayasa'dan aldığı için anayasal ilke ve esasların uygulanması açısından aralarında bir ayrım gözetilemez. Çünkü cebri icra hukuku gücünü anayasadan almaktadır. Bu çerçevede hukuk devleti olmanın gerektirdiği tüm anayasal unsurlar her iki hukuk dalı açısından ortaktır<sup>64</sup>.

Gerek genel icra hukukunda gerekse kamu icra hukukunda hukuk devletinin unsurlarından olan Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğünün sağlanması, kuvvetler ayrılığının sağlanması, hukukun evrensel ilkelerine uyulması, hukukun üstünlüğünün sağlanması, kanun önünde eşitliğin sağlanması ve genellik ilkesine uyulması, ölçülülük ilkesine uyulması; sosyal devlet ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesi ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması zorunludur. Bu kapsamda özellikle hukukî korunma talebi ve hak arama özgürlüğü, âdil yargılanma hakkı, hukukî dinlenilme hakkı, kişiliğin ve insan onurunun korunması, mülkiyet hakkının korunması, konut dokunulmazlığının korunması, yerleşim ve seyahat özgürlüğünün korunması her iki hukuk dalı için geçerli olan temel hak ve ilkelerdir<sup>65</sup>.

Bunun yanı sıra kamu icra hukukunda, genel icra hukukundan farklı olarak birtakım ilkeleri benimsemesi mümkündür. Bu ilkelerin en önemlisi kamu icra hukukunda tamamen re'sen harekete geçme ilkesinin uygulanmasıdır. Bu açıdan kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun ile özel hukuk alacaklarını düzenleyen 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu'nun farklı birtakım ilkeler benimsemesi, mevcut cebri icra sistemimiz açısından mümkündür<sup>66</sup>.

<sup>63</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 6.Bası, Ankara: Olgun Kardeşler Matbaası, 1979, s.582.

<sup>64</sup> Muhammet Özekes, **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s.65.

<sup>65</sup> Çiftçi, a.g.e., s. 343.

<sup>66</sup> Özekes, a.g.e., s.65.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ

#### 2.1. Ödeme Emri Kavramı

Cebren tahsil sürecinin başlaması için borçluya ödeme emrinin gönderilmesi gerekir. İcra takip işlemleri ödeme emri ile başlar ve bundan sonraki icra takip aşamalarına geçilebilmesi için borçluya ödeme emri gönderilmesi gerekir<sup>67</sup>.

##### 2.1.1. Ödeme Emrinin Tanımı

Ödeme emri, 6183 sayılı Kanunun "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlığını taşıyan ikinci kısmında 55'inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre, kamu alacağını ödemeyen kamu boçlularına yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının gerektiği,"ödeme emri" ile tebliğ edilir. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında ödeme emrinin neleri içermesi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay ödeme emrini, "kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, kamu borcunun nereye ödeneceğini, mal bildiriminde bulunulması lüzumu ile bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağını ve borçlunun 114'üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı bildiren bir belge olarak" olarak tanımlamıştır<sup>68</sup>.

Ödeme emri, alacaklı kamu idaresi olarak tanımlanan devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla kamu borçlusuna yaptıkları son uyarı niteliğindedir. Son uyarı niteliğindeki bu yazının usulüne uygun düzenlenip, tebliğ edilmesinden sonra da herhangi bir ödemenin yapılmaması halinde cebren tahsil süreci başlamaktadır<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> Gerçek, a.g.e., s.7.

<sup>68</sup> Dan.7.D., 20.10.2008 tarih ve E:2007/2641,K:2008/4086 ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>69</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.278.

## **2.1.2. Kamu İcra Hukukunda Cebren Tahsil Süreci ve Ödeme Emri**

### **2.1.2.1. Cebren Tahsil Süreci**

Cebren tahsil, kamu borçlusundan, zamanında ödenmeyen bir kamu alacağının, kamu gücü kullanılarak kamu alacaklısı tarafından tahsil edilmesi demektir.

Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde, kamu alacakları ödeme süresinin son günü vade tarihinde ödenmediği takdirde alacaklı tahsil dairesi tarafından cebren tahsil olunacağı düzenlenmiştir. Ancak vadesinde ödenmemesi cebren tahsil sürecinin başlaması için yeterli değildir. Bununla birlikte usulüne uygun düzenlenmiş olan ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>70</sup>.

Kamu gücünü kullanma yetkisi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile tanınan bir yetki olup; özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerine tanınmamıştır. Alacaklı kamu idareleri, sahip oldukları bu kamusal yetkiyi kullanmak yerine, özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri gibi adli yargı yerinde açacakları davada veya İcra İflas Kanunu hükümleri uyarınca icra dairelerine başvurarak takip edemezler. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda açık bir yollamanın bulunması halinde ancak İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanabilmektedir. Yoksa Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda boşluk bulunması durumunda İcra ve İflas Kanunu hükümleri kendiliğinden uygulanmaz. Bu nedenle kamu alacakları için adli yargı yerinde açılan davalar ya da icra dairelerinde yapılan takipler davaya bakılan mahkemece veya takibi yapan icra dairesince görevsizlikten reddedilmesi gerekir<sup>71</sup>.

Alacaklı tahsil dairesi, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacaklarını, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde yazılı cebren takip ve tahsil yöntemlerini kullanarak tahsil etmek zorundadır.

---

<sup>70</sup> Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.550.; Recep Narter, "6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalarda Dava Nedenleri", **VSD**, (84), 1995, s.103.

<sup>71</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.279.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde üç tür cebren tahsil şekli öngörülmüştür:

1) Kamu alacağı için borçlu tarafından teminat gösterilmişse teminatın paraya çevrilmesi yoluna başvurulabilir. Teminat yerine kefil gösterilmişse kefilin takip edilmesi söz konusudur.

2) Kamu alacağı için gösterilmiş bir teminat ya da kefil mevcut değilse borçlunun kamu alacağına yetecek miktarda malı haczedilerek paraya çevrilebilir.

3) Gerekli şartların bulunması durumunda kamu borçlusunun iflâsı da istenebilir.

Ancak kamu alacaklarının tahsili bakımından tercih edilecek bu üç cebri icra yönteminin başlatılabilmesi için borçluya ödeme emrinin gönderilmesi gerekmektedir<sup>72</sup>.

#### **2.1.2.2. Cebren Tahsilin Bir Aracı Olarak Ödeme Emri**

Ödeme emri, alacaklı kamu idaresi olarak devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip bulundukları takip aşamasının ilk basamağını oluşturmaktadır. Ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliği ile, kamu borçlusuna borcunu ödemesi konusunda son kez ihtar yapılmaktadır. Bu nedenle ödeme emri, cebren tahsil aşamasına geçilmeden önce borçluya son kez yapılan bir uyarı niteliği taşımaktadır. Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesi durumunda cebren tahsil süreci başlamaktadır. Cebren tahsil sürecinin başlaması borçlunun mallarının zor kullanılarak alınması ve satılmasına neden olduğundan borçluya son kez bir anımsatma yapılarak borcunu ödemesi gerektiği hatırlatılır<sup>73</sup>.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmek için kamu borcunu belli süre içinde ödemesi veya aynı süre içinde ödeme emrini idari davaya konu edip yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekmektedir<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası, Ankara:Turhan Kitabevi, 2010, s.381.

<sup>73</sup> Kazım Yılmaz, **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s. 569.

<sup>74</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 636: Kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmediği sürece cebri icra takibi başlamış sayılmaz. Ödeme emri takibin temelini oluşturur. Ödeme emri tebliğ edilmeden yapılan haciz gibi cebri takip işlemleri,hukuka aykırı olup iptal edilmesi gerekmektedir.

Ödeme emri, alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade beyanı ile düzenlenen ve icrai niteliği olan bir idari işlemdir. Bu nedenle iptal davasına konu olabilmektedir. Bu sebeple Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde iptal davasına konu olabilecek bir idarî işlem olan ödeme emrinin sebep, şekil unsurları ve tebliğ ile ilgili özel durumlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre;

- 1) Kamu alacağının (borcunun) asıl ve fer'ilerinin mahiyetleri (nitelikleri-gelir vergisi, katma değer vergisi, gecikme faizi, para cezası vs) ve miktarları,
- 2) Kamu alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereği,
- 3) Kamu alacağının 7 gün içinde ödenmemesi veya mal bildiriminde bulunulmaması durumunda borcun cebren tahsil olunacağı ve kamu borçlusunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,
- 4) Mal bildiriminde bulunulması durumunda gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde bildirimde bulunanın hapis ile cezalandırılacağı,
- 5) Kamu borçlusunun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 114'üncü maddesinde yazılı vazifelerinin ne olduğu ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında ceza uygulanacağı ve uygulanacak cezanın tür ve miktarı unsurlarının ödeme emrinde yer alması gerekmektedir.

Kamu borçlusuna tebliğ olunacak ödeme emrinin hukukî sonuçlar doğurabilmesi, bu bilgileri içermesine bağlıdır. Bu bilgilerden birinin ya da birkaçının eksikliği, ödeme emrinin yok hükmünde sayılmasına veya iptal edilebilir olmasına neden olabilir<sup>75</sup>. Danıştay 4'üncü Dairesi bir kararında<sup>76</sup> “ *Limited şirket ortağı olarak düzenlenen bir ödeme emrinde şirket ortağının adının, vergilerin türü, dönem ve taksitlerinin, vade miktarlarının yazıldığını ancak bu borçlardan dolayı davacının ortak olarak mı yoksa kanuni temsilci olarak mı sorumlu olduğuna ilişkin bir şerhin bulunmadığı, borcun tamamının mı yoksa sermaye miktarının mı istendiğinin anlaşılmadığı ve bu sebeple kamu alacağının asıl ve ferilerinin mahiyetinin ve yasal dayanağının gösterilmemiş olması sebebiyle ödeme emrinin kanuni unsurları taşıyan bir belge niteliği taşımadığına*” karar vermiştir. Bir belgenin ödeme emri

<sup>75</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.278; “*Kamu alacağının asıl ve ferilerini mahiyet ve miktar olarak göstermeyen ödeme emri kanuni unsurları taşımadığından muteber belge olarak kabul edilmez.*” Bkz. Dan.4.D.21.12.1995 tarih, E.1994/4482, K.1995/811, (Özbalcı, a.g.e., s.563).

<sup>76</sup> Dan. 4.D., 07.04.2004 tarih, E.2002/4463, K.2004/682, (Özbalcı, a.g.e., s.573).

olarak nitelendirilebilmesi için 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yazılı bilgileri içermesi gerekmektedir<sup>77</sup>.

Bununla beraber örneğin, mal bildiriminde bulunulmaması halinde hapisle tazyik olunacağı ihtarını içermeyen bir ödeme emrinde ödeme emrinin yokluğundan ya da iptal edilebilirliğinden bahsedilmeyecek, sadece kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması durumunda, hakkında ceza yaptırımını uygulanmayacaktır<sup>78</sup>. Aynı şekilde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 114'üncü maddesinde yer alan vazifelerin neler olduğu ve bu vazifelerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak ceza hakkında bilginin ödeme emrinde yer alması gerekir. Bunu içermeyen bir ödeme emrinin gönderilmesi halinde borçluya 114'üncü maddede öngörülen ceza yaptırımını uygulanamayacaktır<sup>79</sup>.

Bu açıdan baktığımızda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde sayılan unsurlardan hangilerinin asli hangilerinin tali ve tamamlayıcı unsur olduğu konusunda bir ayırım yapılması gerekmektedir. Kamu alacaklarının tahsilinde, cebren tahsil işlemlerini başlatabilmek için ödeme emrinde bulunması gereken unsurlar;

- Hangi takip şeklinin yürütüldüğüne dair açıklama taşıyan “ödem emri” ibaresi,
- Kamusal borç ilişkisinin tarafları,
- Kamu alacağının asıl ve fer'ilerinin mahiyetleri ve miktarları,

- Kamu alacağının 7 gün içinde ödenmesi, ödenmeme durumunda borcun cebren tahsil olunacağı ihtarı olmalıdır. Bu hususlarının tümünün bir arada bulunması gerekmektedir<sup>80</sup>. Danıştay 7'nci Dairesi tarafından verilen bir kararda, gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gereken rakamın bildirilerek, ödenmeme halinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takibe geçileceği ihtarını içeren belgenin ödeme emri niteliğinde sayılmayacağına karar vermiştir<sup>81</sup>. Bu nedenle, söz konusu unsurlardan birini taşımayan ödeme emrinin yok hükmünde ya da iptal edilebilir kabul edilmesi gerekmektedir. Çünkü borcun ne kadar olduğu nereye ödeneceği ne zaman ödeneceği

<sup>77</sup> Dan. 3.D.,10.12.1986 tarih, E.1986/1143, K.1986/2547, (Yılmaz, a.g.e., s.581).

<sup>78</sup> Mal bildiriminde bulunulmaması halinde hapisle tazyik edileceğine dair ibare içermemesi ödeme emrini hukuka aykırı kılmayacağı; ancak ilgiliye söz konusu yaptırımın uygulanamayacağı ilişkin karar için bkz. Dan. 7.D., 17.10.2007 tarih, E.2006/3371, K.2007/4139, (Özbalcı, a.g.e., s.55).

<sup>79</sup> Özbalcı, a.g.e., s.569.

<sup>80</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 283.

<sup>81</sup> Dan.7.D., 26.03.1997 tarih, E. 1995/7420; K.1997/1301,(<http://www.kazanci.com.tr>, E.T.10.08.2016).

ödenmeme durumunda ne gibi yaptırımlar uygulanacağı hakkında bilgi içermeyen ödeme emrinin icrai niteliğinden bahsetmek mümkün değildir. Bu nedenle 55'inci maddede yer alıp yukarıda sayılanlar dışında kalan diğer unsurların ödeme emrinde bulunmaması, ödeme emrinin iptaline veya yokluğuna neden olmayıp, içerdikleri sonuçların doğumuna engel olmaktadır. Bu nedenle aslî unsur olarak değerlendirilmemelidir<sup>82</sup>.

### **2.1.3. Vergi Alacaklarının Ödeme Emri ile Takip Edilebilmesinin Şartları**

Cebren tahsil sürecinin başlangıcı olan ödeme emri işleminin tesisi için hazırlık sürecinin gerçekleşmesi gerekir. Bir idari işlemin tesisi için maddi şartların gerçekleşmesi gerekli olup; ödeme emrinin tesisi için gerekli olan maddi sebepler şunlardır.

#### **2.1.3.1. İhbarname Tebliğ Edilmesine Karşın Vergi Borcunun Ödenmemesi**

Verginin tarhı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde, "*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olayı kişiliğinde gerçekleştiren kişinin vergi yükümlüsü olarak borcunun saptanması için verginin tarhı gerekir<sup>83</sup>.

Tarh işlemi bir idari işlemdir. VUK'nun 25'inci maddesi gereğince beyan usulüyle alınan vergiler için düzenlenen tahakkuk fişleri aynı kanunun 26'ncı maddesine göre mükellef bilgilerini de içermektedir. Bunun gibi beyan usulüne göre değil de resen yahut ikmalen yapılan tarhiyatlar ise ilgililerine ihbarname ile tebliğ edilirler ve bu ihbarnamelerde de mükellefin bilgileri yer almaktadır (VUK m. 34, 35). Buradan da anlaşılıyor ki tarh işleminin muhatabı mükelleftir. Ancak mükellefiyetin tarh işleminden önce vergiyi doğuran olay ile birlikte doğması sebebiyle tarh işlemi mükellefiyeti kurucu değil, tespit edici bir idari işlemdir. Bunun yanında vergi yükümlüsünün vergi borcunu tespit etmesi, bireysel hukuki durumlar doğurması, bireysel hukuki durumlarda değişiklik yapması sebebiyle subjektif işlemlerdendir. Bu nedenle tarh işlemi, yükümlüyü genel, kişilik dışı, objektif hukuki durumdan çıkartıp; özel ve kişisel bir hukuki duruma sokan idari işlemlerdendir. Tarh

<sup>82</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9. Bası, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2004, s.152.

<sup>83</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.637.

işlemi ile vergi borcu miktar itibariyle belirlenerek yükümlü ile vergi idaresi arasında, sübjektif bir ilişki kurulmaktadır. Bir başka açıdan ise tarh işlemi yükümlendirici idari işlemlerdendir. Tarh işlemleri, taşıdıkları icrailik özelliği nedeniyle asli işlem olarak da nitelendirilmektedir<sup>84</sup>.

Tahakkuk aşaması, vergi alacağının vergi idaresi bakımından tahsil edilebilir, bir diğer ifade ile ödenebilir duruma geldiği bir aşama olarak tanımlanabilir. Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmiş olduğuna ilişkin bir saptamadır. Ancak bazı hallerde tarh işlemi tahakkuk işlemiyle birleşiktir. Bu durumda borcun tahakkuku tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile gerçekleşir<sup>85</sup>.

Tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi için ayrı bir tebliğ aşamasına ihtiyaç duyulan hallerde tahakkuk işlemi, vergi mükellefinin ihbarnamenin tebliğ edilmesinden sonra dava açıp açmamasına göre farklı zamanlarda gerçekleşmektedir. İdarenin kendisinin belirlemiş olduğu matraha göre tesis edilen tarh işlemine itiraz yolu açık olduğundan vergi borcu yargı organlarınca da tespit edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda yargı sürecinin işletilip işletilmemesine göre verginin tahakkuku farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir. İşte burada ilgili kendisine tebliğ edilen kesin ve icrai nitelik taşıyan tarh işlemine karşı dava açabilecek ve vergi mahkemesi kararı ile tahakkuku sağlayacaktır<sup>86</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>87</sup>“*Vergi mahkemesi kararının Danıştayca bozulması halinde, mahkeme tarafından yeniden karar verilmeden dava konusu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenemeyeceğine.*” hükmetmiştir.

Tarhiyata karşı açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi üzerine, kamu alacağı için yeni bir ihbarnama düzenlenip tebliğ edilmesine gerek olmaksızın doğrudan ödeme emri tebliğ edilebilir<sup>88</sup>. 6183 sayılı Kanun’un 55’inci maddesinde ödeme emrinin düzenlenebilmesi için tarh ve tahakkuk edilerek vadesinde ödenmemesi gerektiği belirtilmiş

<sup>84</sup> Mualla Öncel ve diğerleri, a.g.e., s. 106.

<sup>85</sup> Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Bir İşlem”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, s.279-312.

<sup>86</sup> Öncel ve diğerleri, s. 106.

<sup>87</sup> Dan.3.D., 26.12.1995 tarih, E.1995/3088, K.1995/4385, (Yılmaz, a.g.e., s.584).

<sup>88</sup> Dan.3.D., 13.6.1989 tarih, E.1989/1018, K.1989/1648, (Yılmaz, a.g.e., s.581).

olup; tarh aşaması geçirmeyen ve kesinleşmeyen alacak için ödeme emri düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır<sup>89</sup>.

Resen ve ikmalen tarh edilip ilgililere tebliğ edilen ihbarnamelere, tebliğden itibaren 30 gün içinde dava açılmaz ise vergi tahakkuk eder. Tahakkuktan itibaren de ilgililere 1 aylık ödeme süresi verilir. Ödeme süresi içinde ödeme yapılmaması durumunda ödeme emri tebliğ edilebilecektir<sup>90</sup>.

### 2.1.3.2. Vadesi Gelen Alacağın Ödenmemesi

Bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesi ödeme emri gönderilebilmesinin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Kamu alacağının vadesi 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesi uyarınca yapılan yazılı tebligat tarihinden itibaren işlemeye başlayan ödeme süresinin son günüdür. Ödeme emrinin düzenlenebilmesi için, kamu alacağının vade günü sayılan bu günün mesai sonuna kadar ödenmemiş olması gereklidir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 54'üncü maddesi "*ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur*" şeklinde düzenlenmiştir<sup>91</sup>.

Danıştay 7'nci Dairesi bir kararında<sup>92</sup> "*4458 sayılı kanunda para cezaları için öngörülmüş bir ödeme müddeti olmadığından ödeme zamanının 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesine göre belirlenmesi, para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için anılan 37'nci maddedeki 30 günlük sürenin geçmesi gerekmekteğine*" hükmetmiştir.

6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesinde kamu alacaklarının özel kanunlarda belirtilen sürelerde ödeneceği, özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemişse kamu alacaklarının yapılacak olan tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği ifade edilmiştir. Bu sürenin son günü ise vade günü olup, aynı kanunun 55'inci maddesinde vadesinde

<sup>89</sup> "... tarh aşaması geçirmeyen ve kesinleşmeyen alacak için ödeme emri düzenlenmesi mümkün bulunmadığından alacağın itirazsız kesinleştiğinden bahisle davayı ret eden mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır." Bkz. Dan.9.D., 24.11.1992 tarih, E.1992/952, K.1992/2838, (Yılmaz, a.g.e., s.583).

<sup>90</sup> Öncel ve diğerleri, s.107.

<sup>91</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.253.

<sup>92</sup> Dan.7.D., 22.2.2007 tarih, E.2005/2054, K.2007/689, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.08.2016).

ödenmeyen kamu alacaklarının 7 günü içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının ödeme emri ile tebliğ edileceği düzenlenmiştir<sup>93</sup>.

## **2.2. Ödeme Emrinin Şekli, Tebliği ve Sonuçları**

### **2.2.1. Ödeme Emrinin Şekli**

Ödeme emrinde bulunması gereken zorunlu unsurlar 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde belirtilmiş olup bunlar;

- Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,
- Borcun nereye ödeneceği,
- Müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği,
- Mal bildiriminde bulununcaya kadar üç aya kadar hapisle tazyik olunacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, 6183 sayılı Kanunun 114'üncü maddede düzenlenen ve istenen bilgileri vermeyenler hakkında uygulanacak olan cezaların ödeme emrinde bulunması gerekmektedir.

-Malı olmadığını bildirdiği takdirde bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde son ikametgah ve iş adreslerini ve varsa devamlı mükellefiyetlerinin bulunduğu diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermekle görevli oldukları;bu görevleri yerine getirmedikleri takdirde sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aya kadar hafif hapis veya 100 liraya kadar hafif para cezası ile cezalandırılacakları hususları bildirilmelidir<sup>94</sup>. Bu bilgilerin ödeme emrinde bulunmaması ödeme emrinin iptal edilmesine neden olabilmektedir<sup>95</sup>.

<sup>93</sup> “Davacı şirket adına hükmolunan yargı harcının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada 6183 sayılı Kanunun 37.maddesi uyarınca idarece mükelleflere 1 aylık ödeme süresi verilmesi ve bu sürenin sonunda harcın ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlenmesi gerekir.” Bkz. Dan. 9.D., 15.2.2006 tarih, E.2005/573, K.2006/334, (Özbalcı, a.g.e., s.570).

<sup>94</sup> Özbalcı, a.g.e., s.563; Yılmaz, a.g.e., s.572.

<sup>95</sup> “Kamu alacağının asıl ve ferilerini mahiyet ve miktar olarak göstermeyen ödeme emri ,kanuni unsurları taşımadığından muteber belge olarak kabul edilemez.”Bkz. D.4.D., 21.12.1995 tarih, E.1994/4482, K.1995/811; D.4.D., 3.7.1995 tarih, E.1995/1939, K.1995/3305, (Özbalcı, a.g.e., s.563).

Ödeme emrinde dava açılacak yerin ve dava açma süresinin belirtilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu hususun Anayasanın 40'ıncı maddesi uyarınca ilgililere tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>96</sup>.

### 2.2.2. Ödeme Emrinin Tebliği

Ödeme emri bireysel idari işlem olup, tebliğ ile hüküm ifade etmektedir. 6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde; *"Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri tatbik olunur"* hükmüne yer verilerek tebliğe ilişkin hükümlerde VUK'na atıf yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunda yazılı tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri uygulanacaktır. Vergilendirme işlemleri dışında ise tebliğler, 7201 sayılı Tebligat Kanun'a göre yapılmaktadır. VUK 'nda tebliğ hususu özel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle ancak VUK'nda düzenleme bulunmaması halinde Tebligat Kanunu uygulanacaktır<sup>97</sup>.

Vergi Usul Kanunun, 21'inci maddesine göre tebliğ; *"Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir."* Ödeme emrinin VUK'un 93-109'uncu maddelerinde yer alan hükümlere uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>98</sup>.

6183 sayılı kanunun 55'inci maddesinin üçüncü fıkrasında belediye hudutları dışında bulunan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliği özel bir usule tabi tutulmuştur. Bu fıkra da diğerlerinden farklı olarak "muhtarlık eliyle tebliğ" usulüne yer verilmiştir. Bu nedenle ödeme emrinin tebliği köylerde ve belediye sınırları içinde olmak üzere iki şekilde incelenecektir<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> Dan.4.D., 13.11.2006 tarih,E.2005/2134,K.2006/2156, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>97</sup> Çelik, a.g.e., s.105; Ünlü, a.g.e., s.471; Özbalcı, a.g.e., s.564.

<sup>98</sup> Konu hakkında Danıştay şu şekilde karar vermiştir: *"Dava konusu ödeme emrine ilişkin tebligatların 6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesi uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 102'nci maddesinin uygulanması gerektiği, olayda davacının tebellüğden imtina etmesi üzerine anılan maddenin 6'ncı ve 7'nci fıkralarındaki usule uygun işlem yapılmadan imtina tarihinin tebliğ tarihi kabulü ile davanın süre yönünden reddi yolundaki mahkeme kararında isabet yoktur."*Bkz. Dan.6.D., 19.11.2004 tarih, E.2003/4701, K..2004/5281, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>99</sup> *"Her ne kadar 6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde tebligat hükümlerine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununa atıfta bulunulmakta ise de, verginin tahsil aşamasını düzenleyen 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde, ödeme emrinin köylerde tebliğine ilişkin olarak özel ve ayrıntılı düzenleme öngörülmüş olduğundan, tebligat işleminin bu hükmü göre yapılması gerekmektedir."*Bkz. Dan.3.D, 10.3.1993 tarih,

### 2.2.2.1. Belediye Sınırları İçerisinde Ödeme Emrinin Tebliği

VUK'un 93'üncü maddesinde, tebligatın nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre tebligat, gerçek ve tüzel kişilerin bilinen adreslerine posta yoluyla taahhütlü olarak yapılır. Gerçek ve tüzel kişilerin adresleri bilinmiyorsa tebligat ilan yoluyla yapılmaktadır. Ayrıca ilgilin kabul etmesi durumunda tebligat, daire veya komisyonda da yapılabilmektedir. Ancak asıl olan posta ile yapılan tebliğdir. Posta yolu ile tebliğde muhataba teslim edildiği tarih, tebliğ tarihi olarak kabul edilir. Bu tebligatın iadeli taahhütlü mektupla gönderilmesi gerekir<sup>100</sup>. Vergi Usul Kanunu'na göre bilinen adresler şunlardır:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- İşi bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- İlgilinin tutanakta imzasının bulunması şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler,
- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler, mükellefin bilinen adresleridir.

Tebliğat yapılırken bu adreslerden tarih itibariyle en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olana tebligat gönderilir. Tebliğ olunacak evrakın içinde bulunduğu zarf, muhataba posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur<sup>101</sup>.

Muhatap eğer imza atmayı bilmiyorsa, sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur. Muhatap tebellüğden imtina ederse, komşulardan birinin veya ihtiyar kurulu üyelerinin veyahut zabıta memurunun önünde tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir<sup>102</sup>.

---

E.1992/1687, K.1993/1160, Mustafa Gülseven, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2000, s.333.

<sup>100</sup> Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Bursa: MKM, 2011, S.99.; Oktar, a.g.e., s.119.

<sup>101</sup> Gülseven, a.g.e., s.381.

<sup>102</sup> Arslan, a.g.e., s. 99.

Muhatabın tebellüğden imtina etmesi veya posta yoluyla tebligatta, adreste bulunamama durumlarında yapılan işlemler, komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda yapılır ve durum taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur. Muhatabın adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince tebliği yaptıran daireye geri gönderilir. Muhatabın bulunduğu adresten kesin olarak veya geçici bir sebeple ayrıldığı adreste bulunanlar veya komşuları tarafından ifade edildiği takdirde, "adres tespit tutanağı" düzenlenerek bilgiyi verene imzalatılır<sup>103</sup>.

Tebliğ memuru aradığı anda muhatap yerinde bulunmazsa ve dönüş saati belli olmaz veya uzun süreceği anlaşırsa "Görüşme Mektubu" düzenlenerek orada bulunanlara verilir veya münasip bir yere bırakılır. Görüşme mektubu üzerine, daireye gelen ilgililer ile tebliğ belgelerinin düzenlenmesi sırasında hazır olan mükellef veya yetkililerine imzası alınmak suretiyle tebliğ yapılır<sup>104</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesinde Maliye Bakanlığının tebliği dilerse posta yerine memur vasıtasıyla yapılabileceği düzenlenmiştir. Ancak memur eliyle tebliğin yapılabilmesi için acele hallerin olması veya genel tebligat usulünün uygulanmasının faydasız olması durumunda başvurulur<sup>105</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesine göre tebligat yapılacak kişinin komisyonda bulunması durumunda kendisine imza karşılığı evrak verilerek tebliğ yapılabilir. Ancak bunun için muhatabın bunu kabulü şarttır<sup>106</sup>.

İlan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse,

- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,

-Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

---

<sup>103</sup> Oktar, a.g.e., s.119.

<sup>104</sup> Kaneti, a.g.e., s.134.

<sup>105</sup> Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Ankara: Seçkin, 2011, s.240.

<sup>106</sup> Oktar, a.g.e., s.121, Kaneti, a.g.e., s.135.

-Muhatabın geçici olarak bilinen adresinden ayrıldığıнын tespit edildiği durumda, 2 defa tebligat yapılamazsa ilan yoluyla tebligat yapılır. Söz konusu bu şartların oluşmaması halinde ilan yoluyla yapılacak tebligat hiçbir hukuki sonuç doğurmaz<sup>107</sup>. Danıştay bir kararında<sup>108</sup> şöyle ifade etmiştir: *“Ticaret odasının son adresi tasfiye durumu, tasfiye memurunun kimliği ve adresi bildirilen şirketin adresi meçhul sayılmayacağından yapılan ilan tebliğ usulsüz olduğundan bu tebliğ dayanılarak ödeme emri düzenlenemez.”*

İlanda aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

- Tebliğin muhatabının adı soyadı, tüzel kişilerde unvanı,
- Tebliğin ilgili bulunduğu vergiler ve cezalar,
- İlan tarihinden başlayarak 1 (bir) ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri gerekliliği,
- Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı bilgilerinin yer alması gerekir.

İlan yoluyla tebliğin nasıl yapılacağı Vergi Usul Kanunu’nun 104’ncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilan şu şekilde yapılır:

Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere;

(01.01.2016’dan itibaren) 2.000 TL’den az vergi veya vergi cezasına ait olduğu takdirde, ilan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15’inci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere;

(01.01.2016'dan itibaren) 2.000 TL ile 200.000 TL arasındaki vergi veya vergi cezasına ait olduğu takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır.Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere (01.01.2016'dan itibaren) 200.000 TL’yi aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır<sup>109</sup>.

<sup>107</sup> Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.279.

<sup>108</sup> Dan.7.D., 15.4.1998 tarih, E.1997/1752, K.1998/1383, (Yılmaz, a.g.e.,578).

<sup>109</sup> 2016 yılı oranları 460 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 106'ncı maddesine göre ilan tarihinden itibaren 1 ay içerisinde kişi daireye başvuramaz veya adresini bildirmezse ilan tarihinden itibaren 1 aylık sürenin sonunda tebligat yapılmış sayılır<sup>110</sup>.

#### **2.2.2.2. Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği**

##### **2.2.2.2.1. Genel Olarak**

Vergi Usul Kanunu'nun 55'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, belediye hudutları dışında bulunan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliği özel usule tabi tutulmuştur. Bu usulün adı muhtarlıkça tebliğ olarak ifade edilmektedir. Buna göre; köylerde ödeme emirleri muhtarlar tarafından tebliğ edilmektedir. Ancak muhtarlarda aynı şekilde tebliğ yaparken Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ilişkin hükümlerine uymalıdır<sup>111</sup>.

Muhtarlığın tebliği kendisine ulaşmasından itibaren 15 gün içerisinde yapması gerekmektedir. Bu süre içerisinde tebliğ edilmeyen ödeme emirlerinin muhatabı olan kamu borçlularının isimleri, "ödeme cetveline" alınır ve borçlular, borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağrılır. Bu cetvel, ödeme emri hükmündedir. Bu nedenle ödeme emrinin tüm hüküm ve sonuçlarını doğurur<sup>112</sup>.

Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulunun kapısına, bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahale asılır. Ödeme cetveli ve örneği, on gün müddetle askıda kalır. Ödeme cetveli, bu on günlük müddet sonunda tebliğ edilmiş olur. Ödeme cetveli asılırken ve indirilirken, keyfiyet, muhtarlıkça düzenlenecek bir tutanakla (zabıtla) tespit edilir<sup>113</sup>.

Cebren tahsil ve takip, duruma göre, ödeme emrinin tebliği tarihinde ya da ödeme cetvelinin askıdan indirildiği tarihte başlar. (6183 S.K., m.55/3).

---

<sup>110</sup> Kaneti, a.g.e., s. 136.

<sup>111</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.262.

<sup>112</sup> Ünlü, a.g.e., s.470.

<sup>113</sup> Çelik, a.g.e., s. 100.

#### **2.2.2.2.2. Ödeme Cetveli Yoluyla Yapılan Tebligatların Amacına Ulaşması**

6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinin üçüncü fıkrasında belediye hudutları dışındaki köylerde ödeme emrinin tebliği hususu düzenlenmiştir.

