T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

KAMU İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE ÖDEME EMRİNE DAVA

Nilüfer Coşkun

Diyarbakır 2015

T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

KAMU İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE ÖDEME EMRİNE DAVA

Nilüfer Coşkun

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Adil Bucaktepe

Diyarbakır 2015

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDURLUĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Dava" adlı yüksek lisans tezimin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

□ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

□ Tezim sadece Dicle Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

□ Tezimin … yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Nilüfer Coşkun

KABUL VE ONAY

Nilüfer Coşkun tarafından hazırlanan "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Dava" adındaki çalışma, ……. tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı**,** Mali Hukuku Bilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. İrfan TÜRKOĞLU (Başkan)

Yrd. Doç. Dr. Adil BUCAKTEPE (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Tahir MURATOĞLU (Üye)

ÖNSÖZ

İlke olarak kamu hukukundan doğan alacakların takip ve tahsiline ilişkin olarak uygulama alanı bulan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK); özel kanun olma niteliği taşımaktadır. Vergi yargılamasında genel dava açma süresi olan 30 veya 60 günlük süre (İYUK md.7), kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş amme alacağına ilişkin tebliğ edilen ödeme emrine itiraz söz konusu olduğunda 7 güne düşmektedir. Başka deyişle, kamu borçlusu kesinleşmiş ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağına ilişkin gönderilen ödeme emrine karşı böyle bir borcu olmadığını, kısmen ödediğini veya borcun zamanaşımına uğradığını düşünüyorsa, ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesinin -ödeme emrini düzenleyen dairenin- bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri veya idare mahkemelerine bir dilekçe ile başvuruda bulunmalıdır.

Tahsil edilebilir hale gelmiş kamu alacağından söz edebilmemiz için öncelikle AATUHK'da kamu alacağı olarak geçen bir alacak, alacağın özel kanununda AATUHK'ya göre takip ve tahsil edileceğine ilişkin bir husus veya alacağın Tahsili Emval Kanunu'na[1] göre tahsil edilmesi gereken bir alacak türü bulunmalı ve bu alacak türünün mevzuatta belirtilen vade tarihinin gelmiş olması gerekir. Bunun yanında kesinleşmiş kamu alacağına ilişkin düzenlenen ödeme

[1] Kamu alacaklarının özel olarak cebren tahsil ve takibini düzenleyen, 1909 tarihinde yürürlüğe giren Tahsili Emval Kanunu 1953'te kaldırılmıştır. Bkz. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 1.Baskı, İstanbul Ocak 2006, s. 441.

emrinin tebliğinin en küçük ayrıntısına kadar geçerli şekilde hazırlanıp gönderilmesi gerekir. Kamu borçlusu, bu aşamalardan herhangi birinde hukuki sakatlık olduğunu düşünmekte ise, tebliğden itibaren 7 gün içinde yargı yoluna başvurabilir. Yerel mahkemenin red kararı vermesi durumunda kanun yollarına başvurma imkânı bulunmaktadır.

Muhtemel ve müstakbel kamu borçluları, bilerek veya ihmal sonucu borçlarını ödememiş olurlarsa; borçlarını hangi aşamada ödeyebilecekleri, tebliğ edilen ödeme emrinde hangi hususların bulunması gerektiği, tebliğde sıkıntı yaşanıp yaşanmadığı, bu konularda idarenin herhangi bir hatasının olup olmadığı, hangi sürede nereye ve hangi tür iddiaya dayanarak ödeme emrinin iptalinin isteyecekleri, hangi kanun yollarına başvurabileceklerini öğrenmeleri ve başat yol gösterici olması amacıyla bu çalışma hazırlanmıştır.

Bu çalışmada, tüm tez dönemi boyunca mesleki deneyim ve gerek teorik gerek pratik bilgisini esirgemeyen Doç. Dr. İrfan Türkoğlu'na, bu çalışmaya son dönemlerinde danışmanlık yaparak farklı bakış açıları edinmemi sağlayan Yrd. Doç. Dr. Adil Bucaktepe'ye ve tecrübesiyle epey yol kat etmemi sağlayan Doç. Dr. Gürsel Kaplan'a müteşekkirim.

Nilüfer Coşkun

ÖZET

Taraflardan herhangi birine ayrıcalık tanınmadan eşit koşulların uygulandığı özel hukuk ilişkilerinde taraflardan birinin zamanında ve eksiksiz borcunu ödememesi durumunda, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu uygulanır. Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda ise ilişkiye, kamu düzenini sağlanması ve korunması adına alacağın etkin ve hızlı tahsilini sağlayan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır. Devletin özel hukuk kişisi olarak yer aldığı ilişkilerinden doğan alacaklar -devletin haksız fiilden, haksız iktisaptan, sözleşmeden kaynaklanan ilişkileri- özel hukuk hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

Kamu borçlusu, kamu alacağının takip ve tahsili sırasında herhangi bir hukuka aykırılık gördüğünü düşünüyorsa, Anayasa'nın 40. maddesindeki hak arama özgürlüğü ve 125. maddesindeki idarenin yargısal denetimi hususları uyarınca dava açma hakkını kullanabilir. Kamu borçlusuna tahsil ve takip sürecince, ödeme emrinin tebliğine itirazdan başlayıp kanun yollarına başvuruyu da içine alan geniş bir itiraz yetkisi tanınmıştır. Bunun yanında ödeme emrinin tebliğinde ve dava açma süresi gibi içeriğinde bulunması gereken hususlar konusundaki sıkıntılar, mücbir sebepten kaynaklı olarak ödeme emrinin gecikmeli şekilde dava edilmesi, davanın kaybedilmesi sonucunda yüksek oranda haksız çıkma zammı ile karşı karşıya kalınması konularında kamu borçluları yüksek uğraş içine girebilmektedir.

Bu çalışma ile 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenen ödeme emri, ödeme emrine karşı dava ve kanun yolları, yargı kararları ile birlikte incelenmiştir. Birinci

bölümde, kamu alacağı tüm yönleriyle birlikte ele alınmış, kamu alacağı olanlar ve kamu alacağı sayılanlar tek tek anlatılmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, ödeme emri idari işlem türleri bakımından sınıflandırılmış, kesinleşen bir kamu alacağının tahsili için ödeme emrinin tebliği ve uygulamada yaşanan sorunlar yargı kararlarıyla birlikte incelenmiştir. Üçüncü bölümde, ödeme emrinin tebliği sonrasında borçlunun tercih edebileceği seçenekler- borcun iradi ödenmesi, borcun ödenmemesi ve mal bildirimi, ödeme emrine itiraz- anlatılmıştır. Bunun yanında ödeme emri ile ilgili karşılaşılan sorunlar Danıştay içtihatları ve bilimsel görüşler göz önüne alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Kamu İcra Hukuku, Ödeme emri, Dava Açma Süresi, İtiraz

ABSTRACT

In relationships of private law where equal conditions are carried out without any privileges to parties, in case one of parties doesn't pay his debt timely and fully, The Law of Bankruptcy No. 2004 is applied to the relationship. In the case of the non-payment of public claims at maturity, on behalf of ensuring and protecting public order, The Law numbered 6183 regarding the Collection Procedures of Public Receivables that provides an effective and rapid collection of public claims is applied. Claims arising from the relationship that the state takes place in as a private law person –relationships resulting from torts, unjust acquisitions and contracts- are collected according to provisions of private law.

Public debtor, if he thinks he meets a violation of any law during the follow-up and collection of public claims, he can use the right to sue in accordance with freedom of redress in 40th article of Constitution and judicial review of administration in 125th article. Throughout the collection and follow-up time, a broad appeal authority starting with an appeal against the notification and also covering application to legal remedies has been granted to public debtor. Nonetheless, trouble matters such as suing time which should be included in notification, in the case of delayed order payment welded from compelling reason, facing with high rates hike of exiting unfair as a result of losing the lawsuit may make public debtor enter into a high deal.

In this study, payment order regulated under The Law numbered 6183 regarding the Collection Procedures of Public Receivables, counterclaim and legal

remedies against payment order are examined with judicial decisions. In the first part, public claim is dealt with its all aspects, public claims and those which are counted as public claims are tried to be explained one by one. In the second part, payment order is classified in terms of administrative procedures' types, notification of payment order which belongs to a final public claim and problems experienced in practise are examined with judicial decisions. In the third part, options which can be preferred by debtor during notification of payment order –voluntary payment of the debt, non-payment, declaration of property, objection to the payment order- are studied. Additionally, problems related to the payment order are analysed considering The Council of State jurisprudence and scientific views.

Key Words:

Public law enforcement, payment order, suing time, objection to the payment order.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ ..... **I**

ÖZET ..... **III**

ABSTRACT ..... **V**

İÇİNDEKİLER ..... **VII**

KISALTMALAR ..... **XIII**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ

1.1. KAMU İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE BUNA İLİŞKİN KAVRAMLAR 3

1.1.1. Ödeme Emri Kavramı 3

1.1.2. Ödeme Emrine İlişkin Mevzuat 4

1.1.3. Vergi/Kamu İcra Hukuku 5

1.1.3.1. Vergi İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi 5

1.1.3.2. Kamu/Vergi İcra Hukuku'nun Kapsamı 6

1.1.4. Vergi Yargılama Hukuku 7
1.1.4.1. Vergi Yargılama Hukukunun Kısaca Tarihsel Gelişimi 7
1.1.4.2. Vergi Yargı Hukuku İle İlgili Terminoloji Sorunu 8
1.1.4.3. Türkiye'de Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri 9
1.1.4.4. Vergi Yargılama Hukukunda Örgütsel Yapı 11
1.1.5. Kamu Alacağı 13
1.1.5.1. Kamu Alacağı Kavramı 13
1.1.5.2. Kamu Alacağının Kapsamı 16
1.1.5.2.1. Genel Olarak 16
1.1.5.3. Kamu Alacağı Tarafları ve Takip ve Tahsile Yetkili İcra Dairesi Organı 28
1.2. GENEL İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ 29
1.2.1. Genel Olarak 29
1.2.2. Tek Bir İcra Hukuku Olması Görüşü 30
1.3. (GENEL) İCRA HUKUKU İLE VERGİ/KAMU İCRA HUKUKU ARASINDAKİ İLİŞKİ 32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞ USULÜ

2.1. DOKTRİNDE ÖDEME EMRİ KAVRAMI 34
2.2. GENEL OLARAK ÖDEME EMRİNİN İÇERİK VE ŞEKİL ŞARTLARI 36
2.3. ÖDEME EMRİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ 39
2.3.1. İdari İşlem Kavramı 39

2.3.2. Bireysel İdari İşlemlerin Türleri Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi....40
2.3.3. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi...42
2.3.3.1. Şekil Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi....42
2.3.3.2. Yetki Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi....45
2.3.3.3. Ödeme Emri İşleminin Sebep Unsuru Bakımından İncelenmesi....46
2.3.3.4. Ödeme Emri İşleminin Konu Unsuru Bakımından İncelenmesi 46
2.3.3.5. Ödeme Emri İşleminin Amaç Unsuru Bakımından İncelenmesi....47
2.4. ÖDEME EMRİNE ÖZGÜ DURUMLAR....47
2.5. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ....51
2.5.1. Genel Olarak Ödeme Emrinin Tebliği....51
2.5.2. Kamu Alacaklarının Veya Tahsili Bakımından Kamu Alacağı Sayılan Alacakların Takibinde Tebliğ Usulleri....52
2.5.2.1. Ödeme Emrinin Adrese Tebliği (Adreste Tebligat)....52
2.5.2.2. Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliği....54
2.5.2.3. Vergi Dairesinde Tebligat....56
2.5.2.4. Elektronik Adrese Tebliğ....56
2.5.3. Ödeme Emrinin Tebliğ Edileceği Kişiler....57
2.5.3.1. Gerçek Kişilere Tebliğ....57
2.5.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ....59
2.5.3.3. Kamu Kuruluşlarına Tebliğ....60
2.5.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Tebliğ:....60
2.5.3.4. Adi Ortaklıkta Tebliğ....60
2.5.3.5. Er Ve Eratlara, Yabancı Memlekette Bulunanlara Ödeme Emrinin Tebliği....60

2.5.3.6. Borçluya Ait Malları Elinde Bulunduranlara Tebliğ 60
2.5.4. Tebliğin Hukuka Uygun Olması Gerekliliği 61
2.5.4.1. Tebliğ Evrakının Şeklen Geçersizliği.....61
2.5.4.2. Tebliğ Usulünde Hukuka Aykırılıkların Bulunması 61
2.5.4.3. Tebliğin 'Tebliğ Yapılacak Kişilere' Yapılması Gerekliliği 62
2.5.4.4. Tebliğle İlgili Uygulamada Yaşanan Bazı Sorunlar.....64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ ÜZERİNE İZLENECEK HUKUKİ AŞAMALAR

3.1. ÖDEME EMRİNDE İZLENECEK USUL 66
3.2. KAMU BORCUNUN İRADİ ŞEKİLDE ÖDENMESİ 68
3.3. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMA ZORUNLULUĞU.....69
3.3.1. Genel Olarak Mal Bildirimi.....69
3.3.2. Mal Bildiriminde Bulunabilmenin Şartları.....70
3.3.4. Mal Bildirimi İle İlgili İhlaller ve Cezai ve Hukuki Yaptırımlar.....72
3.3.4.1. Genel Bilgi 72
3.3.4.2. Cezai Yaptırım 72
3.3.4.3. Hukuki Yaptırım.....74
3.3.4.4. Mal Edinme Ve Mal Artmalarının Bildirilmemesinin Cezai Yaptırımı 75
3.4. ÖDEME EMRİNE KARŞI İTİRAZ İMKÂNI (DAVA AÇILMASI).....75
3.4.1. Görevli ve Yetkili Mahkeme.....75
3.4.2. Dava Türü 79
3.4.3. Davanın Tarafları.....80
3.4.4. Dava Sürecine Hâkim Olan İlkeler.....80

3.4.5. Dava Açma Süresi 81
3.4.5.1. Kavram 81
3.4.5.2. Dava Açma Süresinin Çeşitleri 83
3.4.5.3. İdari Dava Açma Süresinin Hesaplanması Kriterleri 84
3.4.5.4. Mücbir Sebebin Dava Açma Süresine Etkisi 85
3.4.5.5. Dava Açma Süresini Uzatan Veya Durduran Nedenler 88
3.4.5.6. İdari Dava Açma Süresinin Geçirilmesi 89
3.4.5.7. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresinin Anayasaya Aykırı Olmadığı 91
3.4.6. Dava Açma Nedenleri 92
3.4.6.1. Ödeme Emri Bakımından Dava Açma Nedenlerinin Sınırlandırılması 92
3.4.6.2. Ödeme Emrinde Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar 94
3.4.6.3. Ödeme Emrinde Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar 99
3.4.6.4. Ödeme Emrinde Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar 100
3.4.6.5. Ödeme Emrinde Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar 101
3.4.6.6. Ödeme Emrinde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar 102
3.4.6.7. Madde 58'de Sayılan Hukuka Aykırılıkların Ayrıca Değerlendirilmesi 103
3.5. DAVA SIRASINDA UYGULANACAK USUL 108
3.6. ÖDEME EMRİNE İTİRAZIN SONUÇLARI 112
3.6.1. İlk Derece Mahkemesi Kararı 112
3.6.2. Haksız Çıkma Zammı 113