Belediye sınırı dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emri muhtar tarafından tebliğ edilir. Ödeme emirleri muhtarlığa verildiği tarihinden itibaren 15 gün içinde borçlulara tebliğ edilemez ise, bildirim yapılmayan borçluların isimleri, ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir ödeme cetveline alınırlar. Bu cetvelin bir örneği köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği bir mahale 10 gün süreyle asılır. Ayrıca ödeme cetvelinin asıldığı tellal aracılığıyla ilan olunur. Bu ödeme cetvelinin askıdan indirilmesi ile kamu borçlusu hakkında cebren takip ve tahsil işlemleri başlamış olur<sup>114</sup>.

Köylerde bulunan borçlulara ödeme emirlerinin muhtarlıkça tebliğ edilmesinde, muhtarların köy halkı ile yakın ilişkilerinin olması nedeniyle birtakım sorunlar yaşanabilmektedir. İşte bu sorunların aşılması bakımından ödeme cetveli uygulaması getirilmiştir. Böylece tebliğ edilemeyen, ödeme emirleri tek bir cetvelde toplanarak ilan edilerek sorun aşılmaktadır<sup>115</sup>.

#### **2.2.2.3. Ödeme Emrinin Tebliği ile İlgili Bazı Özel Durumlar**

##### **2.2.2.3.1. Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emri Tebliği**

VUK'un 97'nci maddesine göre yabancı memleketlerde bulunan Türk uyruklu borçlulara rızaen ödeme yapmaları konusunda talepte bulunulur. Borçlu Türk tabiiyetinde olup da yabancı ülkede bulunuyor ise, ödeme emri tebliğleri Dışişleri Bakanlığı kanalı ile mahalli büyük elçilik veya konsolosluklar aracılığı ile yapılır. Bu olanağın bulunmaması ve posta ile de tebliğ yapılamıyorsa, VUK' un 103'üncü maddesi uyarınca ilan yolu ile tebliğ yapılır. Ancak bu yollardan hiçbirinin kamu alacağının tahsilinde emin bir yol olmadığı

---

<sup>114</sup> Ünlü, a.g.e., s.100.

<sup>115</sup> Çelik, a.g.e., s.102.

açıktır. Bu Kanunun hal şekli, yabancı devletlerle yapılacak anlaşmalarla alacakların takip ve tahsilinde karşılıklı yardım ve kolaylıkların sağlanmasıdır<sup>116</sup>.

#### **2.2.2.3.2. Borçluya Ait Malların Üçüncü Kişilerin Elinde Bulunma Hali**

6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin son fıkrasında borçlunun mallarını elinde bulunduran kişilerin bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir. Borçluya ait malların bir kısmı ödeme emrinin tebliği sırasında üçüncü kişilerin ellerinde olabilir. AATUHK'nın ödeme emri ile ilgili 55'inci maddesinde hükme bağlandığından, ödeme emri mahiyetindedir. Bu nedenle ödeme emrinin gönderilmesi ve 7 gün içinde kamu borçlusunun borcunu ödememesi veya mal bildiriminde bulunmaması beklenmez. Kamu alacağının vadesi geldiğinde tahsil dairesi tespit ettiği borçlunun mallarını elinde bulunduran kişilerden 7 gün içinde bu malları bildirmesini ister. Eğer üçüncü kişiler yapılan bu isteme rağmen ellerindeki malları bildirmezlerse AATUHK'nın 113'üncü maddesi gereğince sulh işlerine bakan mahkemelerce 15 günden 6 aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılır<sup>117</sup>.

#### **2.2.2.4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda Tebliğ**

##### **2.2.2.4.1. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanununda Tebligat Usullerinde Farklılıklar ve Sakıncaları**

7201 sayılı Tebligat Kanunu Türk Hukukunda tebliğ işlemlerini düzenleyen genel yasa niteliğini taşımaktadır. Ancak, vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiş ve Vergi Usul Kanunu tebliğe ilişkin özel düzenlemeler getirmiştir. VUK'daki bu özel hükümler, vergi hukukunun kendine özgü yapısından kaynaklanan birtakım kavramları dışında hemen hemen Tebligat Kanunundaki hükümlerle örtüşmektedir. Her iki kanunun aynı konu hakkında farklı hükümler içermesi durumunda ise özel kanun- genel kanun ayırımına gidilecektir<sup>118</sup>.

---

<sup>116</sup> Mehmet Akmansu, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları**, Ankara:1954, s. 215-216.

<sup>117</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.265.

<sup>118</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.104.

6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde yapılan atıf nedeniyle vergilendirme ile ilgili idari aşamalarda VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Vergi yargısına intikal eden durumlarda ise, bu aşamada yapılacak tebligatlarda, 2577 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi uyarınca Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır<sup>119</sup>.

VUK'na göre kendisine tebligat yapılacak kamu borçlusunun bulunmaması halinde tebliğ, ikamet adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe göre 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Tebliğat Kanununa göre ise muhatabın yerine tebligat evrakını alacak kişinin görünüşe nazaran 15 yaşından küçük olmaması ve muhatap ile birlikte devamlı oturması gerekmektedir.

Tebliğat Kanunu'nun 16'ncı maddesi muhatap yerine tebliği alacak olan kişinin, muhatap ile birlikte sürekli oturan aile efradından biri olma koşulunu aramaktadır. Ancak VUK sürekli ikamet etme koşulunu aramamakta, mükellefin adresinde o anda bulunan herhangi birine yapılmasını yeterli bulmaktadır.

VUK'un sürekli ikamet aramayan bu düzenlemesi birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Her şeyden önce kişi rastlantıyla tebligatı alabilmekte ve bu yüzden mükellefe herhangi bir bilgi verememe durumu söz konusu olabilmektedir. Bu ise, mükellefin ödeme emrine karşı hukuki yollara başvurma imkanını ortadan kaldırmaktadır. Sonuç olarak telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğmaktadır<sup>120</sup>.

Tebliğat Kanunu ile VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerinin en çok farklılaştığı bir başka düzenleme de bilinen adres konusundadır.

Tebliğat Kanunu'nda bilinen adresin ne olduğu ve nasıl tespit edileceği konusunda herhangi bir hüküm bulunmamakta, bu husus Tebligat Nizamnamesinde yer almaktadır. Anılan nizamnamenin 13'üncü maddesinde; tebligatın, muhatabın bilinen en son adresinde

---

<sup>119</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.265.

<sup>120</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.122.

yapılacağı belirtildikten sonra, gösterilen adreste tebliğin yapılamaması hallerinde, tebligatı çıkaran mercie, muhatabın adresini tespit konusunda görevler yüklenmektedir. Ancak, böyle bir araştırmaya rağmen muhatabın adresi tespit edilemezse ilan tebliğ yoluna gidilebilecektir.

VUK ise bilinen adresi bildirme konusunda sorumluluğu, daha çok mükellefe yüklemektedir. Kanunun 101'inci maddesine göre bilinen adresler şunlardır; mükellef tarafından işe başlamada, adres değişikliğinde, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit edilen adresler, dava dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler, bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir vesikalarında tespit edilen adreslerdir.

VUK'da bilinen adresler bu şekilde sıralanmış olup; bilinen adreslerin tespit edilememesi halinde adresin tespit için vergi idaresine herhangi bir görev verilmemiştir. Bunun nedeni bu kamu alacağının sürüncemede bırakılmaması, verginin Anayasal bir ödev olması ve VUK'daki "Mükellefin Ödevleri"ne ilişkin hükümlerdir<sup>121</sup>.

#### **2.2.2.5. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası ve Sonuçları**

Ödeme emrinin kamu alacağının cebren tahsiline girilmeden önce, kamu borçlusuna yapılan son bir uyarı niteliği taşıdığını daha önce incelemiştik. İşte bu uyarıya rağmen kamu alacağının ödenmemesi halinde, cebren tahsil yöntemleri uygulanabilmektedir. Ödeme emri tebliği üzerine, idarenin önünde, cebren tahsil yöntemlerine geçmek için hukuki bir engel kalmamış olup; tesis edilen idari işlem hukuk dünyasında meydana gelmiş olur. Bu aşamadan sonra borçlunun tutumuna göre diğer aşamalara geçilecektir. Borçlu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde borcunu ödeyebileceği gibi ödemeyerek dava da açabilir veya hiçbirini yapmayarak borcunu ödemeyebilir<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul: On İki Levhacılık, 2014, s. 72-73.

<sup>122</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 280.

Ödeme emrinin tebliğinden sonraki süreçlerden yani aşamalardan biri olan ödeme emrine itiraz (dava) yolu üçüncü bölümde ayrıntılı olarak inceleneceğinden şimdilik dava yolu dışında kalan süreçleri inceleyeceğiz.

#### **2.2.2.5.1. Borcun Ödenmesi**

Kamu alacağının son bulma nedenlerinden biri de ödemedir. Ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde borçlu borcunu ödeyebilir. Borcun ödenmesi ile birlikte kamu borcu son bulmuş olur. Ancak aslı borç ve tüm ferilerinin ödeme emri üzerine ödenmesi gerekir<sup>123</sup>. Bu durumda, Asli kamu alacakları; kanuni olarak alınan vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile takip masraflarından doğan alacaklardır, fer'i alacaklar ise; 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde düzenlenen gecikme zammı, 58'inci maddesindeki haksız çıkma zammı, 48'inci maddesindeki tecil faizi, VUK'un 371'inci maddesindeki pişmanlık zammı, 112'nci maddesinin 3'ncü bendindeki gecikme faizidir. Ödeme emrinde gecikme zammı, ancak ödeme gününde belli olacağından gecikme zammının ne miktarda olduğuna yer verilmez. Sadece ödeme emrinde "gecikme zammının belirleneceğine" dair damga bulunur. Ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde gecikme faizi ile birlikte diğer borçlar ödenir. Gecikme zammı adından da anlaşılacağı gibi vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için vade tarihinden hesaplanarak ödenir. Kamu alacaklarının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vade tarihini<sup>124</sup> izleyen günden itibaren uygulanmaktadır<sup>125</sup>. Kamu alacağı ister cebren tahsil sürecine girsin ister girmesin gecikme zammı vade gününden itibaren ödeme gününe kadar hesaplanır. Borcun ödenmesi ile kamu borçlusu ve kamu alacaklısı ilişkisi sona erer<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.123.

<sup>124</sup> Kamu alacaklarının ödeme süresi AATUHK'un 37'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, kamu alacakları özel kanunlarında belirlenen ödeme süreleri içinde ödenir. Böyle bir belirleme bulunmamakta ise, alacaklı tahsil dairesince yapılacak tebligatı izleyen bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme süresinin son günü, kamu alacağının vadesidir.

<sup>125</sup> Özel hukuktaki geçmiş günler faizinin kamu hukukundaki görünümüdür. Bkz. Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.127-129.

<sup>126</sup> Duran Bülbül, **Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2003, s.33.

## 2.2.2.5.2. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildirimi

### 2.2.2.5.2.1. Genel Olarak

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde düzenlenen takip usullerinin amacı borçlunun mallarının satılarak kamu alacağını sağlamaktır. Bunun için kamu idaresinin borçlunun mallarının bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Borçlunun yapacağı bildirim, kamu alacağının kısmen veya tamamen elde edilmesine olanak vermelidir<sup>127</sup>.

6183 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinde düzenlenmiş olan mal bildirimi; alacaklı olan kamu idaresinin kamu borçlusundan borca karşılık olabilecek mal varlığını öğrenmek ve böylece borcun takibini ve haciz aşamasını kolaylaştırmak amacıyla öngörülmüş olan bir kamu alacağını koruma yoludur. Mal bildirimi, kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmaktadır. Diğer yandan da borçludan haczedilebilecek malvarlığını beyan ettirerek borçluyu korumaktadır<sup>128</sup>. Alacaklı olan kamu idaresinin, kamu borçlusunun ne gibi malları olduğunu ve bu malların nerede bulunduğunu bilmesi genellikle mümkün değildir. Bu nedenle borçlunun mal bildiriminde bulunması hacizden önceki dönemde hacze kabil mallarını bildirmesi ileride yapılacak olan haczin başarılı olması için faydalı ve gereklidir<sup>129</sup>.

Buna göre mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını veya yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir. (AATUHK m.59/1)<sup>130</sup>.

Bu hüküm çerçevesinde, mal bildiriminin içeriği, mal bildiriminin şekli ve süresinden kısaca bahsetmek gerekir.

<sup>127</sup> Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1996, s.565.

<sup>128</sup> Ünlü, a.g.e., s.589; Bayraklı, a.g.e., s.148.

<sup>129</sup> Zekiye Özen İnci, "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklerin Uymamanın Cezaî Sonuçları", **İzmir Barosu Dergisi**, (1), 2010, s.65.

<sup>130</sup> Bayraklı, a.g.e., s.149.

#### 2.2.2.5.2.2. Mal Bildiriminin İçeriği

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 59'uncu maddesinde borçlunun hangi malları ne miktarda bildireceği belirtilmiştir. Buna göre; kamu borçlusu, kendisinde veya üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarını bildirmekle yükümlüdür. Ancak bu malların içerisine haczi kabil olmayan malların girip girmediği hususunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır<sup>131</sup>. Bir görüşe göre<sup>132</sup> borçlu haczi olanaksız mallarını bildirmek zorunda değildir. Diğer görüş ise<sup>133</sup> kamu alacağının tahsilinde haczi kısmen veya tamamen olanaksız malların da bildirilmesi gerektiği yönündedir. Çünkü haczedilemezlik konusunun takdiri tahsil dairesine ait bir yetkidir. Dolayısıyla borçlu, haczedilemeyeceğini düşündüğü malları da bildirmelidir<sup>134</sup>.

Kamu borçlusunun, bildirmiş olduğu malın kamu borcunu karşılayacak miktarda olması yeterlidir. Bu yüzden servet beyanından ayrılmaktadır. Borçlu tüm hak alacak ve mallarını bildirmek yükümlülüğünde değildir<sup>135</sup>.

Borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunan borçlu aynı zamanda yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını bildirmek zorunda değildir. 6183 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinde yer alan borçlunun "her türlü gelirlerini" ve "yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını" ile istenen borca yetecek kadar mal varlığı bulunmayanları kapsamaktadır. Borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunanların aynı zamanda bu maddedeki hükümleri bildirmesi gerekmemektedir<sup>136</sup>.

Kamu borçlusunun ödeme emri dışında kalan faiz, gecikme zammı ve masrafları bilmesi mümkün olamayacağından mal bildirimini sırasında, bu miktarları karşılayacak bir bildirimde bulunması beklenemez. Bu nedenle tahsil dairesinin bildirdiği alacak miktarına

<sup>131</sup> Rençber, a.g.e., s.93.

<sup>132</sup> Mal bildirimini bütün malların bildirilmesi anlamında değildir. Bildirime konu olacak mallar haczi mümkün olan mallardır. Bkz., Yılmaz, a.g.e., s.629; Yargıtayın kararı şöyledir: "Borçluya haczi caiz bulunmayan malları bildirme zorunluluğu yükletilemeyeceğinden köy tüzel kişiliği hakkında yapılan icra takibinde tebliğ edilen ödeme emri üzerine köy temsilcisi sıfatıyla beyanda bulunmayan muhtarın cezalandırılması yasaya usule dosya muhtevasına aykırıdır." Bkz. Y.12.HD., 25.4.1972 tarih, E.4837, K.4706, (Şimşek, a.g.e., s.569).

<sup>133</sup> Şimşek, a.g.e., s.566.

<sup>134</sup> Rençber, a.g.e., s.94.

<sup>135</sup> Özbalcı, a.g.e., s.652.

<sup>136</sup> Şimşek, a.g.e., s.567; Özbalcı, a.g.e., s.652.

borçlunun ödeme emrinde belirtilmeyen temerrüt faizi ve masraflarını da genel olarak karşılayacak ölçüde mal bildirimi yapması yeterlidir<sup>137</sup>.

Bu noktada, mal bildiriminde gösterilen malların kamu alacağını karşılayacak nitelik ve miktarda olup olmadığının ne şekilde saptanacağı sorusu akla gelebilir. Kamu borçlusu, mal bildiriminde bulunurken mallarının değerini de bildirmek zorundadır. Ancak tahsil dairesinin kamu borçlusu tarafından bildirilen değerlere uyma zorunluluğu yoktur. Tahsil dairesi, malların değerinin kendisi belirleyerek borcu karşılayıp karşılamadığı hususunu belirler. Borcu karşılamadığını tespit ettiği durumlarda kamu borçlusundan ek bildirimde bulunmasını isteyebilir. Bu yönde bir talep Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 61'inci maddesinde düzenlenmiş olan "*mal edinme ve artmalarının bildirilmesi*"nden farklıdır. Çünkü tahsil dairesi bildirimde belirtilen mal ve hakların borcu karşılamaya yetecek nitelik ve miktarda olmamasından dolayı borçludan "*ek (tamamlayıcı) bildirim*"de bulunmasını talep etmektedir. Buna karşın 61'inci maddenin söz konusu olduğu hallerde, borçlunun mal varlığı değerlerinde bir artış meydana gelmiştir ve borçlu bu artışı tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdür. Yine ek bildirim için tahsil dairesinin talebi gerekmekte iken, malvarlığındaki artışın tahsil dairesinin talebi aranmaksızın bildirilmesi gerekir. Dolayısıyla 59'uncu ve 61'inci maddeye aykırı davranışların doğurduğu hukukî neticeler de birbirinden farklıdır. Bu nedenle ek bildirimde bulunmamaya mal bildiriminde bulunmamaya bağlanan cezai yaptırımlar uygulanmamalıdır<sup>138</sup>.

Kamu borçlusunun para veya malının bulunmaması yahut kamu borcunun az olması, onu mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünden kurtarmaz. Kamu borçlusu malı olmasa da bunu bildirmek zorundadır. Önemli olan, kamu borçlusunun ödeme gücünün saptanmasıdır. Borçlunun haczedilebilecek malının olmadığını bildirmesi de mal bildirimidir. O halde, borcu karşılayacak malı olmadığını bildiren kamu borçlusu da mal bildiriminde bulunmuş kabul edilir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Hükümet Gerekçesi'nde "*Borçlu yalnız malının bulunması halinde değil, bulunmaması halinde de bildirimde bulunmak mecburiyetindedir.*" denilerek hiç malı olmayan kişinin dahi mal bildiriminde bulunmasını zorunlu tutmuştur<sup>139</sup>.

---

<sup>137</sup> Şimşek, a.g.e., s.568.

<sup>138</sup> Özen İnci, a.g.e., s.70.

<sup>139</sup> Yılmaz, a.g.e., s.630; Özen İnci, a.g.e., s.71.

Borcun 7 günlük ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde tahsil dairesi, kamu borçlusunun mal ve hakları üzerinde haciz işlemini gerçekleştirir. Burada haczedilebilecek mallar borçlunun mal bildiriminde göstermiş olduğu mallar ile sınırlı değildir. Tahsil dairesi kendisinin tespit ettiği malları da haczedebilme yetkisine sahiptir. Burada önemli olan, mal bildiriminde satışı kolay ve borcu karşılayacak nitelik ve nicelikte mal gösterilmiş ise artık tahsil dairesinin haczi bu mallar üzerinden gerçekleştirmesi, yeni ve farklı mallar bulmak için zaman ve çaba harcamamasıdır. Özellikle haciz ve satış sırasında kolay tahsil edilebilecek mallar seçilmelidir. Çünkü tahsil dairesi aynı zamanda borçlunun menfaatlerini de korumakla yükümlüdür. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin son fıkrasına göre tahsil dairesi alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun çıkarlarını olabildiğince bağdaştırmakla yükümlüdür. İşte, mal bildiri bu yönüyle haciz sırasında kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun çıkarlarının bağdaştırılmasını sağlamak işlevine de sahiptir<sup>140</sup>.

#### **2.2.2.5.2.3. Mal Bildiriminin Süresi**

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu yedi gün içinde borcunu ödemeli, aksi takdirde ilgili tahsil dairesine mal bildiriminde bulunmalıdır (AATUHK m.60/1; m.55/1). Kamu borçlusu yazılı veya sözlü mal bildiriminde bulunabilir. Sözlü bildirim halinde tutanak tutulmalı ve tutanağın borçlu ve memur tarafından imzalanması gerekmektedir. Eğer kamu borçlusu, borcun tamamına karşı vergi mahkemesinde dava açmış ise davanın kısmen reddi halinde bu kısım için, tamamen reddi durumunda ise, borcuna yetecek miktarda olmak üzere kararın kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde mal bildiriminde bulunmakla yükümlüdür (m.58/7). Açılan dava, kamu borcunun yalnız bir bölümüne ilişkin olduğu takdirde, hakkında dava açılmayan bölüme yetecek miktardaki mal bildiriminin yine ödeme emrinin tebliğinden başlamak üzere yedi gün içinde yapılması gerekir. Şayet borcun tamamına itiraz edilmişse, bu itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, kamu borçlusu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır (AATUHK m.58/7). Borcun bir kısmına yapılmış olan itiraz ise, mal bildiriminde bulunma müddetini uzatmaz (AATUHK m.58/son)<sup>141</sup>.

<sup>140</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.617; Yılmaz, a.g.e., s.630; Özbacı, a.g.e., s.652.

<sup>141</sup> Şimşek, a.g.e., s.566.

Sürenin hesabı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 18'inci maddesine göre yapılır. Sürenin hesabında ödeme emrinin veya mahkeme kararının tebliğinin yapıldığı gün dikkate alınmaz. Hesaplamaya, tebliğ tarihini izleyen günden başlanır ve sürenin son gününün resmi tatil veya bayram gününe rastlaması halinde, en geç bu tatil veya bayram gününü izleyen ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar mal bildiriminde bulunulmalıdır.

Kamu borçlusu tarafından yapılan mal bildiriminde gösterilen mal ve hakların toplam değerinin kamu borcunu karşılamaya yetecek miktarda olmaması halinde, tahsil dairesi tarafından borçludan ek bildirimde bulunmasının istenebileceğini yukarıda belirtmiştik. İşte tahsil dairesi tarafından ek bildirim talebinde bulunulması halinde, bunun yeni bir ödeme emri ile gönderilmesi gerekmez. Bu nedenle borçlunun 7 günlük bildirim süresine uyması gerekmez. Dolayısıyla kamu borçlusundan ek bildirim talep eden tahsil dairesi bu bildirim için borçluya uygun bir süre tanımalıdır<sup>142</sup>.

#### **2.2.2.5.2.4. Mal Bildiriminin Şekli**

Mal bildirimini yazılı veya sözlü olarak yapılır(m.59/1).Yazılı bildirim, tahsil dairesine verilecek dilekçeyle yapılır. Dilekçenin iadeli taahhütlü mektupla gönderilmesi gerekmektedir Bunun haricinde yazılı bildirim için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir. Yazılı bildirim herhangi bir şekle tabi değildir.

Sözlü bildirim ise, kamu borçlusunun ilgili tahsil dairesindeki yetkili memura şifahen yaptığı bildirimdir. Mal bildiriminin sözlü olarak yapılması halinde bu bildirim yetkili memur tarafından bir tutanağa geçirilir ve kamu borçlusu ve ilgili memur tarafından imza altına alınır (m.59/3). Tutanakta bildirimin sözlü olarak yapıldığı, tutanağın nerede ve hangi tarihte düzenlendiği, bildirim yapan kişinin açık kimlik bilgileri, bildirimde bulunulması gereken mallar, haczedilebilir malı veya geliri yoksa yaşayış tarzına göre geçim kaynakları ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceği yazılır. Sözlü bildirimin tutanakla birlikte imzalanması ileride herhangi bir sorunla karşılaşıldığında ispat olarak kullanılmasını sağlar. Sözlü bildirim yetkili memur tarafından tutanağa geçirildiği için, bu bildirimin gerekli koşulları içermediğinden bahisle ileride kamu borçlusunu sorumlu tutmamak gerekir<sup>143</sup>.

<sup>142</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.356; Yılmaz, a.g.e., s.630.

<sup>143</sup> Özen İnci, a.g.e., s.72.

Mal bildiriminde bulunan kamu borçlusuna herhangi bir harç aranmaksızın pulsuz bir makbuz verilir (AATUHK m.59/3). Böylece mal bildiriminde bulunduğunu bu belgeyle kanıtlayabilmektedir. Ancak elinde makbuz olmayan kamu borçlusuna, mallarını bildirdiğini tahsil dairesindeki defter ve belgelerle kanıtlamak olanağına da sahiptir. Eğer bildirimde bulunduğunu kanıtlayamazsa 60'ıncı maddede yer alan hapsen tazyik hükümlerinin uygulanma olasılığı gündeme gelebilir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 59/2'nci maddesi uyarınca, köylerde mal bildirimini Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilân edilecek vergiler dışında kalan kamu borçları için köy muhtarlığına da yapılabilir. Ancak dikkat edilmelidir ki; tüm kamu alacakları bakımından değil, sadece Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilân olunan vergiler dışındaki kamu alacakları bakımından köy muhtarlığına mal bildiriminde bulunulabilir. Maliye Bakanlığınca yapılan belirleme ile;

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Özel İletişim Vergisi,
- Şans Oyunları Vergisi,
- Damga Vergisi,

Dışında kalan kamu borçları için mal bildirimini köy muhtarlığına da yapılabilecektir<sup>144</sup>.

Kamu borçlusunun vekil aracılığı ile bildirimde bulunmasını engelleyen bir hüküm kanunda mevcut değildir. Ancak burada kamu borçlusuna yerine vekile ödeme emri tebliğ edilmişse kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunma zorunluluğu olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir. Ödeme emrinin borçlunun şahsına tebliğ edilmesinin icra hukukunun temel ilkelerinden biridir. Buradan vekile yapılan tebligat üzerine kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmak zorunda olmayacağı sonucu çıkarılabilir. Ayrıca yine kamu borçlusuna, tahsil dairesi tarafından hakkında ödeme emri çıkarıldığını tebliğ olmaksızın öğrenmişse, bu durumda mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun olduğu da söylenemeyecektir<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Yılmaz, a.g.e., s.631.

<sup>145</sup> Özen İnci, a.g.e., s.73.

Yargıtay bir kararında ödeme emrinin borçlu yerine vekile tebliğ edilmesi durumunda borçlunun mal bildiriminde bulunmadığı gerekçesiyle hapisle tazyik edilemeyeceğine hükmetmiştir<sup>146</sup>.

#### **2.2.2.5.2.5. Mal Edinme ve Mal Artışlarının Bildirilmesi**

Mal bildirimini yapıp da malı olmadığını veya borca yetecek nitelik ve nicelikte malı olmadığını beyan eden kamu borçlusu, sonradan edindiği malları ve gelirinde meydana gelen artışları bu edinme ve artış tarihinden başlayarak on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdür (AATUHK m.61).

Mal bildiriminde amaç kamu alacağının tahsil edilmesidir. Bu nedenle borca yetecek kadar malvarlığı olmadığını bildiren kamu borçlusu bu bildirimden sonra edindiği malları veya gelirindeki artışı bildirmesi gerekir. Daha önceden mal bildiriminde bulunup da bildirdiği miktar borcu karşılamasına yetiyorsa malvarlığındaki artışları bildirme zorunluluğu yoktur. Bu durum kanun maddesinde de açıkça ifade edilmiştir: “*Mal bildirimini yapıp da malı olmadığını veya borca yetecek nitelik ve nicelikte malı olmadığını beyan eden kamu borçlusu*”ndan bahsedilmektedir<sup>147</sup>.

Benzer bir hüküm İİK. 77’nci maddesinde de düzenlenmiştir. Aralarındaki fark bildirim sürelerindedir. 61’nci maddede 15 günlük bildirim süresi 77’nci madde de 7 günlük süre olarak düzenlenmiştir. Sürenin başlangıcı borçlunun yeniden mal edindiği veya gelirinde artışın olduğu günü izleyen günden itibaren başlar<sup>148</sup>.

#### **2.2.2.5.2.6. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması Halinde Mal Bildirimi**

Ödeme emrine karşı dava açılması durumunda mal bildiriminde bulunma zorunluluğu olup olmadığı hususunda farklı görüşler vardır.

<sup>146</sup> Y.12.HD., 27.1.1975 tarih, E.1975/873, K.1975/440, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>147</sup> Özen İnci, a.g.e., s.75.

<sup>148</sup> Şimşek, a.g.e., s.574.

Bir görüşe göre; ödeme emrinin iptali nedeniyle açılacak olan idari dava, kendiliğinden yürütmeyi durdurmayacağından ödeme emrine karşı açılacak olan 7 günlük dava süresini de durdurucu etkisi yoktur. Bir başka ifade ile davaya bakan mahkeme yürütmeyi durdurma kararı vermediği müddetçe kamu borçlusu, borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmakla yükümlüdür<sup>149</sup>.

Diğer bir görüş ise; 6183 sayılı Kanun'un 58'nci maddesine göre dava açılmışsa, mal bildirimini davanın sonucuna göre iki şekilde yapılmaktadır. Borçlu, borcun tamamına karşı dava açmış ise; davanın kısmen kazanmış ise reddedilen kısım için; tamamen reddedilmiş ise tamamı için kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır<sup>150</sup>.

Yargıtay, ödeme emrine süresinde itiraz eden sanığın mal bildiriminde bulunma zorunluluğu olamadığı yönünde karar vermiştir<sup>151</sup>.

#### **2.2.2.5.3. Mal Bildiriminde Bulunmama**

6183 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesinde ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 7 günlük süre içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik olunacağı belirtilmiştir. Burada hüküm hapis cezası ile cezalandırmaktan değil, hapisle tazyik edilmekten yani hapse zorlanmaktan bahsedilmektedir<sup>152</sup>.

<sup>149</sup> Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.376.

<sup>150</sup> Özbacı, a.g.e., s.653; Ünlü, a.g.e., s.581; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s.642.

<sup>151</sup> Y.8.CD., 11.10.1994 tarih, E.1994/9422, K.1994/11020,(Gülseven, a.g.e., s.393).

<sup>152</sup> Yılmaz, a.g.e., s.634; Kemal Akmaz ve Hakan Kar “ Amme Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimi”, **Yaklaşım**, (47), 2007, s.48.

#### **2.2.2.5.4. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Cezai Yaptırımlar**

##### **2.2.2.5.4.1. Genel Olarak**

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, yedi günlük süre içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar, bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik edilir (AATUHK m.60/1).

Söz konusu hapis kararı, icra tetkik mercii hakim tarafından verilir. Söz konusu yaptırımın amacı borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamaktır. Kamu borçlusu herhangi bir şekilde mal bildiriminde bulunduğu takdirde hakkında hapisle tazyik uygulanması söz konusu olmaz. Her ne kadar yasada yedi günlük süre içinde mal bildiriminde bulunma zorunluluğundan söz edilse de, bu süre geçtikten sonra da her zaman kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunması mümkündür. Amaç borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamak olduğu için, yedi günlük süre geçtikten sonra mal bildiriminde bulunan borçlunun hapisle tazyik edilmesi talep edilemez. Çünkü mal bildiriminde bulunulmasıyla hapisle tazyik talebi konusuz kalmaktadır. Hapisle tazyik yaptırımı bir ceza hukuku kurumu olmaktan ziyade, cebri icra sürecinin etkinliğini artırmaya yönelik bir araç niteliğindedir<sup>153</sup>.

##### **2.2.2.5.4.2. Mal Bildiriminde Bulunmama ve Borç İçin Hapis Yasağı İlişkisi**

Mal bildiriminde bulunmama karşısında öngörülen hapsen tazyik yaptırımını incelemeye başlamadan önce, kamu icra hukuku bakımından mal bildiriminde bulunmama sebebiyle öngörülen hapsen tazyik yaptırımının “*borç için hapis yasağı*” ilkesi bakımından değerlendirilmesi gerekir.

*Borç için hapis yasağı*, yalnızca sözleşmeden doğan yükümlülüklerle aykırılık nedeniyle özgürlüğün kısıtlanmasının yasaklanması anlamına gelir. Söz konusu yasak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne (AİHS) Ek 4 No’lu Protokolün 1’inci maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, “*Hiç kimse yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememiş olmasından dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılamaz.*”

<sup>153</sup> Recai Dönmez, “İcra İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması”, *Yaklaşım*, (129), 2003, s.34-40.

Bu düzenleme Türkiye tarafından da bir iç hukuk kuralı haline 2001 yılında anayasamıza eklenerek girmiştir. Anayasa m. 38/8 uyarınca; *“Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.”* Anayasamıza giren bu madde ile mevzuatta yer alan bazı suçların borç için hapis yasağı kapsamına girip girmediği tartışılmıştır. Mal bildiriminde bulunmamanın yaptırım olan hapsen tazyik de bu tartışmaya dahil olmuştur. Ancak belirmemiz gerekir ki bu tartışmalar kamu icra hukukundan daha çok genel icra hukuku hukukunda düzenlenen mal bildiriminde bulunmama bakımından gündeme gelmiştir. Bu kapsamda, mal bildiriminde bulunma mecburiyeti sözleşmeden değil, kanundan kaynaklanan bir yükümlülük olduğundan ve bu düzenleme ile korunmak istenen hukuki yararın kamu düzeni olduğundan bahisle, mal bildiriminde bulunmamayı düzenleyen İcra İflas Kanunu m.76’nın Anayasa’ya aykırı olmadığı savunulmuştur. Zira dürüst bir borçlu, icra takibinin gereklerini yerine getirdiği sürece borcunu ödeyemediği veya yeterli malvarlığı bulunmadığı için cezalandırılmamaktadır<sup>154</sup>.

Ayrıca konu, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun (YCGK) bir kararında tartışılmıştır. Bu karara göre<sup>155</sup>; *“...İİK’nun 337’nci maddesinde düzenlenen mal beyanında bulunmama suçu ile korunmak istenen hukuki yarar ‘borcun ödenmesi’ olmayıp, yasa hükmüne uyulmasının sağlanması suretiyle, cebri icranın etkin bir şekilde yürütülmesinin sağlanmasında kamu otoritesidir. Belirtilen suçun yalnızca sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi ile ilgisi bulunmadığından, Anayasanın 38’inci maddesinin 8’inci fıkrası ile getirilen yasak kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir.”* demektedir.

Söz konusu düzenleme Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne de taşınmış, Anayasa Mahkemesi de Yargıtay Ceza Genel Kurulu ile aynı gerekçeye dayanarak, İcra İflas Kanunu’nun mal beyanında bulunmama suçuna ilişkin düzenlemesinin borç için hapis yasağına aykırı olmadığını ifade etmiştir<sup>156</sup>. Söz konusu kararın ret gerekçesinde; *“İtiraz konusu kuralda düzenlenen suç konusu eylem, Anayasa’nın 38’inci maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen, doğrudan sözleşmenin yükümlülüğünün yerine getirilmemesi olmayıp, kanunla getirilen mal beyanında bulunma yükümlülüğünün yerine*

<sup>154</sup> Özen İnci, a.g.e., s.82.

<sup>155</sup> Y.CGK, 22.01.2002 tarih, E. 2002/17-298, K.2002/2, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T. 30.08.2016).

<sup>156</sup> A.Y.M, 21.11.2002 tarih, E.2001/415, K.2002/166 ( <http://www.anayasa.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

*getirilmemesidir. Bununla korunmak istenen hukuki yarar, yasa hükmüne uymak suretiyle cebri icranın etkin bir şekilde yürütülerek kamu otoritesinin sağlanmasıdır.”* denilmiştir.

İcra İflas Kanunu m.337/1, Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2008 gün ve E.2006/71, K.2008/69 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Ancak iptal kararı, mal beyanında bulunmama suçunu düzenleyen İcra İflas Kanunu m.337/1 hükmünün “*borç için hapis yasağı*” ilkesine aykırı olduğundan değil, benzer yönde bir hükmün İcra İflas Kanunu m.76’da zaten yer aldığından, dolayısıyla kişinin aynı eylem sebebiyle iki defa cezalandırılmayacağı gerekçesiyle verilmiştir<sup>157</sup>.

Kamu icra hukukunda mal bildiriminde bulunmama eyleminin borç için hapis yasağına aykırılık oluşturup oluşturmadığına ilişkin ayrı bir karar yoktur. Ancak kamu icra hukuku bakımından da mal bildiriminde bulunmama suçu hakkında öngörülen hapsen tazyik yaptırımının borç için hapis yasağına aykırılık teşkil etmemektedir. Çünkü kamu borçlusuna, borcunu ödemediği için değil, mal bildiriminde bulunmadığı için hapsedilmektedir. Gerçekten de kamu borçlusuna sadece “*mal bildiriminde bulununcaya kadar*” hapsedilmektedir Burada amaçlanan hukuki yarar, kamu düzeni olup, borçlu borcunu ödemediği için değil, kanundan doğan bir yükümlülük olan mal bildiriminde bulunmadığı için cezalandırılmaktadır<sup>158</sup>.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 60’ıncı maddesinde düzenlenen mal bildiriminde bulunmama eylemi, “*kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun yedi gün içinde borcunu ödememesi ve aynı süre içinde mal bildiriminde de bulunmaması*” şeklinde gerçekleşir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m.60’ta yer alan mal bildiriminde bulunmama ve hapsen tazyikin düzenlenme amacı, kamu borçlusunu mal bildiriminde bulunmaya zorlamak olduğundan, mal bildiriminde bulunmakla söz konusu hapis yaptırımı tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar. Bir başka ifade ile tazyik kararları borçlu mal bildiriminde bulunana kadar verilen kararlardır. Bu nedenle kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmasıyla hemen serbest bırakılması gerekir. Ancak borçlu mal

---

<sup>157</sup> Özen İnci, a.g.e., s.83.

<sup>158</sup> Özen İnci, a.g.e., s.84.

bildiriminde bulunurken yasada belirtilen hususlara uyması gerekir<sup>159</sup>.Yasada belirtilen hususları içermeyen mal bildirimlerinde bulunmak borçluyu serbest bırakmaz<sup>160</sup>.

Kamu borçlusu aynı borcundan dolayı ancak bir defa hapsedilebilir. Kanunda borçlunun bir defaya mahsus hapsedilebileceği düzenlenmiştir<sup>161</sup>. Ancak farklı borçlardan dolayı ayrı ayrı ödeme emri gönderilmişse mal bildiriminde bulunmama suçundan ayrı ayrı hapsen tazyik edilecektir<sup>162</sup>.

Kamu borçlusu hakkında hükmedilecek hapsen tazyik yaptırımının süresi en fazla üç ay olabilir. Hakkında hapsen tazyik kararı verilmiş olan kamu borçlusu, üç ayın bitiminde mal bildiriminde bulunmamış olsa dahi, tahliye edilmesi gerekir. Başka bir deyişle, kamu borçlusu hakkında yeniden hapis kararı vermek ya da bu üç aylık süreyi uzatmak mümkün değildir<sup>163</sup>.

Öte yandan bu kararlara karşı temyiz yolu da kapalıdır. Gerçekten Yargıtay bir kararında<sup>164</sup> “...Hapsen tazyik kararlarının temyiz incelenmesi olanaksız, itirazı kabil bulunduğundan, temyiz isteğinin reddine...” şeklinde görüş bildirmiştir. Hapsen tazyik kararları icra mahkemesi tarafından verildiğinden bu davalarla ilgili hak düşürücü süreler de İcra ve İflas Kanunu uygulanmaktadır<sup>165</sup>.

İcra hâkimi tarafından verilen hapsen tazyik kararı, Cumhuriyet savcılığı tarafından infaz olunur (m.60/3). İcra hâkimi tarafından verilen hapsen tazyik kararları her türlü harç ve resimden muaftır (m.60/4). Hapsen tazyik kararlarının icra mahkemesi tarafından verilmesi ve bu kararlara karşı temyiz yolunun kapalı olması adil yargılanma hakkının ihlali olup; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 No’lu protokolü ile belirlenmiş olan kanun yolları başvuru hakkına aykırılık teşkil etmektedir<sup>166</sup>.

---

<sup>159</sup> Çelik, a.g.e., s.49.

<sup>160</sup> Y.8.CD, 12.10.1994 tarih, E.1994/10173, K.1994/11042, (Şimşek, a.g.e., s.576).

<sup>161</sup> Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.616.

<sup>162</sup> Ünlü, a.g.e., s.598.

<sup>163</sup> Rençber, a.g.e., s.97.

<sup>164</sup> Y.8.CD., 26.2.1987 tarih, E.1987/1371, K.1987/1503, (Ünlü, a.g.e., s.595).

<sup>165</sup> Özbacı, a.g.e., s.655.

<sup>166</sup> Rençber, a.g.e., s.110.

Tüzel kişilerin mal bildiriminde bulunmaması durumunda hapsen tazyik konusu önem taşımaktadır. Çünkü Türk Ceza Kanununda cezaların şahsiliği ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkeye göre ceza sorumluluğu şahsidir, kimse bir başkasının fiilinden dolayı cezalandırılmaz ve tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. 6183 sayılı kanun açısından ise hapsen tazyik yaptırımını uygulanacak kişi bakımından borçlu terimi kullanılmıştır. Tüzel kişiler adına bu yükümlülüğü kanuni temsilciler yerine getirmekte olup; hapsen tazyik yaptırımını da tüzel kişiler adına kanuni temsilcilerine uygulanacaktır<sup>167</sup>.

Hapsen tazyik kararı verilmesi hacze engel teşkil etmemektedir. Buna göre; borçluya ödeme emri tebliğ edilip, 7 günlük süre içerisinde borcun ödenmemesi ve mal bildiriminde bulunulmaması halinde borçlu hakkında bir yandan hapsen tazyik kararı verilebileceği gibi, diğer yandan tahsil dairesince tespit edilen malları haczedilebilir<sup>168</sup>.

#### **2.2.2.5.4.3. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma ve Yaptırımı**

6183 sayılı Kanunun 111'inci maddesinde; mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanların cezalandırılacağını düzenlemiştir. Bu cezanın yaptırımını bir aydan bir seneye kadar hapis cezasıdır. Bu suça bakmakla görevli mahkeme sulh cza mahkemesidir. Bu suç iki farklı hareketle işlenebilmektedir. İlki gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmaktır. Bu hareketin suç teşkil edebilmesi için, ortada bir mal bildiriminin olması, bu bildirimin gerçeğe aykırı olması ve manevi unsur yönünden kastın varlığı gereklidir. Bunu tespit edecek merci ise davaya bakan hakimdir<sup>169</sup>.

Bildirilen mal varlığının borcu karşılamaya yetmemesi gerçeğe aykırı bildirimde bulunmak anlamına gelmez. Borçlunun mallarının değerlerini olduğundan fazla göstermesi de bu suçu oluşturmaz. Çünkü tahsil dairesi bu malların değerlerini kendi tespit edebilmektedir<sup>170</sup>.

---

<sup>167</sup> Coşkun, a.g.e., s.591; Özbacı, a.g.e., s.656.

<sup>168</sup> Yılmaz, a.g.e., s.637.

<sup>169</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.381.

<sup>170</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.381.

Bununla ilgili Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararında;<sup>171</sup> *"Tapuda adına kayıtlı taşınmaz olduğu saptanan sanık, bu taşınmazı icra takibinden önce harici senetle sattığını, bu nedenle mal beyanında göstermediğini savunmuşsa da tapuda kayıtlı taşınmazın harici senetle yapılan satışı geçersizdir. Tapuda malik gibi gözüken sanığın taşınmazdan her zaman yararlanması, tasarrufta bulunması mümkündür. Sanığın mal beyanında, adına tapuda kayıtlı taşınmazı harici senetle sattığını ve teslim ettiğini bildirmemesi ve icra takibi sırasında yapılan araştırma sonucu taşınmazın bulunması iyi niyetli olmadığını göstermektedir. Suç tarihinde, adına kayıtlı taşınmaz olduğu halde mal beyanını bildirmeyen sanığın yüklenen suçtan (gerçeğe aykırı beyanda bulunmak)cezalandırılmasına karar verilmesi"* gerektiğine hükmetmiştir.

Suçu oluşturan diğer hareket ise borçlunun yaşayış tarzı ile yaptığı mal bildirim arasında orantısızlık olmasıdır. Borçlunun mal bildiriminde gösterdiği geçim kaynakları yaşadığı hayat tarzını sürdürmesine elverişsiz ise bu suç oluşmuş olacaktır. Ancak borçlu bu yaşamı sürdürmesinde üçüncü şahısların desteği olduğunu ispatlarsa suç oluşmayacaktır<sup>172</sup>.

Mal bildirimini gerçeğe aykırı olarak borçlunun vekilinin yapmış olduğu durumlarda borçlu cezalandırılmaz<sup>173</sup>.

#### **2.2.2.5.4.4. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Suçu**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 112'inci 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.*

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 61'inci maddesinde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal gösteremeyen borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları edinme ve artma tarihinden itibaren başlayarak 15 gün içinde

<sup>171</sup> Y.CGK., 3.2.1992 tarih, E. 1991/8-355, K.1992/3, (Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 8. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005, s. 477.

<sup>172</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.381.

<sup>173</sup> Y.8.CD, 6.6.1994 tarih, E.2253/1994, K.3195/1994, (Şimşek, a.g.e., s.972).

tahsil dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Bu yükümlülüğe aykırılık ise aynı Kanun'un 112'inci maddesinde hapis cezasıyla yaptırım altına alınan bir suç olarak düzenlenmiştir.

Bu suçun oluşabilmesi iki şart bir arada gerçekleşmelidir. İlki mal edinme ve mal artmalarının edinme ve artma tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirilmemesi ve yapılmayan bu bildirimin kamu alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olmasıdır<sup>174</sup>.

#### **2.2.2.5.4.5. Malı Olmadığını Bildiren Kamu Borçlularının Belli Bilgileri Vermemesi ve Yaptırımı**

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan kamu borçluları, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Bu ödevlerini yerine getirmeyenler, sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aya kadar hafif hapis veya 100 liraya kadar hafif para cezası ile cezalandırılır.(6183 sayılı Kanun m.114).

#### **2.2.2.5.4.6. Üçüncü Kişilerin Kamu Borçlusuna Ait Ellerinde Bulundurdukları Malları Bildirmemeleri ve Yaptırımı**

Kamu borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları, yapılan talebe rağmen bildirmeyen üçüncü kişiler sulh işlerine bakan mahkemelerce 15 günden 6 aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılır(6183 sayılı Kanun m.113).

---

<sup>174</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.621; Çelik, a.g.e., s.50.

#### 2.2.2.5.5. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Hukuki Yaptırımlar

Mal bildiriminde bulunmamanın cezai yaptırımı olan hapisle tazyik cezasının yanı sıra, bir de hukuki yaptırımı söz konusudur. Bu hukuki yaptırım da borçlu hakkında haciz uygulanmasıdır.

Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen kendisi ve üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul mallarından, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesi tarafından haczolunmaktadır.

Mal bildiriminde, malının olmadığını bildiren borçlu, ayrıca 6183 sayılı Kanunun 114.maddesinin gereklerini de yerine getirmek zorundadır. Bu maddeye göre uyulması gereken hususlar; borçlunun ikametgahı ve iş adresini bildirmesi ve nüfus kayıt örneği vermesidir. Eğer devamlı yükümlülüğünün bağlı olduğu tahsil daireleri varsa bunların hesap ve kayıt numaralarının da bildirilmesi gerekir<sup>175</sup>.

#### 2.2.2.5.6. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme Yoluna Başvurulması

Ödeme emrine karşı hata düzeltme başvurusuna değinmeden önce Vergi Usul Kanununun 116-126'ncı maddelerinde düzenlenmiş olan vergi hatalarını düzeltme yoluna değinilmesi faydalı olacaktır. Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde hesap hataları düzenlenmiş olup, 126'ncı maddesinde bu hesap hatalarının tarh zamanaşımı süresi dolana kadar, tahsilden sonra bile düzeltilebileceği düzenlenmiştir<sup>176</sup>.

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı ise doktrinde ve uygulamada tartışmalıdır.

Genel kabul gören görüş, ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulamayacağı yönündedir. Bu görüşü kabul eden yazarlara göre;<sup>177</sup>bu durum tahsil

<sup>175</sup> Yılmaz, a.g.e., s.637.

<sup>176</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.173.

<sup>177</sup> Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara:1981, s.662; Metin Taş, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Bursa: 1997, s.33; Bumin Doğrusöz, "Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar", Referans Gazetesi, 31.08.2009, (<http://www.referans.com.tr>, E.T.30.10.2016) ; Yerlikaya, a.g.e., s.427; Mustafa Alparslan ve Eda Kaya, "Kamu Alacaklarının Yeni Ödeme Emri ile Takibi", Yaklaşım, (204), Aralık 2009, s.87-89.

işleminin tahsil aşamasının özelliğinden ileri gelmektedir. Çünkü tahsil işlemi tarh ve tahakkuk işlemlerinden tamamen bağımsız bir işlem olmayıp aksine kendisinden önceki işlemlere sıkı sıkıya bağlı idari işlemdir. Bu nedenle de tahsil işleminin temelinde yani tarh ve tahakkuk aşamasındaki hukuki sakatlıklar bu aşamada belirlenerek itiraz edilmesi gerekmektedir. Tahsil aşamasında ise artık bir borcun varlığı oluşmuş olduğundan itiraz nedenleri tahsil işlemine yönelik olarak sınırlandırılmıştır. Ödeme emrine karşı 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesine göre vergi davası açılması için 7 günlük süre bulunmaktadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi VUK'nun 116-124'üncü maddesinde düzenlenen düzeltme talebinde bulunma olanağı yoktur. Başa bir ifade ile bu gibi durumlarda dava açılması gerekmektedir. Vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 içinde VUK'nun 116'ncı maddesi gereği düzeltme talebi yapılabilir.

Aksini savunan bir görüşe göre ise<sup>178</sup> ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulması mümkündür. Vergi Usul Kanunu vergi usulü ile ilgili olup tahakkuk aşamasına kadar yapılacak işlemleri düzenler. Tahsilat aşaması ise 6183 sayılı Kanunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda vergi hatalarının içinde tahsilatta yapılan hataların yer almaması şaşırtıcı değildir. Bu nedenle ödeme emrine karşı yapılacak düzeltme taleplerinde VUK ile bağlantı kurulmaması gerekir. Tahsilata ilişkin hataların düzeltilmesi için yasal bir düzenleme yapılması da gerekli değildir. Hatayı yapan taraf hatayı kabul etmezse yargı yoluna başvurulabilir.

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulabileceğini düşünen yazarların<sup>179</sup> dayandığı bir başka gerekçe ise; bu düzeltim hesap hataları ile ilgili olup; düzeltme kurumunun mantığı vergi hatalarından herhangi birinin varlığı halinde ödeme emri aşamasında dahi düzeltme işleminin uygulanması gerekir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 126'ıncı maddesine göre; düzeltme yoluna sadece ödeme emri aşamasında değil, haciz uygulandığında hatta tahsilat gerçekleştiğinde dahi gidilebilecektir. Bu nedenle ödeme emrinden sonraki aşamalarda gidilebilecek bu yolun ödeme emri aşamasında gidilememesini düşünmek hukuka uygun değildir.

---

<sup>178</sup> Yılmaz, a.g.e., s.611.

<sup>179</sup> Oktar, , s.147;Coşkun, a.g.e., s.560.

Ödeme emrine karşı dava açılmaması ya da açılan davanın süreden reddi halinde ödeme emri içeriği vergi ve cezaların kamu alacağı olması nedeniyle adli yargıda menfi tespit ve istirdat davası açılması mümkün olmayıp mükellefler için başvurulabilecek yol Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzeltme-şikayet kapsamında yapılacak başvurudur<sup>180</sup>.

Uygulamada Danıştay Dava Daireleri arasında bu konuda içtihat birliği yoktur. Kimi Daireler ödeme emrine karşı dava açılmaması ya da açılan davanın süreden reddi halinde düzeltme-şikayet yoluna gidilebileceği görüşünde oldukları halde, diğerleri aksi yönde karar vermektedirler. Bu kapsamda aşağıda örnek Danıştay kararları verilmiştir.

Danıştay bir kararında <sup>181</sup> “*Olayda da, 20.1.1989 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı yükümlünün dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi nezdinde düzeltme isteminde bulunduğu ve istemin reddolunduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda mahkemece, dilekçe ve eklerinin düzeltme ve şikayet hükümleri uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığına tevdi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmediğine*” karar verilmiştir.

Danıştay bir başka kararında<sup>182</sup> “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 - 126.maddelerinde yer alan "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı Üçüncü bölüm hükümlerinin, ödeme emriyle tahsiline girişilen kamu alacaklarının uygulanma olanağı bulunmadığı, bu nedenle, ödeme emrine karşı itiraz yoluna gidilmeden, şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, incelenmesine olanak bulunmadığından reddine*” karar verilmiştir.

Danıştay bir kararında<sup>183</sup> “*İnşaat taahhüt işi yapan şirketin aktifine kayıtlı olup taşımacılıkta kullandığı kamyonlara ait ek motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali yolundaki kararda hukuka uygunluk bulunmadığına*” karar verilmiştir.

<sup>180</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.184.

<sup>181</sup> Dan.3.D., 10.3.1986 tarih, E. 1985/322, K.1986/76, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>182</sup> Dan.7.D., 5.5.1987 tarih, E.1985/543, K.1987/34, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.08.2016).

<sup>183</sup> Dan.VDD., 28.1.2000 tarih, E. 1999/241, K.2000/48, (<http://www.danistay.gov.tr>, ET.30.08.2016).

Danıştay bir kararında;<sup>184</sup> “... 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*’da ödeme emrine itiraz dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesine cevaz veren bir hükmün yer almamış olması ve *Vergi Usul Kanunu* hükümlerinin ödeme emrine itiraz safhasında kıyas yoluyla uygulanmasına hukuki olanak bulunmaması karşısında, ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilmeyeceği açıktır.”

Ödeme emrine yapılan itirazların incelenmesinde vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hüküm uygulanmaz<sup>185</sup>. Diyerek 6183 sayılı kanunda hata düzeltme yolunun bulunmamasını, ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gidilemez şeklinde yorumlamıştır.

Ödeme emri aşamasında hata düzeltme başvurusunun kabulü, idarenin yapmış olduğu hataların düzeltilmesini kolay bir şekilde sağlayacak ve bu nedenle idare aleyhine açılan ve belkide kaybedilen davaların azalmasına neden olacak ve idarenin bu nedenle ödemek zorunda kalacağı dava masraflarını ortadan kaldıracaktır<sup>186</sup>.

<sup>184</sup> Dan.7.D., 2.4.1982 tarih, E.1980/1487, K.1982/671,(<http://www.kazanci.com.tr>., E.T.30.08.2016).

<sup>185</sup> Danıştay bunu şöyle ifade etmiştir: “... *Vergi Usul Kanunu* hükümlerinin açıkça anlaşılacağı üzere ödeme emirlerine yapılacak itirazların incelenmesinde *Vergi Usul Kanunu* ancak itirazın şekline incelenmesine ve incelenmenin iadesine ilişkin hükümlerinin uygulanması mümkün olup; kanunun atf yapmadığı vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bölümün yani 123’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası hükmünün olaya uygulanması olanaksızdır. Bu durumda 7 gün içinde başvurmayan yükümlü itirazının süre yönünden reddi doğrudur.”Bkz. Dan.4.D., E.1979/429, K.1979/2856, (Şimşek, a.g.e., s.514).

<sup>186</sup> Rençber, a.g.e., s.121.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL DENETİMİ

#### 3.1. Ödeme Emrinin İdari İşlem Niteliği

Ödeme emri, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip bulundukları bu imkanın ilk aşamasını oluşturmaktadır. Ödeme emrinin, devletle bireyler arasında olan alacak borç ilişkisinin mahkeme önüne taşınmadan tahsilini sağlama işlevi vardır<sup>187</sup>. Kendisine ödeme emri tebliğ olunun kişinin, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmemesinin iki yolu vardır. İlki borcu ödemek, ikincisi ise ödeme emrini idari davaya konu etmek ve yürütmenin durdurulmasını istemektir.

Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade açıklaması ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulaması zorunlu niteliği olan bir idari işlemdir. Kişi, ödeme emrinin gereğini yerine getirmezse, kendisine haciz işlemi uygulanabilir. Bu nedenle ödeme emri icrai bir işlemdir. Bu niteliği tek başına onu idari davaya konu edebilmektedir. Bu nedenle, diğer idari işlemlerde olduğu gibi ödeme emrinde olabilecek hukuka aykırılıklar da idari davaya konu olabilir. Ancak ödeme emrinin diğer idari işlemlerden farkı, sebep unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının kanunla sınırlandırılmış olmasıdır<sup>188</sup>.

Ödeme emri, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde olduğundan, ödeme emri işleminin iptali istemiyle dava açılabilir. Ödeme emrine karşı yargı yolu 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma hakkının varlığı, cebri icra aşamasına geçilmeden ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmek açısından önemlidir. Böylece tüm hukuka aykırılıklar daha en başında çözüme kavuşturulabilmektedir. Ancak, ödeme emrine karşı dava açılırken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Cebren tahsil sürecinde kamu alacağının tahsilinin sekteye uğramaması gerekmektedir. Bu nedenle ödeme emrine

---

<sup>187</sup> Nazlı Gören Ülkü, *İcra Hukukunda Ödeme Emri*, İstanbul:Arıkan, 2008, s.99.

<sup>188</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.272.

karşı açılacak davada izlenecek yolda dikkat edilmesi gereken husus, tahsil sürecinin kesintiye uğramamasıdır<sup>189</sup>.

### 3.2. Ödeme Emrine Karşı Dava

Kamu idareleri görevlerini idari işlem veya idari eylem yaparak yerine getirirken kamu gücünü kullanırlar. Bu yüzden, yapmış oldukları idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluklarının denetimi, özel hukuk işlemlerinden farklı yargılama kurallarına tabidir<sup>190</sup>.

Ödeme emri kesin yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olup; yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş unsurdan oluşur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/a maddesine göre de; ödeme emrindeki hukuka aykırılıklar bu beş unsur yönünden dava konusu edilebilir.

Anayasanın 125'inci maddesinden idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin hüküm bulunmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin, tek taraflı iradesiyle düzenlenen ödeme emrinin, idarenin diğer alanlarda tesis ettiği idari işlemlerle herhangi bir farkı bulunmadığından, idari yargının denetimine tabi tutulması gerektiği açıktır<sup>191</sup>.

Ödeme emrine karşı dava açılması 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. 6183 sayılı AATUHK 1954 yılında yürürlüğe girmiş olup, vergi yargı sistemimiz 06.01.1982 tarihinde bugünkü halini almıştır. Buna göre vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali mükellefiyetlere ilişkin ödeme emirlerine karşı açılacak olan davalara vergi mahkemeleri bakmaktadır. Diğer yükümlülüklerden doğan alacaklar için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılacak davalara ise idare mahkemelerinde dava açılması gerekmektedir<sup>192</sup>.

<sup>189</sup> Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s. 24.

<sup>190</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.271

<sup>191</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, a.g.e., s.484.

<sup>192</sup> Mustafa Sakal ve Mustafa Alparslan, “Ödeme Emrine Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammı”, **Yaklaşım**, (197), Mayıs 2009, S.50.

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesine göre; kendisine ödeme emri tebliğ olunan kamu borçlusu, böyle bir borcu olmadığı, borcunun kısmen ödendiği, veya borcunun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle 7 gün içerisinde dava açabilir. Ödeme emri tahsilat aşamasına gelmiş yani kesinleşmiş vergi borçları için düzenlenir. Buna ilişkin ödeme emrine dava açma süresi 7 gündür. Ayrıca ödeme emrine karşı süresinde dava açılması ile yürütme kendiliğinden durmaz. Halbuki vergi mükellefi için kesin borç niteliği taşımayan vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açma süresi 30 gündür ve dava açılması ile yürütme kendiliğinden durur<sup>193</sup>.

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılabileceği belirtilmiş olup; ödeme emrinin idari işlem olması sebebiyle idari yargılama usulü bakımından tabi olduğu özellikler ve ödeme emrine karşı açılan idari davada ileri sürülebilecek hukuka aykırılık halleri incelenecektir. Bu hukuka aykırılık halleri incelenirken idari işlemin unsurları bakımından ayrıma tabi tutularak açıklanacaktır.

### **3.3. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davada Hukuka Aykırılıkların Öğeler Bakımından İncelenmesi**

#### **3.3.1. Yetki Öğesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri**

##### **3.3.1.1. Genel Olarak Yetki Öğesi**

İdare, bir işlem yaparken o işleme yetkili olmalıdır. Yetki, bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, yetki, idari makamı işgal eden kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetidir. İdari işlem belli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır. Bu irade açıklamasını yapacak olan kişiler idare adına irade açıklamaya yetkili kişi veya kişiler olmalıdır. İşte idari işlemin özünü oluşturan irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağı hususu o işlemin yetki unsurunu oluşturur<sup>194</sup>.

<sup>193</sup> Fatma Taş, “Vergilerin Takip ve Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimine İlişkin Ayrıntılar”, **Yaklaşım**,(179), Kasım 2007, s.41.

<sup>194</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınları, 2003, s.635.

İdari makamlar yetkilerini kanunla alırlar. Bu nedenle bir idari makamın idari bir yetkiye sahip olabilmesi için o yetkinin kanunla verilmiş olması gerekir<sup>195</sup>. Yetki unsuru kamu düzenine ilişkindir. Bu nedenle kanunların açık izni olmadan başkalarına devredilemez<sup>196</sup>.

İdari işlem tesis etme yetkisi kanunla idari makamlara tanınmıştır. Bu yetkinin idari makamlar dışında yasama veya yargı organlarına verilmesi fonksiyon gaspıdır. Kanunların tanımış olduğu idari makamlar dışındaki idari makamlara verilmesi ise yetki gaspıdır. Yetkili makamlar verilen yetkiyi, sınırları dışında kullanıyorsa yetki aşımıdır. Bu hukuka aykırılık halleri, ağırlık derecelerine göre, idari işlemin yok hükmünde (örneğin fonksiyon gasbında olduğu gibi) veya iptal edilebilir nitelikte sayılmasına neden olur<sup>197</sup>.

Yetki kişilere değil, makama verilir. Kamu görevlisine değil göreve verilir. Bu nedenle devamlıdır kullanılmakla tükenmez. Kamu görevlisinin görev süresi ile sınırlı olmadığı gibi, görev süresi sona eren kamu görevlisinin, yetkiyi kullanmaya devam etmesi de olanaklı değildir. Yetki kamu görevlisi için bir ayrıcalık değil, yükümlülüktür. Kamu görevlisi, onu kullanamamazlık edemez. Kamu hizmetinin ve kamu yararının gerektirdiği her durumda onu kullanmak zorundadır<sup>198</sup>.

6183 sayılı Kanunda, ödeme emri düzenleme yetkisi, alacaklı kamu idaresine tanınmıştır. Kanunun 3'üncü maddesinde, alacaklı kamu idaresi devlet, İl özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır. Alacaklı kamu idaresi, ödeme emri düzenleme yetkisini 6183 sayılı Kanunu uygulamakla görevli daire, servis ve memurları aracılığıyla kullanır. Birden fazla tahsil dairesi bulunması halinde yetki, ödemenin yapılacağı yere göre belirlenir (m.5-39). Özel kanunlarda ayrı yer gösterilmemiş olunması koşuluyla, ödeme borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine yapılır (m.39). Ödemenin yapılacağı yer ile

<sup>195</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara:Yaklaşım, 2006, s.38.

<sup>196</sup> Danıştay bir kararında bunu şöyle ifade etmiştir: “Yetki kurallarının dar ve özel anlamda kamu düzenine ilişkin hükümlerden olduğu idari işlemlerin en önemli unsurları arasında yer aldığı, yetki unsurundaki sakatlıkların sonradan verilecek onay ya da izinle giderilemeyeceği bu nedenle idarenin yetki kurallarına sıkı sıkıya uymak zorunda olduğu ve yetki kurallarının dar yorum ve uygulama yöntemlerine bağlı tutulması gerektiği idare hukukunun bilinen ilkelerindendir.Dar anlamda yetki unsuru denilen karar alma yeteneği konu yer ve zaman itibarıyla Anayasa ve yasalarda belli organ, makam ve kam görevlilerine tanınmış bir güçtür.”Bkz. Dan.10.D. 5.7.1984 tarih, E.1984/72, K.1984/155, ( Rençber, a.g.e., s.57).

<sup>197</sup> Gözler, a.g.e., s. 637.

<sup>198</sup> Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınlan,1994, s.68.

borçlunun bulunduğu yerin farklı olması durumunda, borçlunun bulunduğu yerdeki aynı neviden alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesinin naip olarak tayinine olanak tanınmıştır.(m.5/2)<sup>199</sup>.

Yetki yönünden hukuka aykırılık halleri, yer yönünden yetki, zaman yönünden yetki, kişi yönünden yetki ve konu yönünden yetki 4'e ayrılmaktadır. Ödeme emrinin bu kurallara aykırı olarak düzenlenmesi, yetki unsurunda hukuka aykırılık halini oluşturur. 213 sayılı VUK'nun 4'üncü maddesinde; verginin tahsili yetkisi vergi dairelerine verilmiştir. Vergi daireleri dışındaki bir dairenin ödeme emri düzenlemesi, vergi dairelerine ait yetkinin gasbedilmesidir. Bu durum yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturur ve ödeme emrinin iptaline yol açar<sup>200</sup>.

Konu ile ilgili olarak Danıştay bir kararında<sup>201</sup>; " *Köy birliklerinin 6183 sayılı Kanun uyarınca ödeme emri düzenleme yetkilerinin olmadığına*" hükmetmiştir.

Yer yönünden yetkili olmayan bir vergi dairesinin tahsil işlemlerini düzenlemesi ödeme emrinin iptalini gerektirir<sup>202</sup>. Yetkinin zamanında kullanılmamış olması da yetki yönünden hukuka aykırılık nedenidir. Zamanaşımına uğramış bir borç için ödeme emri düzenlenmesi hem yetki yönünden sakatlık sebebidir. Hem de sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık nedenidir<sup>203</sup>.

<sup>199</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.295.

<sup>200</sup> Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, a.g.e., s.485.; Danıştay bir kararında şöyle ifade etmiştir: "*Vergi, tarh, tahakkuk ve tahsili konularında işlem tesis yetkisi, kanun gereği vergi dairelerine ait olduğundan vergi sorumlusu durumunda bulunan İçişleri Bakanlığı'nın davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen vergilerin tahsili amacıyla giriştiği işlemlerin yetki dışı tesis edildiği ve bu nedenle iptallerinin gerektiğine...*" Bkz. Dan.4.D., E.1982/449, K.1982/193, ([www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), E.T.30.08.2016).

<sup>201</sup> Dan.9.D, 2.4.1990 tarih, E.1988/2271, K.1990/526, ([www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), E.T.30.08.2016).

<sup>202</sup> "...Ankara Vergi Dairesince vergiye muhatap tutulması gerekeceği ve Hocapaşa Vergi Dairesince yapılan tarhiyatın hatalı bulunduğu..." Bkz. Dan.7.D., E.1971/11, K.1972/3605, (Çelikkol ve Özgeneller, a.g.e., s.180.)

<sup>203</sup> Karakoç, **Kamu Alacakları**, s.110; Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.274.

### 3.3.1.2. Hukuka Aykırılık Halleri

Yetki, kamu gücüne dayanarak tek taraflı iradeyle, işlem yapabilme iktidarındır. İdari işlemin yetki unsurunu, kanunlarla idari makam ve organlara tanınan karar alabilme, işlem yapabilme görev ve ayrıcalığı oluşturmaktadır<sup>204</sup>.

6183 sayılı Kanunda ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı kamu idaresine tanınmıştır. Kanunun 3'üncü maddesinde alacaklı kamu idaresi, devlet, il özel idaresi ve belediyeler olarak sayılmıştır. Alacaklı kamu idaresi bu yetkisini daireleri vasıtasıyla kullanır. Birden fazla tahsil dairesi bulunması durumunda yetki ödemenin yapılacağı yere göre belirlenir<sup>205</sup>.