3.6.3. İtiraz Üzerine Verilen Red Kararını Takiben Mal Bildiriminde Bulunma Zorunluluğu 115

3.6.4. Kanun Yoluna Başvurma İmkânı 115

SONUÇ 120

KAYNAKÇA 123

KISALTMALAR

AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİİVMK	: 2576 Sayılı Bölge İdare, İdare Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunu
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
D.	: Daire
DDDGK	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
DİDDK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
DİK	: Devlet İhale Kanunu
DK	: 2575 Sayılı Danıştay Kanunu
Dn	: Danıştay
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
HD	: Hukuk Dairesi
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK	: 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
md	: Madde
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
s	: Sayfa
S	: Sayı
S.k	: Sayılı Kanun
s.y.	: Sayfa yok
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TK	: 7201 Sayılı Tebligat Kanunu
TEK	: Tahsili Emval Kanunu
TOBB	: Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği
VUK	: 201 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y	: Yargıtay

GİRİŞ

Kişilerin birbirleriyle bazen tercih, bazen ihtiyaç, bazen zorunluluk gereği iletişime geçmesi ve borçlandırıcı işlemler yapması gayet tabiidir. Taraflardan borç yükümü altına giren borçlunun borcunu zamanından önce veya zamanında ödemesi, bazense mevzuatta kabul edilen nedenlerden dolayı haklı mazeret bildirerek veya bildirmeyerek, sonradan arttırılmış şekilde ödemesi, sosyal ilişkilerin ve düzenin devamını sağlar. Borçlunun borcunu isteyerek ve bilerek ödememesi durumunda, bu durumu borçlunun ahlaki veya vicdani tekemmülüne bırakmayıp borcun tahsilinin sağlanması, devletin hukuk devleti olmasının sacayaklarından biridir ve bu zorunluluk devletin hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlamaktadır. Hukuk devleti, böylece aleyhe durum içinde olan bireylerin haksızlıktan korunmasını ve böylece güvenliliği, istikrarı ve mutluluğu sağlamaktadır.

Özel hukuk gerçek ve tüzel kişisinin diğer bir özel hukuk kişisiyle veya yatay ilişki çerçevesinde devletle sözleşme yapması veya bu iki taraftan birinin haksız iktisap veya haksız fiil çerçevesinde alacağını talep etmesi, özel hukuk hükümlerine göre olur. İrade serbestisi, sözleşme özgürlüğü, tarafların eşitliği gibi ilkelerin hâkim olduğu bu ilişkiye alacağın tahsili bakımından genel kanun niteliği taşıyan İcra İflas Kanunu uygulanır. Devlet, kendi alacaklarından bazıları konusunda karşı tarafa nazaran üstün konumdadır. Bireysel çıkarlar aksine, kamu düzenini kurmak, korumak ve kamu hizmetlerinin finansmanı için alacağın hazineye etkin ve hızlı bir geri dönüşünü sağlamak amaçlı üstün bir amaca sahip olan devlet, vadesinde ödenmeyen kesinleşen alacakların tahsili için, hukuk sisteminin özel hukuktan doğan alacaklar bakımından

yetkili kıldığı mercilere başvurmaz; kamu gücünün kullanımı konusunda bu mercilerin yardımını istemez. Alacağını tahsil edebilmek için, kamu gücünü, doğrudan bizzat kendisi kullandığı için bu alacaklar kamu hukukundan doğar. Devletin bu alacaklarının takip ve tahsili konusunda izlenmesi gereken yolları, kamu borçlusunun ise bu alacakla ilgili problemlerde başvuru yöntemlerini anlatan 6183 sayılı AATUHK, her iki taraf için de hukuka uymanın sınırlarını göstermektedir.

Devletin kamu hukukundan doğan alacaklarının takip ve tahsilinin gerçekleşmesi için, kamu gücünün göstergesi olan üstün hak ve yetkisinin kullandığı ilk aşama, ödeme emrinin düzenlenmesi aşamasıdır. Ödeme emri, 6183 sayılı Kanunu'un 55. maddesine göre düzenlenerek, Vergi Usul Kanun'unun tebliğ hükümlerine (93-109. md.) uygun olarak borçluya gönderilmelidir. Kamu borçlusunun tebliğ edilen ödeme emrine ATUHK'nın 58. maddesinde yazılan 3 hususa dayanarak veya ödeme emrinin idari işlem olmasından mütevellit unsurlarındaki sakatlığa dayanarak 7 gün içinde itiraz etmemesi ve ödeme borcu karşılayacak derecede veya malı yoksa malı olmadığı konusunda mal bildiriminde bulunmaması, hapisle tazyik yaptırımına ve haciz yoluyla malvarlığına el konulmasını gerektiren hukuki yaptırıma tabi tutulmasına neden olabilir.

AATUHK'nun 58. maddesi uyarınca kamu borçlusu, ödeme emrine itiraz etmesi üzerine mahkemenin davayı red etmesi durumunda, mevcut borca ek olarak % 10 kadar haksız çıkma zammı ile karşı karşıya kalır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ

1.1. KAMU İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE BUNA İLİŞKİN KAVRAMLAR

1.1.1. Ödeme Emri Kavramı

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin hususi yasalarında belirtilen sürelerde ödenmesi esastır (AATUHK md.37). Kamu alacağının hususi yasalarında belirtilen sürelerinde ödenmemesi veya hususi yasalarında ödeme zamanı tespit edilmeyen kamu alacağının Maliye Bakanlığınca usulüne uygun gönderilen tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmemesi ve bu borcun kesinleşmesi durumunda, kamu borçlusunun takibi ve kamu alacağının cebren tahsili amacıyla gönderilen yazı *ödeme emri* olarak tanımlanır.[2] Diğer bir deyişle, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere borçlarını 7 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerekliliğine ilişkin tebliğ edilen yazı, ödeme emri olarak adlandırılır.[3] Yani alacaklı idareleri vadesinde ödenmeyen amme alacağına ilişkin olarak kamu gücü kullanarak, alacağın

[2] Mehmet Yücel, "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Mükellefleri Bekleyen Tehlike: Haksız Çıkma Zammı", **Mali Hukuk Dergisi (MHD)**, Cilt 8, S.88, 2012, s. 58-59.
[3] AATUHK md.58.

tahsilini sağlayan tek taraflı işlemler yapma hak ve yetkisine sahiptir ve ödeme emri ise, bu hak ve yetkilerin ilk aşaması olarak değerlendirilmektedir.[4]

Borçluya ödeme emri gönderilerek, borcun ödenmesi için bir tür yasal uyarı mekanizması işletilir. Ödeme emrinin yasal uyarı niteliği, onu belli şekil şartlarına uymaya zorlar. Tebliğle ilgili veya tahsil nedenlerine özgü olarak sınırlandırılan dava nedenleriyle ilgili yasada belirtilen sakatlıkların bulunması durumunda, ödeme emrinin iptali yargı yoluyla sağlanır. [5]

Kamu borçlusunun geçerli bir şekilde ödemeye çağrılması üzerine borçlunun karşısına üç alternatif yol çıkmaktadır. Ya borç aslını ve gecikme zammını ödeyerek borcun sonlanmasına yol açacak; ya AATUHK madde 58'de sayılı nedenler gözetilerek ve belli sürede yargı yoluna başvuracak; ya da süresinde itiraz etmeyerek idarenin tahsili sağlayan yollara-malvarlığı unsurlarına haciz koyma, paraya çevirme yollarına-başvurmasına yol açacaktır.[6]

1.1.2. Ödeme Emrine İlişkin Mevzuat

Ödeme emrinin içeriği ve oluşma şartları, ödeme emrine itiraz usulü ve davada uygulanacak usuller gibi konularda uygulanacak kuralları içeren düzenlemeler temel olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da[7] düzenlenmiştir. Bu kanunda yer almayıp kanunun; uygulanması gereken düzenlemenin ne olduğu konusunda yol gösterdiği durumlarda 2577 sayılı İYUK, 7201 sayılı Tebligat Kanunu, 201 sayılı VUK, 2575 sayılı DK, 2576 sayılı BİİVMK gibi kanunlar devreye girmektedir. Mesela AATUHK'nın; ödeme emri tebliğinde Tebligat Kanunu'nun, delil

[4] Gül Üstün, **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**, 1.Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul Nisan 2013, s. 164

[5] Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 19. bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 162, 163.

[6] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 162.

[7] 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe giren ve amme alacağının (diğer bir ifadeyle ammeye olan borcun) tahsiline ilişkin usul ve esasları belirli şartların mevcudiyeti halinde özel hukuktan doğan alacaklardan daha imtiyazlı bir tarzda düzenleyen usul kanunudur. Bkz. Abdullah Kiraz, "Amme Alacağını Güvence Altına Alabilmek Bakımından 6183 Sayılı Kanun'un 79. Maddesi Ve 284 Numaralı Tahsilat Genel Tebliği Açıklamaları Revize Edilmelidir", **Vergi Sorunları Dergisi,** s. 222, Mart 2007, s. 71.

ve ispat konularında[8] İYUK'un, ödeme emrine karşı açılan davalarda VUK'un hükümlerinin uygulanacağını öngörmesi gibi.

Hiyerarşi gereği vergi ile ilgili tüm yasal düzenlemelerin anayasa uygunluğu -gerek Anayasa'da belirtilen genel ilkelere ve gerekse hiyerarşik olarak bir üstte bulunan vergiler hakkında olan düzenlemelere uygun olma zorunluluğu- konusunda yadsınamaz bir gerçek vardır. Bu minvalde, yukarda belirttiğim kanunların da anayasa uygunluğu olmazsa olmaz durumlardandır ve kanun hükmünün anayasaya aykırılığı durumunda kontrol merkezi olan AYM tarafından ödeme emriyle ilgili olan mevcut hükmün iptali de böylelikle sağlanacaktır. Mesela Anayasa madde 2'ye aykırı olduğu gerekçesiyle AATUHK mükerrer 35. maddesinin iptali gibi.[9]

1.1.3. Vergi/Kamu İcra Hukuku

1.1.3.1. Vergi İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu, modern bir devlet yapısına sahip olmadığından yeni vergiler konulması, halktan vergi alınması gibi vergi ile ilgili işlerde, belirli bir sistematiğe sahip değildi. Osmanlı vergi sisteminin toprak -tımar sistemi- ve askeri düzenle iç içe geçmesi, tımar dışında vergilerin iltizam usulü ile tahsil edilmesi, ayanların mültezimlerle uzlaşma yapması sonucu halkı baskı altına alması gibi

[8] Vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olmayıp idari uyuşmazlıklarda en üst yargı birimi olan Danıştay'a bağlı olduğu için, idari yargılama hukukuna egemen olan ilkeler vergi yargılama hukukunda da geçerlidir. Yargılama prosedürünün özü 'ispat' olgusuna dayanır. Bkz. Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 55.

[9] Örneğin; AYM 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 5. ve 6.fıkrasında yer alan hükümlerin, VUK'un 10. maddesindeki mükellefin kusur sorumluluğunun aksine takibi kolaylaştıran kanuni temsilcinin kusur sorumluğu öngörülmesinden bahisle, Anayasa'nın 2.maddesine aykırı olduğu ve iptali gerektiği yönünde karar vermiştir**.** AYM, verdiği kararda şu gerekçelere dayanmıştır: Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi, müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, *sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde* gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 3. ve 4. fıkraların iptali gerekir. Bunun yanında adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır. Bkz. www.alomaliye.com/2015/ali-cakmakci-anayasa-mahkemesi-kanuni-temsilcilerin.htm,15.7.2015, Resmi Gazete Tarih.19.3.2015 No.29315, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403-7.pdf, (erişim tarihi) 15.7.2015.

nedenlerden dolayı Osmanlı, batılı anlamda gelirleri düzenli ödenen vergilere dayalı 'vergi devleti' olamamıştı.[10]

Türkiye'de vergi hukukunun bir sistem şeklinde uygulanmaya başlanması, başka deyişle modern vergi yasalarının çıkarılması ve zamanla ihtiyaç doğrultusunda değiştirilerek uygulanması Cumhuriyetle başlamıştır. Mesela Osmanlı döneminde 1909 tarihinde yürürlüğe giren ve birçok değişikliğe maruz kalan Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak yerine 1953'te, 1949-50 dönemlerindeki vergi reformlarının devamı olan AATUHK yürürlüğe girmiştir.[11]

Türkiye'de sadece vergi alacakları için uygulanan bir icra kanunu bulunmamaktadır ve günümüzde yasal düzenlemeler, hem vergi hem de diğer kamu alacaklarını kapsamına almaktadır.[12]

1.1.3.2. Kamu/Vergi İcra Hukuku'nun Kapsamı

Borçlunun borcunu yerine getirmemesi halinde Devlet gücünün yardımı ile alacaklıya alacağın elde edilmesine olanak sağlayan kurallar icra hukukunun konusunu meydana getirir.[13] Vergi icra hukuku, devletin –ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının- kamu gücüne yani cebre dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerinin - vergilerin yanı sıra resim, harç, şerefiye gibi tüm kamu gelirlerinin- zorla (cebren) tahsilini içeren hukuk dalıdır. Bu anlamda kamu/vergi icra hukukunun kaynağını AATUHK oluşturmaktadır.

Vergi hukukunu konuları itibariyle ayırdığımızda alt dallarından biri olarak karşımıza çıkan vergi icra hukuku; vergi dışında kalan, vergiye benzeyen ve nitelik olarak ona yaklaşan diğer kamu gelirlerini de kapsamaktadır. Bu anlamda vergi icra hukuku; vergi hukukunun, idare hukukunun ve icra hukukunun belli özelliklerini bünyesinde barındıran sentez bir kavram olmakla birlikte, esasen şekli vergi hukuku

[10] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 8.
[11] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 8-10.
[12] Mutluer, s. 440-441.
[13] Mutluer, s. 440.

içinde, vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir kol olarak yer alır. [14] Bu itibarla ödeme emri hususu; kamu alacağının takip ve tahsiline ilişkin ilkeler açısından vergi icra hukukunun, ortada bir hukuki uyuşmazlık olması hasebiyle ödeme emrine karşı dava açılması hususu vergi yargılama hukukunun, ödeme emrinin tüm incelikleri ise üst açılım açısından şekli vergi hukukunun kapsamı dâhilindedir.