Verginin tahsili için düzenlenen ödeme emirlerini düzenleme yetkisi vergi dairelerine aittir. Bunun vergi dairesi dışında başka bir idare tarafından düzenlenmesi yetki gaspıdır. Yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturur<sup>206</sup>.

Danıştay 7'nci Dairesinin bir kararında; *"6183 sayılı Kanunun 5. maddesi uyarınca vergi alacaklarının takip ve tahsili için ödeme emri tebliğini yapmaya asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünün yetkili olduğuna"*<sup>207</sup> hükmetmiştir.

Danıştay 6'ncı Dairesi bir kararında; *"Belediye başkanlığının 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesine dayanarak para cezası verme yetkisi bulunmadığından, yok hükmünde olan bu işleme karşı sulh ceza mahkemesinde dava açılması ve işlemin kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesinde isabet olmadığına"*<sup>208</sup> hükmetmiştir.

Danıştay 10'uncu Dairesi bir kararında; *"6183 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde takibatın alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı hükme bağlandığından sulama ücretinin DSİ 7. Bölge Müdürlüğünün mahalli tahsil dairesince takip edilmesi gerekirken, takibata yetkili olmayan Maliye ve Gümrük Bakanlığı DSİ 7.*

<sup>204</sup> Gözler, a.g.e., s.638.

<sup>205</sup> Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2011, s. 96.

<sup>206</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, a.g.e. , s. 485.

<sup>207</sup> Dan.7. D., 14.10.2002 tarih, E:2000/9109, K:2002/3255, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.09.2016).

<sup>208</sup> Dan.6.D., 9.3.1988 tarih, E:1988/215, K:1988/334, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.09.2016).

*Bölge Saymanlık Müdürlüğü'nce takip edilmesinden dolayı ödeme emrinin yetkisiz makamca düzenlendiğine"*<sup>209</sup> hükmetmiştir.

### **3.3.2. Şekil Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri**

#### **3.3.2.1. Genel Olarak Şekil Ögesi**

Şekil, hukuk düzeninde değişiklik meydana getiren iradenin kendisiyle açıklandığı kalıptır. Şekil dendiği zaman hukuki işlemin içeriği değil bu işlemin içinde yer aldığı şey yani bu işlemin instrumentum'u anlaşılır<sup>210</sup>.

İdari tasarruflarda şekil, tasarrufun esaslı bir unsurunu oluşturur. Şekil, tasarrufun devletin menfaatlerine uygunluğunu temin edecek en önemli araçtır. İdare ödeme emri işlemi tesis ederken belli ölçütlere uymak zorundadır. Bunlar, makul süre, yetki ve usulde paralellik ile bildirim koşuludur<sup>211</sup>.

Bütün idari işlemlerde olduğu gibi ödeme emri de belli şekil şartlarına tabidir. Ödeme emrinde yazılı şekil şartı esastır. Ödeme emri işlemi yazılılık şartının yanında belli aşamalardan geçmek zorundadır. Bütün bu düzenlemeler 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Yetkili idari makam olan alacaklı kamu idaresi, maddi vergi hukukunda düzenlenen haklarını elde etmek için kamu gücünü kullanarak kanunda belirtilen belli şekilde, yazılı bir bildirimde bulunmak durumundadır<sup>212</sup>.

#### **3.3.2.2. Hukuka Aykırılık Halleri**

Şekle bağlı bir idari işlem olan ödeme emrinin düzenlenmesinde uyulması gereken şekil şartları 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik

<sup>209</sup> Dan.10., 25.4.1991 tarih, E:1988/1129, K:1991/1458, (<http://www.danistay.gov.tr>., E.T. 30.09.2016).

<sup>210</sup> Gözler, ag.e., s.829.

<sup>211</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Baskı, İstanbul: Hak Kitabevi, 1966, s.307.

<sup>212</sup> Gözler, a.g.e., s.711.

olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağıının gösterilmesi zorunludur. Bu bilgilerden birinin veya birkaçının bulunmaması sonucu ödeme emri hukuka aykırı duruma gelir ve iptal edilmesi sonucu doğar<sup>213</sup>.

Danıştay'a göre bir belgenin ödeme emri olarak nitelendirilebilmesi için 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yazılı bilgileri içermelidir<sup>214</sup>.

Danıştay 10'uncu Dairesi bir kararında: "*6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde öngörülen biçimde, borcun asıl ve fer'ilerini, mahiyet ve miktarlarını göstermeyen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna*" hükmetmiştir<sup>215</sup>.

### 3.3.2.3. Ödeme Emrinin Şekline İlişkin Standart Bulunmaması

6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde ödeme emrinin içeriğinde bulunması gerekli hususlar diğer bir ifadeyle bulunması gerekli bilgiler belirtilmiştir. Ödeme emrinde bulunması gereken unsurları tek tek incelemek faydalı olacaktır.

Öncelikle bir ödeme emrinde borcun asıl ve ferileri ile birlikte mahiyet ve miktarlarının gösterilmiş olması gerekir. Bunlardan birinin veya hiçbirinin gösterilmemiş olması durumunda ödeme emri hükümsüz sayılmaktadır<sup>216</sup>.

Danıştay yine bir kararında<sup>217</sup> "*Bir belgenin ödeme emri olarak nitelendirilebilmesi için 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yazılı bilgileri içermesinin gerekli olduğuna*" hükmetmiştir.

<sup>213</sup> Veysi Seviğ, "Ödeme Emri İle İnfaz", **Referans Gazetesi**, 10.11.2007.

<sup>214</sup> "Bu nedenle ...Vergi Mahkemesinin temyize konu kararının, davacılar adına şekline uygun olarak düzenlenmiş bir ödeme emri bulunmadığı, böyle bir ödeme emri mevcut değilse, sözü edilen takip yaprağının ödeme emri niteliği taşıyıp taşımadığı hususları araştırılarak yeniden karar verilmek üzere bozulmasına oy birliği ile karar verildi." Bkz., Dan.3.D., E.1986/1143, K.1986/2547, (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Bası, İstanbul: Arıkan, 2006, s.280.)

<sup>215</sup> Dan.10.D., 24.9.1992 tarih, E.1990/4028, K.1992/3218, (<http://www.danistay.gov.tr>., E.T. 30.09.2016).

<sup>216</sup> "Borcun asıl ve ferilerini mahiyet ve miktarlarını göstermeyen ödeme emrinin idare mahkemesince iptalinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır." Dan.10.D., 24.9.1992 tarih, E.1990/4028, K.1992/3218, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.09.2016).

<sup>217</sup> Dan.3.D., 22.6.1989 tarih, E.1989/598, K.1989/1760, (Yılmaz, a.g.e., s.581).

Danıştay 4'üncü Dairesi'nin bir kararında ise;<sup>218</sup> *"Dava konusu edilen ödeme emrinin, gerçekte mevcut kamu alacağının asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarını göstermemiş olması sebebiyle, kanuni unsurları taşıyan muteber bir belge olarak nitelendirilmesinin mümkün bulunmadığı; idari işlemin unsurlarındaki kanuna aykırılığın, taraflarca dilekçe ve savunmalarla getirilen açıklamalar ve mahkemece bu esasa göre karar verilmesiyle düzeltilmesinin, kanuna aykırılığı sabit bulunan belgeye sıhhat ve geçerlilik kazandıramayacağı, kanunda öngörülen esas ve şekillere uyulmadan düzenlendiği anlaşılan ödeme emrinin, vergi mahkemesince iptaline karar verilmesinde kanuna ve usule aykırılık görülmediğine"* hükmedilmiştir.

Bir diğer husus ödeme emri üzerinde borcun nereye ödeneceğinin belirtilmemesi ödeme emrinin iptaline neden olacaktır<sup>219</sup>.

Ödeme emrinde borcun süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği, borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olacağı hususunun yazmaması ödeme emrine şekil yönünden aykırılık oluşturmaz; ancak kamu borçlusu hapisle tazyik edilmez<sup>220</sup>.

Ödeme emrinin hukuka uygun olarak tebliğ edilmemesi de şekil olarak hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Danıştay bir kararında<sup>221</sup> *"Ticaret odasında son adresi, tasfiye durumu ve tasfiye memurunun kimliği ve adresi bildirilen şirketin adresi meçhul sayılamayacağından yapılan ilan tebliğ, usulsüz olduğundan bu tebliğe dayanılarak ödeme emri düzenlenemez."*

Usulsüz bir tebliğe rağmen kamu borçlusunun ödeme emrini öğrenmiş ise Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesi uygulama alanı bulacaktır. Bu maddeye göre *"Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur."* Bu durumda kamu borçlusu ödeme emrini dava

<sup>218</sup> Dan.4.D., 21.2.1995 tarih, E.1994/1482, K.1995/811, (<http://www.danistay.gov.tr>, 30.09.2016).

<sup>219</sup> Şimşek, a.g.e., s.460.

<sup>220</sup> *"Ödeme emrinde mal bildiriminde bulunulmaması halinde hapisle tazyik edileceği hakkında açıklamanın bulunmaması halinde, mal beyanında bulunmayan kamu borçlusunun hapisle tazyik edilemeyeceği, bu durumun ödeme emrinin şekil unsuru yönünden hukuka aykırı olmasını ve iptalini gerektirmeyeceği..."* Bkz., Dan.7.D., 17.10.2007 tarih, E.2006/3371, K.2007/4139, (Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.295).

<sup>221</sup> Dan.7.D., 15.4.1988 tarih, E.1997/1752, K.1998/1383, (Yılmaz, a.g.e., s.578).

ederse, vergi mahkemesi önceki tebliğ tarihini esas alarak dava süresini hesaplayamayacaktır. Dava açma süresi öğrenme tarihinden itibaren başlayacaktır<sup>222</sup>.

Ödeme emrinde şekil yönünden hukuka aykırılık 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde yazılı bilgileri içermemiş olması ile ilgilidir. Buna göre ödeme emri düzenlemekle yükümlü bulunan idarelerin 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde yer alan bilgileri içerecek şekilde ödeme emri düzenlemeleri gerekmektedir.

#### 3.3.2.4. Ödeme Emrinin Şekil Ögesine İlişkin Yargı Kararları

6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde yer alan bilgilerden birinin veya birkaçının bulunmaması, ödeme emrini şekil yönünden hukuka aykırı kılar. Bu hukuka aykırılıklar ise sakatlığın ağırlığına göre, ödeme emrinin iptal edilmesi veya yok sayılmasına neden olur<sup>223</sup>.

Ödemeye davet yazıları, ödeme emri niteliği taşımaz. Bu nedenle uyulması zorunlu bir idari işlem değildir<sup>224</sup>. Danıştay bir kararında<sup>225</sup> “Ödemeye çağrı mektubu ödeme emri niteliğinde olmadığından dava konusu edilemez.” Şeklinde karar vermiştir.

Tahsil daireleri ödeme emri çıkarmak yerine kamu alacağını 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde yer alan bilgileri içermeyen ödemeye davet mektupları düzenlemektedirler. Söz konusu davet yazısı ödeme emri niteliğinde olmadığından idari davaya konu edilemeyeceği kabul olunmaktadır. Başka bir ifade ile yok hükmünde sayılmaktadır<sup>226</sup>.

Ancak ödemeye çağrı mektuplarının idari davaya konu olabilecek nitelikte, yani kesin işlem olduğu; ancak, içerdiği şekle aykırılık nedeniyle iptale mahkum bulunduğu yönünde verilmiş Danıştay kararları da mevcuttur<sup>227</sup>.

<sup>222</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.184; Kaneti, a.g.e., s.138.

<sup>223</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.297.

<sup>224</sup> Yılmaz, a.g.e., s.571.

<sup>225</sup> Dan.4.D., 20.9.1996 tarih, E.1996/1254, K.1996/3338, (Yılmaz, a.g.e., s.578).

<sup>226</sup> Candan, “Ödeme Emri ve Yargı Denetimi I”, **Maliye Postası**, (190), s.38.

<sup>227</sup> “Davacı şirkete tebliğ edilen gümrük müdürlüğü yazısı bir tahakkuk işlemi olmayıp, kesinleşmiş bir amme alacağının, daha önce tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan hususlar doğrultusunda ödenmesi gerektiğini bildiren ödeme emri niteliğinde bir işlem olması nedeniyle davanın buna göre sonuçlandırılması

Ödeme emrinin şekil eksikliğinden dolayı yok sayılarak idari davaya konu edilememesi ile dava konusu edilerek şekil eksikliğinden dolayı iptal edilebilmesi durumları, hukuk düzeninde birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. İlk durumda belge yok sayılmakta ikinci durumda ise ödeme emri hukuken doğmuş bir belge kabul edilmekle birlikte hukuka aykırı bulunarak iptal edilebilmektedir. Bu konuda yapılması gereken Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile şekil unsuru açısından ödeme emri olarak kabul edilemeyecek belgelere ilişkin genel bir tanımlama yoluna gidilmesidir.

### 3.3.2.5. Ödeme Emri'nde Dava Açma Süresinin Yer Almaması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde genel dava açma süreleri düzenlenmiştir. Buna göre *“Dava açma süreleri özel kanunlarda ayrıca süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idari mahkemelerde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gündür.”*

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda ise, dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme özel hüküm niteliği taşıdığından, İYUK'un 30 günlük genel dava açma süresi ödeme emrine karşı açılan davalarda uygulanamayacaktır. Dolayısıyla ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda süre, tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür<sup>228</sup>.

Buna rağmen 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar maddeler halinde sayılmış olmakla birlikte başvuru yeri ve süresi konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ödeme emrinde 7 günlük dava açma süresinin belirtilmemiş olması durumunda ne olacağı konusu doktrinde tartışılmıştır. Doktrinde bir görüş ödeme emrinde dava açma süresinin yazılmamasını VUK'nun 108'inci maddesine dayanarak hükümsüz olacağını ileri sürmektedir<sup>229</sup>.

---

gerekmektedir.”Bkz.,Dan.7..D.,9.4.1996 tarih, E.1987/3863, K.1996/1430, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.09.2016).

<sup>228</sup> Bumin Doğrusöz, “Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi”, **Referans Gazetesi**, (2007), (<http://www.referans.com.tr>, E.T.15.09.2016).

<sup>229</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996, s.214.

Danıştay'ın uygulaması ise ödeme emrinde dava açma süresi olarak 7 günün yazılmaması durumunda Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'inci fıkrasına göre genel dava açma süresi olan 30 günlük sürenin uygulanacağı yönündedir<sup>230</sup>.

1982 Anayasası'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası “Devlet, işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” düzenlemesine yer vermiştir. Bu madde karşısında, devletin bir kurumu olan vergi daireleri tarafından düzenlenen ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik idari makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan anayasanın bağlayıcılığının bir sonucudur<sup>231</sup>.

Doktrinde de hakim görüş Danıştay uygulaması ile aynı olup; ödeme emrinde 7 gün içinde dava açılması gerektiğine yer verilmemiş olması Anayasa'nın 36'ıncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlamakta ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Bu durumda ödeme emrine karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılması mümkündür<sup>232</sup>.

Danıştay 4'üncü Dairesi bir kararında; “Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacak hükümler olmadığına, genellikle bir uygulama kanununa ihtiyaç olduğuna, ancak Anayasanın ayrıntılı biçimde düzenlediği konularda uygulama kanununa gerek olmadığına, hatta mevcut kanunlarda Anayasaya uygunluk için değişiklik yapılması

<sup>230</sup> “İncelenen dosyada Vergi Mahkemesince davacı adına düzenlenen ve 23.11.2006 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük dava açma süresinin son günü olan 30.11.2006 tarihi geçirildikten sonra 01.12.2006 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Ancak dosyada bulunan ödeme emirlerinin incelemesinde, ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu durum ise Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği üzere 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve 6183 sayılı AATUHK'nda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama hak ve hürriyetlerinin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uymadığını göstermekte, dolayısıyla Anayasa'nın 36'ıncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır.” Bkz. Dan.4.D., 9.5.2007 tarih, E.2007/342, K.2007/1532, (Yılmaz, a.g.e., s.624.)

<sup>231</sup> Doğrusöz, a.g.e., s.6.

<sup>232</sup> Şükrü Kızılot, “Ödeme Emrine Dava Açma Süresi 7 Gün mü Yoksa 30 gün mü?”, **Yaklaşım**, (174), Haziran 2007, s.56-61; Doğrusöz, a.g.e.,6; Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara:Yaklaşım, 2009, s.227.

*gerektiği hallerde dahi, ayrıntılı anayasa hükümlerinin doğrudan uygulama alanı bulacağına, nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarının da bu doğrultuda olduğuna, dolayısıyla Anayasanın 40/2'nci maddesinin yasal düzenleme gerektirmeksizin doğrudan uygulanabileceğine, son derece karmaşık mevzuat karşısında bireylerin hak arama özgürlükleri ile hak ve özgürlüklerinin korunması açısından idarenin bu anayasal buyruğa uymadığı durumlarda, idarenin hak arama hürriyetini sınırlandırdığının kabulü gerektiği ve bu gibi hallerde dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle, davayı süre aşımından reddeden yerel mahkeme kararında hukuka uyarlık görmeyerek bozulmasına" karar vermiştir<sup>233</sup>.*

Danıştay'a göre ödeme emirlerinde dava açma süresinin yer almaması karşısında 7 günlük dava açma süresi geçse de dava açma süresi devam etmektedir. Bu durum mükellef hakları bakımından önemli bir gelişmedir. Hak arama özgürlüğü, mükelleflere nasıl davranmaları gerektiği konusunda açıklamalar getirilmesini gerektirmektedir. Burada amaç bir hukuk devleti olarak mükellefin süresinin farkına varmayarak dava açmaması değil, özellikle haklı olabileceği ihtimaline karşı bu hakkının kendisine hatırlatılmasıdır<sup>234</sup>.

Sonuç olarak, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da, 2577 sayılı İYUK'da ve 6183 sayılı AATUH Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, ödeme emrinde dava açma süresinin gösterilmemiş olması, mevzuatta belirlenen sürelerin karışık olması nedeniyle bireylerin hak arama hürriyetini sınırlandırmaktadır. Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık oluşturduğundan, bu gibi durumlarda dava açma süresinin 7 gün yerine 30 gün olarak kabul edilmesinin hakkaniyete uygun olacağı ve ilgililerin hak kaybını önleyeceği açıktır<sup>235</sup>.

<sup>233</sup> Dan.4.D., 13.11.2006 tarih, E.2005/2134, K.2006/2156, ( <http://www.danistay.gov.tr>. E.T.30.10.2016).

<sup>234</sup> Hakan Üzeltürk, “ Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları”, **Dünya Online**, (<http://www.dunyaonline.com>, E.T.30.10.2016).

<sup>235</sup> Rençber, a.g.e., s.160.

Danıştay yeni tarihli kararlarında ise dava açma süresinin yazılmamış olması durumunda dava açma süresinin hiç başlamayacağı yönünde görüş değiştirmiştir<sup>236</sup>.

Söz konusu karar genel olarak kişilere bildirilen idari işlemlerde başvuru yeri ve süresinin bildirilmemesi halinde dava açma süresinin başlamayacağını ifade etmekte olup; ödeme emirlerinin idari işlem olması sebebiyle dava açma sürelerinin başlamayacağının ödeme emirleri açısından kabulünün hak arama özgürlüğü noktasında daha iyi olacağı kanısındayız.

### 3.3.3. Konu Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri

Bir hukuki işlemin konusu, onun doğurduğu hukuki sonuç, yani hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir. İdari işlemlerin sonuçlarının meşru ve yapılabilir olması gerekir<sup>237</sup>.

Ödeme emrinin konusu, 6183 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine göre kamu alacağıdır. Kamu alacağı olmayan devletin ve kamu tüzel kişilerin özel hukuktan doğan alacakları ödeme emri ile istenemez<sup>238</sup>. Ödeme emri ile istenilen alacağın, kamu alacağı olmadığı tespit edilecek olursa, ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı yani sakat doğmuş demektir<sup>239</sup>.

Asli kamu alacakları gibi ferî kamu alacakları da ödeme emri ile istenebilir. Gecikme zammının da ayrı bir ödeme emri ile istenilmesi mümkündür<sup>240</sup>.

<sup>236</sup> Danıştay şu şekilde karar vermiştir: “Dava açma süresini başlatacak olan yazılı bildirim, Anayasa’nın amir hükmü gereğince başvuru mercii ve süresini de gösteren yazılı bildirimdir. Bunun dışındaki yazılı bildirimler, Anayasa’nın 40’ıncı maddesinin amir hükmüne uygun olmadığından bu bildirimin dava açma süresini işlemeye başlatması düşünülemeyecektir.” Bkz. Dan.13.D., 26.11.2014 tarih, E.2014/3745, K.2014/3772, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T. 30.10.2016).

<sup>237</sup> Gözler, a.g.e., s.805.

<sup>238</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.333.

<sup>239</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, s.488.

<sup>240</sup> “Gecikme zammının uygulama süresine göre hesaplanan miktarın ödenmesinin kamu borçlusuna ödeme emri düzenleyerek bildirilmesi gerektiği..” Bkz., Dan.3.D., 16.10.1997 tarih, E.1996/5063, K.1997/3462, (Yılmaz, a.g.e., s.548).

### **3.3.4. Amaç Ögesi Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri**

#### **3.3.4.1. Genel Olarak Amaç Ögesi**

Amaç, idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuçtur. Amaç idari işlemi yapan kişinin bu işlem ile ulaşmak istediği sonuçtur. Amaç idari işlemin subjektif unsurudur<sup>241</sup>.

6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; ödeme emrinin, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması için düzenleneceği öngörülmüştür. Kamu alacaklarının, kamu hizmetlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesine kaynak oluşturduğu için vadelerinde ödenmelerinde ve tahsilinde gecikilmemesinde kamu yararı vardır. Bu bakımdan; kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi için düzenlenen ödeme emrinin düzenlenmesinde kamu yararı vardır<sup>242</sup>.

İdari işlemler, kamu yararının sağlanması amacıyla tesis edilebilirler. Özel bir amaç güdülerek; örneğin herhangi birine zarar vermek, yetkili kamu görevlisinin kendisine veya yakınlarına çıkar sağlamak amacıyla tesis edilen idari işlemler, amaç unsuru bakımından hukuka aykırıdır<sup>243</sup>.

#### **3.3.4.2. Hukuka Aykırılık Halleri**

Amaç, idari yerlerin yaptıkları işlemde elde etmek istedikleri nihai sonuçtur. Bu unsur subjektif bir nitelik göstermesi onu ve idari işlemin diğer unsurlarından ayırır. İdari işlemler varılmak istenen amaç kamu yararıdır<sup>244</sup>.

Kamu yararı içermeyen idari işlemler amaç ögesi yönünden sakat olur ve dava açılması halinde iptal edilirler. Kamu gücü kullanılarak yapılan bir işlemin hukukiliği ve geçerliliği, ancak kamu yararını sağlaması, kamu hizmetinin devamlı, düzenli, süratli ve verimli bir şekilde yerine getirmek üzere yapılmış olması halinde mümkündür. Kamu alacağının vadesinin gelmesi ve ödenmemesi halinde ödeme emri gönderilmesi gerekir. Bu

---

<sup>241</sup> Gözler, a.g.e., s.851.

<sup>242</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.313.

<sup>243</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.334.

<sup>244</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhul Kızılot, a.g.e., s.495.

nedenle kamu alacağının vadesinin gelmesi ve ödeme emrinin düzenlenmesi ile amaç ögesi gerçekleşmiş olur. Amaç ögesinin sakat olduğu ileri sürülemez<sup>245</sup>.

### 3.3.5. Sebep Ögesi Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri

#### 3.3.5.1. Genel Olarak Sebep Ögesi

İdare hukukunda işlemler kendilerinden önce gelen ve nesnel kurallarla belirlenmiş bulunan bir sebebe dayanmalıdırlar. Sebep nesnel bir nitelik taşır çünkü işlemi yapanın kendi düşüncesinde yer alan ve bir husus değil, onun dışında kalan ve nesnel hukukun ortaya koyduğu uygun bir maddi olgudur. Eğer maddi olguya dayanmaz ise işlem hukuka aykırı olur<sup>246</sup>.

Ödeme emri düzenleyebilmek için idarenin dayanmak zorunda olduğu sebep, 6183 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre ödeme emrinin sebep ögesini vadesinde ödenmeyen kamu alacağı oluşturur. Bunun ön şartı olarak vadesinde ödenmeyen kamu alacağını belirleyen tarih işlemidir.

Ödeme emri düzenlenebilmesi için öncelikle hukuken tahakkuk etmiş bir kamu alacağının olması, kamu alacağının tahsil edilebilir duruma gelmesi ve ödeme müddeti<sup>247</sup> içinde alacaklı tahsil dairesine ödenmemiş olması gerekir. Eğer alacak hukuken doğmamışsa ya da hukuken doğmuş olan alacak, kamu alacağı niteliği taşııyorsa; örneğin özel hukuktan kaynaklanan bir alacaksa, alacak kamu alacağı olmasına karşın, tahsili olanaklı değilse veya olanaklı olmasına karşın henüz vadesi dolmamışsa veya vadesi içerisinde ödenmişse, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur<sup>248</sup>.

<sup>245</sup> Karakoç, **Kamu Alacakları**, s.118; Narter, “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, s.105.

<sup>246</sup> İlhan Özey, **Gün Işığında Yönetim**, İstanbul:Filiz Kitabevi Yayınları, 2004, s.454.

<sup>247</sup> 6183 sayılı Kanun'un 37'inci maddesi şöyledir: “*Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarında ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir.*”

<sup>248</sup> Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, a.g.e., s.485.

Ödeme emrinin düzenlenebilmesinin tek sebebi 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde yer alan alacağın vadesinde ödenmemiş olması değildir. Bunun yanında 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde belirtilen borcun tüzel kişilerle küçüklerin, kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır<sup>249</sup>.

### **3.3.5.2. Hukuka Aykırılık Halleri**

Ödeme emrinin sebep unsurunda olabilecek hukuka aykırılıkları üç ana başlık altında toplamak olanaklıdır. Bunlar; kamu alacağının mevcudiyetine yönelik hukuka aykırılık iddiaları, kamu alacağının tahsil edilebilirliğine yönelik hukuka aykırılık iddiaları, kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrine yönelik hukuka aykırılık iddialarıdır<sup>250</sup>.

### **3.3.5.3. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık Savları**

Bir ödeme emrinin hukuki sonuç doğurabilmesi için usulüne uygun tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kamu alacağının tahsil edilebilir nitelikte olup olmadığının, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihe göre belirlenmesi gerekir. Kamu alacağının ödeme emrine konu olabilmesi için ise tahsil edilebilir olması gerekir<sup>251</sup>.

Kamu alacağının tahsil edilebilirliği ile ilgili olarak ileri sürülebilecek hukuka aykırılık iddialarını şu başlıklar altında inceleyebiliriz.

#### **3.3.5.3.1. Alacağın Vadesinin Gelmemesi**

6183 sayılı Kanunun 37'inci maddesinde kamu alacaklarının vadesi düzenlenmiştir. Buna göre kamu alacakları, özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemişse, bu zaman Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir aydır. Ödeme müddetinin son günü,

<sup>249</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.297.

<sup>250</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 278; Karakoç, *Kamu Alacakları*, s.132.

<sup>251</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.301.

kamu alacağının vade günü sayılır. Bu tarihten önce ödeme emri tebliğ edilemez. Burada önemli olan husus alacağın vadesinin, ödeme emri düzenlendiği anda değil; muhataba tebliğ edildiği anda dolmuş olmasıdır<sup>252</sup>.

Kamu alacağının tahsil edilebilir olup olmadığının belirlenmesi bakımından, ödeme emrinin düzenlendiği tarihin değil, ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliğ edildiği tarihin esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre davacıya tebliğ edildiği tarihte kamu alacağının vadesi gelmişse ödeme emri iptal edilmeyecektir<sup>253</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>254</sup> “*Davacıya tahakkuk fişi düzenlenerek tebliğ olunan gecikme faizi için 6183 sayılı Kanunun 37’nci maddesinde belirtilen bir aylık ödeme süresinin dolması beklenilmeden ödeme emri düzenlenemeyeceğine*” hükmetmiştir.

Danıştay bir başka kararında<sup>255</sup> “*Yargı harcının tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali davasında önceliklemükellefe 6183 sayılı Kanun’un 37’inci maddesi uyarınca bir aylık ödeme süresi verilmesi bu sürenin sonunda ödenmemesi halinde ödeme emrinin düzenlenmesi gerektiğine*” hükmetmiştir.

Danıştay bir kararında<sup>256</sup> “*Kamu alacağı için ödeme emri düzenlenebilmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş, vadesinin dolmuş ve dava açılmışsa bu aşamadan da geçerek cebren tahsil aşamasına gelmiş olması gerektiğine*” hükmetmiştir.

### 3.3.5.3.2. Alacağın İhtilafı Olması

Ödeme emrine konu edilen kamu alacağı, bir idari davaya konu edilmişse, ya kendiliğinden ya da idari yargı yerinin bu konuda vereceği karar üzerine tahsil edilemez hale gelir<sup>257</sup>.

<sup>252</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 302.

<sup>253</sup> “*Davacı şirket adına hükmolunan yargı harcının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada 6183 sayılı Kanun’un 37’inci maddesi uyarınca idarece mükelleflere bir aylık ödeme süresi verilmesi ve bu sürenin sonunda harcın ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlenmesi gerekir.*” Bkz. Dan.9.D., 29.11.2000 tarih, E.2000/3653, K.2000/3505, (Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.323).

<sup>254</sup> Dan.4.D., 28.12.1995 tarih, E.1995/3414, K.1995/5892, (Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.324.)

<sup>255</sup> Dan.9.D., 15.2.2006 tarih, E.2005/573, K.334, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T.30.08.2016).

<sup>256</sup> Dan.7.D., 16.2.2009 tarih, E.2006/209, K.937, (Coşkun, a.g.e., s.581).

<sup>257</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.303.

VUK'nun 27'inci maddesinde vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili açılan davalarda tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemini durduracağı belirtilmiştir. Buna göre 27'inci maddenin 3'üncü fıkrasında öngörülen davalarda tahsilat dava açmakla kendiliğinden durmaktadır. Ancak tahsilatın kendiliğinden durması için davanın vergi mahkemesinde açılmış olması gerekmektedir. Ayrıca vergi mahkemesinde açılan her dava ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarının tahsilini durdurmaz. Davanın tahsilatı kendiliğinden durdurucu etkisi tarh ve ceza kesme işlemlerini konu edinen idari davalara tanınmıştır. Bunun dışında kalan vergileme işlemlerine karşı açılan davalar ile diğer kamu alacaklarına ilişkin davalarda davanın açılması ile tahsilat kendiliğinden durmaz. Yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekmektedir<sup>258</sup>. Buna karşılık tahakkuka karşı vergi mahkemesinde açılan dava tahsilatı kendiliğinden durduracağından tahakkuka konu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenemeyecektir<sup>259</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>260</sup> “Ödeme emrinin çıkarılması için alacağın kesinleşmiş olması gerektiğini, ödeme emrine konu kamu alacağının iptal ya da vergi davasına konu olması halinde önce yargı organının kararının beklenmesinin yasa koyucunun amacına ve adalet ilkelerine uygun düşeceğine” hükmetmiştir.

Danıştay yine bir kararında<sup>261</sup> “Vergi aslına karşı açılan davanın reddine dair vergi mahkemesi kararı hakkında Danıştay’ca yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş olması halinde, davanın reddi kararının idareye tebliği üzerine düzenlenen ödeme emrinin dayanağı kalacağı..” hükmetmiştir.

Danıştay başka bir kararında<sup>262</sup> “Vergi mahkemesi kararın Danıştay’ca bozulması halinde mahkeme tarafından yeniden karar verilmeden, dava konusu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenemeyeceği...” karar vermiştir.

<sup>258</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.329-330.

<sup>259</sup> Dan.7.D. 9.6.1997 tarih, E.1996/3995, K.1997/2353, (Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.325).

<sup>260</sup> Dan.6.D., 29.4.1985 tarih, E.1986/235, K.1986/414, (Özbalcı, a.g.e., s.589).

<sup>261</sup> Dan.3.D., 22.6.1989 tarih, E.1989/598, K.1989/1760, (Yılmaz, a.g.e., s.581).

<sup>262</sup> Dan.3.D., 26.12.1995 tarih, E.1995/3088, K.1995/4385, (Yılmaz, a.g.e., s.584).

#### **3.3.5.4. Kamu Alacağının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık Savları**

Bir alacağın vadesinden ödenmediğinden bahsedebilmek için öncelikle o alacağın hukuken doğmuş olması gereklidir. Hukuken mevcut olmayan bir alacağın vadesinde ödenmediğinden söz edilemez. Dolayısıyla bir alacağın ödeme emri ile istenebilmesi için hukuken doğmuş olması ve bu alacağın kamu alacağı olması gereklidir. Bir alacağın hukuken doğabilmesi için kurallara uygun şekilde işlem tesisi ve işlemin usulüne uygun tebliği gereklidir.

Ödeme emrine konu edilen kamu borcunun varlığına ilişkin itiraz 58'inci maddede belirtilen "böyle bir borcum yoktur" iddiası anlamındadır. Bu çerçevede ileri sürülebilecek iddialar şunlardır<sup>263</sup>.

##### **3.3.5.4.1. Kamu Alacağının Hukuken Doğmamış Olması**

Ödeme emri düzenleyebilmek için idarenin dayanmak zorunda olduğu sebep, 6183 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde gösterilen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir. Bir vergi alacağının vadesinde ödenmediğinden söz edebilmek için, alacağın hukuken doğmuş olması, başka bir anlatımla tarh ya da tahakkuk işlemleri yapılarak tebliğ edilmiş olması gereklidir. Borç doğuran bir işlem mevcut değilse veya işlem usulüne uygun olarak ilgilisine duyurulmamışsa ya da alacak zamanaşımına uğramışsa, hukuken doğmuş bir kamu alacağından söz edilemez<sup>264</sup>.

##### **3.3.5.4.1.1. Borç Doğuran İşlemin Olmaması**

Vergi hukukunda borç doğuran, yani kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemler, tarh ve ceza kesme işlemleri ile, kimi hallerde, tahakkuk işlemleridir. Özel kanunlarda örneğin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda da diğer kamu alacakları ile ilgili borç doğuran işlemler düzenlenmiştir. Bu nedenle kamu borçlusuna ödeme emri düzenlenmeden

---

<sup>263</sup> Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip**, s.128.

<sup>264</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhul Kızılot, s.485.

önce bu tür kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemlerin tesis edilmesi gerekmektedir<sup>265</sup>.

İçerdiği hukuka aykırılık nedeniyle yok hükmünde sayılması gereken (geçerli olmayan) vergilendirme işlemlerinin tebliği de, ortada borç doğuran işlemin bulunmaması gibi sonuç doğurur. Bu halde de, ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olarak doğmuş olur<sup>266</sup>.

Danıştay bir kararında; "*Tasfiye işlemleri tamamlanarak, ticaret sicilinden silinen ve böylece tüzel kişiliği sona eren şirket adına vergilendirme işlemi yapılamayacağından; yapılan ve hukuki geçerliliği bulunmayan vergilendirme işlemine dayanılarak tasfiye memuru adına düzenlenen ödeme emrinde hukuki isabet bulunmadığına*" hükmetmiştir<sup>267</sup>.

Danıştay bir başka kararında "*Ticaret sicilinden kaydı silinerek tüzel kişiliği sona eren şirket adına tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edilemeyeceğine, tesis edilen işlemlerin herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağına*" hükmetmiştir<sup>268</sup>.

Danıştay bir kararında da "*Kaçak olarak kullanılan su bedelinin tahsili için ödeme emri gönderilmeden önce öncelikle davacı adına ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi ihbarnamede belirtilen bedelin ödenmemesi halinde ödeme emri düzenlenmesi gerektiğine*" hükmetmiştir<sup>269</sup>.

Tahakkuk etmiş bir vergi cezası olmadan, vergi cezasının tahsili için ödeme emri gönderilemez<sup>270</sup>. Vergi alacaklarının ödeme emri ile tahsilinin sağlanabilmesi için vergi alacağının usulüne uygun tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması gerekir<sup>271</sup>.

---

<sup>265</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.299.

<sup>266</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, s.486.

<sup>267</sup> Dan.4.D., 7.4.2005 tarih, E.2004/639, K.2005/578, (Özbalcı, a.g.e., s.625).

<sup>268</sup> Dan.7.D., 14.6.2005 tarih, E.2005/1018, K.2005/1227, (Özbalcı, a.g.e., s.624).

<sup>269</sup> Dan.8.D., 11.6.1998 tarih, E.1996/1417, K.1998/2211, (Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.301).

<sup>270</sup> Dan.7.D., 26.12.2005 tarih, E.2004/3814, K.2005/3410, (Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.301).

<sup>271</sup> Dan.4.D., 26.5.2011 tarih, E.2008/317, K.4532, (Coşkun, a.g.e., s.570).

### 3.3.5.4.1.2. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulüne Aykırı Olması

Gerek kamu hukukuna gerekse özel hukuka ait olsun hukuki işlemler “*hukuksal iktidar kullanmak suretiyle gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır.*” Devletin egemenlik yetkisine dayanarak yaptığı hukuki işlemlerden biri de idare organının tesis etmiş olduğu işlemlerdir. İdarenin tek yanlı irade açıklamaları icrai nitelik taşımakta olup; yöneldikleri kişi ve eşyaların hukuki durumunda değişiklik yaratma özelliğine sahiptirler. İşte idarenin bu işlemleri, muhataba tebliğ edilmesi ile bu etki doğmuş olur ve kişilerin hukuki durumunu etkiler. Bu noktada idari işlemlerin yöneldikleri üçüncü şahısların hukuki durumlarında değişiklik yaratabilmesi için bir şekil şartı niteliği taşıyan tebliğ işlemleri tesis edilmektedir. Bu nedenle idari işlemin muhatabına bildirilmesi niteliği taşıyan tebliğ işleminin bizzat kendisindeki hukuka aykırılıklar kesin ve icrai nitelik taşıması sebebiyle iptal davasına konu edilebilecektir. Bunun gibi tebliğ işleminin, yapılış tarzının düzenlendiği yasalara aykırı olarak yapılması da, işlemi sakatlayacağı için dava konusu edilebilir<sup>272</sup>.

Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin tebliğ usulleri, VUK' un 93'üncü ve devamı maddelerinde, diğer kamu alacaklarını konu edinen işlemlerin tebliğ usulleri de, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda gösterilmiştir. Tebliğin usulüne uygun olduğundan söz edebilmek için, bu maddelerde öngörülen usullere göre yapılmasına bağlıdır. Usule uygun yapılmayan tebliğ durumunda, borç tahakkuk etmeyeceğinden yani hukuken var olmayacağından vadesinde ödenmediğinden söz edilemeyecektir. Bu konuda yapılacak olan itiraz böyle bir borcum yoktur itirazı olarak değerlendirilecektir<sup>273</sup>.

Danıştay dava daireleri, yapılan tebliğin işlemin tabi olduğu tebligat hükümlerine aykırı olması halinde, kamu alacağının hukuken doğmamış olduğunun kabulü konusunda görüş birliği içindedirler. Daireler, bu durumu genellikle ortada kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı şeklinde ifade etmektedirler<sup>274</sup>.

<sup>272</sup> Kerem Canbazoglu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 89, ( 2010), s.155.

<sup>273</sup> Gülseven, **Amme Alacakları**, s.375; Coşkun, a.g.e., s.550; Şimşek, a.g.e., s.501.

<sup>274</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 281.

Danıştay, 1971 yılından önce ihbarnamelerin tebliğinin usulsüz olmasının, ödeme emrinin dava edilmesi aşamasında ileri sürülüp sürülemeyeceğine ilişkin farklı kararlar vermekteydi. Bunun üzerine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 13.03.1971 tarihinde verdiği kararda, ödeme emrine karşı tebliğde usulsüzlük nedeniyle açılan iptal davasında, kamu alacağının tahakkukuna esas olan ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği iddiasının 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde yer alan böyle bir borcum yoktur itirazı içinde kabul edilmesi gerektiğini, ihbarnamelerin usulsüz olmasının tahakkuk etmiş, ödenmesi zorunlu hale gelmiş bir borcun varlığından söz edilmeyeceği belirtilerek içtihat bu karar yönünde birleştirilmiştir<sup>275</sup>.

Konu ile ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; "*Ödeme emrine karşı açılan davada, tahsili amaçlanan vergiyi konu edinen tarh işlemine ait ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği yolundaki iddianın öncelikle incelenmesi gerektiğine*" hükmetmiştir<sup>276</sup>.

Danıştay bir kararında; "*İhbarnamelerin usulsüz olarak tebliği üzerine, tarhiyata konu verginin tahsil edilebilir hale geldiği söylenemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığına*" hükmetmiştir<sup>277</sup>.

Danıştay yine bir başka kararında "*Tarhiyat ihbarnamelerinin usulüne uygun tebliğ edilmediği hallerde muteber bir kamu alacağı doğmaz. Buna dayanılarak çıkarılan ödeme emrinin iptali gerekir.*" Şeklinde hüküm vermiştir<sup>278</sup>.

Tahakkuka ilişkin ihbarnamenin yanlış kişiye yapılması da gerçek kamu borçlusuna yapılmış bir tebliğ olmadığından yapılan işlem geçersiz olacaktır. Örneğin şirketin vergi borcundan şirketle herhangi bir bağı kalmayan eski yöneticisine yapılan tebliğ usulsüz tebliğdir, ödeme emrini sakatlar<sup>279</sup>.

<sup>275</sup> Dan.İBK., 13.03.1971 tarih, E.1969/13, K.1971/18, (Rençber, a.g.e., s.181).

<sup>276</sup> Dan.VDDGK., 10.6.1988 tarih, E.1988/20, K.1988/78, (http://danistay.go.tr, E.T.30.09.2016).

<sup>277</sup> Dan.4.D., 21.2.1995 tarih, E.1994/3621, K.1995/816, (http://www.danistay.gov.tr, E.T.30.09.2016).

<sup>278</sup> Dan.9.D., (ty), E.1980/852, K.1982/1536, (Özbalcı, a.g.e., s.647).

<sup>279</sup> Yılmaz, a.g.e., s.684.

İhbarnamelerin tebliğindeki usulsüzlükler ödeme emrinin iptali sonucunu doğuracaktır. Bu tebliğdeki hukuka aykırılıklar, aynı ihbarnamenin yeniden tebliğe çıkarılmasıyla giderilecektir<sup>280</sup>.

#### 3.3.5.4.1.3. Kamu Alacağıın Tahakkuk Zamanaşımına Uğraması

Vergi hukukunda zamanaşımı tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki aşamada ele alınmakta ve hüküm ifade etmektedir. Vergilendirme sürecinin birinci evresi (tarh-tebliğ-tahakkuk) tamamlanmadan zamanaşımı suresinin dolması ile devletin vergi alacağını talep etme hakkının ortadan kalkması tahakkuk zamanaşımı ile ilgili iken ikinci evresinin tamamlanmaması (tahsil) tahsil zamanaşımı ile alakalıdır. Tahakkuk zamanaşımı VUK’da düzenlenirken, tahsil zamanaşımı 6183 sayılı AATUHK’da düzenlenmiştir<sup>281</sup>.

Tahakkuk zamanaşımı VUK’un 113’üncü ve 114’üncü maddelerinde düzenlenmiştir. VUK’un 113’üncü md.1’inci fıkrasında zamanaşımı “*zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır*”. Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin 2’inci fıkrasında yer alan hükme göre “*zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*” hükmü yer almaktadır. VUK’un 114’üncü maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümde tahakkuk zamanaşımının başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Öte yandan kanun hükmü tarh edilen verginin belirli bir süre içinde tebliğ edilmesini gerekli kılar, tebliğ edilmeyen tarhiyat hukuken hiçbir anlam ifade etmez. Tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi artık vergi dairesi tarafından tarh edilemez. Ancak mükellef vergi borcunu ödemek istediğinde vergi tarh ve tahsil edilecektir. Bu durumda tahakkuk fişine “yükümlünün rızası ile tahakkuku verilmiştir” ibaresi eklenerek vergi tahakkuk ettirilecektir<sup>282</sup>.

<sup>280</sup> Rençber, a.g.e., s.183.

<sup>281</sup> Mualla Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.144.

<sup>282</sup> Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı sürelerine etkisi açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61(3), 2012, s.1017; Mualla Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.145.

Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ ettirme yetkisi sona erecektir. Bu nedenle tahakkuk zamanaşımı iddiası ödeme emrine itiraz sebeplerinden “*böyle bir borcun olmadığı*” yönündeki itiraza girmektedir<sup>283</sup>.

Tahakkuk zamanaşımı süresi dolduktan sonra tarh edilerek mükellefe tebliğ edilen vergiler kamu alacağı niteliği kazanamazlar. Bu nedenle süresi içinde davaya konu edilmeseler bile ödeme emriyle istenilmesi mümkün değildir. Çünkü zamanaşımına uğramış alacak hukuken hiç doğmamış yok hükmünde sayılır<sup>284</sup>.

Danıştay 1987 tarihinden önceki kararlarında tahakkuk zamanaşımı iddiasının ödeme emri aşamasında böyle bir borcun olmadığı itirazı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin farklı kararları mevcuttu. Daha sonradan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararıyla<sup>285</sup> kamu alacağının tahsili aşamasında açılan idari davada, idari yargı yeri tarafından tahakkuk zamanaşımının da incelenebileceği şeklinde birleştirilerek giderilmiştir.

---

<sup>283</sup> Kaneti, a.g.e., s.146.

<sup>284</sup> Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.304.

<sup>285</sup> Karara esas olan kısım şu şekildedir: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 113’üncü maddesi, tarh ve tahakkuk zamanaşımını “süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.” Biçiminde tanımlamış ve sözü edilen maddenin 2’inci fıkrasında, zamanaşımının yükümlünün bu konuda bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini belirtmiştir.

Bilindiği üzere vergi alacağı normal olarak ödeme ile ortadan kalkar. Bu alacak vergi yasalarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanıp yasada belirlenen süre içinde tebliğ edilmezse vergi zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesine göre bu süre 5 yıldır. Zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağını ise vergi mahkemeleri Vergi Usul Kanunu’nun 113’üncü maddesi uyarınca resen 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 yükümlüye tebliği aşamasında, yükümlüce AATUHK’un 58’inci maddesine göre “itiraz nedeni” olarak ileri sürülüp sürülemeyeceğinin çözümüne bağlı bulunmaktadır.

6183 Sayılı Kanun’un 58’inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahsın, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır.

Tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız duruma gelen bir vergi borcunun 58’inci maddede sayılan üç halden böyle bir borcu olmadığı yolundaki itiraz nedeninin kapsamı içinde düşünülmesi zorunludur. Dolayısıyla ödeme emrinin tebliği aşamasında, tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince resen incelenebileceğini ve zamanaşımının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek gerekmektedir.” Bkz. Dan.İBK., 3.4.1987 tarih, E.1986/3, K.1987/1, (Yılmaz, a.g.e., s687).

Danıştay bir kararında<sup>286</sup>”Tahakkuk zamanaşımının varlığına ve tebligatın usulsüzlüğüne ilişkin iddialar incelenmeden, ödeme emrine ilişkin davanın reddinde isabet olmadığına” karar vermiştir.

Danıştay bir başka kararında<sup>287</sup>”Yükümlü tarafından verginin tahakkuk zamanaşımına uğradığının ileri sürülmemesi, bu verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz, bu hususun mahkemece resen dikkate alınması gerektiğine” hükmetmiştir.

Verginin zamanaşımına uğradığı iddiası böyle bir borcun olmadığı iddiasının kapsamına girer<sup>288</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>289</sup>”Tahakkukun zamanaşımına uğraması ödeme emrinin iptaline yol açacağına” hükmetmiştir.

Tahakkuk zamanaşımına uğrayan vergilerin ödeme emri ile istenilmesi mümkün değildir. Tahakkuk zamanaşımında kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellenmekte, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı ise yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Borç rızaen ödenmesi durumunda geçerli olacaktır<sup>290</sup>. Bununla ilgili Danıştay 3’üncü Dairesi bir kararında; ”Zamanaşımına uğradıktan sonra kesinleşen vergi cezası için, kesinleştiğinden bahisle tahsili için ödeme emri düzenlenip tebliğ edilemeyeceğine” hükmetmiştir<sup>291</sup>.

Vergi Usul Kanunun 113’üncü maddesi uyarınca vergi alacağının zamanaşımı hak düşürücü süredir ve mahkeme tarafından resen incelenir. Tahakkuk zamanaşımının dolmasıyla yükümlüden vergi alınamaz. Bu nedenle borcun tahakkuk zamanaşımına

<sup>286</sup> Dan.4.D., 14.5.1998 tarih, E.1998/106, K.1998/2027, (Yılmaz, a.g.e., s.620.)

<sup>287</sup> Dan.4.D., 14.12.1984 tarih, E.2408, K.3575, (Şimşek, a.g.e., s.526.)

<sup>288</sup> Danıştay şu şekilde açıklamıştır: “213 sayılı VUK’nun 113’üncü maddesinde zamanaşımı yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmamasına bakılmaksızın hüküm ifade eder denilmek suretiyle zamanaşımı tanımlanmış olup, verginin tahakkuk zamanaşımına uğramış olması halinde vergi dairesince tahsil edilebilecek bir vergi alacağının söz edilemeyeceğinden yükümlünün ödeme emrine karşı açtığı davada verginin zamanaşımına uğradığı yolundaki iddiasının, 6183 sayılı yasanın 58’inci maddesindeki “böyle bir borcun olmadığı” kapsamında düşünülerek incelenmesi gerekir.” Bkz. Dan.9.D., 9.11.1984 tarih, E.1981, K.3145, (Şimşek, a.g.e., s.525).

<sup>289</sup> Dan.13.D., 22.5.1980 tarih, E.1979/1797, K.1980/1426, (Şimşek, a.g.e., s.514).

<sup>290</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, a.g.e., s.487.

<sup>291</sup> Dan.3.D., 16.3.1988 tarih, E.1987/1348, K.1988/856, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.08.2016).

uğramış olduğu iddiasının ödeme emri aşamasında ileri sürülemez gerekçesiyle borcu tahsil etmek hakkaniyete aykırıdır<sup>292</sup>.

#### 3.3.5.4.2. Kamu Alacağının Maddi Olarak Var Olmaması

Kamu alacağını doğuran idari işlem (tarh, tahakkuk veya bir başka idari işlem) yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri veya birkaçı ile hukuka aykırı olarak doğmuş bulunabilir. Bu hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılmış bir davada incelenip incelenemeyeceği gerek doktrin gerekse Danıştay içtihatlarında tartışmalıdır<sup>293</sup>.

Ödeme emri kendisine tebliğ olunan kişi açacağı davada, sadece böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir. Bunlar arasında en tartışmalı nokta “*borcun olmadığı*” iddiasının içeriğine ilişkindir. Danıştay’ın ayrılabilir işlemler teorisine göre; ödeme emrinin iptali davasında ancak tahsil aşamasındaki hukuka aykırılıklar ileri sürülebilir. Mahkemenin inceleme yetkisi tahsil işleminin denetimiyle sınırlıdır. Mahkeme tarh aşamasında ileri sürülmesi gereken hukuka aykırılık iddiasını bu aşamada inceleyemez. Ancak borçlu, ödeme emrine karşı dava açma süresini geçirdikten sonra, vergi hatası nedeniyle düzeltme ve şikayet başvurusu yapabilecektir<sup>294</sup>.

Danıştay ayrılabilir işlemler teorisi ile, ilgililere idari işlemin dava edilebilmesi yönünde tanınan hakkı daraltıcı biçimde yorumlamıştır. Bir idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi halinde yargı organınca yorumlanırken kesin işlem kavramı ancak bir idari süreç sonunda tesis edilecek nihai işlemin dava konusu edilebilir biçiminde yorumlanır ise buna zincir işlem teorisi denmektedir. Nihai işlemin içerisinde kesinlik taşıyan icrai işlemlerin olması halinde bu işlemlerin nihai işlemlerden ayrı dava konusu edilebilmesi ise ayrılabilir işlem teorisi olarak adlandırılır. Ayrılabilir işlemler teorisi, bir idari işlem dava konusu edilirken o idari işlemin nihai işlem olduğuyla ilgilenmez. Dava konusu işlemin kesin ve icrai işlem olması halinde dava edilebileceğini savunur. Yani nihailik değil; kesinlik niteliğini esas alır<sup>295</sup>.

---

<sup>292</sup> Rençber, a.g.e., s.186.

<sup>293</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.163.

<sup>294</sup> Canbazoglu, a.g.e., s. 159.

<sup>295</sup> Canbazoglu, a.g.e., s.159.

Ayrılabilir işlem teorisine göre; ilgililer yalnızca nihai işlemi dava etme zorunluluğundan kurtulacak; ister kesin ve icrai işlemi isterse nihai işlemi dava konusu yapabilecektir. Uygulamada Danıştay dava daireleri arasında, bu konuda içtihat birliği yoktur<sup>296</sup>.

Danıştay eski tarihli bir kararında<sup>297</sup>, “ *Tahsil aşamasına ilişkin bir işlem olan ödeme emrine karşı açılan bir davada, tahakkuk fişi veya ihbarnamenin tebliğ edilip edilmediğinin araştırılıp, tahakkuk fişi yahut ihbarname tebliğ edilmeksizin ödeme emri tanzim edilmiş ise bunun hukuka aykırı olacağına*” hükmetmiştir. Ve ödeme emrine karşı açılan davada ihbarname yahut tahakkuk fişinin tebellüğ olunmaması “borcun olmadığı” iddiası kapsamında nitelenmiştir. Bu kararda nihai zincir işleme karşı dava açılmış olup; nihai işlemten önce tesis edilen işlemlerdeki hukuka aykırılığa dayanılarak iptal edilmiştir<sup>298</sup>.

Yakın tarihli ve istikrar kazanmış uygulamalarında ise ilgililerin öğretide savunulan gibi bir seçimlik hakka sahip olamadıkları, aksine zincirden ayrılabilir her işlemin tabi olduğu süre içerisinde dava edilmemesi halinde hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağı için buna ilişkin hukuka aykırılık iddiasında bulunabilme hakkının ortadan kalkacağını, bu işlemden sonraki işleme karşı açılan davada bir önceki işlemdeki var olan ancak dava edilemeyen hukuka aykırılığın artık incelenemeyeceği ve dava konusu işlemi hukuka aykırı kılmayacağı düşüncesindedir<sup>299</sup>.

Buna ilişkin Danıştay bir kararında; “*Ödeme emri, konu edindiği kamu alacağını yaratan işlemten ayrı ve bağımsız bir idari işlemidir. Kamu alacağını yaratan işlem olmadan ödeme emri düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle bu iki işlem birbirine neden sonuç ilişkisi içerisinde bağlı olup; ayrılabilir işlemler zinciri söz konusudur. Bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istenebilecektir. Eğer bu işlemlerdeki hukuka aykırılıklar dava konusu edilmez ise idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanacaktır. Bu işlemin, zincirin sonraki*

---

<sup>296</sup> Canbazoglu, a.g.e., s.160.

<sup>297</sup> Dan. 9. D. 26.03.1984 tarih, E.1982/1886, K.1984/1644, (Canbazoglu, a.g.e., s.161).

<sup>298</sup> Canbazoglu, a.g.e., s.161.

<sup>299</sup> Canbazoglu, a.g.e., s.161.

*halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında, bu işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılmaması söz konusu olamaz. Bu nedenle; kamu alacağının tarhına ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada “borcum yoktur” iddiası kapsamında değerlendirilmesine olanak olamayacağına” karar vermiştir<sup>300</sup>.*

İçtihat hakkında bir fikir verebilmek için, çeşitli daire kararları şunlardır:

*- “Yok hükmünde sayılan düzenlemeye dayanılarak yapılan tahakkukun kesinleştiğinden bahisle düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığına” karar verilmiştir<sup>301</sup>.*

*- “Dayanağı ecrimisil ihbarnamesine karşı dava açılmaksızın kesinleşen ecrimisil alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığına” karar verilmiştir<sup>302</sup>.*

*- “Ödeme emri aşamasında faaliyetin olmadığı yolunda ileri sürülen iddia, borcum yoktur kapsamında değerlendirilemez; bu yoldaki iddia ancak tarh aşamasında ileri sürülebileceğine” karar vermiştir<sup>303</sup>.*

*- “Kanun hükmü gereği belli tarihte tahakkuk etmiş sayılan vergi ile ilgili ödeme emrine karşı açılan davada tahakkuk itibarıyla borcun bulunmadığı ileri sürülebileceğine” karar vermiştir<sup>304</sup>.*

*- “213 sayılı VUK’un 122’inci ve devamı maddelerine göre yapılacak düzeltme ve şikayet başvurularına konu edilmesi gereken bir hukuka aykırılığın, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada ileri sürülemeyeceğine” karar verilmiştir<sup>305</sup>.*

*- “Arsa satışından elde edilen safi kazanca ilişkin vergi matrahının yanlış hesaplanmış olması, bu matraha dayanılarak yapılan tarh işleminde bir hukuka aykırılık hali olup, bu hukuka aykırılığın, ancak söz konusu tarh işlemine karşı açılacak idari davada*

<sup>300</sup> Dan.7.D., 31.10.2000 tarih, E.2000/1173, K.2000/2984, (Canbazoglu, a.g.e., s.162.)

<sup>301</sup> Dan.7.D., 25.11.2002 tarih, E.2001/3772, K.2002/3723, ( <http://www.danistay.gov.tr>., E.T. 30.10.2016).

<sup>302</sup> Dan.10.D., 4.2.2005 tarih, E.2001/4578, K.2005/226, (Özbalcı a.g.e., s.626).

<sup>303</sup> Dan.7.D., 9.3.2004 tarih, E.2001/472, K.2004/649, (Özbalcı, a.g.e., s.627).

<sup>304</sup> Dan.9.D., 15.10.1996 tarih, E.1996/12183, K.1996/3087, (Özbalcı, a.g.e., s.635).

<sup>305</sup> Dan.3.D., 21.1.1987 tarih, E.1986/880, K.1987/204, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.10.2016).

ileri sürülebileceği, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada verilen iptal kararına gerekçe yapılamayacağına” karar verilmiştir<sup>306</sup>.

- “Hayat standardı esasına göre salınan gelir vergisi için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, ilgili vergilendirme döneminde hiç faaliyeti olmadığı iddiasının böyle bir borcu olmadığı iddiasını içerdiği ve bu iddianın ispatlandığının kabulüne” karar verilmiştir<sup>307</sup>.

- “VUK’un 369’uncu maddesinde öngörülen anlamda yanılma halinin bulunduğu iddiasının, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada, böyle bir borcunun olmadığı iddiası olarak incelenilmesi gerektiğine” karar verilmiştir<sup>308</sup>.

- “Kamu alacağının tahsili aşamasında, alacağın tahakkuk zaman aşımına uğradığı iddiasının incelenebileceğine” karar verilmiştir<sup>309</sup>.

- “Mükellefin işyerinde ticari faaliyetinin olmayışı nedeni ile faaliyet varmış gibi ödeme emri tebliğine karşı açılan davayı böyle bir borcum yoktur itirazı içerisinde değerlendireceğine” karar vermiştir<sup>310</sup>.

- “Davacının ilgili dönemde faiz geliri elde etmediği iddiasının tarh aşamasına ileri sürülebileceğini tahsilat aşamasında ödeme emrine karşı davada ileri sürülemeyeceğine” karar vermiştir<sup>311</sup>.

- “Davacı şirketin, ticari faaliyetin bulunmadığı iddiası 6183 sayılı Kanun’un 58’inci maddesindeki borcum yoktur kapsamında değerlendirileceğine” karar vermiştir<sup>312</sup>.

- “Ödeme emri aşamasında faaliyetin olmadığı iddiası borcum yoktur kapsamında değerlendirilemez. Tarh aşamasında ileri sürülmesi gerektiğine” karar vermiştir<sup>313</sup>.

- “Gümrük vergisinden muaf olduğu iddiasının böyle bir borcun olmadığı iddiası içinde değerlendirileceğine” karar vermiştir<sup>314</sup>.

<sup>306</sup> Dan.3.D., 27.6.1987 tarih, E.1985/567, K.1987/1623, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.10.2016).

<sup>307</sup> Dan.4.D., 7.10.1986 tarih, E.1986/1909, K.1996/2884, (Rençber, a.g.e., s.189).

<sup>308</sup> Dan.4.D., 7.3.1996 tarih, E.1995/5863, K.1996/787, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>309</sup> Dan.İBK. 3.4.1987 tarih, E.1986/3, K.1987/1, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T. 30.10.2016).

<sup>310</sup> Dan.VDD., 26.9.1997 tarih, E.1996/83, K.1997/348, (Rençber, a.g.e., s.189).

<sup>311</sup> Dan.3.D., 10.4.1996 tarih, E.1995/4921, K.1996/1292, (Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.309).

<sup>312</sup> Dan.9.D., 11.3.2009 tarih, E.2007/2494, K.1295, (Coşkun, a.g.e., s.571).

<sup>313</sup> Dan.7.D., 24.2.2004 tarih, E.2002/2100, K.427, (Coşkun, a.g.e., s.575).

<sup>314</sup> Dan.7.D., 24.2.2005 tarih, E.2001/3625, K.245, (Coşkun, a.g.e., s.574).

- “İmar Kanun’u göre hatalı kesilen para cezasına dava açılmayarak tahsil amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali için açılan böyle bir borcum olmadığı iddiasın içinde değerlendirilebileceğine” karar vermiştir<sup>315</sup>.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, borç doğuran işlemdeki hukuka aykırılıkların süresinde açılacak idari davada ileri sürülmesi gerektiği, aksi takdirde doğurdıkları borcun tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülemeyecekleri gibi, idari yargıç tarafından da kendiliğinden nazara alınamayacakları sonucu çıkmaktadır<sup>316</sup>.

#### **3.3.5.4.2.1. Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmiş Olması**

Vergilendirme sürecinin son aşaması vergi borcunun ödenmesidir. Borcu ödenmesi ile vergi borcu sona ermektedir. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemeler VUK’da yapılmışken, verginin ödenmesine/tahsiline ilişkin temel düzenlemeler 6183 Sayılı Kanun’da yer almaktadır. VUK’un “Tahsil” başlıklı 23’üncü maddesine göre verginin tahsili kanuna uygun surette ödenmesidir. VUK’un 110’uncu ve devamı maddelerinde ise “ödeme” vergi alacağını kaldıran bir hal olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda verginin ödeneceği daire(VUK md.110), ödeme zamanı (VUK md.111), özel ödeme zamanları (VUK md.112) düzenlenmiştir. 6183 Sayılı Kanun’da ise 37’inci madde ve devamında ödemeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, yapılan düzenlemelere ilişkin hükümlerde ödemenin “mükellef” ya da “amme borçlusu” tarafından yapılacağı ifade edilmekle birlikte ödemenin mükellef adına hareket edenlerce (kanuni veya genel vekili) yapılıp yapılmayacağı konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Ancak genel kural ödemenin mükellef veya yetkilendirdiği kişi tarafından yapılmasıdır<sup>317</sup>.

Kamu borcunun ödeme emrinin tebliğinden önce kısmen veya tamamen ödenmesi halinde ödeme emri sebep unsuru yönünden tamamen veya kısmen hukuka aykırı bir şekilde düzenlenmiş olur. Burada ödeme emrini sebep unsuru bakımından sakatlayan, kamu borcunun ödeme emrinin tebliğinden önce ödenmesidir. Ancak, ödeme emrinin düzenlendiği ve tebliğ edildiği tarihte mevcut olan borç dava sırasında ödenmiş ise ödeme

<sup>315</sup> Dan.6.D., 11.5.1988 tarih, E.1987/1527, K.1988/693, (Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.311).

<sup>316</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.306.

<sup>317</sup> Coşkun Karadağ, a.g.e., s.1042.

emri hukuka aykırı değildir. Ödeme emri ile istenilen borcun ödenmiş olması, ödeme emrinin yasal süresi içinde idari davaya konu edilerek hukukiliğinin tartışılmasına engel değildir. Hatta dava devam ederken dahi, ödeme emrinin konusu olan borç ödenebilir<sup>318</sup>. Konuyla ilgili Danıştay 4'üncü Dairesi bir kararında; *"..ödeme emri ile istenilen kamu alacağının tahsil edilmiş olmasının, ödeme emrine karşı açılan davanın incelenmesine engel olmayacağına"* hükmetmiştir<sup>319</sup>.

Aynı belediye sınırları içerisinde birden fazla tahsil dairesinin olması durumunda yetkili olmayan tahsil dairesine ödeme yapılması durumunda tahsil daireleri arasında yazışma yapılarak yapılan hata düzeltilebileceğinden bu nedenle gönderilen ödeme emrinin iptal edilmesi gerekir<sup>320</sup>.

Borcun bir kısmını ödemiş olan kişi ödeme emrine bu nedenle itiraz ettiğinde dilekçesinde itiraz ettiği kısmın miktarını açıkça belirtmesi gerekir. Aksi halde itiraz etmemiş sayılır<sup>321</sup>.

#### **3.3.5.4.2.2. Borçlunun Şahsında Hata Yapılması**

Ödeme emrinin borçlu dışında bir başkası adına düzenlenmesi borçlunun şahsında yapılmış bir hatadır ve bu hatanın ödeme emrine karşı açılacak idari davada ileri sürülmesi gerekmektedir. Örneğin Tüzel kişinin borcunun gerçek kişiden, gerçek kişinin borcunun ortağı olduğu tüzel kişiden istenilmesi şahısta hataya örnektir. Bunu gibi sorumludan istenilmesi gereken borcun mükelleften, murisin borcunun mirası reddeden mirasçıdan istenilmesi, borçlunun şahsında hata yapıldığını gösterir. Ödeme emri hayatta olan gerçek kişiler veya tüzel kişiliği devam eden kuruluşlar adına düzenlenebilir. Gerçek kişinin ölümü veya tüzel kişinin kişiliğinin fesihle sona ermesi hallerinde, ölen gerçek kişi veya tüzel kişiliği sona eren kuruluş adına ödeme emri düzenlenip tebliğ olunamaz<sup>322</sup>.

<sup>318</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, a.g.e., s. 492.

<sup>319</sup> Dan.4.D., 4.10.1985 tarih, E.1985/2717, K.1985/2352, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>320</sup> Tancı Muhuttin, **İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla ilgili Diğer Kanunlar**, Ankara: Balkonoğlu Matbaacılık, 1975, s.161.

<sup>321</sup> Rençber, a.g.e., s.200.

<sup>322</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, a.g.e., s. 495.

Konuyla ilgili Danıştay bir kararında; "*İflas halindeki tüzel kişinin vergi borçlarına ilişkin takibin iflas masası nezdinde yapılması gerektiği; borçlu tüzel kişi adına ödeme emri düzenlenemeyeceğine*" hükmetmiştir<sup>323</sup>.

Danıştay bir başka kararında "*Feshedilen ve tüzel kişiliği sona eren şirket adına ödeme emri düzenlenemez.*" Şeklinde karar vermiştir<sup>324</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>325</sup> "*bir anonim şirketin vergi borcundan dolayı bu şirkete ortak olan başka bir şirket sorumlu tutulamayacağına*" hükmetmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında borçlunun ölümünden önce başlamış olan muamelelere devam edileceği hükme bağlanmıştır. Bunun için öncelikle mirasçıların mirası reddetmemiş olması gerekir. VUK'nun 12'inci maddesinde ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceği ve mirasçılardan her biri vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir. Konuyla ilgili Danıştay bir kararında "*Ölen muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislere tebliği mümkün değildir. Hisseleri oranında yeniden ihbarname düzenlenip tebliğ edilmeden alacak tahakkuk etmeyeceğine*" hükmetmiştir<sup>326</sup>.