Özetle, ödeme emrinin 'maddi hukukça belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen dal'[15] olarak karşımıza çıkan şekli vergi hukukunun kapsamına girmesiyle beraber, hangi alacaklara ilişkin gönderileceği ve alacağın hangi usullerine göre takip ve tahsil edileceği -kamu alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukuki cebre dayanarak tahsilini düzenlemesi- şekli vergi hukukunun alt dalı olan vergi icra hukuku[16] ilkeleri dâhilinde belirlenir.

1.1.4. Vergi Yargılama Hukuku[17]

1.1.4.1. Vergi Yargılama Hukukunun Kısaca Tarihsel Gelişimi

Bugünkü mevcut sisteme gelinceye kadar, Türkiye'de vergi ile ilgili uyuşmazlığı konu alan vergi yargısı karışık bir gelişim göstermiştir.[18] Osmanlı döneminde, Tanzimat dönemine kadar vergi icra hukukunda olduğu gibi iptidai tarzda vergi yargısı mevcut

---

[14] Nitelik olarak vergiye yaklaşmanın ölçütü ise, bütün bu gelirlerin kamu gücüne dayalı olarak alınmasıdır. Örneğin, bir sözleşmeye idari nitelik kazandıran ölçütler, vergi icra hukukunun kapsamı bakımından aynen kullanılacaktır. Diğer bir deyişle, kamu gücünün ağır bastığı, egemen olduğu ilişkiler akitten doğsalar da gelirlerin tahsili açısından vergi icra hukuku kapsamına girmektedir. Bkz. Kumrulu/Öncel/Çağan, s. 1, 6, 156.

[15] Vergi hukukunda, maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku diye ayrıma gidildiğinde bir üst kavram olan şekli vergi hukukunun dalları; vergilendirme tekniğini -örneğin; süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma gibi kurallar tüm vergilere uygulanır- düzenleyen vergi usul hukuku, vergi uyuşmazlıklarını düzenleyen vergi yargılama hukuku ve tahsil ilişkilerine ilişkin vergi icra hukukudur. Bkz. Aynı yer.

[16]: Bu konuyla ilgili olarak kavram kargaşası mevcuttur. Kamu borçlusunun kendiliğinden vadesinde ödemediği kamu alacağı, kamu alacaklısı tarafından kamu gücüne ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak cebren tahsil etme sürecini ifade etmek üzere vergi icra hukuku, kamu icra hukuku, kamu alçaklarının takip ve tahsil hukuku gibi çeşitli terimler kullanılır. Karakoç, daha geniş kapsamıyla kamu alçaklarının tamamının cebren tahsilini ifade etmek üzere Kamu İcra Hukuku teriminin kullanılmasının daha uygun olacağını düşünmektedir. Bkz. Yusuf Karakoç**, Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 74-75.

[17] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 200-210.

[18] Mutluer, s. 362.

değildi.[19] Nizamiye mahkemeleri, ticaret mahkemeleri, Şer'iye mahkemeleri ve Gayrimüslimlerin dini mahkemeleri yargı işlerine bakarken vergi uyuşmazlıkların hiçbirisi yargısal olarak bu mahkemelerde dava konusu olamamaktaydı. [20] Söz konusu bu uyuşmazlıklar 1864'den sonraki yeni düzenlemeler sayesinde 'Vilayet İdare Meclisi'nde çözülmeye başlandı. 1867'de Şûrayı Devlet'in kuruluşuyla idare ile kişiler arasındaki belirli önemli uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak, özel meclislerde hüküm verilen davaları üst derece mahkemesi olarak karara bağlardı.[21]

Cumhuriyet döneminde vergi kanunları yeniden bir düzenlemeye tabi tutularak vergi uyuşmazlıklarını çözme görevi il ve ilçe idare meclislerinden alınarak bu amaçla kurulan idari komisyonlara bırakılmıştır.[22]

Mevcut sistemle istenilen birlik ve düzene ulaşılamayınca 1926 tarihli ve 755 sayılı Kazanç Kanunu ile Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları kurulmuştur.[23] Vergi yargısı örgütlenmesi 1982'ye kadar Danıştay ve bu komisyonlar olmak üzere üçlü yapıdan oluşurken, yargı yapılanması 1982'den sonra uyuşmazlıkların çok uzun sürede çözümlenmesi gibi sakıncalardan dolayı değişmiş; böylece yeni kanunlarla komisyonlar kaldırılarak vergi yargılaması, idari yargı düzeninin bir parçası olarak mevcudiyetini sürdürmeye başlamıştır.[24]

1.1.4.2. Vergi Yargı Hukuku İle İlgili Terminoloji Sorunu

Yargılama ile ilgili hukuk kurallarını yansıtmak üzere verilecek ad konusunda özel hukuk ve ceza hukuku açısından birlik bulunmamaktadır. Örneğin; özel hukuk alanında hukuk muhakemeleri usul hukuku, medeni usul hukuku ve medeni yargılama hukuku gibi çeşitli kavramlar kullanılmaktadır. İdari yargıya ilişkin uyuşmazlıkları anlatmak üzere usul kelimesi yer verilmemekte, genelde idari yargılama hukuku adı kullanılmaktadır.

---

[19] Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 284.
[20] Aynı yer.
[21] Kızılot/Kızılot, s. 283-289.
[22] Vasıtalı vergiler konusunda eskisi gibi adli yargının görev alanına bırakılmıştır. Bkz. Mutluer, s. 362.
[23] Bu komisyonlar muhteviyatı değişmekle birlikte, sistemimizde sadece vergi ile ilgili uyuşmazlıklara bakmıştır. Bkz. Mutluer, s. 362.
[24] Mutluer, s. 362, 364.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları hususunda ilk ikisi üçüncüsüyle aynı anlama gelmemekle birlikte; mali yargı, maliye yargısı, vergi yargısı gibi çeşitli kavramlar kullanılmıştır.[25] Bununla birlikte yargı kavramı içinde sadece uyuşmazlıkların yargı organları önünde çözümlenmesi sırasında izlenecek usul kurallarının değil, yargı organlarının kuruluş ve işleyişi ile ilgili kuralların da yer almasından mütevellit usul yerine yargı kavramının kullanılması yerindedir.[26] Özetle, hukuki bakımdan vergi uyuşmazlıklarının çözümünü ifade etmek üzere vergi yargı hukuku veya vergi yargılama hukuku kavramları kullanılabilir.

1.1.4.3. Türkiye'de Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri

"Vergi uyuşmazlıkların nasıl bir sistem içinde çözümlenmesi gerektiği teorik olarak tartışma konusu yapıldığı gibi, ülkeler de kendisine göre bu tür uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili olarak değişik sistemler ortaya koymuşlardır."[27] Bir görüş vergi yargısının yargı kolları içinde adli yargı içinde olmasını; diğer görüş idari yargı içinde olmasını, son ve yeni görüş ise vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu oluşturması gerektiğini öne sürmektedir. ABD ve İngiltere[28] gibi ülkelerde, vergi uyuşmazlıklarının yargı kuruluşlarına intikal etmeden idari düzeyde çözülmesi çok geniş yer tutmaktadır. Fransa'da vergi uyuşmazlıkları ilk önce geniş çapta idari düzeyde çözümlenmeye çalışılır, idari düzeyde çözümlenemeyen uyuşmazlıkların büyük bir kısmı idari yargı sistemi içinde ve kalanı ise adli yargıda çözümlenir.[29] Dünyanın diğer ülkelerindeki vergi yargı sisteminden apayrı özelliklere sahip olan Almanya'da ise vergi

[25] Mutluer, s. 341-343.
[26] Son zamanlarda bu üç kavramın sonuna hukuk kelimesinin eklendiğini görmekteyiz. Bkz. Mutluer, s. 343.
[27] Mutluer, s. 345.
[28] İngiliz vergi sistemi, vergi uyuşmazlık sayısını en aza indirebilecek etkin bir yapıya sahiptir. Bunda iyi bir vergi idaresinin varlığı, Vergiler Baş Müfettişliğinin (Inspector of Tax) vergi uyuşmazlıklarını çözümlemede geniş yetkilerinin olması, idari düzeyde çözümlenemeyen hususlar için *ilk itiraz* anlamında Genel ve Özel komiserliklerin (General Commisions, Special Commisions) bulunması, vergi ceza düzenlemelerinin esas amacının vergi almak olup cezayı arka plana atması gibi nedenler bulunur. Bkz. Mutluer, s. 350-355.
[29] Mutluer, s. 355-360.

uyuşmazlıkları iki dereceden[30] oluşan bağımsız bir yargı kolu içinde çözümlenmektedir.[31]

Türkiye'de vergi yargısının hangi yargı koluna dâhil edildiğine geçmeden önce, vergi yargı hukukunun 1982 sonrası tarihçesine kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. "1982 yılında idari yargı alanında önemli değişiklikler yapılırken, vergi hukuku alanında da köklü değişiklikler getirilmiştir."[32] Vergi uyuşmazlıklarının çözümümde uzun zaman görev yapmış vergi ve itiraz komisyonları kaldırılmış, üç kademeli vergi yargılama sisteminden ikk derece mahkemesi olarak vergi ve idare mahkemesinin, istinaf mercii olarak BİM'in, temyiz mercii olarak Danıştay'ın öngörüldüğü bir siteme geçilmiştir. Diğer bir deyişle mali yargının kolu olan vergi yargısı -diğer kolunu ise kamu giderlerinin hukuka uygunluk denetimi oluşturur- idari yargı içinde örgütlenmiştir.[33]

Vergi/kamu idaresinin, vergi/kamu alacaklarını ve cezalarını doğrudan kamu gücüne dayalı olarak takip edebilme yetkisi, kamu gücünün dilediği gibi kullanabileceği anlamına gelmemektedir. Çünkü kamu gücünün keyfi biçimde kullanılması, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz. İdarenin kamu alacaklarının tahsili sürecinde ortaya çıkan

---

[30] Bu yargı kolunun ilk derecesini Mali Mahkemeler (Finanzgerichte), ikinci derecesini de vergi yüksek mahkemesi olarak görev yapan Federal Mali Mahkeme (Bundesfinanznof) oluşturur. Bkz. Mutluer, s. 359.

[31] Mutluer, s. 358, 359.

[32] Mutluer, s. 364.

[33] Bağımsız vergi yargısına gerek olup olmadığı doktrinde uzunca süre tartışılmıştır. Bizde,6183 sayılı Kanun uygulaması içeriğinde idari işlemleri barındırdığından, bu işlemlere ilişkin uyuşmazlıklar genel olarak idari yargının görev alanına girmektedir. Mesela Uyuşmazlık Mahkemesi'nin Ceza Bölümü'nün 02.02.2009 tarih, 2008/183 E., 2009/21 K. sayılı kararı uyarınca idari para cezalarının tahsili amacıyla tesis edilen işlemlerin yargısal denetiminin idari yargı yerince yapılması gerekliliği muhakkaktır. Bu kapsamda idare tarafından 6183 sayılı Kanun kapsamında olmayan alacakların 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edilmesi durumunda dahi söz konusu işlemler idari yargı denetimine tabi olacaktır. Ancak idari yargı tarafından yapılan bu denetimde işlemin hukuka aykırılığına karar verilecektir, idari yargı organı görevsizlik kararı vermeyecek, işin esasına girerek dava konusu işlemi iptal edecektir. Örneğin; Danıştay 9.Dairesinin 30.1.1997 Tarih, 1996/4089E., 1997/321 K. sayılı kararında, sözleşme hükümlerine uyulmadığından bahisle toprak dolgu ücretinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali amacıyla açılan davada ilk derece mahkemesini verdiği görevsizlik kararı bozulmuş ve özel hukuk alacağı olarak nitelendirilerek adliye mahkemelerinde çözümü gereken konu olması hasebiyle ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığı ve ödeme emrinin iptali gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir. Özetle, 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilen tahsil işlemleri idari yargı denetimine tabi olup, işlemlerin dayanağı olan alacağın niteliği bu kapsamda bir değişiklik yaratmamaktadır. Tesis edilen işlemlerin idari yargı denetimine tabi olması durumunda amme alacağının niteliğine göre idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri veya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevli olacaktır. Bu konu ayrıntısıyla ilerde bahsedilecektir. Bkz. Kumrulu/Öncel/Çağan, s.186; Üstün, s. 133-135.

eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Diğer bir deyişle, idare tarafından gerçekleştirilen uygulama ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek yanlışlıkların veya haksız olduğu düşünülen uygulamaların önünün alınması amacıyla yargı yoluna gidebilmek anayasal bir hak olarak çok büyük önem taşımaktadır (Anayasa md.125). Bu açıdan yargısal denetim altında vergi kanunlarının uygulanması; gerek mükellefler ile sorumlular ve gerekse vergi daireleri açısından güven unsurudur.[34] "Nitekim AATUHK, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamusal gücün kullanılmasının hukuki çerçevesini çizmektedir."[35] Buna uygun olarak tahsil aşamasına özgü olmak üzere, ödeme emrine karşı yükümlüce dava açılabileceği gibi, alacağın tahsilini güvence altına almak amacıyla uygulanacak önlemlere -haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk- ilişkin belli yargısal yollara gidebilir. Tüm bu mekanizmalar AATUHK ve İYUK'ta düzenlenmektedir.[36]

1.1.4.4. Vergi Yargılama Hukukunda Örgütsel Yapı

"Vergi yargısı ile ilgili usul hükümleri 2577 sayılı İYUK ile yeni esaslara bağlanmıştır.[37] Vergi davalarında usul hükümleri olarak VUK ile 2577 sayılı Kanun hükümleri uygulanırken, vergilerin cebren tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda AATUHK hükümleri uygulanır. Diğer bir deyişle; yargısal denetimle görevli mahkemeler 2575, 2576, 2577 sayılı Kanunlarda belirtilmiştir. 2576 sayılı Kanun ile vergi uyuşmazlıklarında 'ilk derece, bağımsız, genel görevli yargı mercii olarak vergi mahkemeleri'[38] ve istinaf mercii olan BİM kurulmuş; 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile Danıştay'a vergi yargısında ilk derece[39] ve üst derece mercii olarak görev verilmiştir.[40]

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi (DK md.24) olarak çözümlemesi gereken uyuşmazlıkların dışında kalan vergi uyuşmazlıklarında ilk başvurulacak organ vergi

---

[34] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 8.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 158.
[35] Karakoç, **Genel**, s. 550.
[36] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 156.
[37] Mutluer, s. 364.
[38] Kumrulu/Öncel/Çağan, s. 187.
[39] Mesela Bakanlar Kurulu'nun vergi ile ilgili kararları, bakanlıkların vergi ile ilgili düzenlemeleri, vergi hatalarının düzeltme başvurusunun reddi üzerine açılabilecek iptal ve tam yargı davalarına Danıştay bakmaktadır. Danıştay'da iptal davası açma süresi 60 gündür. Bkz. Akdoğan, s. 161.
[40] Aynı yer.

mahkemeleridir.[41] Süre başka kanunlarda özel düzenlemeler öngörülmedikçe tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren başlamak üzere 30 gündür (İYUK md.7/2). Tarh eden verginin dava açılan miktarı ve bu miktarın zam ve cezalarının tahsili durmakta, tahsil aşamasındaki işlemler için tahsilat kendiliğinden durmamaktadır (İYUK md. 27/4).

Bölge idare mahkemeleri, esas itibariyle vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı istinaf merciidir ve dolayısıyla ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmaz.[42] Taraflardan birinin, konusu 5000 Türk lirayı geçen alacakla ilgili olan ilk derece mahkemesi kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde itiraz etmesi sonucu, istinaf mercii başvuruyu haklı bulursa, işin esası hakkında yeniden karar verir (İYUK md.45/4). Bunun yanında BİM'e gidilmiş olması, ilk derece mahkemesinin kararlarını durdurmaz, talep üzerine ve gerekli teminat gösterilmesi sonucu mercii tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir (2577 s.k. md. 52).

"2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi, vergi mahkemelerinin görevini düzenlerken '… *ve benzeri mali yükümler*…' ibaresini kullanmaktadır. Aynı madde, ilk şeklinde 6183 sayılı yasaya ilişkin tüm uyuşmazlıkları da vergi mahkemesi görev alanına sokmaktaydı."[43] Bu da 'tüm kamu alacaklarında, her türlü mali yükümle ilgili uyuşmazlıklarda görevli mahkemeler vergi mahkemeleri mi olacak?' tereddüdünü yaşatarak vergi ve idare mahkemelerinin görev alanları arasında çizilecek sınırı zorlaştırmıştı.[44] Mesela, belediye meclisinin su ücret tarifesi kararına itirazının idare mahkemesine, atık su ücret tarifesi kararının itirazının ise -çevre temizlik vergisini

[41] 2577 sayılı Kanun'un 7., 8. maddesinde ve 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin hangi tür uyuşmazlıkları çözmekle görevli olduğu belirtilmiştir. Örneğin; döviz farkının zorunlu devri ile ilgili ödeme emrine ilişkin itiraza vergi mahkemelerinin değil, takibe konu alacağın kamu alacağı olması-ama vergi, harç, resim ve benzeri yükümlere ilişkin değildir- ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre bir kamu kurumu olan defterdarlık kanalıyla takip ediliyor olması hususları değerlendirildiğinde, sözü edilen kamu alacağının takibine ilişkin olarak yürütülen işlemin bir idari işlem olduğu sonucuna varıldığından, davaya konu edilen bu uyuşmazlığın, 2576 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrası uyarınca idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiği hakkında bkz. Dn. 3. D., E. 2003/690, K. 2003/4779, T. 28.10.2003, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[42] Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Şubat 2015, s. 227.

[43] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 189-190.

[44] Öncel/Kumrulu/Çağan, s.190.

ilgilendirmesi hasebiyle- vergi mahkemelerine yapılması gerekmektedir.[45] Özetle, vergi mahkemesi vergi, resim, harç ve mali yükümlerin ancak tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklarıyla ilgilenebilecektir.

1.1.5. Kamu Alacağı

1.1.5.1. Kamu Alacağı Kavramı

"Devlet anlayışının dönemler itibariyle değişim içerisinde olması sonucunda, kamu yararını sağlamak amacıyla devletin sorumluluğu artmakta, üstün ve ayrıcalıklı usuller kullanılarak kamu hizmeti faaliyetleri yürütülmektedir."[46] Dolayısıyla devlet, yapacağı hizmetlerin sürekliliği için hazineye aktarılacak değerleri belirlemek durumundadır.

"Devlet kamu hizmetlerinin karşılanması, yürütülmesi için, Anayasadan (md 73) aldığı yetkiyle vergi, resim harç gibi birtakım mali yükümlülükler koyar ve bu yükümlülükleri kamu gücüne yani cebre dayanarak takip ve tahsil eder. *Devlet açısından kamu alacağı sayılan, idare hukuku anlamında bir idari işlem*[47] konusu olan bu mali yükümlülükler, devletin alacak ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. "[48] Dolayısıyla kamu alacağı hususunu, "devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri" olarak tanımlayabiliriz.[49]

---

[45] Dn.8.D, T.24.6.1999, E.1996/474, K.1999/4245, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[46] Kamu hizmeti kavramının Anayasada veya kanunlarda herhangi bir tanımı olmamakla birlikte öğretide bu kavram; tatmininde kamu yararı olan, toplumsal bir gereksinimi karşılayan faaliyet olarak kullanılmaktadır. Bkz. Hakan Ay/Tülay Baran, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme", Sosyo Ekonomi, 2014/1, dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080678/5000074717, (erişim tarihi) 4.7.2015, s. 47.

[47] İdari işlemin, idari bir yetkinin kullanılması sırasında idareler tarafından tesis edilmiş ve hukuki sonuç doğuracak kesin ve doğrudan uygulanabilir nitelikte olması gerekir. Mesela, Danıştay bir kararında katma değer vergisi iadesi kontrol raporunun, mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riskinin ölçülmesi amacıyla geliştirilen bir ön işlem olduğuna, henüz davacı veya diğer mükellefler hakkında bir inceleme yapılmadığına ve icrai nitelikte nihai bir işlem tesis edilmediğine kanaat getirmiştir. Bkz. DVDDGK., T.26.3.2014 E.2013/304 K.2014/158, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[48] Ay/Baran, s. 47

[49] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 159.

Diğer bir açıklamaya göre "kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı[50] amacıyla, kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerini bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tesis edilebilen gelirlerdir."[51]

Kamu alacağının kavram açıklamasının sonucu ve gereği olarak; devletin özel hukuk kişisi sıfatıyla girdiği ilişki sonucu elde edilen gelirleri, yani kamu otoritesinin haksız iktisaptan, sözleşmeden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklarının, kamu gücü kriteri mevcut olmamasından kamu alacağı kapsamında sayılmayacağını söyleyebiliriz. Başka deyişle; devletin kamu hukukundan doğan alacakları imtiyazlı alacak[52] niteliği taşıdığı için kamu icra hukukunun konusuna, özel hukuktan doğan alacakları ise genel icra hukukunun konusuna girmektedir.[53]

---

[50] Kamu hizmeti her zaman kamu idare ve kurumları tarafından yapılmaz, özel kurumlar 'idare' kavramının içerisinde yer almamalarına rağmen, kamu hizmeti sunabilirler. Bunlara örnek olarak Kızılay, özel öğretim kurumları, özel hastanelerin verdikleri hizmetler verilebilir. Kamu hizmeti kavramının mefhum ve değişken içerikli olmasına rağmen, en geniş anlamda kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinmeleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler iken; dar anlamıyla kamu hizmeti, kamu idare ve müeseselerinin kamu hukukuna mahsus usullere göre ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak gösterdiği faaliyetler ve hizmetler olarak tanımlanabilir. Bkz. Tamer Budak/Serdar Benk, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Busines And Economics Research Journal,** 2011,Volume 2, Number 2, www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%202(2)2011%20article4%20pp61-76.pdf, (erişim tarihi) 4.7.2015, s. 65.

[51] Bu ekonomik değerler Hazine adına hasılat/irat kaydedilmesi bakımından *gelir*; bir talep hakkı doğurması bakımından ise *alacak* olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla kamu alacağı kavramı ile kamu geliri kavramı çoğu zaman aynı anlama gelmektedir. Bkz. Karakoç, s. 568, 569.

[52] Kamu alacaklısı, özel kişilerden farklı olarak, önceden bir yargı kararı olmaksızın/almaksızın ve icra dairelerinin aracılığına gerek kalmaksızın, kamu gücü ve kendiliğinden harekete geçme yetkisine dayanarak, alacaklarını tahsil edebilmek ve alacağını teminat altına alabilmek yetkisine sahiptir. Ama kamu alacaklısı, kamu alacağını mutlaka AATUHK'ya göre tahsil etmek zorunda değil, kamu yararına daha uygun görürse normal yollarla da takip edebilir. Nitekim idare, kamu yararı ile kişisel yararlar arasındaki dengeyi gözeterek dilerse iflâs ve konkordato yollarını da seçebilir. Yani idarenin seçimlik olan bir yetkisi vardır (AATUHK md.101, İİK. md.303). Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 570; Mustafa Lütfi Tombalıoğlu**, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Ocak 2011, s. 43.

[53] Örneğin; Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından ilçe belediyesine satılan asfalt bedelinin tahsili için 6183 sayılı AATUHK uyarınca ödeme emri düzenlenemez. Çünkü bu ilişkide taraf olarak devlet yer alsa da, eşitler arası ilişki mevcut olduğu için özel hukuk ilişkisinin tabi olduğu takip ve tahsil usulleri uygulanmalıdır. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 569.

Yukarda sözü edilen hususları AATUHK şöyle nitelemektedir:

> ***"Kanunun şümulü:***
>
> ***Madde 1 –*** *Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.*
>
> *Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.*
>
> ***Tahsili, Tahsili Emval Kanununa atfedilen alacaklar:***
>
> ***Madde 2 –*** *Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur."*

Bu iki hüküm bir yandan kamu alacağı kavramını belirlemekte, öte yandan kamu icra hukukunun kapsamını ortaya koymaktadır. Önemli noktaları şöyledir:

- 1.maddede yer alan "*devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait …*" ifade, bu idarelerin gözetimi altında bulunan kurumlarca yapılan faaliyetleri kapsamadığından kanunda kamu hizmeti kavramı dar anlamda kullanılmıştır.[54]
- "Yasa hükmüne 'devlet' kavramı, bir ifade olarak konulmuş olup, devlete yönelik bir tanım ve kapsam belirtilmemiştir. Kanunun lafzi ifadesiyle anlaşılması gereken devlet, geniş anlamda değil; madde metninde ifadesini bulan genel bütçeye dâhil idarelerden ibarettir."[55]
- İdarenin eşitler arası ilişkide olduğu durumlarda idare alacağının, özel hukuk alacağı olması nedeniyle alacağın, bu kanun kapsamında değil; İİK kapsamında tahsili gerekir.

---

[54] Budak/Benk, s. 65.

[55] 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre bütçe türleri, 'merkezi yönetim bütçesi', 'sosyal güvenlik kurumu bütçesi' ve 'mahalli idare bütçesi' olarak sınıflandırmış olup; merkezi yönetim ise, 'genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri', 'özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri' ve 'düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar' olarak kendi içerisinde üçe ayrılmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 12. Maddesine göre, genel bütçe, devletin tüzel kişiliğine dâhil olan kamu idarelerin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ise merkezi idareyi oluşturan kamu idarelerinden ibarettir. Bu anlamda 6183 sayılı Kanun'da ifadesini bulan 'devlet' kavramı dışında kalan 'özel bütçeli idareler', 'düzenleyici ve denetleyici kurullar' ve 'sosyal güvenlik kurumları' nın özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a yapılan atıf gereği, bu kurumların alacakları 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilmektedir. Bkz. Budak/Benk, s .63.

- Bu yasa kapsamı dışında bırakılan akitten doğan sözleşmelerden kasıt, idarenin özel hukuk sözleşmeleri[56] olup, idari sözleşmeler kamu alacağı sayılmıştır.[57]

Yukarda belirtilen kurumlar dışındaki kurumların alacağının, kendi özel kanunlarında AATUHK'ya göre tahsil edileceği belirtilmişse, alacak bu kanuna göre tahsil edilir. AATUHK'ya göre tahsil edilmesi, bu alacağın kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermez.

İkinci madde uyarınca özel kanunlarında TEK'in uygulanacağı alacaklar için de AATUHK hükümleri uygulanır. Örneğin; 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesinde yanlış sarf edilen köy paralarının sorumlulardan TEK'e göre tahsil edileceği belirtilmektedir.[58]

Maddede kullanılan 'gibi' ifadesi kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere asli kamu alacaklarını tahdit etmek amacıyla değil, tadat etmek amacıyla kullanılmıştır.[59]

1.1.5.2. Kamu Alacağının Kapsamı

1.1.5.2.1. Genel Olarak

Kamu alacağının kapsamı mevzuatımızda oldukça geniş tutulmuş ve genişleyebilecek şekilde de düzenlenmiştir. Buna göre "AATUHK ve kamu icra hukuku anlamında kamu alacağı; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait kamusal mali yükümlerden doğan kamu alacakları ile AATUHK'ya göre tahsil edilmesi gereken alacakları ifade etmektedir."[60] AATUHK'nın 1., 2. ve 3. maddelerine göre kamu

---

[56] Kamu gücünün emrediciliği dışında kalan, araç-gereç alma, artık ihtiyaç duymadığı malları satma, taşıma, kiralama ve her çeşit yaptırma konularındaki sözleşmeleri ve hatta bayındırlık işlerine ilişkin sözleşmelerdir. İdarenin bu sözleşmeleri özel hukuka tabi sayılmasına rağmen kamu yararı ve kamu parası söz konusu olduğundan, belli ölçüde Kamu Hukuku(İdare Hukuku) kurallarına tabi tutulmuştur. Örneğin; satım, kira, trampa gibi işlerde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'ndaki usullere tabi olması. Metin Günday, **İdare Hukuku,** 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2004, s. 30, 178-179

[57] Budak/Benk, s.69.

[58] Karakoç, **Genel**, s. 571.

[59] Budak/Benk, s.65.

[60] Örneğin; kamu alacağı kapsamına VUK kapsamına giren vergi, resim, harç gibi geleneksel kamu gelirleri yanında, ***gümrük ve tekel idarelerince tahsil edilen vergiler***, para cezaları, ecrimisil alacakları-bazı yazarlar kamu alacağı niteliğinde olmayıp DİK Uyarınca sadece tahsilinin 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılacağını düşünmektedir-,idari sözleşmelerden doğan alacaklar, parafiskal gelirler-özel kanunlarında atıf yapılması şartıyla-, **fon gelirleri** de dâhildir(Bu konu ilerde ayrıntısıyla açıklanmıştır). Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 570, 571.

alacağının belirlemede; kümülatif olarak; alacağın kime ait olduğu, alacağın niteliği[61], alacağın tahsilinin AATUHK'ya (veya TEK'e) göre yapılacağına ilişkin hüküm olmak üzere üç kriter önem taşımaktadır.[62]

Bir alacağın AATUHK kapsamına girmesi için alacağın; ya devlete, il özel idarelerine veya belediyeye ait olması ya da bu idareler dışındaki kamu idaresinin veya kamu kurumunun özel kanunlarında alacakların AATUHK'ya göre tahsil edileceğine ilişkin hüküm bulunması gerekir. Buna ilişkin hüküm yoksa alacak kamu alacağı niteliği taşısa dahi[63] kamu icra hukukunun kapsamına girmemektedir (AATUHK md.2).