Kamu alacağının ölüm tarihinden önce kesinleşmiş ancak ödeme emri tebliğ edilmemesi durumunda; VUK kapsamındaki alacaklar için mirası reddetmemiş mirasçılar

<sup>323</sup> Dan.4.D, 16.2.1995 tarih, E.1994/4556, K.1995/726, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>324</sup> Dan.3.D., 30.11.1993 tarih, E.1992/2554, K.1993/3456, (Yılmaz, a.g.e., s.583).

<sup>325</sup> "213 sayılı VUK'nun 10'uncu maddesinde yer alan tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumluluğu çerçevesinde ve Ticaret Kanunu'nun 317'inci maddesindeki anonim şirketlerin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağına belirlenmesi doğrultusunda; tüzel kişiliğe sahip şirketlerin ödenmeyen veya bu şirketten tahsili olanaksız hale gelen amme alacaklarının tüzel kişiliği temsil edenlerin mal varlığından alınacağı anlaşılmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip şirketleri idare ve temsile selahiyet yetkisinin tüzel kişiliğin gerçek kişilerine ait olacağı açıktır. Ticaret Kanunu'nun 323'üncü maddesinde, idare meclisinin, şirketi şirkete temsile selahiyetli kimseleri, tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirmek zorunda olduğunu belirtilmektedir. Bu hükümlere göre, bir anonim şirketin vergi borcundan dolayı, şirkete ortak olan başka bir tüzel kişiliğin, VUK'nun 10'uncu maddesi uyarınca sorumlu tutulup, 6183 sayılı Kanun hükümlerince adına ödeme emri düzenlenerek takip edilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu durumda, davacı şirketin diğer bir şirketin kanuni temsilcisi olması söz konusu olamayacağından ödeme emirlerinde isabet görülmediği gerekçesiyle Vergi Mahkemesinin 26.11.2004 tarih ve E.2004/761, K.2004/2291 sayılı kararının; düzenlenen ödeme emirlerinin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istemi kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına hükmedilmiştir." Bkz. Dan.9.D. 12.4.2006 tarih, E.2005/1063, K.2006/1242, (Özbalcı, a.g.e., s.571).

<sup>326</sup> Dan.9.D., (ty), E.1983/4670, K.1985/969, (Özbalcı, a.g.e., s.641) .

adına hisseleri oranında, VUK kapsamı dışındaki alacaklar için ise, tüm kamu alacağı için ödeme emri düzenlenir<sup>327</sup>.

Herhangi bir nedenle başkasına ait bir kamu alacağı bu borçla ilişkisi bulunmayan başka bir kişiden talep edilebilir. Başkasına ait kamu borcunun herhangi bir nedenden kaynaklanan hata sonucu, bu borçla ilgisi bulunmayan kişiden istenilmesi halinde, borçlunun şahsında hatadan söz edilir<sup>328</sup>.

### 3.3.5.4.2.3. Borcun Terkin Edilmesi

Vergi alacağının terkin, vergi alacağının silinmesi, kamu borçlusunun borçtan kurtarılması demektir. Terkin, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biridir. Terkin ile vergi borcu silinir ve ödeme emri düzenlenmesine gerek kalmaz. Ancak ödeme emrinin düzenlenmesine gerek kalmaması için terkinin ödeme emri düzenlenmeden önce gerçekleşmiş olması gerekir<sup>329</sup>. Konuyla ilgili Danıştay bir kararında; *"Ödeme emri düzenlenip tebliğ edildikten sonra ortaya çıkan sebepler dolayısıyla yapılan terkinin, düzenlenip tebliğ olunan ve o tarihte hukuka uygun bulunan ödeme emrini hukuka aykırı kılmasının ve bu nedenle ödeme emrinin idari yargı yerince iptal edilmesinin olanaklı olmadığına."* hükmetmiştir<sup>330</sup>.

Terkin nedenleri, VUK'nun 115'inci maddesinde düzenlenen doğal afetler nedeniyle terkin, 6183 sayılı Kanunun 105'inci maddesinde de benzer hüküm düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 106'ıncı maddesinde de tahsili imkansız ya da yapılacak giderlerin alaktan fazla olması nedeniyle terkin edilebileceği düzenlenmiştir<sup>331</sup>. Affa uğrayan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri de aynı durumdadır. Kamu borcu silinmekle ortadan kalkacağından, alacaklı kamu idaresinin bir işlemiyle terkin edilen borcun ödeme emri ile istenilmesi de söz konusu olmaz. Ancak 6183 sayılı Kanunun 105 ve 106'ıncı maddelerinde yazılı sebeplerle, özel kanunlardaki düzenlemeler uyarınca terkin edilen kamu alacağı, herhangi bir nedenle istenilmiş olabilir. Bu durumda düzenlenen ödeme emri iptal edilir.

<sup>327</sup> Rençber, a.g.e., s.217.

<sup>328</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 299.

<sup>329</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.322.

<sup>330</sup> Dan.7.D., 11.4.2002 tarih, E.2000/3612, K.2002/1533, ( <http://www.danistay.gov.tr>, ET.30.10.2016.)

<sup>331</sup> Rençber, ag.e., s.177.

Ancak, terkinin ödeme emri düzenlenme sebebini ortadan kaldırabilmesi için ödeme emrinin düzenlendiği tarihten önce gerçekleşmiş olması gerekir<sup>332</sup>.

### **3.3.5.5. Alacağın Tahsiline Başka Hukuki Engel Bulunması**

Kamu alacağı hukuken doğmasına, vadesi gelip; idari işlem ile ilgisine duyurulmasına rağmen hukuki bir engel yüzünden tahsili mümkün olmayabilir. Böyle bir alacak için ödeme emri düzenlenip tebliğ olunması mümkün değildir. Bu hukuki engellerden bir bölümü sürekli. Yani alacağın tahsilini imkansız kılar. Diğer bir bölümü ise tahsilatı belli bir süre için durdurur. Örneğin, alacağın tecil edilmiş olması, mücbir sebep bu tür bir engeldir<sup>333</sup>.

#### **3.3.5.5.1. Alacağın Tecilli Olması**

Tecil, kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesidir. 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde amme alacağının tecil hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre;

Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi ama 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. Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmeyle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece otuz güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.

Kamu alacağı, borçlunun tecil isteğinin cevaplandırılmasına kadar; isteğin kabul olunması halinde de, tecil süresince, tahsil edilebilirliğini kaybeder. Bu nedenle bu alacak için ödeme emri düzenlenemez. Kamu alacağı tecil süresinin dolmasıyla veya tecil şartlarına uyulmaması, değerini kaybeden teminat veya mahcuz malların tamamlanmaması veya

---

<sup>332</sup> Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları", **Mali Çözüm Yayın Organı**, (79), 2007, s.76.

<sup>333</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.301.

yerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde, muaccel hale gelir başka bir anlatımla tahsil edilebilirliğine yeniden kavuşur<sup>334</sup>.

### **3.3.5.5.2. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğraması**

AATUHK'nın 102'inci maddesinde tahsil zamaşıımı düzenlenmiştir. Buna göre; kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı basından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamaşıımına uğrar. Aynı maddede para cezalarına ait özel kanundaki zamaşıımı hükümlerinin saklı olduğu belirtildiğinden, Kabahatler Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan para cezalarında uygulanamayacaktır. AATUHK tahsil zamaşıımının başlangıcını “vade tarihine”bağlamıştır. Buna göre tahsil zamaşıımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının basından itibaren baslar. Verginin vadesi, ilgili verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü ifade eder (AATUHK m.37/3, VUK m.111/2).AATUHK'nın 102'inci maddesinin 2'inci fıkrası gereğince, tahsil zamaşıımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi ortadan kalkar. Ancak mükellefin rızası varsa yapılan ödeme kabul edilir. Tahakkuk zamaşıımı ile tahsil zamaşıımı birbirinden ayrıdır. Tahakkuk zamaşıımı alacağın doğmasını engellerken tahsil zamaşıımına uğrayan kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirir. Yani borç vardır ancak tabii borç niteliğindedir. Borcun rızaen ödenmesi halinde ödeme geçerlidir. Bu tür borç için ödeme emri düzenlenemez. Bu nedenle, tahsil zamaşıımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlemdir<sup>335</sup>.

Tahakkuk zamaşıımının hakim tarafından resen dikkate alınacağı VUK'nun 113'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 6183 sayılı Kanunda tahsil zamaşıımı için herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak 6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesinde itiraz sebepleri arasında borcun zamaşıımına uğradığı savında bulunabileceği ve açılan davalarda VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden tahsil zamaşıımına uğradığını hakim resen dikkate alabilmelidir<sup>336</sup>.

---

<sup>334</sup> Mustafa Üzümcü, “Amme Alacaklarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”,(ty), ([http:// archive.ismmmo.org.tr](http://archive.ismmmo.org.tr), ET.30.10.2016) .

<sup>335</sup> Coşkun Karadağ, a.g.e., s.1031.

<sup>336</sup> Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.143.

Alacağın tahsil zamanaşımına uğraması ile ödeme emri düzenlemek için geçerli bir sebep ortada kalmaz. Bu nedenle zamanaşımı dolduktan sonra ödeme emri düzenlenmesi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olup, iptali gerekir<sup>337</sup>.

### 3.3.5.5.3. Mücbir Sebep

Mücbir sebep kavram olarak; kişinin iradesi dışında gelişen, beklenmedik olaylar karşısında süresi içinde kullanılamayan hakkın sonradan kullanılabilmesidir. VUK'nun 13'üncü ve 15'inci maddelerinde mücbir sebep oluşturan haller sıralanmıştır. Bu haller şunlardır:

1- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2- Vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaygubetler;

4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması; gibi haller mücbir sebep oluşturmaktadır. VUK'nun 15'inci maddesinde ise; 13'üncü maddedeki mücbir sebep oluşturan hallerin bulunması halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Mücbir sebep, kamu alacağına ait ödeme süresinin işlemlerini de durduracağından, bu tür bir alacağın vadesinde ödenmediğinden söz edilemez ve mücbir sebep ortadan kalkmadıkça, tahsil işlemlerine geçilemez<sup>338</sup>.

Danıştay eski kararlarında mücbir sebebin, ödeme emrine karşı açılan davada, dava açma sürelerini durdurmayacağı yönünde kararlar vermekteydi<sup>339</sup>. Danıştayın mücbir

<sup>337</sup> Candan, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.332.

<sup>338</sup> Coşkun Karadağ, a.g.e., s.1033.

<sup>339</sup> Danıştay şu şekilde karar vermiştir: “ 2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu*’nun 7’inci maddesinde dava açma süresinin özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu hükme bağlanmış olup; 8’inci maddesinde ise; sürelerle ilgili genel esaslara değinilmiş ve dava açma süresinin, mücbir sebeplerin varlığı halinde işlemeyeceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Kanunun *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu* ve *Vergi Usul Kanunu* hükümlerinin uygulanması ile ilgili 31/2’inci maddesinde, *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa* atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde *Vergi Usul Kanunu* ilgili hükümlerinin uygulanacağına değinilmiştir. Vergi Usul Kanununa yapılan bu göndermeler 377 ve 378’inci maddelerle ilgilidir. Anılan maddeler ise süre ile ilgili olmadığı gibi 13’üncü maddede mücbir sebep, vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesini engelleyecek türde ağır hastalık vs. haller olarak belirtilmiştir. Vergi mahkemesinde dava açma, vergi ile ilgili ödevler arasında kabul edilmeyeceğinden 2577 sayılı

sebeplerin ödeme emrine karşı açılan davalarda dava açma süresini durdurmayacağını düşünmesinin sebebi, Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre mücbir sebeplerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin sürelerde durdurucu etkiye sahip olmasıdır<sup>340</sup>.

Ancak Danıştay yeni tarihli kararlarında ödeme emrine karşı açılacak davalarda mücbir sebeplerin dava açma süresini durduracağına hükmetmiştir<sup>341</sup>.

Konuyla ilgili Danıştay bir kararında; "*VUK'un 13'üncü maddesinde öngörülen mücbir sebeplerin, verginin tahsili aşamasında da geçerli olacağı; bu nedenle ve aynı Kanunun 15'inci maddesi uyarınca mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar tahsile ilişkin sürelerin işlemeyeceğine*" hükmetmiştir<sup>342</sup>.

Vergi Usul Kanunundaki mücbir sebep hallerinin ödeme emrine karşı açılacak davalarda dava açma süresini durdurucu etkisini olması gerekir. Aksi halde kişilerin hak arama özgürlüğü büyük ölçüde sekteye uğrar.

### **3.3.5.6. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda İleri Sürülemeyen İddialar ve Anayasanın 125. Maddesi Karşısındaki Durumu**

İdari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş unsurdan oluştuğunu ve idari bir işlem olan ödeme emrinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/a maddesine göre, hukuka aykırılıkların bu beş unsur yönünden hukuka dava konusu edilebileceğini açıklamıştık.

6183 sayılı Kanunun 58'inci maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla idari dava açabilecektir. Bu hüküm karşısında ödeme emrine karşı açılacak davalar sebep unsuru yönünden sınırlandırılmıştır. Diğer unsurlar yönünden ise herhangi bir sınırlama

---

*Yasanın 31/2'inci maddesinde yapılan göndermenin dava açma süresiyle ilgisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır..*" Bkz. Dan.4.D., 7.3.1984 tarih, E.198/1850, K.1984/918, (Şimşek, a.g.e., s.528).

<sup>340</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.367.

<sup>341</sup> "*Doğal afet gibi kişilerin iradeleri ile değiştiremeyecekleri ya da önleyemeyecekleri durumlarda, mücbir sebep halinin göz önünde bulundurulması ve mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu dikkate alınarak davanın esasının incelenip sonuçlandırılması gerekir. Dava konusu uyumsuzlukta normal süreden yedi gün sonra açılan davanın süre aşımı noktasından reddinde isabet görülmemiştir.*" Bkz. Dan.4.D., 20.6.1996 tarih, E.1995/6183, K.1996/2698, (Rençber, a.g.e., s.150).

<sup>342</sup> Dan.4.D., (ty),E.1980/3181, K.1981/847(<http://www.danistay.gov.tr>., 30.10.2016).

yoktur. Sebep unsuru yönünden yapılan sınırlama, yapılacak olan itirazın sadece tahsil aşamasına ilişkin hususları kapsayacağı şeklindedir<sup>343</sup>. Dava açma nedenlerinin tahsil aşamasıyla sınırlandırılması tahsil işleminin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Tahsil işlemi, tarh işlemine bağlı bir idari işlem olduğu için ödeme emrinin temelindeki sakatlıkların daha tarh işleminin tebliği ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkarılıp çözüme kavuşturulması gerekir. Ödeme emri aşamasında artık ortaya çıkmış ve istenebilir bir alacak söz konusu olduğundan dava nedenleri tahsil ile sınırlandırılmıştır<sup>344</sup>.

Aksini savunan görüş ise<sup>345</sup> itiraz sebeplerinin tahsil aşamasıyla sınırlandırılmaması yönündedir. Uygulamada, kamu borcu henüz doğmuşken tarh aşamasında ileri sürülmeyen hukuka aykırılıkların, kamu borcunun kesinleştiği tahsil aşamasında ileri sürülememesi gerektiği kabul edilmiştir. 6183 sayılı kanunun 58'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği, kamu borçlusu, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı ancak, böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği ya da borcunun zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanabilir. Bu nedenle kamu borçlusu, tarh aşamasına ilişkin bir hukuka aykırılığı, ödeme emrine karşı açacağı davada ileri süremez; yani tahsil aşamasında kamu borçlusu, tarh aşamasındaki ihmalkârlığının bedelini öder; örneğin kamu borçlusu, ticari faaliyetini terk ettiği ve gelir vergisi beyannamesini kendisinin vermediği yolundaki iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürebileceğinden bu iddiaların ödeme emrine karşı açılan bir davada incelenmesi olanaksızdır. Oysa zincir işlemler kuramının uygulanması ile tarh işlemine karşı dava açamamış olan ilgilinin, ödeme emrine karşı dava yoluna başvurması halinde tarh işlemine ilişkin hukuka aykırılıkları da ileri sürebilmesi gerekir.

Dava açma nedenleri her ne kadar tahsile ilişkin olarak sınırlandırılmış olsa da uygulamada bu itiraz sebepleri yargı organları tarafından genişletilmiştir. Daha önce incelemiş olduğumuz sebep unsuru yönünden hukuka aykırılıklarda böyle bir borcum yoktur iddiasının içerisine tebliğ ve tahakkuk aşamasındaki sakatlıklar dahil edildiği Danıştay kararlarıyla birlikte incelenmiştir. Zira 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir. Tahakkuk aşamasındaki hukuka aykırılığın ileri sürülememesi nedeniyle vergiyi doğuran olayın

---

<sup>343</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s. 278.

<sup>344</sup> Karakoç, **Kamu Alacakları**, s.121; Kumrulu, a.g.e., s.662; Yerlikaya, a.g.e., s.496.

<sup>345</sup> Serkan Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem II", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (68), 2007, s.387.

meydana gelmediğine ilişkin iddianın ödeme emri aşamasında incelenememesi maddi anlamda var olmayan bir alacağın tahsil edilmesine yol açacaktır. Bu durumun ise 1982 Anayasasının 125’inci maddesinde yer alan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olacağı ilkesi ile çelişki yaratacaktır<sup>346</sup>.

### **3.3.5.7. Ödeme Emrine Karşı Belirli Kişilerin İleri Sürebileceği Hukuka Aykırılık Halleri**

Ödeme emrine karşı dava açan kişinin kamu borçlusu dışında başka kişiler olması mümkündür. Kamu borçlusu yerine mirasçısı, kanuni temsilcisi veya mali müşaviri olması durumunda ileri sürebilecekleri hukuka aykırılık halleri kamu borçlusundan farklı olabilir.

#### **3.3.5.7.1. Kamu Borçlusunun Ölümü Halinde Mirasçılarının İleri Sürebilecekleri Hukuka Aykırılık Halleri**

6183 sayılı Kanun’un 7’inci maddesinde borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı düzenlemiştir. Bu nedenle öncelikli şart mirasçılarının mirası reddetmemiş olması gerektiğidir. Ancak VUK kapsamında olan alacaklar için mirasçılarının sorumluluğu diğer alacaklardan farklılık arz etmektedir. VUK’nun kapsamındaki borç için 12’inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” Hükmü düzenlemiştir. Buna göre vergi borçlarından mirasçılar müteselsil değil, hisseleri oranında sorumludur<sup>347</sup>.

#### **3.3.5.7.1.1. Ölüm Tarihinden Önce Ödeme Emrinin Kesinleşmiş Olması Durumu**

Borçlunun ölümünden önce kesinleşmiş bir ödeme emrinin olması halinde alacağın öncelikle terekeden tahsili sağlanacaktır. Terekenin borcu karşılamaması durumunda mirasçılar hisseleri oranında borçtan sorumlu tutulacaktır. Ancak mirasçılarının

---

<sup>346</sup> Rençber, a.g.e., s.

<sup>347</sup> Rençber, a.g.e., s.213-214.

sorumluluğuna gidilebilmesi için mirasçılara ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir. Ödeme emri kendilerine tebliğ edilen mirasçılar ödeme emrine karşı açacak oldukları davada sadece kendi hisse ve sorumluluk paylarının yanlış hesaplandığını ileri sürebileceklerdir<sup>348</sup>.

Doktrinde genel kabul gören görüş olan mirasçılarının sadece kendi hisse ve sorumluluk paylarının yanlış hesaplandığının ileri sürülebileceğinin aksini düşünen görüşe göre<sup>349</sup> hukuka aykırılık iddialarının bu denli sınırlı tutulması birtakım sakıncalara neden olabilecektir. Örneğin ölen kişi ölmeden önce borcunu ödemiş olması halinde, borçlu bu iddiayı dile getiremeden tekrar ödemek durumunda kalacaktır. Bu yüzden mirasçılarının kesinleşmiş borçlar için özellikle vergi hatası kapsamında kalan iddiaları ileri sürebilmesi gerekmektedir.

#### **3.3.5.7.1.2. Ölüm Tarihinden Önce Tebliğ Edilen Ödeme Emrinin Kesinleşmemiş Olması Durumu**

Borçluya gönderilen ödeme emri henüz kesinleşmeden borçlu ölmüş veya ödeme emrine dava açıp dava henüz kesinleşmeden ölmüş olabilir.

Dava esnasında borçlunun ölümü halinde ne olacağı İYUK'un 26'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, davanın tarafı olan gerçek kişiyi ölüm halinde idarenin mirasçılar adına takibi yenilemesine kadar dosya işlemiden kaldırılır. İdare mirasçılar adına takibi yenilerse davaya kaldığı yerden devam edilecektir<sup>350</sup>.

Borçlunun ölümünden önce yapılan takip ve tahsilat işlemlerinin hiçbir hukuki değeri kalmaz. Alacağın tahsili için yeniden ödeme emri gönderilmesi gerekir. Kendilerine ödeme emri gönderilen mirasçılar ödeme emri henüz kesinleşmediğinden mirasbırakanın ileri sürebileceği tüm hukuka aykırılıkları ileri sürebilir<sup>351</sup>.

---

<sup>348</sup> Özbacı, a.g.e., s.126.

<sup>349</sup> Rençber, a.g.e., s.217.

<sup>350</sup> Özbacı, a.g.e., s.129.

<sup>351</sup> Rençber, a.g.e., s.217.

### **3.3.5.7.1.3. Ölüm Tarihinden Önce Kamu Alacağının Kesinleşmiş Olmasına Rağmen Ödeme Emrinin Çıkartılmamış Olması Durumu**

Borçlunun ölümünden önce kesinleşmiş bir alacak için ödeme emri gönderilmemesi halinde VUK kapsamındaki alacaklar için mirası reddetmemiş mirasçılar adına hisseleri oranında ödeme emri gönderilir. Bu kişiler kendi hisselerine itiraz edebilecekleri gibi diğer hukuka aykırılık iddialarında da bulunabilirler<sup>352</sup>.

### **3.3.5.7.2. Kanuni Temsilci Adına Ödeme Emri Gönderilmiş Olması Durumunda İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri**

Vergi Usul Kanun'un 10'uncu ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde kanuni temsilciye ödeme emri gönderilmesi için temsilcilerin kendilerine düşen görevlerini yapmamaları ve verginin asıl mükelleften tahsil edilememiş olması gerekir. Asıl borçluya ödeme emri gönderilmeden kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenemez<sup>353</sup>.

Kamu alacağının doğduğu ve ödendiği dönemlerde kanuni temsilcilerin farklı olması halinde kendi temsilcilik dönemleri ile sınırlı tutulmuştur<sup>354</sup>.

VUK'nun 10'uncu maddesi vergi ve vergiye bağlı alacaklarla ilgili kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlerken, 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi tüm kamu alacakları için düzenlenmiştir. Bu nedenle borçlu, vergiye bağlı bir alacak için 6183 sayılı Kanun için ödeme emri gönderildiğinde VUK'na göre takip yapılması gerektiğini söyleyebilir. VUK'na göre yapılan takipte borçlu vergi ödevlerini yerine getirdiği iddiasında bulunabilir<sup>355</sup>.

---

<sup>352</sup> Rençber, a.g.e., s.218.

<sup>353</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.63.

<sup>354</sup> Narter, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", s.122-123.

<sup>355</sup> Rençber, a.g.e., s.224.

### 3.3.5.7.3. Limited Şirket Ortağı Adına Ödeme Emri Gönderilmesi Halinde İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri

6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde limited şirket ortaklarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Şirket ortağının sorumluluğuna başvurulabilmesi için gereken şart; kamu borcunun şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması ve veya edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir<sup>356</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>357</sup> “*Vergi borcunun şirketten tahsil olanağı kalmadığı anlaşılmadan ortak adına ödeme emri gönderilemeyeceğine*” hükmetmiştir.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu sermaye hisseleri oranındadır. 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde belirtilen sorumluluk ortak sorumluluğudur ve sadece limited ortaklar için geçerlidir. Mükerrer 35'inci maddedeki sorumluluk ise kanuni temsilci sorumluluğudur. Mükerrer 35'inci madde tüzel kişilerle küçüklerin, kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların kamu borçlarını kapsarken 35'inci madde limited şirketin ödenmeyen kamu borçları ile sınırlıdır. Kanuni temsilcilerin mükerrer 35'inci maddedeki sorumluluğu tüm mal varlığı ile sorumluluktur. Limited şirket ortaklarının sorumluluğu ise sermaye payları ile sınırlıdır<sup>358</sup>.

Kamu borcunun şirketten tahsil edilememesi durumunda öncelikle kanuni temsilcilere mi yoksa limited şirket ortaklarına mı başvurulacağı konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.

Danıştay bir kararında<sup>359</sup> “*Limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin malvarlığından tahsiline çalışılması vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte, kanuni temsilcilerden de borcun tahsil edilmemesi halinde ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesi mümkündür.*” Şeklinde karar vermiştir.

---

<sup>356</sup> Coşkun, a.g.e., s.64.

<sup>357</sup> Dan.4.D., 10.0.2002 tarih, E.2001/3600, (Coşkun, a.g.e., s.327).

<sup>358</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.179-180.

<sup>359</sup> Dan.4.D., 13.4.2009 tarih, E.2008/5380, (Coşkun, a.g.e., s.324).

Danıştay bir başka kararında<sup>360</sup> ise “Şirket varlığından tahsil imkanı kalmayan kamu alacağının, kanuni temsilcilerin veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırasının bulunmadığına” hükmetmiştir.

Danıştay kararlarında bu konuda bir birlik bulunmamaktadır. Öncelik sırasının bulunduğu ilişkin kararın kabul edilmesi durumunda ödeme emrine karşı dava açan borçlu limited ortak, öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi gerektiği iddiasında bulunabilir<sup>361</sup>.

#### **3.3.5.7.4. Yeminli Mali Müşavir Adına Ödeme Emri Gönderilmiş Olması Durumunda İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri**

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu VUK’nun mükerrer 227’inci maddesi ve 3558 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 12’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu sorumluluk tasdikten doğan sorumluluktur. Tasdik raporlarının defter kayıtlarını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. durumunda yeminli mali müşavirler sorumludur. Mali müşavir, tasdikin doğru olduğunu iddia ederek ödeme emrine karşı dava açabileceği gibi yaptığı tasdikin ödeme emrinde gösterilenden az olduğunu iddiasında bulunabilir<sup>362</sup>.

### **3.4. Ödeme Emrine İtiraz Mercii (İdari Yargı Mercii)**

#### **3.4.1. Görevli İdari Yargı Mercii**

6183 sayılı Yasanın 58’inci maddesi uyarınca ödeme emirlerine karşı itiraz komisyonlarına itiraz edilmesi gerekmektedir. Ancak, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 20.07.1982 tarihinden itibaren Vergi İtiraz Komisyonları kaldırılmış ve bunların yerini Vergi Mahkemeleri almıştır. Dolayısıyla, 6183 sayılı Yasanın 58’inci maddesi uyarınca ödeme emrine karşı

<sup>360</sup> Dan.3.D., 28.2.2007 tarih, E.2006/1034, (Coşkun, a.g.e., s.326).

<sup>361</sup> Rençber, a.g.e., s.227.

<sup>362</sup> Rençber, a.g.e., s.231.

itiraz artık Vergi Mahkemelerine yapılabilmektedir. 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca; Vergi Mahkemeleri;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler<sup>363</sup>.

Ödeme emirlerine karşı açılan idari davalara bakmakla görevli idari yargı yeri, davaya konu edilen ödeme emrinin konusuna bakılarak belirlenmektedir. Buna göre;

- Davaya konu edilen ödeme emri, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ise, görevli idari yargı yeri, vergi mahkemeleridir.

- Bu sayılanlar dışında kalan kamu alacaklarını konu edinen ödeme emirlerine karşı açılan idari davalar ise idare mahkemelerinin görevine girmektedir<sup>364</sup>.

Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan gümrük vergileri ve resimleri ile ithalde alınan KDV, ÖTV gibi vergiler ve bunların zam ve cezaları için ödeme emrine karşı açılan davada görevli yargı yeri vergi mahkemeleridir<sup>365</sup>.

Danıştay bir kararında; "*dava konusu ödeme emrinin içeriği trafik para cezası, her ne kadar 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini belirleyen 6'ncı maddesinde sayılan vergi, resim ve harçlar dışında kalmakla beraber uyumsuzluğun niteliği itibariyle idari uyumsuzluk olması karşısında yetkili idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiğine*" hükmetmiştir<sup>366</sup>.

<sup>363</sup> Ahmet Erol, "Ödeme Emrine İtiraz Hakkının Kullanımı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2011, s.30.

<sup>364</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.315.

<sup>365</sup> "Gümrük Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun yukarıda anılan hükümleri karşısında AATUHK kapsamına giren gümrük para cezasının bu kanun hükümleri dairesinde kovuşturulacağı kuşkusuzdur. Bu nedenle yükümlü adına düzenlenen haciz varakasının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para cezasına ilişkin kısmının iptali istemiyle açılan işbu davanın 2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi hükmü uyarınca vergi mahkemelerince görülüp çözülmesi zorunlu iken idare mahkemesince incelenmesi suretiyle hüküm tesisinde yasal isabet görülmemiştir." Bkz. Dan.7.D., 5.3.1996 tarih, E.1995/4811, K.1996/769, (Rençber, a.g.e., s.131).

<sup>366</sup> Dan.3.D., 10.11.1999 tarih, E.1999/4054, K.1999/3727, (<http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2016).

Uyuşmazlık Mahkemesi 2.10.2006 tarih, 129/143 sayılı kararında; “2918 sayılı yasaya göre trafik para cezasından doğan kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı yasaya göre düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın idari yargı yerinde çözümlenmesi gerektiğine” hükmetmiştir<sup>367</sup>.

Danıştay bir kararında;“4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 27.maddesi uyarınca kesilen para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın idare mahkemesinin görevinde olduğuna” hükmetmiştir<sup>368</sup>.

Ödeme emrine karşı dava görevli olmayan yere yapılabilir. Bunlardan ilki, davanın idari yargı yerinde ancak görevli olmayan mahkemeye açılmış olmasıdır. Örneğin vergi mahkemesinin görevine giren dava, idare mahkemesinde, idare mahkemesinin görevine giren dava da, vergi mahkemesinde açılmış ise; mahkeme davayı ilk inceleme sırasında veya daha sonraki bir aşamada, İYUK 15/1-a uyarınca görevsizlik nedeniyle reddeder ve dosyayı görevli ve yetkili idari yargı yerine gönderir. Görevsiz idari yargı yerine başvuru tarihi, dava açma tarihi kabul edilir. Görevsiz mahkemeye başvuru tarihi, eğer görevli mahkemenin dava açma süresi içerisinde ise dava süresinde açılmış sayılır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava, idare mahkemesinde açıldığında vergi mahkemelerine ait dava sürelerinin uygulanması gerekir. Görevsiz idari yargı yerine başvuru tarihinin, görevli mahkemede idari dava açma süresinin dolmasından sonraya rastlaması durumunda, dosya kendisine gönderilen mahkeme, davayı süre aşımı sebebiyle reddeder<sup>369</sup>.

Ödeme emrine karşı dava, idari yargı düzeni dışında yer almakta yani adli veya askeri yargı düzenlerine dahil bulunmakta ise; davaya bakan mahkeme görevsizlik nedeniyle davayı reddeder. Bu red kararının kesinleşmesinden itibaren 30 günlük süre içerisinde, İYUK'un 9'uncu maddesi uyarınca yetkili idari yargı yerinde yeniden idari dava açılabilir. Bu durumda, görevsiz yargı yerine yapılan başvuru tarihi, görevli idari yargı yerinde dava tarihi kabul edilir. Dolayısıyla davanın idari yargı yerinde süresinde açılmış sayılabilmesi için görevsiz yargı yerine başvurunun idare veya vergi mahkemesinde idari dava açma süresi içinde yapılmış olması gereklidir. Aksi takdirde söz konusu 30 (otuz) günlük süre içerisinde

---

<sup>367</sup> Coşkun, a.g.e., s.546.

<sup>368</sup> Dan.7.Daire, 15.2.2006 tarih, E.2005/1909, K.2006/574, (<http://www.danistay.gov.tr>., 30.10.2016).

<sup>369</sup> Üzeltürk, a.g.e., s.4.

açılmış olsa dahi görevli idari yargı yerince süre aşımı sebebiyle reddedilir. 30(otuz) günlük ek dava açma hakkının kullanılabilmesi için, söz konusu görevsizlik kararının kesinleşmesi beklenilmelidir. Görevli ve yetkili idari yargı yerinde davanın, bu otuz günlük süre içerisinde açılması, süresinde kabulü için şarttır<sup>370</sup>.

### **3.4.2. Yetkili İdari Yargı Mercii**

Ödeme emrinin konusu, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarına ilişkin ise; yetkili mahkeme ödeme emrini düzenleyen alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Ödeme emrinin konusu, diğer kamu alacakları ise yetkili mahkeme, İYUK'un 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ödeme emrini düzenleyen alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Davanın bu esasa göre belirlenecek yetkili idare/vergi mahkemesinde değil de, başka bir idare/vergi mahkemesinde açılması halinde, yetkisiz mahkeme, davayı ilk inceleme sırasında veya sonraki herhangi bir aşamada, İYUK'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca; yetkisizlik sebebiyle reddederek, dosyayı yetkili mahkemeye gönderir. Bu takdirde dava yetkisiz vergi mahkemesine başvuru tarihinde açılmış sayılır. Yetkisiz mahkemeye başvuru, idari dava açma süresi içerisinde ise, dava süresinde kabul edilir, aksi takdirde, süre aşımı sebebiyle reddedilir. Yetki idari yargıda kamu düzenine ilişkindir<sup>371</sup>.

## **3.5. Ödeme Emrine İtiraz (Dava Açma) Süresi**

### **3.5.1. Genel Esaslar**

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre gösterilmeyen hallerde 30 (otuz) gündür. (İYUK m.7). Ödeme emirlerine karşı dava açma süresi 6183 sayılı Kanun'da özel olarak düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gündür. Bu süre tebliğden itibaren

---

<sup>370</sup> Üzeltürk, a.g.e., s.5.

<sup>371</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ankara: Ekin Ktabevi, 2005, s.37.

başlar. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu sürenin geçirilmesi halinde, ödeme emrinin yargı önüne götürülmesi olanağı ortadan kalkar<sup>372</sup>.

Danıştay, bir kararında “*Ödeme emrinin bilinen adreslerden birine tebliğ edilmemesi halinde yedi günlük dava açma süresinin, tebliğin öğrenildiği tarihten başlayacağına*” hükmetmiştir<sup>373</sup>.

### 3.5.2. Adli Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi

2577 sayılı Kanunun 8’inci maddesinde; Bu kanunda yazılı sürelerin son gününün adli tatile rastlaması halinde adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı AATUHK’nun 58’inci maddesi hükmüne göre ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılmaması halinde ödeme emri kesinleşir. Ancak, 2577 sayılı İYUK’nun 8’inci maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişilerin dava açma sürelerinin son günü çalışmaya ara verme dönemine denk gelirse, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır. Bu hüküm, 2577 sayılı İYUK’ta yazılı bütün süreleri, dava açma sürelerini, idarenin veya davacıların cevap sürelerini, dilekçe ret nedeniyle davanın açılmamış sayıldığı durumlarda dilekçelerin yenilenme süresini, itiraz veya temyiz sürelerini, karar düzeltme sürelerini de içerir<sup>374</sup>.

2577 sayılı İYUK’nun 8/3 maddesinin adli tatil nedeniyle uzayacağını belirttiği süreler, aynı kanunda yazılı sürelerdir. Bu durum 2577 sayılı İYUK kapsamında olmayan dava açma süreleriyle ilgili düzenlemelerin adli tatilden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda tartışmalara neden olmuştur. Başka bir anlatımla, diğer kanunlardaki “dava açma süreleri”nde adli tatil nedeniyle sürenin uzayıp uzamayacağı konusunda tereddütler vardır. Örneğin, ödeme emrine karşı dava açma süresi 2577 sayılı İYUK’da değil, 6183 sayılı kanunda yer almaktadır. Bu sürenin sonunun adli tatile rastlaması durumunda sürenin uzayıp uzayamayacağı tartışmalıdır. Yüksek mahkeme Danıştay, ödeme emrinin iptali istemiyle

<sup>372</sup> Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsili Ödeme Kılavuzu**, İstanbul: Beta, 1996, s. 204.

<sup>373</sup> Dan.4.D., 19.3.1998 tarih, E.1997/3617, K.1998/1033, (Yılmaz, a.g.e., s.619).

<sup>374</sup> Mustafa Alparslan ve Eda Kaya, “1 Ağustos 5 Eylül Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması”, **Yaklaşım**, (200), Ağustos, 2010, s.76.

açılan davaların, idari davalarda olduğu gibi, özel kanunlarda öngörülen özel sürelerin son günün çalışmaya ara verme zamanına (adli tatile) rastlaması durumunda da sürenin uzayacağını kabul etmektedir<sup>375</sup>.

Danıştay konu ile ilgili bir kararında<sup>376</sup> “*İdarece, ödeme emrine karşı dava süresi geçirildikten sonra davanın açıldığı ileri sürülmekte ise de; 2577 sayılı İYUK’un 8/3 maddesinde bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara vermeye rastlarsa bu sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağına hükme bağlandığı, çalışmaya ara verme süresi içinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı yine ara verme süresi içinde davanın açıldığı görüldüğünden davanın süresinde açılmadığı yolundaki iddiada isabet bulunmamaktadır.*” hükmetmiştir.

Danıştay VDDK’nun vermiş olduğu bir kararında, “*Kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılacağı 6183 sayılı kanunun 58. maddesi gereğidir. 2577 sayılı İYUK’nun 7/1 maddesinde yer alan, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde dava açma süresinin vergi mahkemelerinde 30 gün olduğuna ilişkin kural ile özel kanunlarda öngörülen süreler saklı tutulmuş, 8/3 maddesinde de bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, bu sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağına*” hükmetmiştir<sup>377</sup>.

Sonuç olarak, kendilerine ödeme emirleri tebliğ edilen kamu borçluları ödeme emri tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde mutlak surette dava açmak zorundadırlar. Dava açma süresi adli tatile rastlaması durumunda dava açma süresi (7) gün daha uzayabilmektedir<sup>378</sup>.

<sup>375</sup> Mustafa Alparslan, “Adli Tatil veya Çalışmaya Ara Verme Zamanı ve Ödeme Emrine Yönelik İtiraz/İptal Davası Açılması”, **İzmir Barosu Dergisi**, 3, (2012), s.87.

<sup>376</sup> Dan.3.D., 21.5.1987 tarih, E.1987/773, K.1316, (Şimşek, a.g.e., s.471.)

<sup>377</sup> Dan.VDDK; 21.4.2000 tarih, E.1999/447, K.2000/159, (<http://www.danistay.gov.tr>, ET.30.10.2016).

<sup>378</sup> Alparslan, “Adli Tatil veya Çalışmaya Ara Verme Zamanı ve Ödeme Emrine Yönelik İtiraz/İptal Davası Açılması”, s.89.

### 3.5.3. İYUK 11. Madde Uyarınca Üst Makama Yapılan Başvuruların Dava Açma Süresine Etkisi

İYUK 11'inci maddesi ile idareyle idari işleme muhatap olanlar arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargıya gidilmeden, idari aşamada çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Ödeme emrine karşı dava açma süresinin, idarî makamlara başvurulması halinde durması hususu ise tartışmalıdır.

Bir görüşe göre<sup>379</sup>, ödeme emrine karşı dava açma süresi içinde idareye başvurulmasının dava açma süresini durdurmayaacağı kanısındadır. Bunun nedeni olarak da 6183 sayılı Kanun özel bir kanun olduğunu, süreler bölümünün bu kanunda özel olarak düzenlendiğini, idareye başvuruların dava açma süresini durduracağına ilişkin herhangi bir düzenlemenin yapılmadığını kıyas ve yorum yoluyla bu süreleri uzatma ya da kısaltmanın mümkün olmayacağını belirtmektedir.

Danıştay konuya ilişkin bir kararında<sup>380</sup> “ *Ödeme emrine karşı vergi dairesine yapılan düzeltme isteği itiraz süresini durdurmaz.*” Hükmüne yer vermiştir.

Danıştay bir başka kararında<sup>381</sup> “*İdarenin tek yanlı bir işlemi olması nedeniyle idari davaya konu edilebilen ödeme emrinin, tamamen uygulamaya yönelik olması, onun diğer idari işlemlerden ayıran en önemli unsur olmaktadır. Kanunda ödeme emri hakkında açılacak davalarda sürenin, diğer davaların aksine 7 gün günle sınırlandırılmış olması da bu özelliği nedeniyledir. Bu süre hak düşürücü süre olduğundan özel düzenleme olmadıkça sürenin durması veya kesilmesi söz konusu olamaması gerekir.*”

Danıştay yine bir kararında<sup>382</sup> “ *Ödeme emrinin düzeltilmesi istemiyle idareye başvurulması 7 günlük dava açma süresini durdurmaz.*” şeklinde karar vermiştir.

<sup>379</sup> Erhan Çiftçi, “Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar”, **Yaklaşım**,(72),Ekim 2007, s.60.

<sup>380</sup> Dan.4.D., (ty), E.1980/4899, K.1982/1780, (Özbalcı, a.g.e., s.646).

<sup>381</sup> Dan.4D., 21.12.1995 tarih, E.1995/1902, K.1995/5748, (Rençber, a.g.e., s.147).

<sup>382</sup> Danıştayın kararı şu şekildedir: “ ... Bu durumda ödeme emirlerine karşı açılacak davalar, özel düzenleme ile 7 gün süre ile sınırlandırıldığına ve bu sürenin durması ve kesilmesi hakkında herhangi bir yasa hükmü özel kanunlarında bulunmadığına göre vergi mahkemesince davanın süresinde olduğunun kabulü suretiyle verilen kararda isabet bulunmamaktadır.” Bkz., Dan.9.D., 15.10.1996 tarih, E.1996/12183, K.1996/3087, (Özbalcı, a.g.e., s.635).

Danıştay yine bir başka kararında<sup>383</sup> “ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun’un 11’inci maddesinde düzenlenen üst makamlara başvuru yolunun ödeme emirlerinde uygulama olanağı bulunmadığından, ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açmayan mükellefin, üst makama başvurarak düzeltme yoluyla dava açma süresini başlatması mümkün değildir.” hükmetmiştir.

Diğer görüşe göre ise<sup>384</sup>, ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin hesaplanmasında İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun hükümleri esas alınmalıdır. Çünkü her ne kadar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ödeme emrine karşı dava açma süresini özel olarak düzenlemiş ise de bu hüküm İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun bir hükmü gibi nitelendirilmelidir. Ödeme emri kesin yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olması sebebiyle idari makamlara başvurulabilir. İdari makamlara başvurulmasındaki amaç dava konusu yapılmadan uzlaşarak anlaşmazlıkların çözümünü sağlamaktır. Bu nedenle ödeme emrine karşı idari makamlara başvurulması halinde sürelerin durması gerekir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesinde “Bu başvurma işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdur.” Hükmüne yer vermiştir. İYUK’un 11’inci maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ödeme emri davalarında uygulanıp uygulanamayacağı hususunda çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Yargı yerleri arasında bu durum hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay 7’inci Dairesi ile diğer Danıştay Vergi Dava Daireleri arasında bu konuda bir anlaşmazlık bulunmaktadır.

Danıştay 7’inci Dairesi’nin hakim kararları, 11’inci maddenin bu gibi uyuşmazlık durumlarında uygulanması yönündedir. Danıştay 7’inci Dairesine göre; 2557 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde düzenlenen üst makama başvuru 6183 sayılı Kanun’da öngörülen 7 günlük dava açma süresini uzatmaktadır<sup>385</sup>.

Konuya ilişkin Danıştay 7’inci Dairesi kararında<sup>386</sup> “Ödeme emrine karşı 2577 sayılı kanunun 11. Maddesi uyarınca üst makama başvurulabileceği; ancak üst makam yerine

<sup>383</sup> Dan.4.D., 14.4.2005 tarih, E.2004/1684, K.2005/637, (Yılmaz, a.g.e., s.622.)

<sup>384</sup> Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.157; Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.366; Rençber, a.g.e., s.148.

<sup>385</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.364.

<sup>386</sup> Dan.7.D., 5.10.2004 tarih, E.2003/2031, K.2004/2338, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T.30.10.2016).

*işlemi yapan makama yapılan başvurunun işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmayacağına’’ hükmetmiştir.*

Danıştay 7’inci Daire bir başka kararında<sup>387</sup> “*Ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin tespitinde idari düzeltme talebinde bulunan mükellefin ödeme emri düzeltme dilekçesine 60 gün içerisinde cevap verilmemesi halinde dava açma süresi bu sürenin bitiminden itibaren başlayacaktır.*” hükmetmiştir.

İYUK’un 11’inci maddesine göre, ilgililer 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 dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde, dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır<sup>388</sup>.

Danıştay 7’inci Dairesi tarafından İYUK’un 11’inci maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda uygulanabileceği kabul edilmekte, iken yukarıda değindiğimiz üzere diğer dava daireleri 11’inci maddenin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda uygulanamayacağı kabul etmektedir<sup>389</sup>.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında<sup>390</sup> ‘*ödeme emrinin tebliği üzerine vergi dairesine başvurulmasının, ödeme emrine karşı dava açılabilmesi için geçerli ve 7 gün olan dava açma süresini etkilemeyeceğine*” hükmetmiştir.

İYUK’un 11’inci maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ödeme emri davalarında uygulanmayacağını düşünenlere ve Danıştay 7’nci Daire dışındaki vergi dava dairelerine göre 2577 sayılı Kanunun 11’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının 3622 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde vergi hatalarının düzeltilmesi dışındaki işlemlerde bu madde

<sup>387</sup> Dan.7.D., 21.11.1997 tarih, E.1997/2994, K.1997/4176, (Rençber, a.g.e., s.148).

<sup>388</sup> Coşkun, a.g.e., s.514.

<sup>389</sup> Dan.9.D., 12.4.1996 tarih, E.1995/3087, K.1996/1404., Dan. 11.D., 5.6.1997 tarih, E.1996/7356, K.1997/2097, Dan.4.D. 14.4.2005 tarih, E.2004/1684, K.2005/637, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>390</sup> Dan.VDDK., 20.6.2008 tarih, E.2008/124, K.2008/372, (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

hükümünün vergi uyuşmazlıklarında uygulanamamasıydı. Bu düzenlemeye göre vergi hatalarına ilişkin işlemlerde üst makama başvurulduğunda dava açma süresi durmaktaydı. Bu maddenin 4'üncü fıkrası daha sonra 3622 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda bu madde hükmünün uygulanmayacağı öngörülmüştür. Böylece vergi uyuşmazlıklarında işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi için üst makamlara başvurma yolu kaldırılmış, yani üst makamlara başvurma işleminin işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmayacağı kuralı getirilmiştir. Ancak bu hüküm de 4001 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır<sup>391</sup>.

Bu fıkranın yürürlükten kaldırılmasıyla vergi uyuşmazlıklarından 11'inci maddeye göre üst makamlara başvurulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı özellikle ödeme emri tebliği halinde tartışılır hale gelmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma nedenleri 6183 sayılı Kanunda sınırlı şekilde tutulmuştur. Buna göre itiraz nedenleri, borcun olmadığı, borcun ödendiği veya zamanaşımına uğradığı şeklindedir. Bunun nedeni ise ödeme emrinin "kesinleşen" kamu alacağının tahsili için düzenlenmesi ve tarh veya tahakkuk aşamalarında iddia edilen hususların ödeme emri safhasında yukarıda belirtilen üç husus dışında incelenemeyecek olmasındandır<sup>392</sup>.

6183 sayılı Kanunun özel bir kanun olması, üst makamlara başvuru halinde sürelerin duracağına ilişkin herhangi bir düzenlemenin bulunmaması sebebiyle 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin süreyi durduran hükmünün ödeme emri için geçerli olmasına hukuken olanak yoktur. Çünkü dava açma süresine ilişkin usul hükümlerinin uygulanması sırasında idari yargı yerince kıyas veya yorum yollarına başvurulamaz. İdari yargı yerlerinin kanunla belli süreleri uzatma veya kısaltma yetkileri yoktur. Dolayısıyla dava açma süresinin durmasına veya kesilmesine ilişkin olarak kanunda yazılı olmayan yeni sebepler oluşturulamaz<sup>393</sup>.

---

<sup>391</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.364.

<sup>392</sup> Çiftçi, a.g.e., s.60.

<sup>393</sup> Çiftçi, a.g.e., s.60.

İYUK'un 11'inci maddesinin uygulanabileceğini düşünen görüşe göre ise; 2577 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının 3662 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile değiştirilerek üst makama başvurunun dava açma süresini durdurmayaacağına ilişkin hüküm 4001 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre; değiştirilen 4001 sayılı kanunun 6'ncı maddesinin gerekçesinde "Vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresinin durdurmadığı için daha sonra açılan davaların süre aşımı nedeniyle reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına neden olunduğu, gerek bu hak kayıplarına neden olunduğu, gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının , dava sayısını azaltma yönünden yapağı olumlu etki göz önüne alınarak, söz konusu fıkra yürürlükten kaldırılmaktadır". Bu ifadenin açıklığı karşısında, artık ödeme emrine karşı olduğu gibi tüm vergi uyuşmazlıklarına karşı da, başvuru hata düzeltme kapsamında kalmadıkça, üst makama şikayet yoluna gidilebileceğinin kabul edilmesi gerekmektedir<sup>394</sup>.

Bizim de katıldığımız görüş; ödeme emrine karşı yapılan idari başvuruların dava açma süresini durduracağını savunan görüştür. Ödeme emrinin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olması nedeniyle idari makamlara başvurulması mümkündür. Dava aşamasından önce idari makamlara başvurulması sorunların uyuşmazlık haline gelmeden çözülmesini sağladığından ödeme emrine karşı yapılan başvuruların dava açma süresini durdurduğu kabul edilmelidir. Bunun yanında İYUK 11'inci maddenin uygulanmasını önleyici istisnai bir hüküm ödeme emriyle ilgili düzenlenmemiştir. Bu nedenle İYUK'un 11'inci maddesinin ödeme emirleri için de uygulanabilmesi gerektiği kanısındayım.

#### **3.5.4. Mali Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi**

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde, mali tatil düzenlenmiştir. Buna göre; her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi

---

<sup>394</sup> Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi", **Yaklaşım**, Ağustos 2009, s.23.

dahil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil olması halinde, mali tatilin Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Son günü mali tatile rastlayan sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzar.

Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıtları, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği düzenlenmiştir. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

Kanunun 1'inci maddesinde, VUK hükümlerine göre vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, bu sürenin mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle VUK' a göre yapılan işlemler aleyhine dava açma süreleri mali tatil boyunca işlemeyecek, mali tatilden sonra dava açma süresi kalan süre kadar uzayacaktır. Dava açma süresinin son günü adli tatile denk gelirse, süre bu defa İYUK'a göre uzayacaktır<sup>395</sup>.

Kanunun 1'inci maddesinde, VUK hükümlerine göre dava açma sürelerinin işlemeyeceği düzenlenmiştir. Ancak 6183 sayılı Kanun uyarınca ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin mali tatil süresince işleyip işlemeyeceği hususunda boşluk bulunmaktadır. Aynı şekilde Mali Tatil Genel Tebliğinde mali tatilde uzayacak olan süreler belirtilirken vergi/ceza ihbarnameleri ele alınmış ödeme emrinden bahsedilmemiştir. Bu nedenle 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilen alacaklarla ilgili mali tatilin dava açma süresini uzatıcı bir etkisi yoktur. İleride herhangi bir hak kaybına uğranılmaması için mali tatil içerisinde kendisine ödeme emri gönderilen kişi hemen dava açmalıdır. Vergi davalarında sürelerin uzaması söz konusu değildir<sup>396</sup>.

Genel kanı ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin mali tatilde uzamayacağı yönünde olmasıyla birlikte Danıştay bir kararında<sup>397</sup> “..5604 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan mali tatil süresi içerisinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin

<sup>395</sup> Bumin Doğrusöz, “Mali Tatil ve Süre Karmaşası”, **Referans Gazetesi**, 2007, s.1.(<http://www.referans.com.tr>, E.T.30.10.2016.)

<sup>396</sup> Mustafa Alparslan ve Eda Kaya, “Mali Yargıda Adli Tatil (1 Ağustos- 5Eylül) Ve Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası”, **Yaklaşım**, (212), Ağustos, 2010, s.5.

<sup>397</sup> Dan.4D., 31.03.2007 tarih, E.2007/599, K.2008/1234, (Rençber, a.g.e., s.146).

*mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağı yönündeki düzenleme uyarınca mali tatilin sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren 7 günlük dava açma süresi içinde açılan davanın süresinde olmadığından bahisle süre aşımı nedeniyle davayı reddeden Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına” hükmetmiştir.*

Danıştay 4’üncü Dairesi’nin anılan kararında ödeme emirlerine karşı açılan davalarda mali tatil nedeniyle dava açma sürelerinin işlemeyeceği kabul edilmiş olmakla birlikte, konunun 5604 sayılı Kanun yerine İYUK’ta düzenlenerek mali tatilde ödeme emrine ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği hüküm altına alınması görüş birliğinin sağlanması açısından yerinde olacaktır<sup>398</sup>.

### **3.5.5. Mücbir Sebep**

Vergi Usul Kanunu’nun 15’inci maddesinde mücbir sebeplerin bulunması halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir<sup>399</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda ise mücbir sebep, süreleri durduran sebepler arasında sayılmamıştır. Bu Danıştay birçok kararında, mücbir sebeplerin hak düşürücü bir süre olan dava açma süresini durdurmayaacağına hükmetmiştir<sup>400</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>401</sup> “213 sayılı VUK’nun 13’üncü maddesindeki mücbir sebepler dava açma süresini durdurmayaacağına” hükmetmiştir.

Ancak Danıştay yeni tarihli bir kararında “İdari Yargılama Usulü Kanunun ilgili maddelerinde dava açma ve kanun yoluna başvurma sürelerini durduran sebepler sayılmış, ancak hastalık hali bunlar arasında gösterilmemiştir. Bununla birlikte, söz konusu sürelerin

<sup>398</sup> Doğrusöz, “ Mali Tatilde Süre Karmaşası”, s.1.

<sup>399</sup> Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara :Seçkin, 2012, s.93.

<sup>400</sup> Dan.9.D.,20.05.2008 tarih, E.2007/906, K.2008/2530,(Rençber, a.g.e, s.149.)

<sup>401</sup> “... Yasanın 13’üncü maddesinde mücbir sebep, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmesini engelleyecek türde ve maddedeki nitelikleri taşıyan kaza, tutukluluk ağır hastalık, tabi afetler, mecburi gaygubetler, olarak belirlenmiş olduğundan ve vergi mahkemesinde dava açma, vergi ile ilgili ödevler arasında kabul edilemeyeceğinden 2577 sayılı Yasanın 31/2 maddesiyle yapılan göndermenin dava süresiyle ilgisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.” Bkz. Dan.4.D., 19.12.1983 tarih, E.1798, K.9605, (Şimşek a.g.e., s.520).

*mücbir sebep sayılan durumların varlığı halinde işlememesi de, hak arama özgürlüğünün niteliği ve önemi itibariyle gereklidir.”* diyerek mücbir sebeplerin dava açma süresini durduracağını belirtmiştir<sup>402</sup>.

Doktrinde kabul edilen görüşe göre, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31’inci maddesinin 1’inci fıkrasında hangi konularda Hukuk Usulü Muhakemesi Kanunu’nun uygulanacağını belirtilmiş olup; 2’inci fıkrasında ise, bu kanun ve yukarıda kalanların dışındaki konularda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağını düzenlenmiştir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu’nun mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durduracağını öngören 13’üncü ve 15’inci maddeleri hükümleri vergi yargısı ve bunun sonucu olarak ödeme emrine karşı açılan davalarda uygulanmalıdır. Aksi durum hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır<sup>403</sup>.

Bunun yanında 6183 sayılı Kanun’un 8’inci maddesinde aksine bir hüküm olmadıkça VUK’nda yer alan sürelerin 6183 sayılı Kanun’da da geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu madde hükmünden de anlaşılabacağı üzere ödeme emrine karşı açılacak davalarda mücbir sebeplerin sürelerin hesaplanmasında dikkate alınması gerekir<sup>404</sup>.

### **3.5.6.Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasında Ve Açılan Davanın Sonuçlandırılmasında Sürelerin Yetersizliği ve Anayasaya Uygunluğu**

2577 sayılı İYUK’nda vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir.

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda, dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle İYUK’nda düzenlenen 30 günlük süre ödeme emrine karşı açılacak olan davalarda uygulanmayacaktır. 6183 sayılı Kanun’un 58’inci maddesinde ödeme emrine karşı dava açma süresi tebliğden itibaren 7 gündür<sup>405</sup>.

<sup>402</sup> Dan.7.D., 24.3.1999 tarih, E.1999/653, K.1999/305, (Rençber, a.g.e., s.150.)

<sup>403</sup> Rençber, a.g.e., s.151.

<sup>404</sup> Özbacı, a.g.e., s.143.

<sup>405</sup> Bumin Doğrusöz, “Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi” ,Referans Gazetesi, (<http://referans.com.tr>, E.T.30.10.2016).

Kamu İcra Hukuku'nda dava açma süreleri bakımından özel düzenlemelere yer verilmesi ve genel olarak bu sürelerin vergi mahkemelerinde genel dava açma sürelerinden daha kısa tutulmuş olması, hak arama özgürlüklerinin ihlaline neden olması ve kişilerin mağduriyetlerine yol açması bakımından eleştirilmektedir

Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında kişilerin hak arama özgürlüklerini hangi mercide ve hangi sürede arayacaklarının idare tarafından açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluğun idari bir işlem olan ödeme emrinde yerine getirilmemesi kişilerin hak kaybına uğramalarına sebep olmaktadır. Ödeme emrine karşı dava açma süresinin 7 gün gibi kısa bir süre olması sebebiyle kişiler ödeme emrinin içeriği hakkında bilgi alana kadar dava açma süresini kaçırabilmektedirler.

Bu sorunların Anayasa'ya aykırılık noktasında kesiştiği kanısına varan Aydın Bölge İdare Mahkemesi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde yer alan "...7 gün içinde..." ibaresini Anayasa Mahkemesi'nin denetimine sunmuştur. Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesinin ve hak arama özgürlüğünün, somut norma özgü unsurlarını değerlendirmiş ve kanunla belirlenen bu özel dava açma süresinin Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır<sup>406</sup>.

Bölge İdare Mahkemesi, itiraz konusu normun,

- Hukuk devleti olmanın unsurlarından "belirlilik" ve "hukukî güvenlik" ilkesini ihlal ettiğini ve maddi hukuk ve usul kararlarının kişilerin haklı beklentilerini bertaraf edecek şekilde düzenlenmemesi gerektiğini;
- Yargı sistemimizde mevcut olan çok çeşitli ve çok başlı özelliğinin görev ve yetki karmaşasına yol açtığını, bunun hukuk devleti ilkesinin "belirlilik", "istikrar", "öngörülebilirlik" ve "haklı beklenti" kriterleriyle çeliştiğini farklı yargılama usullerinin uygulanmasının; karmaşa ve belirsizliği arttırdığı;
- İdarî Yargı alanında ilk derece yargı açısından tam bir süre karmaşasının bulunduğu; örneğin genel dava süresi vergi mahkemelerinde 30 gün, idare mahkemelerinde ve Danıştay'da 60 gün olduğu; idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı 30

---

<sup>406</sup> AYM. 6.1.2011 tarih, E.2008/96, K.2011/3, Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (12), 2012, s.382.

gün içinde istinaf yoluna başvurulabileceği, yürütmeyi durdurma ile ilgili kararlarında 7 gün olduğu, bunun yanında idare mahkemelerinin görevli olduğu başka dava türlerinde 7 gün-15 gün 30 gün vb. çok farklı müracaat süreleri öngörülmüş bulunduğu; bu karmaşaya ve belirsizliğe 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenen 7 günlük sürenin katkıda bulunduğu, bu nedenle "belirlilik", "hukukî güvenlik" ve "haklı beklenti" unsurlarının ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin ihlâli anlamına geldiği;

- Yargı açısından başvuru sürelerinin sınırlandırılmasında, sınırlamanın hem hakkın özünü ihlâl edecek derecede kısa tutulmaması gerektiği;

-Bu sürelerin genel sürelerden farklı şekilde "öngörülemez" ve "haklı beklenti" halinin ihlâli biçiminde olmamasının gerektiği;

-Ödeme emrinde düzenlenen 7 günlük başvuru süresinin idarî yargıda öngörülen idare ve vergi mahkemelerine genel başvuru süresiyle bağdaşmamakta olması, "haklı beklenti" "öngörülebilme" unsurları yönünden âdil yargılanma hakkını ihlâl etmekte olduğu nedenleriyle Anayasa'ya aykırılık taşıdığını ileri sürmüştür<sup>407</sup>.

Anayasa Mahkemesi "*Anayasada idari işlemlere karşı açılacak olan davaların hangi sürede açılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yer almamış 125. Maddede idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden itibaren 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 süresinin belirleme yetkisi, Anayasada 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.Yasa koyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer 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 Anayasanın 2., 36., 125. ve 142. Maddelerine aykırı görülmemiştir.*" Diyerek dava açma süresinin yasa koyucunun takdirinde olduğu ve ödeme emrine ilişkin sürenin

---

<sup>407</sup> Gök, a.g.e., s.387-388.

*ödeme emrinin niteliğindeki farklılık ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacağının tahsilinin taşıdığı önem nedeni ile kısa tutulduğu” gerekçesiyle itirazı reddetmiştir*<sup>408</sup>.

Ödeme emrine karşı dava açma süresinin kısalığı konusunda eleştirilerin olduğu incelenen karar metninden de anlaşılmaktadır. Sürelerin belirlenmesinde öncelikle belirli ilkeler ve ölçütler belirlenmelidir. Bu belirleme yapılırken, sürelerin ilişkin olduğu hak işlem ve ödevin özellikleri dikkate alınmalı ve ölçülü bir şekilde yapılmalıdır. Belirlenen sürenin yargı denetimini kısıtlayıcı ya da etkisizleştirici bir sonuç doğurmaması gerekmektedir. Aksi takdirde aşırı sınırlandırılmış bir hak arama özgürlüğü hukuka aykırı bir yol izlenmesine yol açabilir<sup>409</sup>.

---

<sup>408</sup> AYM. 6.1.2011 tarih, E.2008/96, K.2011/3, (Gök, a.g.e., s.427).

<sup>409</sup> Gök, a.g.e., s.426.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. HUKUKSAL DENETİMİN SONUÇLARI

#### 4.1. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasının Usuli Sonuçları

Ödeme emrine karşı dava açılmasının usuli sonuçlarını yürütmenin durdurulması, hak düşürücü sürenin korunması, derdestlik ve davaya bağlılık konuları açısından incelenecektir.

##### 4.1.1. Yürütmenin Durdurulması

Ödeme emri, kendiliğinden hüküm doğuran bir idari işlemdir. Bu nedenle ödeme emrine karşı herhangi bir dava açılıp iptal edilmedikçe hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Bu nedenle ödeme emrinin doğurduğu sonuçlardan etkilenmemek için yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmalıdır<sup>410</sup>. Bu konu İYUK 27/3'te düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; ödeme emirlerine karşı açılan davalar idari işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurmayacaktır. Borçlu kendisi talepte bulunarak haciz işlemini durdurabilir<sup>411</sup>.

Ödeme emrinin yürütmesinin durdurulabilmesi için ödeme emrinin “ telafisi güç ve imkansız zarar” doğuracak nitelikte olması ve “açıkça hukuka aykırı olması” gerekmektedir. Bu iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekir<sup>412</sup>.

---

<sup>410</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara:Turhan, 2004, s.303.

<sup>411</sup> Gerçek, a.g.e., s.187.

<sup>412</sup> Gözübüyük ve Tan, a.g.e., s.1057.

#### **4.1.2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması**

Ödeme emrine karşı dava açma süresi olan 7 günlük süre, hak düşürücü süredir. Bu sürenin kaçırılması ile dava açma hakkı ortadan kalkar. Bu nedenle dava açılmış olması hak düşürücü süreyi korur<sup>413</sup>.

#### **4.1.3. Derdestlik**

HMK'nın 115'inci maddesine göre tarafları, dava konusu ve sebebi aynı olan davadan tekrar açılırsa derdestlik durumu ortaya çıkar. Davalı derdestlik itirazında bulunabilir.

#### **4.1.4. Davayı Genişletme ve Değiştirme Yasağı**

İYUK'un 16'ıncı maddesinin 4'üncü fıkrasında davayı genişletme ve değiştirme yasağı düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma süresi sona erdikten sonra borçlu iddia ve savunmalarını değiştirip genişletemeyecektir. Aynı şekilde kamu idaresi de cevap verme süresi geçtikten sonra değiştirip, genişletemeyecektir. Ancak bu yasak resen araştırma ilkesi gereği vergi hukukunda tam anlamıyla uygulanmaz<sup>414</sup>.

### **4.2. Ödeme Emrine Karşı Davanın Esastan Karara Bağlanması ve Sonuçları**

Borçlu, ödeme emri işlemine karşı dava yolunu kullanmaz ise, ödeme emrinin gereğinin yerine getirir. Dava yolunu kullanırsa davanın sonucuna göre ödeme emrinin sonuçları oluşur.

#### **4.2.1. Davanın Kabulü**

Ödeme emrine karşı açılmış davanın kabul edilmesi üzerine ödeme emri düzenlendiği tarihten itibaren hukuk düzeninden kalkar. Ödeme emrinin iptal edilmesine sebep olan nedenler davalı kamu idaresinin davranışını şekillendirecektir.

---

<sup>413</sup> Rençber, a.g.e., s.247.

<sup>414</sup> Rençber, a.g.e., s.247.

Ödeme emri yetki unsuru yönünden iptal edilirse tahsil zamanaşımı içinde yetkili tahsil dairesi tarafından ödeme emri tekrar düzenlenecektir. Şekil açısından iptal edildiğinde şekle uygun hazırlanarak tekrar düzenlenecektir<sup>415</sup>.

Ödeme emrinin sebep yönünden aykırılık taşıması nedeniyle iptal edilmesi halinde yeniden sebep unsuruna dayanılarak ödeme emri gönderilebilir. Ancak aykırılık yeniden düzenlenerek giderilemeyecekse örneğin tarh zamanaşımı bu niteliktedir. Yeniden gönderilip istenemeyecektir. Ödeme emrinin bu beş unsur yönünden iptal edilip tekrar ödeme emri gönderilmesinde borçlunun tekrar dava açma hakkı bulunmaktadır<sup>416</sup>.

Davanın kabulünün sonuçlarından biri de tahsil zamanaşımına ilişkindir. Çünkü borçluya ödeme emrinin gönderilmesi zamanaşımını kesen nedenlerden biridir. Ancak ödeme emrinin ağır hukuka aykırılıklar olan yetki şekil unsuru açısından iptal edilmesi halinde zamanaşımının kesilmesi mümkün değildir<sup>417</sup>.