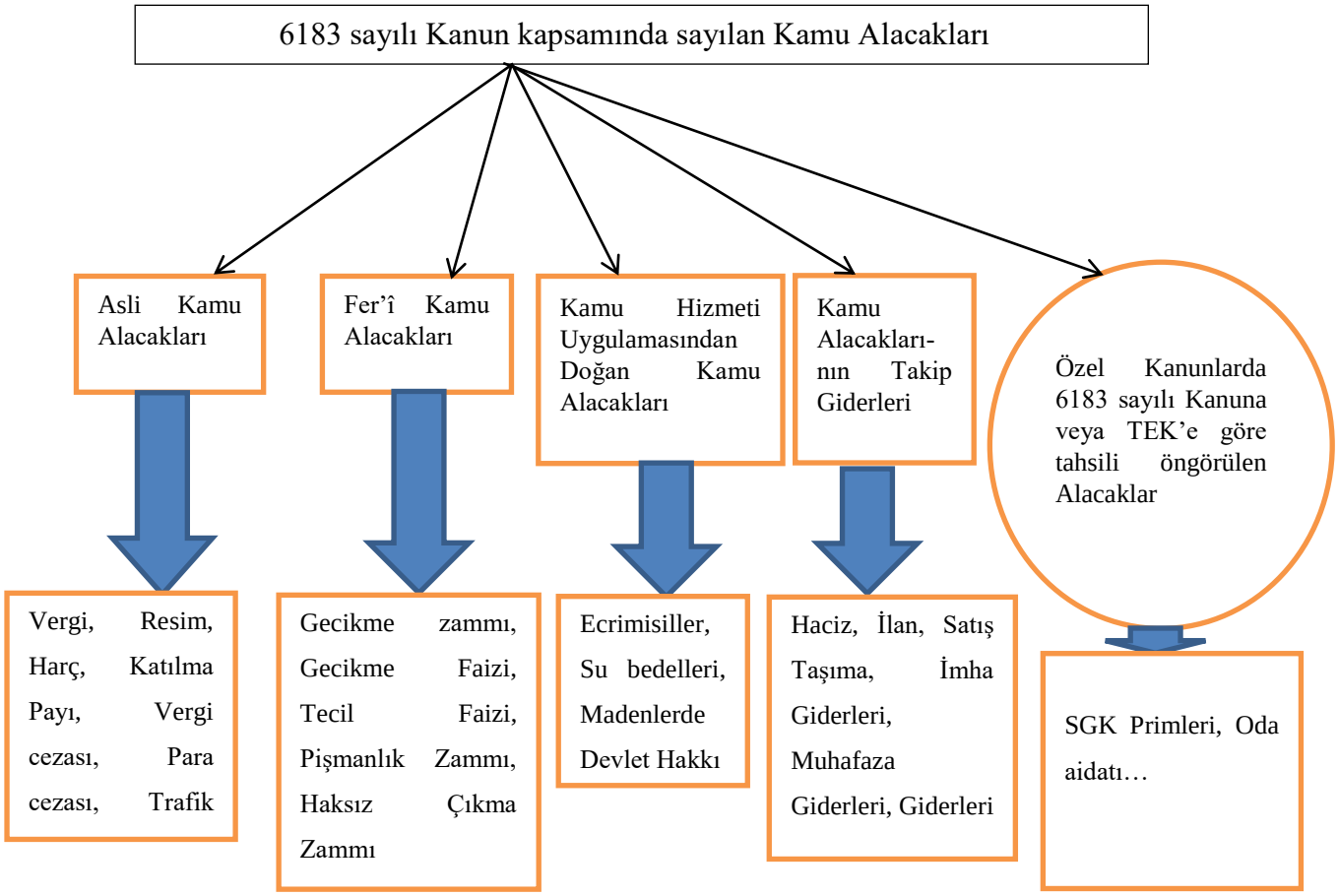
AATUHK'nın 1. ve 3. maddeleri arasında kamu alacağının kapsamı niteliğinden ötürü geniş tutulmuş olup, bu kanun kapsamına giren alacaklar özet halinde şekil 1'de şöyle verilmektedir:

[61] Mesela Türkiye'de önemli kamu alacaklarından biri olan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilen banka alacakları kamu alacağı niteliğindedir ve kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilmektedir (Bankacılık Kanunu md.132). Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 580.

[62] Karakoç, **Genel**, s. 571.

[63] Köy idaresinin gelirleri arasında yer alan 'salma' kamusal mali yüküm niteliğinde olmasına rağmen köy tüzel kişiliğine ait alacaklar 442 sayılı Köy Kanunu'na göre yürütülmekte olup, bu alacaklar AATUHK kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak AATUHK köylerde de uygulanabilmektedir. Örneğin; AATUHK'nın 1. maddesine giren devlet hazinesine ait vergi borcu gibi alacakların köyde tahsili kamu icra hukuku hükümlerine göre yapılmaktadır. Karakoç, **Genel**, s. 571.

Şekil 1: 6183 Sayılı Kanuna Göre Kamu Alacakları[64]



Şekil 1'de görüldüğü gibi tahsili 6183 sayılı Kanuna göre yapılan alacaklar beş grup[65] altında sınıflandırılabilinir. Alacağın AATUHK kapsamında ilk dört grup altında değerlendirilmesi için alacağın niteliği bakımından incelenmesi gereken önemli hususlardan bir tanesi '*mali yükümlülük ölçütü*'dür.

"Vergi hukuku, Almanya gibi ülkelerde dar anlamıyla uygulamada kendine yer bulsa da İtalya, Fransa gibi Türkiye'de de geniş anlamıyla ele alınmaktadır. Geniş anlamıyla vergi hukuku, devletin asli nitelikteki vergilendirme yetkisine dayanarak aldığı vergi ve benzeri gelirleri inceler."[66] Dolayısıyla mali yükümlülükler olarak nitelediğimiz vergi, harç, resim gibi devlet gelirleri vergi hukukunun uygulama alanının

[64] Budak/Benk, s. 64.
[65] Şekil 1'de verilen ilk dört grup alacak kamu alacağı niteliğini taşırken, beşinci grup alacak kamu alacağı olup olmamasına bakılmaksızın AATUHK'ya göre tahsil edilmektedir.
[66] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012, s. 7.

tamamını oluşturmaktadır. Devletin, vergilendirme yetkisini devrettiği yerel yönetimlerin veya vergi benzeri gelirleri toplama yetkisi verdiği SGK, TOBB gibi kamu kurumlarının da kamu gücünü kullanarak bu gelirleri tahsil imkânları bulunmaktadır. Sonuç olarak; devletin, Anayasa'da bulunan ilkeler (Anayasa md.73,161-III gibi) ışığında, kamu gücüne dayanarak elde ettiği ve sınırlı sayıda olmayan gelirlerine mali yükümlülükler denilmektedir[67] ve bu mali yükümler belirli şartlar altında 6183 sayılı Kanun kapsamına girmektedir. Mali yükümlülük kavramında kamu gücü ölçütünün bulunmasının sonucu olarak; devletin, il özel idaresinin veya belediyenin kamu gücü ölçütünü kullanmadan elde ettiği gelir, diğer bir deyişle özel hukuk kişisi gibi elde edeceği gelirin takip ve tahsili, 6183 sayılı Kanun kapsamına girmez. Örneğin; devlet borçlanması örneği gibi kamu iktisadi teşebbüsleri de özel hukuk hükümlerine tabi olması nedeniyle, Kamu İhale Kanunu ve diğer mali yasalarda olduğu gibi 6183 sayılı Kanun'un da kapsamı dışında kalmaktadır.[68] Nitekim Danıştay; belediyeden asfaltı satın alan ilgilinin, asfalt bedelini ödememesi üzerine düzenlenen ödeme emrine karşı iptal istemiyle açtığı davada, vergi mahkemesinin hukuki ilişkiyi özel hukuk ilişkisi sayarak, geliri belediyenin *sözleşmeden kaynaklanan geliri* olarak farz etmesi ve konuyu 6183 saylı Kanun'un 1. maddesi kapsamına almadığı yönündeki kararı onamış ve temyiz istemini reddetmiştir.[69] Diğer bir mahkeme kararında ise; kaçak elektrik kullanımının niteliği itibariyle ***haksız fiil*** olmasından dolayı, 6183 sayılı kanun kapsamına alınamayacağını ve dolayısıyla borca gecikme faizi uygulanamayacağı belirtilmiştir.[70] Aynı şekilde Danıştay, kişinin fondan elde ettiği krediyi amaç doğrultusunda kullanmayıp özel bankalarda repo yoluyla elde ettiği tutarı haksız kazanç saymış, kamu

---

[67] Anayasa. madde 73'te kamusal gücün hakim olduğu ve kamu finansmanının amaçlandığı vergi, resim ve harcın yanında vergi benzeri mali yükümlülük terimi kullanılmış, bu terimin kullanımıyla kamu gelirlerine elastikiyet kazandırılmıştır. Anayasa Mahkemesinin ek mali yükümlülük dediği, Danıştay'ın benzeri mali yükümlülük dediği bu kavramın kapsamına mahkeme kararlarıyla bugüne kadar fonlar, borsada tescil ücreti gibi gelirler dâhil edilmiş, sağlık kütüğü primi, noterlik gelirlerinden pay verilmesi, kara yollardan veya köprü gibi yerlerden alınan geçiş parası benzeri mali yüküm dışında bırakılmıştır. Mevzuatta ve kararlarda tanımı yapılmayıp, örneklerden yola çıkılarak kapsama alınmayan vergi benzeri mali yüküm doktrinde; kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınan gelir diye tanımlanmaktadır. Bkz. Nihal Saban**, Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2009, s. 6-13.

[68] Devletin gelir çeşitlerinden biri olan borçlanmada devlet özel hukuka ilişkin faaliyette bulunduğu için, borçlanmadan doğan alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamı dışında kalacaktır. Ama devletin cebri borçlanmaları-tasarruf bonoları gibi- kamu gücü ağır bastığı için kamu alacağı niteliğindedir. Bkz. Kumrulu/Öncel/Çağan, s. 160.

[69] Dn.9.D., T.26.2.2005, E.2004/1652, K.2005/1, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[70] Y. 4. HD., 19.11.2007, T.2007/985-14465, Tombalıoğlu, s. 26.

alacağı niteliğinde olmadığını belirtip alacak davası şeklinde adli yargıda görülmesi gerektiğine hükmetmiştir.[71] Dolayısıyla "kamunun müdahil olduğu her alacak kamu hukuku içerisinde cebri icra hükümlerine göre takip ve tahsil edilir hipotezi doğru değildir."[72]

AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilen beş grup alacağın ayrıntısıyla ele alınması kamu alacağı kavramının daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

1.1.5.2.2. Asli ve Fer'i Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları[73] ve para cezalarından[74] oluşur. "Dolayısıyla *muhtelif kanunlara göre alınan her türlü vergi resim, harç ve bunlara ait cezalar asli kamu alacağıdır*."[75]

Kanunda aslî kamu alacakları sayılırken '*gibi…*' ifadesine yer verilmesi, aslî kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi (tadadi) anlamına gelmektedir.[76] "Bu itibarla, vergi benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel olmadığı düşünülebilir. Ancak adları belirtilmeyen fakat mali yükümlerden doğan kamu alacakları kamu icra hukuku

---

[71] Dn. 10. D., T.4.4.2011, E.2007/1630, K. 2011/1376, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[72] Budak/Benk, s. 71.

[73] Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı davranılmasının veya vergi kanunlarıyla getirilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesinin mali yaptırımlarıdır. Para ve vergi cezaları ile, vergiler ve diğer mali yükümler arasında *amaç farklılığı* söz konusudur. Para ve vergi cezaları devletin yaptırım gücüne dayanılarak alınmalarına karşılık, kamu harcamalarını karşılamak üzere tahsil edilen, yani vergi niteliği taşıyan bir mali yüküm değildir, burada amaç kişileri belli davranışlarda bulunmaya ya da bulunmamaya yöneltmektir. Kısaca bunlar kamu harcamaları için kullanılırlarsa da bu amaçla tahsil edilmezler. Bkz. Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 32-33.

[74] Türk Ceza Kanunu'na göre uygulanan para cezaları hariç, diğer tüm kanunlarda yer alan para cezalarının AATUHK'ya göre tahsil edileceği belirtilmemiş olsa bile, bu kanuna göre tahsil edilmeleri sonucuna varırız. Bunun nedenlerinden birisi para cezalarının etkililiğinin yani güvenli ve zamanında tahsili sağlanılmaya çalışılmasıdır. Örneğin; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 55. maddesinde ödenecek idari para cezalarının AATUHK hükümlerine göre ödeneceği belirtilmektedir. Mesela 6785 sayılı Kanun'un 25. maddesine binaen verilen para cezalarının mali yüküm olduğuna dair Danıştay kararı (Dn. 6.D. 29.4.1986 gün ve E.1986/325, K.1986/414) vardır. Bkz. Karakoç, **Kamu**, s. 32.

[75] Budak/Benk, s. 65.

[76] Tancı-Arıkan-Yalçın ise 'gibi' sözcüğünün asli kamu alacaklarının çeşitlerini çoğaltma anlamında değil, tahdidi amaçla 'cümle tekniği ve lisan zarureti' dolayısıyla kullanıldığını düşünmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 572.

bakımında –ancak özel kanunlarında yollama yapılması şartıyla- kamu alacağı sayılmakta ve AATUHK'ya göre tahsil edilmektedir."[77]

"Fer'i kamu alacakları da kamu hizmeti ve kamu gücü esasına dayanmaktadır. Bu alacakların asıl kamu alacağının tabi olduğu usullere göre tahsil edilmesi, yapılacak takibin bütünlüğünün bozulmaması, yani aynı kaynaktan doğan alacağın bir kısmının aynı makamlar tarafından ve ayrı usullere göre tahsil edilmesine meydan verilmemesi amacını taşır."[78] Bu bağlamda asıl kamu alacağına ek olarak alınan gecikme zammı (AATUHK md. 51, 53), gecikme faizi (VUK md. 112), tecil faizi (AATUHK md. 48), pişmanlık zammı (VUK md. 371) ve haksız çıkma zammı (AATUHK md. 58) fer'i kamu alacaklarıdır.

1.1.5.2.3. Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Alacaklar

AATUHK'nın 1. maddesi sadece devlet, il özel idaresi ve belediyelerin kamu hizmeti uygulamasına bağlı alacakları kapsama almaktadır. Doktrin ise, kamu hizmetinden doğan alacaklarda *'kamu hizmeti yapılmasına bağlı olarak doğan alacaklar'* ölçütünü esas almakta ve kamu alacağı kapsamının geniş olduğunu ileri sürmektedir.[79]

Bu alacakla ilgili tartışmalar ve belirsizlikler mevcuttur. Mesela kamu hizmeti yapılmasından doğan alacakların tam bir listesini çıkarmak mümkün değildir.[80] Çünkü

[77] Karakoç, **Genel**, s. 572-573.
[78] Aynı yer.
[79] Karakoç, **Genel**, s. 575.
[80] Mesela elektrik abonman mukaveleleri özel hukuka, dolayısıyla adli yargıya tabi iken, Danıştay bu mukaveleler çerçevesinde ortaya çıkan trafo iştirak payı ile ilgili alacağın kamu alacağı olduğuna ve görevi dahilinde olduğuna hükmetmiştir. Bkz. Dn.9.D., t.25.3.1976, E.1975/2488, K.1976/911, Karakoç, **Kamu**, s. 35.

hem kamu hizmeti kavramı toplumsal geliş doğrultusunda belirsizdir[81], hem de kanunlarda yer alan alacaklar sürekli değişiklik göstermektedir. Harcamalara katılma payları bu grup kamu alacak türünün en tipik örneklerindendir.[82] Belediye Gelirleri Kanunu madde 86, 87, 88'de belirtilen yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı, su tesisleri harcamalarına katılma payı bu gelir türünün çeşitleridir. 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu'nun 16., 17. maddelerine binaen kurumdan alınıp daha sonra ödenmeyen krediler de bu kamu alacağı kapsamında değerlendirilebilinir. Dolayısıyla bir alacağın kamu alacağı olmasında esas alınması gereken 'dar anlamda kamu hizmeti'[83]dir." [84]

AATUHK'da kamu hizmetleri tek tek sayılmamış, istisnalar belirtilerek -akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan denilerek- genel bir kapsam oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu minvalde, kamu hizmetinden yararlanmanın şekil ve şartlarından doğan alacaklardan büyük bir bölümü idari sözleşmelere bağlı alacaklar oluşturmakladır. İdare sahip olduğu kamu gücü dolayısıyla sözleşmelerde şartları ve işi belirleyen olup, karşı taraf sözleşme hükümlerini kabul etmek veya kabul etmemek

---

[81] Başlangıçta özel kesimin ekonomik güçsüzlüğü nedeniyle yürütülemeyen ya da karlı görmedikleri için yürütülmeyen demiryolları, posta gibi faaliyetler, kamu yararı gereği idarece yürütülmüş ve özel hukuktan farklı kurallara tabi tutulmuştur. Ancak devletin giderek ekonomik yaşama müdahale edip, özel kişilerce de yürütülen ticari, sınai veya iktisadi faaliyetleri üstlenmeye başlamasıyla kamu hizmeti giderek belirsiz hal almaya başlamıştır. Böylece kamu hizmetlerinin tümü idare(veya kamu) hukukuna tabi olmayıp, bazıları özel hukuka tabi kılınmış veya kuruluşu ve bazı ilkeleri İdare hukuku alanına dâhil olmakla birlikte günlük işleyişleri özel hukuk hükümlerine tabi tutulmuştur. Örneğin; Kızılay'ın, özel öğretim kuruluşlarının, özel hastanelerin faaliyetleri bazı İdare hukuk ilkelerine tabi tutulmuştur. İdarenin sıkı denetimi, gözetimi altında yapılmasının yanında, belli koşulları taşıyanların parasız yararlanması gibi zorunluluklara da bağlanmıştır. Bkz. Günday, s.31. Bu anlatılanlardan yola çıkarsak ***(geniş anlamda)*** kamu hizmetini, devlet tarafından veya devletin denetimi altında özel kişilerce, kamu yararının sağlanması ve genel toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla yürütülen faaliyetler olarak tanımlayabiliriz. Kamu hizmetini belirleyici ölçütünü, kamu hukukuna özgü yöntemlerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılması oluşturmaktadır**.** Bkz. Karakoç, **Kamu,** s. 35; Karakoç, **Genel**, s. 573-574.

[82] Vergiler kamu harcamalarının karşılığı olması amacıyla tahsil edilirken, harcamalara katılma payı ilgili bayındırlık hizmetinden yararlanmış olan ve taşınmazının değeri artan taşınmaz maliklerinden alınır ve dolayısıyla bir yararlanmanın karşılığı olarak alınır. Vergilerde özel olarak bir yararlanma söz konusu olmadığı için, AYM bu alacak türünü 'resim benzeri bir mali yükümlülük' olarak nitelendirmektedir. AMK. 24.11.1987 Tarih ve E.1987/19, K.1987/31 (Rg.29.3.1988), Karakoç, **Kamu**, s. 37.

[83] ***Dar anlamda kamu hizmeti***nin ölçütü, hizmetin uygulanmasında kamu hukukuna özgü yöntemlerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılması oluşturur.

[84] Çünkü kamu icra hukuku hükümlerine göre sadece devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından yapılan kamu alacaklarından tahsil edilen alacaklar tahsil edilmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 573-576.

durumundadır.[85] Her kamu hizmetiyle alakalı sözleşme idari sözleşme sayılmayacağına göre genel kapsamın içeriğinde hangi hususların gireceği doktrinde tartışmalıdır.

Mutluer'e göre kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacaklar ifadesi, kamu alacaklarının gelecekteki gelişimi dikkate alınarak hükme bir elastikiyet vermek için kullanılmıştır. Örneğin; Sosyal Sigortalar Kurumunun tahsil ettiği primler ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devir edilen alacaklarının kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle ilgili görülerek bu kanun hükümleri içerisinde tahsil edilmesi gibi. Bu bakımdan hangi alacakların kanun kapsamına girdiği, hangilerinin girmediği yorumunu yaparken maddeyi günün koşullarına göre yorumlamak gerekir. Dolayısıyla ona göre bu konuda amaçsal yorum tarzını benimsemek en uygunu olacaktır.[86]

Karakoç'a göre kamu hizmeti yapılmasına bağlı alacaklar ölçütünün kullanarak genişletici yorum yapmak kanunun sözüne ve ruhuna aykırıdır. Ona göre asli ve fer'i alacak dışındaki alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için; alacağın kamu hizmeti yapılmasından doğmuş olması -devlet, il özel idaresi veya belediye tarafından yapılması- ve kamu hizmeti yapılmasından doğan alacağın sözleşmeden[87], haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğmamış olması şartının kümülatif gerçekleşmesine bağlıdır. [88]

---

[85] Budak/Benk, s. 66.

[86] Mutluer, s.442; Aynı yer.

[87] Örneğin; bireylerin özel yönetim usullerine tabi kamu hizmetlerinden ve özellikle iktisadi kamu hizmetlerinden yararlanması 'abonman sözleşmesi' olarak adlandırılan sözleşme olmakta ve bu sözleşmeler idarenin özel hukuk sözleşmeleri sayılmaktadır. Çünkü bir tarafta idarenin olduğu ve karşı tarafın bir *kamu hizmetinin yürütülmesini*(*ifasını*) veya böyle bir hizmetin yürütülmesine katılmasını öngören sözleşmeler **'idari sözleşme'** sayılmakla birlikte, idarenin kamu hizmetine ilişkin yaptığı her sözleşme –kamu hizmetinden *yararlanma* imkânı veren abonman sözleşmeleri veya malların satın alınması gibi kamu hizmeti ile ilgili işlere ilişkin sözleşmeler idari sözleşme sayılmazlar ve özel hukuk kuralları uygulanır ilişkiye. maden işletme imtiyazları veren sözleşme veya orman işletme sözleşmeleri gibi sözleşmelerin konusu kamu hizmeti olmamakla birlikte idari sözleşme sayılmalarının nedeni **devletin gözetimi ve denetimi**nin ağırlık kazanmasıdır (Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri, iltizam sözleşmeleri, kamu istikraz sözleşmeleri, idari hizmet sözleşmeleri, maden ve ormanların devletin denetimi ve gözetimi altında işletilmesine ilişkin sözleşmeler, görevlendirme sözleşmeleri, yap-işlet-devret ve yap-işlet sözleşmeleri idari sözleşmelere örneklerindendir). Dolayısıyla kamu hizmetinin yürütülmesi veya yürütülmesine katılmayı öngören sözleşmeler ve devletin denetiminin mevcut olmadığı sözleşmeler devletin özel hukuka göre yaptığı sözleşmeleridir, özel hukuk kuralları uygulanır ve kamu hizmeti yapılmasından doğan kamu alacakları statüsüne girmezler. Bkz. Günday, s. 168-170; Budak/Benk, s. 66.

[88] Karakoç, **Kamu**, s. 34-35.

Saban ise, vergilendirme alanındaki terimlerin farklılaştırılsa da, kamu harcamalarına yeni ortaklar bulma çabalarından başka bir şey olmadığını, yükümlülüklerin adlarının farklılaştırılmasıyla meşrulaştırılmaya çalışıldığını, aslında söz konusu terimlerin amaçlarının devletin vergilerle karşılamak zorunda olduğu görevler olduğunu düşünmektedir.[89] Saban'ın kamu gelirleri ile ilgili olan terim sorununa getirdiği bu gerçekçi yaklaşımı, kamu hizmetlerinden doğan alacaklar hususunda d benimsemek yerinde bir fikirdir . Kaldı ki böylesine ayırt edici ve spesifik ifadelerin kullanıldığı kanun maddesinde böyle genele hitap eden mefhum bir hususun olması ancak bu şekilde açıklanabilir.

1.1.5.2.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Cebri icraya dayalı tahsilatın takip masrafları olarak adlandırılan giderlerin devlete bir maliyeti söz konusudur. Takip giderleri; asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetlerinden doğan alacakların cebren tahsili sırasında katlanılması gereken zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış gibi giderleri ifade etmektedir.[90] Kanunda yer alan takip masrafları, 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bütün alacaklara yönelik olarak yapılan takip masraflarını kapsamaktadır. Takip giderlerinin yanı sıra, bir fiilin suç olarak tespit edilmesi, suç fiillerinin araştırılması ve yargılaması aşamasında yapılan giderlerin takibi de yani kovuşturma ve yargılama giderleri de AATUHK hükümlerine göre yapılmaktadır. Yargılama sırasında ödenen harçlar, yazışmalar için gerekli posta giderleri, bilirkişi giderleri, avukatlık ve keşif masrafları gibi giderler AATUHK kapsamında kamu alacağıdır ve HMK'da ifade edilmiştir.[91]

1.1.5.2.5. Mahiyetlerine Ve Aidiyetlerine Bakılmadan Özel Kanunlarda Tahsilinin TEK'e Göre Yapılacağı Veya AATUHK'ya Göre Yapılacağı Belirtilen Alacaklar

AATUHK'nun 2. maddesi, eski tarihli çeşitli kanunlarda TEK'e göre tahsil edileceği belirtilen alacakların AATUHK'ya göre tahsil edileceğini belirtmektedir. Bu yollama nedeniyle nitelik olarak kamu alacağı sayılamayacak bazı alacaklar da kanun

[89] Saban, s. 11.
[90] Budak/ Benk, s. 66.
[91] Aynı yer.

kapsamına dâhil edilmiş olmaktadır. Bu yollama alacağa, kamu alacağı niteliği kazandırmamakla birlikte sadece, alacaklı kuruma kamu gücünü kullanma ve böylelikle alacağı AATUHK kapsamında az zamanda ve süratle cebren tahsilini sağlamış olmaktadır.[92] TEK'e yollama yapan kanun hükümleri[93] şöyledir:

- 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paralarının muhtar ve ihtiyar heyeti azalarından alınması[94]
- 3524 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre göre hazinece satılan gayrimenkullerin ödenmeyen taksit bedelleri,
- 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un 15. maddesine göre ödenmeyen koruma bedelleri,
- 4109 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlarda mükelleflerin ödemediği miktarlar.

Bazı kanunlarda, kamu idare veya kurumlarının tahsil edeceği alacakların 6183 sayılı kanuna göre tahsil edileceği belirtilmektedir. Bu alacaklar kamu alacağı olarak nitelendirilmese de AATUHK kapsamına giren kamu alacakları takip ve tahsil usullerine tabidir. Bu alacaklar da 'kamu alacağı gibi' olarak nitelendirildiğinden, AATUHK 1. maddesindeki şartlar aranmadan bu kanuna göre takip ve tahsil edilmektedir.[95] Bu alacakları[96] şu şekilde sıralayabiliriz:

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ecrimisil alacakları[97] (DİK md.75/2)[98]: Kumrulu/Öncel/Çağan, ecrimisil alacaklarını sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar olarak nitelendirmektedir.[99]

---

[92] Karakoç, **Kamu**, s. 37-38.
[93] Tombalıoğlu, s. 22-23; Budak/Benk, s. 67.
[94] Köy tüzel kişiliği AATUHK'da sayılan kamu idarelerinden olmamasına rağmen bu kanun kapsamında takip ve tahsil edilir.
[95] Karakoç, **Kamu,** s. 38.
[96] Tombalıoğlu, s. 23.
[97] Ecrimisil İle ilgili örnek Danıştay kararları için bkz. Dn 10. D., T.26.9.2013, E.2012/8895, K. 2013/6670, Dn 10. D., T. 25.9.2013, E., 2012/6579, K. 2013/6576, ecrimisil hakkında ödeme emrinin düzenlenebileceği ve bu konuda vergi mahkemelerinin yetkili olduğu hakkında örnek karar için bkz. Dn.10.D., 22.12.1986, E.1985/1626, K.1986/2443, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun ek 2. maddesine göre ödenmeyen inzibatı cezalar,
- 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 1. maddesinin (b) bendine göre tohumluk kredi borçları,
- 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun'un değiştirilmiş 1. maddesine göre haksız alınan ihracatta vergi iadesi,
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 115. maddesine göre hükmedilecek trafik cezaları,
- 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 37. maddesine göre süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri[100], işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları[101],
- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9/7. maddesine göre ödenmeyen devlet hissesi,
- 3621 sayılı Kıyı Kanunu'nun 15. maddesine göre sahil şeritlerine duvar ve çit gibi engelleri oluşturanlara verilen idari para cezası,

---

[98] Ecrimisil, devletin özel mülkiyetinde ya da hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerleri, Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malları işgal eden kişi veya kurumlardan istenen ecrimisiller, Duran'a göre kamu alacağı niteliğinde olmayıp, tamamen özel hukuk ilişkilerinden doğan ve Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Medeni Kanunu uyarınca Adalet mahkemelerince görülüp çözümlenmesi gereken sorunlara ilişkindir. Onar'a göre ise devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında olan yerlerin sözleşmeye dayanmaksızın fuzuli işgali söz konusu olduğu için bu bir kamu alacağıdır. Nitekim ecrimisiller idari işlemlerle tahsil edilmekte, tarh-tahakkuk-tahsil aşamalarında devlet kamu gücünü kullanarak yer almaktadır. Özbalcı da kamu alacağı sayılmasını, ecrimisil alacaklarının tahakkuk aşamasındaki uyuşmazlıklara idare, tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklara vergi mahkemesinin bakmasını ve bu kararların kanun yolunun Danıştay olmasını gerekçe göstermektedir. Bkz. Karakoç, **Kamu**, s. 39-40.