Ödeme emrine konu alacağın haksız tahsil edilmesi durumunda kamu idaresi tahsil ettiği vergiyi iade etmek zorundadır. Konuyu ödeme emrine karşı açılan dava sırasında alacağın tahsil edilmesi ve daha sonra davanın kabul edilmesi durumunda idarenin iade edeceği vergiye faiz ödeyip ödemeyeceği hususunda düzenleme İYUK'un 28'inci maddesinin 6'ıncı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre *“Tazminat ve vergi davalarında idarece mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanarak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.”* Hükmünü getirmiştir. Buna göre mahkeme kararının idareye tebliği ile idarenin ödeme tarihi arasında süreye tecil faizi uygulanır<sup>418</sup>.

---

<sup>415</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.371.

<sup>416</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.370.

<sup>417</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.370.

<sup>418</sup> Rençber, a.g.e., s.255-256.

#### 4.2.2. Davanın Reddi, Kısmen Kabulü, Kısmen Reddi

Davanın reddi, kısmen kabul, kısmen reddine karar verildiği takdirde ilgilinin ödemek zorunda olduğu bir borç vardır. Ancak borcun ödenmesi durumunda kapsamın nasıl olduğunu belirlemek gerekir.

##### 4.2.2.1. Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesine göre, ödeme emrine karşı dava açan ve "*davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki davanın reddolunduğu miktardaki âmme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir*". Bu zamma uygulamada verilen genel ad, "haksız çıkma zammı veya tazminatı"dır. Haksız çıkma zammı, ödeme emri aleyhine dava açan hemen herkese, idare tarafından davanın aleyhine sonuçlandığı tutar üzerinden uygulanmaktadır. Dolayısıyla kısmen haksız çıkanlar, davayı kaybettikleri tutar üzerinden bu zammı veya tazminatı ödemek durumunda kalmaktadır<sup>419</sup>. AATUHK'da haksız çıkma zammının hangi süre içerisinde ödeneceğine ilişkin özel bir düzenleme yer almadığından, bu alacağın vadesinin AATUHK'un 37'nci maddesi uyarınca bir aylık ödeme süresi ile belirlenmesi gerekmektedir<sup>420</sup>.

Danıştay kısmen onanan bir karara ilişkin verdiği bir kararında<sup>421</sup> "*Davacı şirket adına düzenlenen ödeme emrinin Vergi Mahkemesince kısmen iptali üzerine ödeme emrinin onanan kısmı üzerinden %10 haksız çıkma zammı alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığına*" hükmetmiştir.

Borçlunun, haksız çıkma tazminatı ödemek durumunda bırakılmasındaki amaç, kötüniyetli borçluların gereksiz yere yargıyı meşgul etmesini ve alacağın geç tahsiline sebebiyet verilmesini engellemek içindir. Ancak haksız çıkma tazminatı teminatlı alacakların takibinde uygulanamaz<sup>422</sup>.

<sup>419</sup> Mustafa Sakal ve Mustafa Alparslan, "Ödeme Emrine Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammı", **Yaklaşım**, (197), Mayıs 2009, s.50.

<sup>420</sup> Muhsin Koçak, **Vergi-İcra Hukuku (Mukayeseli)**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.202.

<sup>421</sup> Dan.4.D., 21.10.2003 tarih, E.2002/4562, K.2003/2482, (<http://www.kazanci.com.tr>., E.T.30.10.2016).

<sup>422</sup> Zuhâl Kızılot, "Kısmen Onanan Ödeme Emrinde de %10 Haksız Çıkma Zammı Uygulanıyor", **Yaklaşım**, (139), Temmuz 2004, s.206-209.

Dava açan kişilere açtıkları davanın reddedilmesi halinde haksız çıkma tazminatı ödettilmesi kişilerin yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir yaptırım olması sebebiyle anayasaya aykırıdır. Kişiler dava açıp kaybettiklerinde bir yaptırımla karşı karşıya kalmakta olup; bu durum onların yargı haklarını kullanmaktan caymalarına neden olabilmektedir. Bu ise; hak arama özgürlüğünün ihlaline yol açar ve hukuk devleti olmanın gerektirdiği "idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması" ilkesini zedeler. Üstelik sadece davacının haksız çıkması halinde bu tazminatı ödemek durumunda kalması, haklı çıkması halinde ise haksız işlem yapan idarenin tazminat ödemesinin yasada öngörülmemiş olması da ayrı bir eşitsizliktir<sup>423</sup>.

Haksız çıkma zammı gecikme zammından farklıdır. Gecikme zammı, kesinleşmiş bir alacağın vadesinde ödenmemesi halinde uygulanır. Haksız çıkma zammı ise, ödeme emrine karşı açılan davada kısmen veya tamamen haksız çıkan borçludan reddedilen miktardan %10 oranında alınır. Haksız çıkma zammı zamanında ödenmezse gecikme zammı da alınır<sup>424</sup>. Haksız çıkma zammı cezalarda da alınır<sup>425</sup>.

Ödeme emrine yapılan itirazı reddedilmesinden sonra kamu alacağının ortadan kalkması durumunda haksız çıkma tazminatı alınmaz<sup>426</sup>.

Danıştay bir kararında “*Ödeme emrine karşı açılmış davaların neticesinde, idarenin davacıdan haksız çıkma zammı talep edebilmesi için, mahkemece davanın esasına girilmek suretiyle davacının haksızlığına kanaat getirilmiş ve davanın esastan reddolunmuş olması gerektiğine*” hükmetmiştir<sup>427</sup>.

Danıştay bir başka kararında “*Davaların feragat nedeniyle sonuçlanmadığı ve ilk derece mahkemesince dosyanın feragat sebebiyle karar verilmesine yer olmadığına hükmedilerek kapatıldığı hallerde, davadan haksız çıkan taraftan söz edilemeyeceğinden, davacı taraftan yine haksız çıkma tazminatı talep edilemeyeceğine*” hükmetmiştir<sup>428</sup>.

<sup>423</sup> Bumin Doğrusöz, “Haksız Çıkma Zammı”, **Referans Gazetesi**, 2009, (<http://www.referans.com.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>424</sup> Zuhâl Top, “Ödeme Emrine İtirazı Kaybeden %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyecek”, **Yaklaşım**, (125), 2011, s.268.

<sup>425</sup> Dan.13.D., (ty), E.1979/3410, K.1981/3341, (Top, a.g.e., s.268).

<sup>426</sup> Dan.4.D., 25.11.1982 tarih, E.1982/2498, K.1982/4303, (Top, a.g.e., s.1.)

<sup>427</sup> Dan.4. D. 28.11.2005 tarih, E.2005/1164, K.2005/2267, ( <http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>428</sup> Dan.7.D., 11.10.2005 tarih, E.2002/2457, K.2005/2386 , (<http://www.danistay.gov.tr>, E.T.30.10.2016).

Yerel mahkemede ödeme emrine karşı açtığı davayı kaybeden bir başka deyişle haksız çıkan kişinin temyiz aşamasında feragat etmesi halinde haksız çıkma tazminatı ödemek durumunda kalır.Çünkü feragat etmeden önce haksız olduğuna ilişkin mahkeme kararı mevcuttur<sup>429</sup>.

Ödeme emrine karşı açılan davanın kaybedilmesi halinde borçludan haksız çıkma zammının alınmasının sebebi kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmaktan ziyade mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesinin önüne geçilmek istenmesidir. Bu düşünce ise, Anayasa'nın 36'ıncı maddesinde hak arama özgürlüğüne getirilen sınırın aşılması niteliğindedir. Ayrıca Anayasa'nın 13'üncü maddesindeki ölçülülük ilkesi (aracın elverişliliği ve zorunluluğu), hakkın özüne dokunma yasağı, demokratik toplum düzenine aykırılık taşıması sebebiyle Anayasaya aykırıdır<sup>430</sup>.

#### **4.2.2.2. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Aykırılık Uygunluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

Haksız çıkma zammı uygulaması, Anayasa'nın 2, 13, 36 ve 125 inci maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla, İstanbul 2'nci Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1'inci İdare Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne aykırılık iddiasında bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi 6183 Sayılı Kanunun 58'inci maddesinin beşinci fıkrasının, Anayasa'nın 2, 13, 36 ve 125 inci maddelerine aykırı olmadığına karar vermiştir<sup>431</sup>.

Anayasa Mahkeme kararında, kamu alacağını ödemekle yükümlü olan borçlunun, ödeme emri düzenlenmeden önceki aşamalarda bulunan hukuki sakatlıklara karşı yargı yoluna başvurma hakkının olduğunu, yargı yoluna başvurulması halinde kamu alacağının esastaki hukuki sakatlıkların ödeme emri çıkarılmadan yargı denetiminden geçebileceği belirtilmiştir.Diğer taraftan, itiraz konusu kuralın -ödeme emrine karşı itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulu bulunmakla birlikte- idarenin yapmış olduğu

<sup>429</sup> Doğrusöz, “Haksız Çıkma Tazminatı”, **Referans Gazetesi**, 2009, (<http://www.referans.com.tr>, E.T.30.10.2016).

<sup>430</sup>Mustafa Akkaya, “ Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara: 2009, s.337-348.

<sup>431</sup> AYM., 3.2.2011 tarih, E.2009/83, K.2011/29, (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T.30.10.2016).

işlemler çerçevesinde yargı denetimi kapsamında olduğu, ifade edilmiştir. Ayrıca, kişilerin yargı mercileri önünde aradıkları dava açma hakkı ve hak arama özgürlüklerinin engellenmediği, idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolunun kapatılmadığı açıklanmıştır<sup>432</sup>.

Tüm açıklamalar ve değerlendirmeler sonrasında, Yüksek Mahkeme tarafından itiraz konusu olayın Anayasa'nın 13 üncü maddesi ile ilgisi görülmemiş, kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmadığından, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2, 36 ve 125 inci maddelerine aykırı olmadığı kararını vermiştir<sup>433</sup>.

6183 Sayılı Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrasında hüküm altına alınan haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olup olmadığı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu görüşünde olanlar görüşlerini, böyle bir düzenlemenin hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının ihlaline sebep olacağını düşünmektedirler<sup>434</sup>. Diğer taraftan, düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığı görüşünde olanlar ise kamu alacağındaki hukuka aykırılıkların ödeme emrinden önceki aşamalarda yargı yoluna taşınabileceğini ödeme emri tebliğinden sonra da dava açma haklarının olduğunun yargı yolunun açık olup, herhangi bir kısıtlama getirilmediğini, bu yönüyle Anayasa'ya aykırı olmadığını ifade etmektedirler.

Haksız çıkma zammı konusu, borçlu açısından değerlendirildiğinde, borçluya ek bir mali yük getirmektedir. Bu nedenle borçlu dava açıp açmamak konusunda tereddüt yaşamakta dava açma hakkı sınırlandırılmaktadır. Dava açma hakkının sınırlandırılması bakımından idarenin işlemlerinin yargı denetiminden geçmesini engelleyici olduğu düşünülmektedir<sup>435</sup>.

Haksız çıkma zammı kaldırılmasa bile en azından İcra ve İflas Kanunu'na benzer bir düzenleme getirilmesi uygun olacaktır. Buna göre; haksız çıkma zammı istenebilmesini

---

<sup>432</sup> Bora Elçin, “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Aykırılık ve Uygunluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (t.y.), s.6, (<http://www.mertym.com>, E.T.20.09.2015).

<sup>433</sup> Rençber, a.g.e., s.267.

<sup>434</sup> Akkaya, a.g.e., s.345; Rençber, a.g.e., s.266.

<sup>435</sup> Elçin, a.g.e., s.6.

itirazda kötünüyet olmasına ve eşitlik ilkesi gereğince takibin haksız olmasında alacaklı kamu idaresi için de aynı oranda zam alınması şeklinde düzenlenmesi daha adil olacaktır<sup>436</sup>.

#### **4.2.3. Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları (Cebri Tahsil Şekilleri)**

6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinde, ödeme süresinde kamu alacağını ödememiş kamu borçlularına karşı çeşitli yollara başvurmak suretiyle cebri tahsil şekilleri veya yaptırımlar uygulanması öngörülmüştür.

##### **4.2.3.1. Teminat istenmesi**

6183 sayılı Kanun'un 56'ıncı maddesinde teminatlı alacaklarda takip düzenlenmiştir. Buna göre *"Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir."* Demektedir. Borçlu 7 gün içinde kamu alacağını ödemediği takdirde, gösterdiği teminat paraya çevrilir. Ancak teminat borca yetmediği takdirde diğer cebren tahsil usulleri devreye girer<sup>437</sup>.

##### **4.2.3.2. Haciz**

Kendisine ödeme emri gönderilen borçlu borcunu 7 gün içinde ödemediği takdirde veya ödeme emrinin iptali için dava açıp yürütmenin durdurulmasını talep etmediği ya da hiç dava açmadığı takdirde mal bildiriminde gösterilen veya tesit edilen mal hak ve alacakları üzerine 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsil dairesi tarafından el konur. Haciz işlemi cebri icra işlemlerinden biridir. Cebri icra çeşitlerinden biri de hacizdir. Ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yapılamaz."Ayrıca kamu borçlusunun haciz işlemine maruz kalmaması için kamu alacağının teminata bağlanmamış olması gerekmektedir. Kamu alacağı için teminat verilmiş ise teminatın paraya çevrilmesi suretiyle kamu alacağı tahsil edilir. Teminatın paraya çevrilmesi sonucu kamu alacağı yine de karşılanamıyorsa, haciz yoluna başvurulabilir<sup>438</sup>.

---

<sup>436</sup> Rençber, a.g.e., s.269.

<sup>437</sup> Yılmaz, a.g.e., s.588.

<sup>438</sup> Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.388.

### 4.3. Dava Açılmamasının Sonuçları

Ödeme emri bir idari işlem olup; diğer idari işlemlerde olduğu gibi idare tarafından geri alınmadıkça ve idari davaya konu olup iptalleri sağlanmadıkça hukuka aykırı doğmuş olsalar dahi hukuk düzeninde varlıklarını sürdürürler. Bu nedenle maddi olarak var olmayan bir borç hak arama yollarına başvurulmadığı için ödenmek durumunda kalınabilir. Bu durumda eğer koşulları oluşmuşsa kişi VUK'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerine dayanarak ödediği borcun iadesini isteyebilir<sup>439</sup>.

---

<sup>439</sup> Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.375.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu alacaklarının cebren tahsil süreci 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Ödeme emri alacaklı kamu idaresi olarak tanımlanan devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip bulundukları takip aşamasının ilk ayağını oluşturmaktadır.

Cebren tahsil aşamasının başlaması için borçluya usulüne uygun ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir. Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade beyanı ile düzenlenen ve icraî niteliği dolayısıyla iptal davasına konu olabilecek bir idarî işlem olan ödeme emrinin sebep, şekil unsurları ve tebliğ ile ilgili bazı durumlarına ilişkin düzenlemeler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde yer almaktadır.

Bu noktada ödeme emrinin tebliği önem arz etmektedir. Ödeme emri usulüne uygun tebliğ edilmediği sürece cebren tahsil yollarına başvurma imkanı bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde yapılan atıf nedeniyle vergilendirme ile ilgili idari aşamalarda VUK'nun tebligata ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Tebliğ ile ilgili tespit ettiğimiz ilk sorun; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan farklı olarak muhatap yerine tebliğ alacak kişide sürekli ikamet şartının VUK'na göre yapılacak tebligatta aranmamasıdır. VUK'nun sürekli ikamet aramayan bu düzenlemesi birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Her şeyden önce kişi rastlantıyla tebligatı alabilmekte ve bu yüzden mükellefe herhangi bir bilgi verememe durumu söz konusu olabilmektedir. Bu ise, mükellefin ödeme emrine karşı hukuki yollara başvurma imkanını ortadan kaldırmaktadır. Sonuç olarak telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğmaktadır.

Tebliğe ilişkin diğer sorun ise bilinen adreslerin tespit edilememesi halinde adresin tespiti için vergi idaresine herhangi bir görev verilmemiş olmasıdır. Bu durumda bilinen adres tespit edilmeden ilan tebligatı yapılabilecektir. Bu durum ise vatandaşların hak kayıplarına uğramasına sebebiyet verecektir.

6183 sayılı Kanunu'nun 59'uncu maddesinde kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmak amacıyla mal bildirimini düzenlenmiştir. Ancak mal bildiriminde bulunmamanın yaptırımı olarak hapsen tazyik cezasının uygulanması ortaya birtakım sorunlar çıkarmaktadır. Anayasa m. 38/8 uyarınca; "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz." Anayasamıza giren bu madde ile mevzuatta yer alan bazı suçların borç için hapis yasağı kapsamına girip girmediği tartışılmıştır. Bu kapsamda, mal bildiriminde bulunma mecburiyeti sözleşmeden değil, kanundan kaynaklanan bir yükümlülük olduğundan ve bu düzenleme ile korunmak istenen hukuki yararın kamu düzeni olduğundan hapsen tazyik yaptırımının Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak hapsen tazyik kararını icra tetkik mercii hakim tarafından verilmesi ve verilen kararların kesin olması sebebiyle itiraz edilememesi kanun yollarına başvuru hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

Uygulamada ve doktrinde tartışmalı olan bir diğer konu ise ödeme emrine karşı hata-düzeltilme başvurusunda bulunup bulunulamayacağına ilişkindir. Genel kabul gören görüş, hata-düzeltilme yoluna gidilemeyeceği yönündedir. Bunun sebebi ise ödeme emrinin tahsil aşamasına ilişkin bir işlem olması ve tahsil aşamasından önceki sakatlıkların tarh ve tahakkuk aşamasında düzeltilmesi gerektiğine dayanmaktadır. Aksi görüşü savunan yazarlar ise, Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesine göre; düzeltilme yoluna sadece ödeme emri aşamasında değil, haciz uygulandığında hatta tahsilat gerçekleştiğinde dahi gidilebileceğini, bu nedenle ödeme emrinden sonraki aşamalarda gidilebilecek bu yolun ödeme emri aşamasında gidilememesini düşünmenin hukuka uygun olmadığı kanaatindedir.

Bizim düşüncemize göre, ödeme emrine karşı hata-düzeltilme yoluna başvurulması kabulü, idarenin yapmış olduğu hataların düzeltilmesini kolay bir şekilde sağlayacak ve bu nedenle idare aleyhine açılan ve belkide kaybedilen davaların azalmasına neden olacak ve idarenin bu nedenle ödemek zorunda kalacağı dava masraflarını ortadan kaldıracaktır.

6183 sayılı AATUHK'nun 58'inci maddesi hükmüne göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefler bu ödeme emrine karşı 7 gün içerisinde dava açabilirler. 6183 sayılı kanunun 58'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği, kamu borçlusu, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı ancak, böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği ya da borcunun zamanaşımına uğradığı nedenlerine dayanabilir. Bu hükmün zorunlu sonucu

olarak da yargı yerlerinin böyle bir davada hukuka aykırılık nedenlerini ancak sayılan bu itiraz sebepleri ile sınırlı olarak inceleyebilmesidir.

Ödeme emrindeki en önemli sıkıntı ve tartışmalar hem yargı yerlerinde hem de doktrinde belki de itiraz nedenlerinden olan "böyle bir borcun olmadığı" kavramı hususunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu kavram belirlilikten uzak, yoruma olabildiğince açıktır. Uygulamada, kamu borcu henüz doğmuşken tarh aşamasında ileri sürülmeyen hukuka aykırılıkların, kamu borcunun kesinleştiği tahsil aşamasında ileri sürülememesi gerektiği kabul edilmiştir. Bu sonuç ise bazı durumlarda hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurabilir. Tahakkuk aşamasında ileri sürülmeyen bir iddianın ödeme emrinde ileri sürülemeyeceğinin kabulü halinde, herhangi bir şekilde hukuksal olarak ortaya çıkan ancak maddi anlamda var olmayan bir verginin tahsil edilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise Anayasanın 125'inci maddesinde düzenlenen idareni her türlü eylem işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu yasa hükmünün ihlaline yol açacaktır.

6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar maddeler halinde sayılmış ancak başvuru yeri ve süresi konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Ödeme emrinde 7 günlük dava açma süresinin belirtilmemiş olması durumunda ne olacağı konusu doktrinde tartışılmıştır. Doktrinde VUK'nun 108'inci maddesine dayanarak ödeme emrinin hükümsüz olacağı ileri sürülmektedir. Danıştay'ın uygulaması ise ödeme emrinde dava açma süresi olarak 7 günün yazılmaması durumunda Anayasanın 40'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre genel dava açma süresi olan 30 günlük sürenin uygulanacağı yönündedir.

Danıştay yeni tarihli kararlarında ise dava açma süresinin yazılmamış olması durumunda dava açma süresinin hiç başlamayacağı yönünde görüş değiştirmiştir.

Söz konusu karar genel olarak kişilere bildirilen idari işlemlerde başvuru yeri ve süresinin bildirilmemesi halinde dava açma süresinin başlamayacağını ifade etmekte olup; ödeme emirlerinin idari işlem olması sebebiyle dava açma sürelerinin başlamayacağının ödeme emirleri açısından kabulünün hak arama özgürlüğü noktasında daha iyi olacağı kanısındayız.

Kamu İcra Hukuku'nda dava açma süreleri bakımından özel düzenlemelere yer verilmesi ve genel olarak bu sürelerin vergi mahkemelerinde genel dava açma sürelerinden daha kısa tutulmuş olması, uygulamada hak arama özgürlüğünün kullanılması açısından çeşitli sorunlara sebebiyet vermekte ve eleştirilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan 7 günlük dava açma süresi bu anayasaya aykırılık konusunda çeşitli tartışmalara konu olmuştur. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açılmasına ilişkin süreyi de ödeme emrinin niteliğine göre; adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözeterek kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakmayacak şekilde takdir etmesi gerekmektedir.

Dava açma süreleriyle ilgili bir diğer tartışmalı konu, dava açma sürelerini durduran ve uzatan sebeplere ilişkindir. İdari makamlara yapılan başvuru süresinin dava açma süresini durdurup durdurmayacağı doktrinde ve uygulamada tartışmalıdır. İdari makamlara başvurulmasındaki amaç dava konusu yapılmadan uzlaşarak anlaşmazlıkların çözümünü sağlamaktır. Bu nedenle ödeme emrine karşı idari makamlara başvurulması halinde sürelerin durması gerekmektedir. Dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanması, dava sayısını azaltma yönünden de olumlu etki yapacaktır.

Mücbir sebeplerin dava açma süresini durduracağına ilişkin Danıştay'ın farklı kararları mevcuttur. Danıştay eski kararlarında mücbir sebeplerin dava açma süresini durdurmayacağına karar verirken, yeni tarihli kararlarında durduracağına karar vermektedir. Bizce; mücbir sebep hallerinin ödeme emrine karşı açılacak davalarda dava açma süresini durdurucu etkisinin olması gerekir. Aksi halde kişilerin hak arama özgürlüğü büyük ölçüde sekteye uğrayacağı kanısındayız.

Kamu alacağının tarh zamanaşımına uğramasının ödeme emrine karşı açılacak olan böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda Danıştay'ın farklı kararları mevcuttu. Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararı ile tahakkuk zamanaşımının ödeme emrine karşı açılan davada incelenebileceğine karar verilerek bu sorun giderilmiştir. Borçlu, tahakkuk zamanaşımı iddiasında bulunmasa dahi mahkeme tarafından resen incelenebilecektir.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58 inci maddesinde hüküm altına alınan, borçlunun ödeme emrine karşı açtığı davayı kaybetmesi durumunda borçlunun, haksız çıkma tazminatı ödemek durumunda bırakılmasındaki amaç, kötüniyetli borçluların gereksiz yere yargıyı meşgul etmesini ve alacağın geç tahsiline sebebiyet verilmesini engellemek içindir. Kişiler dava açıp kaybettiklerinde bir yaptırımla karşı karşıya kalmakta olup; bu durum onların yargı haklarını kullanmaktan caymalarına neden olabilmektedir. Bu ise; hak arama özgürlüğünün ihlaline yol açar ve hukuk devleti olmanın gerektirdiği "idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması" ilkesini zedeler.

Bu çerçevede, haksız çıkma zammı konusunun yapılacak düzenleme ile daha adaletli bir yapıya kavuşturulmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Ağar, Serkan, (2007), “Vergi Yargısında Davaya Konu İşlem II”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (68), 360-392.

\_\_\_\_\_, (2009), **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Akdoğan, Abdurrahman (2014), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akkaya, Mustafa, (2009), “ Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, içinde (337-348), Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Akmansu, Mehmet, (1954), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları**, Ankara: Rüzgar Kitabevi.

Akmaz, Kemal ve Kar, Hakan, (2007), “ Amme Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimi”, **Yaklaşım**, (47), 48.

Aksoy, Şerafettin, (1996), **Vergi Yargısı Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Alparslan, Mustafa, (2012), “Adli Tatil veya Çalışmaya Ara Verme Zamanı ve Ödeme Emrine Yönelik İtiraz”, **İzmir Barosu Dergisi**, (3), 87-90.

Alparslan, Mustafa ve Kaya, Eda, (2009), “Kamu Alacaklarının Yeni Ödeme Emri ile Takibi”, **Yaklaşım**, (204), 87-89.

\_\_\_\_\_, (2010), “Mali Yargıda Adli Tatil ve Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası”, **Yaklaşım**, (212), 5.

Arslan, Mehmet, (2013), **Vergi Hukuku**, Bursa: MKM Yayıncılık.

Arslaner, Hakan, (2010), **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili**, Ankara: Yetkin Yayınları.

Ayaz, Garip ve Sönmez, Erdal, (1999), **Vergi Yargısı**, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, (2012), **Vergi İcra Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.

Berkin, Necmettin M., (1969), **İcra Hukuku Dersleri**, 2. Bası, İstanbul: Hamle Matbbası.

- Bilici, Nurettin (2015), **Vergi Hukuku C.I**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 35. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bıyan, Özgür, (2007), “ Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”, **Mali Çözüm Yayın Organı**, (79), 75-84.
- Bulutoğlu, Kenan, (1979), **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, 6. Bası, Ankara: Ongun Kardeşler Matbaası.
- Bülbül, Duran, (2003), **Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Canbazoglu, Kerem, (2010), “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (89), 154-195.
- Candan, Turgut, (1988), “Ödeme Emri ve Yargı Denetimi” 1, **Maliye Postası**, (90), 36-41.
- \_\_\_\_\_, (2001), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Candan, Turgut, (2006), **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- \_\_\_\_\_, (2013), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3.Baskı, Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Coşkun Karadağ, Neslihan, (2012), “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (61), 1017-1055.
- Coşkun, Mahmut, (2013), **Açıklamalı İcraatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çelik, Binnur, (2002), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Çelikkol, Hüseyin ve Özgeneller Fevzi, (1975), **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İlgili Danıştay Kararları**, Ankara: Aksaray Matbaacılık.
- Çiftçi, Erhan, (2007), “Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar”, **Yaklaşım**, (72), 60.
- Çiftçi, Pınar, (2012), “Menfaat Dengesi İçerisinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, (2010), 313-379.

- Doğrusöz, A. Bumin, (2007), “Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi”, **Referans Gazetesi**, <http://referans.com.tr> (30.10.2016).
- \_\_\_\_\_, (2008), “Ödeme Emrine Karşı Hukuki Yollar”, **Referans Gazetesi**, <http://referans.com.tr> (30.10.2016).
- \_\_\_\_\_, (2009), “Haksız Çıkma Zammı”, **Referans Gazetesi**, <http://referans.com.tr> (30.10.2016).
- \_\_\_\_\_, (2007), “Mali Tatilde Süre Karmaşası”, **Referans Gazetesi**, <http://referans.com.tr> (30.10.2016).
- Dönmez, Recai, (1997), “Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (1-2), 393.
- \_\_\_\_\_, (2003), “İcra İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması”, **Yaklaşım**, (129), 34-40.
- \_\_\_\_\_, (2005), **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Elçin, Bora, (t.y.), “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Reddedilmesi Halinde Doğan Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Aykırılık ve Uygunluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, <http://meritymm.com> (20.09.2015).
- Erginay, Akif, (1998), **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Savaş Kitabevi.
- Erol, Ahmet, (2011), “Ödeme Emrine İtiraz Hakkının Kullanımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (20.09.2015).
- Gerçek, Adnan, (2006), **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- \_\_\_\_\_, (2013), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 3. Bası, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Gök, Özgecan, (2012), “Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, (2010), 381-433.
- Gözler, Kemal, (2003), **İdare Hukuku**, 1.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

- Gözübüyük, Şeref ve Dinçer, Güven, (1999), **İdari Yargılama Usulü**, 2.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Şeref ve Tan, Turgut, (1999), **İdare Hukuku- İdari Yargılama Hukuku**, Cilt 2, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Şeref, (2004), **Yönetim Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gören Ülkü, Nazlı, (2008), **İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- Gülseven, Mustafa, (2000), **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Günday, Metin, (2004), **İdare Hukuku**, 9. Bası, Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Kaneti, Selim, (1989), **Vergi Hukuku** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Yusuf, (1995), **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul : Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- \_\_\_\_\_, (2000), **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- \_\_\_\_\_,(2001), “Kamu İcra Hukukunda Tahsilin Hukuki Niteliği”, **Mükellefin Dergisi**, (105), 27-41.
- \_\_\_\_\_, (2011), **Genel Vergi Hukuku**, 5. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları.
- \_\_\_\_\_,(2014), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Polat Soyer’e Armağan, içinde** (1280-1285), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- \_\_\_\_\_, (2016), **Kamu İcra Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhal, (2005), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 8. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Şükrü, (2007), “Ödeme Emrine Dava Açma Süresi 7 Gün mü Yoksa 30 Gün mü?”, **Yaklaşım**, (204), 56-61.
- Kızılot, Zuhal, (2004), “Kısmen Onanan Ödeme Emrinde de %10 Haksız Çıkma Zammı Uygulanıyor”, **Yaklaşım**, (139), 206-209.
- Koçak, Muhsin (2011), **Vergi-İcra Hukuku (Mukayeseli)**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kumrulu, Ahmet, (1981), ‘Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım’, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı, içinde** (647-668), Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 460.

- Narter, Recep, (1995), “6183 sayılı Kanun’a göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (84), 103-105.
- \_\_\_\_\_, (2015), “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Mükerrer 35’inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, (410), 120-130.
- Oktar, S. Ateş, (2014), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Bası, İstanbul: Türkmen Yayınları.
- Onar, Sıddık Sami, (1966), **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Baskı, İstanbul: Hak Kitabevi.
- Öncel, Mualla ve diğerleri, (2010), ‘**Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş**’, 18.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi
- Öner, Erdoğan, (2012), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özay, İlhan, (2004), **Gün Işığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özbalcı, Yılmaz, (2010), **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özekes, Muhammet, (2009), **İcra Hukukunda Temel Hak ve İlkeler**, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özen İnci, Zekiye, (2010), “Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklerle Uymamanın Cezai Sonuçları”, **İzmir Barosu Dergisi**, (1), 65-117.
- Özmen, Selahattin, (1996), **Amme Alacaklarının Tahsil Ödeme Kılavuzu**, İstanbul: Beta Yayınları.
- Öztürk, İlhami, (2008), “İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usuli Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (1-2), 1027-1041.
- Pehlivan, Osman (2014), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Sakal, Mustafa ve Alparslan Mustafa, (2009), “Ödeme Emrine Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammi”, **Yaklaşım**, (197), 50.
- Sarıllı, Mustafa Ali, (2004), **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Yayınevi.

- Seviğ,Veysi, (2007), “Ödeme Emri ile İnfaz”, **Referans Gazetesi**, <http://referans.com.tr> (30.10.2016).
- Sonsuzoğlu, Elif, (2013), **Türk Vergi Hukukunda Feri Borç ve Alacak Olarak Faiz**, 2. Bası, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Şenyüz, Doğan ve Diğerleri, (2015), **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Bursa: Ekin Basın Yayım Dağıtım.
- Şimşek, Edip, (1996), **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İctihatlar**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Rençber, Altan, (2014), **‘Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri’**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Tancı, Muhittin ve Diğerleri, (1975), **İzahlı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar**, Ankara: Balkanoğlu Mabaacılık.
- Taş, Metin, (1997), **‘Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları’**, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- \_\_\_\_\_, (2005), **‘Vergi Yargısı’**, Ankara: Ekin Kitapevi.
- \_\_\_\_\_, (2009), “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?”, **Yaklaşım**, (200), 23-25.
- Taş, Fatma, (2007), “Vergilerin Takip ve Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimine İlişkin Ayrıntılar, **Yaklaşım**, (179), 42.
- Taşdelen , Aziz, (2007), ‘Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Bir İşlem’, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (1), 279-312.
- Tombaloğlu, Mustafa Lütfi, (2011), **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Top, Zuhal, (2011), “Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyecek”, **Yaklaşım**, (125), 268.
- Tuncer, Selahattin, (1984), **Vergi Uygulamaları**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Okan Yayıncılık.
- Turhan, Salih, (1987), **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Der Yayınları.
- Ünlü, M. Cengiz, (1995), **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü**
- Üzeltürk, Hakan, (2007), “Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları”, **Dünya Gazetesi**, <http://dünyaonline.com.tr> (30.10.2016).

- Üzümcü, Mustafa, (t.y.), “Amme Alacaklarının Tecil ve Taksitlendirilmesi”, <http://archive.ismmmo.org.tr> (30.10.2016).
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, (2012), **Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Yılmaz, Kazım, (2015), **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.



## ÖZGEÇMİŞ

İrem Özge Özal, 5.1.1987 tarihinde Trabzon’da dünyaya gelmiştir. İlk ve orta öğrenimini Trabzon’da tamamladıktan sonra 2005 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde lisans eğitimine başlamış ve 2009 yılında buradaki eğitimini tamamlamıştır. 2009-2010 yılları arasında avukatlık stajını yaptıktan sonra 2011 yılında özel bir hukuk bürosunda avukat olarak çalışmıştır. 2012 yılında TEDAŞ Çoruh Bölge Müdürlüğü’nde avukat olarak çalışmaya başlamıştır. Şu anda da bu kurumda çalışmaya devam etmektedir. İngilizce bilmektedir.