[99] Tahsili Emval Kanunu ecrimisilleri kapsamına almaktaydı. AATUHK'nın 1. maddesi dışında sayılması doğru olmakla birlikte, başka bir özel hüküm nedeniyle-DİK md.75/2- ecrimisiller de bu kanuna göre tahsil edilir. Öte yandan AATUHK'nın 2. maddesinde ecrimisillerin kamu alacağı gibi tahsil edileceğini belirtmektedir. Bkz. Kumrulu/Öncel/Çağan, s. 160.

[100] Sosyal Sigortalar Kurum prim alacağının, kamu alacağı niteliğinde olduğu hakkında İBK (7.12.1964 gün ve 1964/6 E.1964/5 sayılı İBK) ve bu prim alacağı için yaşlılık aylığına haciz konulabileceği hakkında kararlar (Y.21.HD. E.2008/4647, K.2009/3403 gibi) bulunmaktadır. Daha geniş bilgi için bkz. www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=750, 15.07.215; Tombalıoğlu, s. 35.

[101] Bu alacakların tahsilinde, AATUHK'nın gecikme zammını düzenleyen 51., tahsil zamanaşımını düzenleyen 102. ve tahsil imkansızlığı nedeniyle terkini düzenleyen 106. maddeleri hariç diğer hükümleri uygulanmaktadır. Bkz. Budak/Benk, s. 68.

- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/2. maddesinde sayılı hallerde verilen idari para cezası,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132/1'de sayılı hallerde zikredilen para cezalarını ve fonun alacakları,
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 35., 78. ve 79. maddelerine göre süresinde mahsup edilmeyen avanslar, süresinde ödenmeyen hasılat payları ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının süresi içinde ödemedikleri gelir fazlaları,
- 1567 sayılı Türk Parasını Koruma Kanunu'na 6258 sayılı kanunla eklenen ek 4. maddesine göre hükmolunacak para cezaları.

Kamu alacağı ile ilgili hususları toparlarsak; kamu alacağının bu yasa kapsamında takip ve tahsil edilebilmesi için, söz konusu alacağın; devlete, il özel idarelerine, belediyelere veya özel kanunlarında atfı yapılan belli kamu otoritelerine ait olması ve bu alacağın vergi, resim harç gibi cebre dayanan mali yükümlük niteliğinde olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, devletin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacakları bu kanun kapsamında değerlendirilemez. Bunun yanında, salt özel kanununda 6183 sayılı Kanun'a veya TEK'e atıf yapılması o alacağa 6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı niteliği kazandırmaz, sadece söz konusu alacağın tahsili bakımından AATUHK hükümleri uygulama imkânı bulur. Velhasıl, "yasal düzenlemenin taşıdığı çelişki, bir taraftan idarenin taraf olduğu bazı alacaklar (özel hukuk sözleşmelerinden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacakları) mutlak surette özel hukuka tabi olup, tahsilâtına ilişkin düzenlemelerle kamu alacağına dönüştürülemez iken; diğer taraftan özel hukuka tabi olsa bile özel kanunlarında yapılan bir düzenleme ile tahsilâta ilişkin olarak kamu alacağı vasfı kazanan alacakların mevcudiyeti, kamu alacağının tam olarak kavranamamasına yol açmaktadır."[102]

[102] Budak/Benk, s. 71.

1.1.5.3. Kamu Alacağı Tarafları ve Takip ve Tahsile Yetkili İcra Dairesi Organı

Devlet vergilendirme yetkisini-mali yüküm koyma yetkisini- Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda yasama organı yoluyla kullanırken, bazen bu yetkinin bir bölümü belirli sınırlar dâhilinde yürütme organına da tanımıştır (Anayasa madde 73/4'te yetki, Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır). Bazen Devlet söz konusu mali yükümlerden doğan kamu alacaklarının tahsil yetkisini kendisi kullanırken, bazen de bu yetkisini yerel yönetimlere devredebilmektedir. Örneğin; belediyelerin vergilendirme yetkisi 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiştir.[103] Bu gibi durumlarda belediye, il özel idaresi veya köy idaresi kamu alacaklısı sıfatı taşımaktadır. Öte yandan, Sosyal Güvenlik alacakları ile sigorta primleri kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edildiği için sosyal parafiskal kuruluşlar da kamu alacaklısı sıfatına haizdir.[104] Bunun yanında, alacakları kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da kamu alacaklısıdır. Dolayısıyla kamu alacağı sadece merkezi idare gelirlerini içermediği için, kamu alacaklısı kavramı dar anlamda ele alınan Devlet kavramından daha geniş bir anlamı ifade etmektedir.[105]

Devletin anayasal vergilendirme yetkisinin başka bir organa bırakması yani yetki devri durumunda kamu alacaklısı sıfatını yetki devredilen organ kazanır. Dolayısıyla il özel idareleri ve belediyelerin yetkisi dâhilindeki kamu alacağını toplama görevi bu yönetimlerin tahsil daireleri (AATUHK md.3) ait iken, merkezi yönetim bütçesi ve özel bütçeye dâhil vergiler için görevli organ vergi daireleridir.[106] AATUHK'nın 5. maddesine göre yetkili vergi dairesi de alacaklı kamu idaresinin yerel dairesidir. "Başka deyişle; kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı takip kural olarak ilgili vergi dairesi yani, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesi tarafından '*tahsil dairesi'* sıfatıyla yapılmaktadır."[107] Borçlu veya malları farklı yerde ise, tahsil dairesinin

[103] Kırbaş, s. 62.
[104] Karakoç, **Kamu,** s. 40-41.
[105] Karakoç, **Genel**, s. 580.
[106] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 162.
[107] Karakoç, Genel, s. 580.

borçlunun veya mallarının bulunduğu yerde vergi dairesine *'istinabe'* yoluyla[108] takip işlemlerini yaptırması gerekir (AATUHK md.5).

Kamu alacaklısının karşısında kamu borçlusu yer alır. Kamu borçlusu ise; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi (VUK md.8/1) yani, kural olarak vergi mükellefidir. Bunun yanında, asıl vergi yükümlüsü yerine defter tutma gibi yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu 3. kişi olan vergi sorumlusu, vergi cezası muhatabı, parafiskal yükümün borçlusu da kamu borçlusu olabilmektedir.[109] Bu itibarla kamu borçlusu kavramı, vergi yükümlüsü kavramından daha geniş kapsamlıdır. Nitekim kamu icra hukuku hükümleri, vergi yükümlülerine, vergi sorumlularına, onların mirasçılarına ve kefillerine, yabancı şahıs ve/ya da kuruluş temsilcilerine uygulanmaktadır.[110]

1.2. GENEL İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ

1.2.1. Genel Olarak

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişki konusunda; vergi hukukunun tamamen özel hukuka bağlı olduğu, bağımsız olduğu veya vergi hukukunda özel hukuk ilkeleri geçerli olmakla birlikte vergi hukukunun özel düzenlemelerinin bulunduğuna dair başlıca üç yaklaşım bulunur. Öncel/Kumrulu/Çağan bu konuda son görüşü benimseyerek, vergi hukukunun özel hukuk kavramlarını ve biçimlerini-ikametgâh, evlilik, mal rejimi, rüşt gibi- ilke olarak aynen kabul etmekle birlikte, vergi hukukunun kendi özel düzenlemelerini getirdiği takdirde bunların esas tutulacağını savunmaktadır.[111] Örneğin; kamu alacağına ilişkin ödeme emrinin düzenlenme şart ve

---

[108] Karakoç'a göre, AATUHK'nın 5. maddesinde geçen 'niyabeten' kelimesi yerine 'istinabe' teriminin kullanılmasının daha doğrudur. Çünkü istinabede tahsil dairesi kendi elemanlarından birini görevlendirmemekte, başka bir tahsil dairesinden kendi adına takip işlemlerini yapmasını talep etmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 580.

[109] Alman Vergi Usul Kanununda bizdeki vergi mükellefine karşılık gelen vergi borçlusu, vergi sorumlusu, stopaj ödevlisi, teminat sunma ödevlisi gibi vergi yasalarıyla getirilen ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişileri ifade etmek üzere toplamda sadece 'vergi ödevlisi' kavramı kullanılmaktadır. Bizde vergi hukukunda her ne kadar toplamı ifade edecek böyle bir terim bulunmasa da alacakların tahsili bakımından kamu borçlusu deyimi kullanılmaktadır. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 39-43.

[110] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s. 51; Öncel/Kumrulu/ Çağan, s. 161; Karakoç, **Genel**, s. 580.

[111] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 4, 5.

usulleri AATUHK'da (md. 58) yer alarak, İİK'daki özel hukuk alacağına ilişkin ödeme emrinden farklı bir tezahüre ve yapıya bürünmüştür.

Özel hukuk ilişkilerinde, edim yükümünü zamanında yerine getirmeyen taraf/borçlu, İİK uyarınca karşı tarafın/alacaklının icra (veya iflas) dairelerine başvurması sonucunda edim yanında birtakım ek yükümleri-faiz, cezai şart gibi- yerine getirmeye zorlanabilir. Sözleşme serbestisinin olduğu eşitler arası bu ilişkide, devlet ancak taraflardan birinin kendi edimini yerine getirmemesi ve alacaklının başvurması durumunda devreye girerek, borçlunun alacak tahsil edildikten sonraki ekonomik durumunu[112] gözetmeden tahsil eder.[113] Alacaklının başvurusu üzerine, icra (veya iflas) dairelerince ödeme emri düzenlenerek borçluya tebliğ edilir ve itirazının hukuk mahkemelerine belli sürede yapılması belirtilir.

1.2.2. Tek Bir İcra Hukuku Olması Görüşü

Kamu icra hukukunun ayrı bir hukuk dalı olarak kabul edilmesi ile ilgili tartışma mevcuttur. Doktrin, kamu icra hukukunun ayrı bir hukuk dalı olduğu kabul edilmesi bir yana, kamu alacaklarının tahsilinin İcra ve İflas kanunu dışında ayrı bir kanunda düzenlenmesine bile gerek olmadığı görüşünü savunmaktadır.[114] Kamu hukuku alacağının farklı usullere tabi tutularak -gerektiğinde imtiyazlar tanınarak- kolaylıkla, süratle ve az masrafla tahsil edilmesinin eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil ettiğini, -hatta alacaklı kamu idarelerinin borçlarını takip ve alacaklarını tahsil konusunda kamu gücünün kullanmalarının ve *kendiliğinden* hareket etmelerinin ihkâk-ı hak olduğunu-, AATUHK'nın yürürlükten kaldırılıp, kamu hukuku alacaklarına bazı imtiyazlar tanınsa bile, bunların özel hukuk alacakları ile aynı usullere ve aynı şartlara tabi tutularak tarafsız icra dairelerince tahsili yoluna gidilmesinin daha doğru olduğu

[112] Çünkü amaç sadece alacağı tahsil etmek olduğu için, borçlunun içine düşeceği durum alacaklıyı hiç mi hiç ilgilendirmez. Oysa vergi borcu ilişkisinde alacaklı idarenin amacı idarenin gelir kaynağını kurutmamak adına, başka deyişle kamu yararı adına borçlunun zor duruma düşmesini engelleyecek tarzda tahsil yapmaktır. Bkz. Eda Baysal, "Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan 'Teminat İsteme' Uygulamasında 'Yetki' Ve 'Neden' Unsurlarının Tahlili", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, S. 54, Haziran 2009, s. 1172.

[113] Devletin de özel hukuk kişisi olarak yer aldığı ilişkilere de özel hukuk hükümleri uygulandığı sonucu AATUHK'nın 1. Maddesinden çıkarılır.

[114] Ansay, Postacıoğlu gibi yazarlar amme alacaklarının tahsili ile ilgili hükümlerin birçoğunun İİK'daki maddelerin tekrarı mahiyetinde olduğundan AATUHK'ya pek ihtiyaç olmadığını dile getirmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 552-555.

görüşünü savunmaktadırlar.[115] Bir derece ileri gidilerek, kamu icra hukukunun genel icra hukukunun genel ilke ve uygulamalarından ayrılmasının ve uyuşmazlıkların çözüm yerlerinin farklılaştırılmasının 'yargı birliği'nin bozulmasına yol açtığı yönünde eleştiriler de yapmaktadırlar.[116]

Doktrinde savunulan diğer bir görüş, kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilmesi gereken alacağın niteliğinden dolayı, AATUHK ile İİK arasında bir 'espri' farkının olduğudur.[117] Yani ihtiyati tahakkuk gibi konularda kamu alacaklarının tahsilinin ayrı düzenlemeyi gerektirmesi ile birlikte, zaten genel icra usulleri ile paralel bir düzenlemenin olduğunu ileri sürmektedirler.[118] Onlara göre, kamu yararının kişisel yarardan üstün tutulmasının zorunluluğu sonucu olarak vadesi gelmiş alacaklar için, *tahsil dairesinin kendisi icra dairesi olarak*, kamu alacağını takip ve cebren tahsil edebilmekte ve bu da alacağın süratle ve az masrafla tahsil edilebilmesini sağlamaktadır.[119]

Devletin finansmanın sağlanabilmesi için bazı zorunluluklar -kamu idarelerinin borçlunun borç ödendikten sonraki ekonomik durumunu düşünmek durumunda olduğu, alacağın tahsilinin formalitelerin es geçilerek süratle, etkili şekilde ve az masrafla yapılması gerektiği, alacağın niteliği gereği kamu alacağına özgü ihtiyati tahakkuk, tecil, tehir, gecikme zammı gibi bazı kurumların kabul edilmesi gerekmesi- nedeniyle kamu alacaklarının tahsili için ayrı bir düzenlemenin yerinde olduğu fikri daha yerinde bir uygulama olacaktır.[120]

---

[115] Berkin de modern takip hukukunda kamu alacakları için özel bir takip yolunun öngörülmediğini, kamu alacakları için ayı düzenlemeler ve imtiyazlar tanınsa bile bu tür alacakların da aynı-tek- bir kanuna göre takip edilmesinde zorunluluk olduğunu düşünmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 553.

[116] Karakoç, **Genel**, s. 553, 554.

[117] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 158.

[118] Aynı yer.

[119] Karakoç, **Genel**, s. 553, 554.

[120] Örneğin; alacağın taksite bağlanması, terkin esasların kabulü, ödeme için belli sürelerin ve sabit yerlerin belirlenmesi, çekle, banka havalesiyle ve postahane vasıtasıyla ödeme usullerinin kabul edilmesi gibi düzenlemeler bu amaca hizmet etmektedir. Bkz. Karakoç, **Genel**, s. 555.

1.3. (GENEL) İCRA HUKUKU İLE VERGİ/KAMU İCRA HUKUKU ARASINDAKİ İLİŞKİ

Kamu icra hukukunun düzenleyen AATUHK ile genel icra hukukunu düzenleyen İİK arasında, her ikisi de nitelikleri farklı olsa da alacakların cebren tahsilini[121] düzenlemesi açısından yoğun bir ilişki mevcuttur.[122] Her iki hukuk dalı da alacağın süratle ve az masrafla tahsil edilmesini, yasaklara uymayanlara birtakım cezalar verilmesini amaçlar ve farklı adlarla benzer kurumlara-icra inkâr tazminatı ve gecikme zammı gibi- veya aynı adlarla biraz değişen içerikli hususlara-ihtiyati haciz gibi- yer verir (AATUHK md.110-114). Bu konuyla ilgili olarak benzerliklerinden[123] çok farklılıklarına kısaca değinmek yerinde olacaktır. Bu farklılıklar şöyle sıralanabilir:

AATUHK kural olarak kamu hukukundan doğan alacakların tahsiline ilişkin özel bir kanunken, İİK özel hukuktan doğan alacakların tahsiline ilişkin genel bir kanundur[124]. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olan herhangi bir hususun AATUHK'da bulunmaması -AATUHK'da boşluk bulunması- durumunda İİK hükümleri uygulama alanı bulmaz.[125] AATUHK'nın açıkça yollama yapması halinde ancak İİK uygulama alanı bulabilir. "Açık atıf yoksa AATUHK'nın uygulanmasını içtihat geliştirecektir."[126]

Kamu hukukunda devletin üstünlüğü ilkesi kabul edilirken, özel hukukta taraflar arsında irade serbestisi, sözleşme serbestisi, tarafların eşitliği ilkesi gibi ilkeler

---

[121] Mesela cebren tahsil için ilk aşama olan ödeme emri kurumu her iki hukuk dalında gerek isim gerek düzenlendikleri amaç açısından aynı mahiyettedirler. Bunun yanında geçerli takip talebinin bulunması, içermesi gereken unsurlar gibi birtakım farklılıklar mevcuttur. Gerçekten de özel hukuktaki ödeme emrinin içereceği unsurlar bakımından esaslı unsurları ihtiva etmemesi ödeme emrini geçersiz kılarken, ikinci derece unsurların bulunmaması onu geçersiz kılmayıp şikâyet hakkı verirken, kamu hukukundaki ödeme emri benzer bir ayrıma gitmeyip 6183 sayılı Kanundaki unsurları içermemesi onu direk geçersiz yapmaktadır(Kuru ise itiraz sebeplerini maddi veya takip hukukuna dayanan itiraz sebepleri veya ileri sürülüş şekli bakımından itiraz sebepleri olarak ayrımlamaktadır. Bkz. Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, 1.Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul Kasım 2014, s. 206; Baki Kuru/Ramazan Aslan/Ejder Yılmaz, **İcra ve İflâs Hukuku**, 25.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 141.

[122] Karakoç, **Genel**, s. 556.

[123] Diğer bir benzerlik iflas yolu ile takip konusundadır. Çünkü AATUHK kamu alacaklarının cüz'î icra yolu ile yani haciz yolu ile takibi düzenleyen kanunken, hem özel alacaklar hem kamu alacağından dolayı iflas yolu ile takip –AATUHK'ya göre değil- tamamen İİK hükümlerine göre yapılır. Bkz. Kuru/Aslan/Yılmaz, s. 36.

[124] Karakoç, **Genel**, s. 557.

[125] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 159.

[126] Aynı yer.

benimsenmiştir.[127] Devletin özel hukuk kişisi olarak yer aldığı devletin özel sözleşmeleri, devletin haksız iktisaptan veya haksız fiilden doğan alacakları da özel hukuk hükümlerine göre tahsil edilir. Mesela devletin kendi malını kiraya vermesi, özel hukuk sözleşmesi ile olur. Ancak kamu alacaklarının bir tarafı sürekli olarak devlettir[128] ve bu konuda devlet aktif vergi süjesi olarak görev yapar. Vergi oyunun tüm ilke kurallarını uygulamakla kalmayıp, oyunun sağlıklı biçimde yürütülmesinin denetimi hükümranlığını kullanarak yapar.[129]

"Kamu icra hukukunda, her ne pahasına olursa olsun, kamu alacağının tahsil edilmesi yoluna gidilmesi mümkün değildir. Önemli olan var olan alacağı her halde tahsil etmek değil, aynı kaynaktan devamlı surette gelir sağlayabilmektir."[130] AATUHK'nın 62. maddesi, bu dengenin önemli bir husus olduğuna işaret edilmiştir.

Genel icra hukukunda alacaklının talep etme ilkesi[131], kamu icra hukukunda ise görevin gereği veya resen harekete geçme ilkesi uygulanmaktadır.

Alacakların niteliklerin farklı olması sonucu her iki dalda da farklı kurumlar benimsenmektedir. Mesela AATUHK'da güvence önlemleri (md. 9-36), özel ödeme şekilleri (md.41, 42) gibi kurumlar mevcutken, İİK'da bunlar mevcut olmayıp çocuk teslimi (md. 25), kiracının tahliyesi (md. 272-277) gibi kurumlar vardır.

---

[127] Karakoç, **Genel**, s. 557.

[128] Devlet kabaca tabir olup, AATUHK'nın 1. ve 2. maddesinde kamu alacaklısı sıfatına haiz olanlar sınırlı sayıda belirtilmiştir.

[129] Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 65, 66.

[130] Karakoç, **Genel**, s. 568.

[131] Takip talebi ilâmlı, ilâmsız bütün takip yolları bir takip talebi ile başlar. Bütün bu takip yolları için, takip talebi kural olarak aynıdır. Sadece ek olarak takibin özelliğine ilişkin hususlar ek olarak yazılır. Bundan başka takipli iflas yollarına da bir takip talebi ile başlanır. Bkz. Bkz. Kuru/Aslan/Yılmaz; s. 127.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME EMRİ VE ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞ USULÜ

2.1. DOKTRİNDE ÖDEME EMRİ KAVRAMI

Kamu borçlusunun, miktar mefhumuna bağlı kalmaksızın borcunu ödememe ihtimali her zaman mevcuttur. Bu ihtimale karşı AATUHK'da ve vergiye ilişkin diğer yasalarda, hatta vergiye ilişkin olmayan kimi yasalarda verginin tahsili belirli kurallara bağlanmıştır. Bu kurallar ışığında esas itibariyle borç ya iradi olarak süresinde veya gecikme zammıyla birlikte sonradan ödenir ya da borcun cebren tahsili yoluna gidilir.[132] İkinci seçenek tercih edilirse, tahsil dairesi ilk olarak vadesinde veya vadesinde olmamakla birlikte gecikme zammı dâhil olarak, borcunu ödemeyen yükümlüye ödeme emri gönderir.[133]

Ödeme emri, 6183 sayılı Kanun'un "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlığını taşıyan ikinci kısmında 55. maddede düzenlenmiştir. AATUHK'da ödeme emri ile ilgili herhangi bir tanıma yer verilmemekle birlikte, Danıştay ve doktrin tarafından farklı bakış açılarıyla bu kavram açıklanmaya çalışılmıştır. Danıştay, ödeme ermininin tanımını, '*kesinleşmiş zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal*

[132] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 155, 156.
[133] Aynı yer.

bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge' şeklinde yapmıştır.[134] Doktrinde ise ödeme emrinin tanımı ile ilgili olarak yapılan açıklamalar şu şekildedir:

1. Ödeme emri cebren tahsil işlemlerine başlanacağının yazı ile bildirilmesidir[135],

2. Ödeme emri, icra takibi aşamasından önce yapılan ve kamu alacağının takip ve tahsiline yönelik hukuki bir işlemdir. Dolayısıyla cebren tahsil işlemlerinden birincisidir ve bundan sonraki takip işlemlerinin ön şartıdır[136],

3. Ödeme emri; kamu alacağının ödenmesi için son kez yapılan bir uyarıdır. Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesinin sonucu, cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasıdır. Yani, ödeme emri cebren tahsil sürecinin başlangıcıdır[137],

4. Genel icra hukukundaki, borçlu aleyhine, alacaklısının talebi üzerine ödemenin muayyen müddetinde yapılması için icra dairesince çıkarılan yazılı emre tekabül eden, bir yönüyle borçluya borcunun ödenmesi konusunda yapılan duyurudur[138]

5.Ödeme emri, hem kamu borçlusunu ödemeye davet eden çağrı ve aynı zamanda bir tür ihtar niteliğine sahip belgedir.[139]

---

[134] Tayfun Ercan, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, 2011, Cilt:85, Sayı:2011/2, http://www.istanbulbarosu.org.tr/Yayinlar/BaroDergileri/ibd20112.pdf, (erişim tarihi) 5.7.2015, s. 12-13; daha ayrıntılı bilgi için bkz. Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Mart 2007, s. 271; Üstün, s.165; Öner, s. 194: Haciz yoluyla takip, borçluya ödeme emri gönderilmesiyle başlar.

[135] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 163.

[136] Karakoç, **Kamu**, s. 154; Kuru/Aslan/Yılmaz, s. 135.

[137] Tayfun Ercan, s.y.

[138] **Oluş Yayıncılık**, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları, Mayıs 2008, s. 556.

[139] Karakoç, **Genel**, s. 611.

2.2. GENEL OLARAK ÖDEME EMRİNİN İÇERİK VE ŞEKİL ŞARTLARI

Ödeme emri hususunu düzenleyen AATUHK'nin 55. maddesi şöyledir:

*"**Madde 55 –** Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir 'ödeme emri' ile tebliğ olunur.*

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.

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

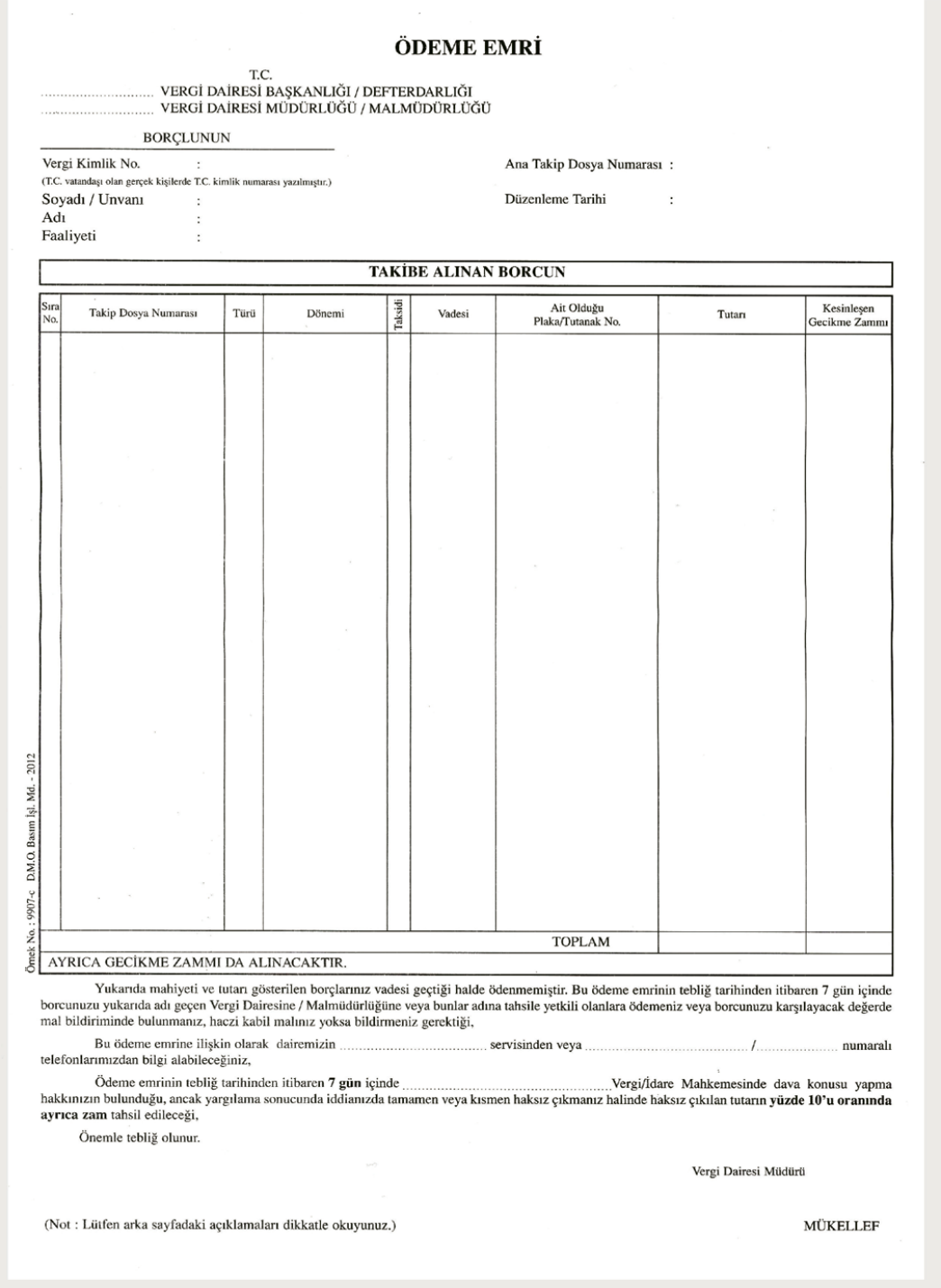
Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir."

Görüldüğü üzere bu hüküm; ödeme emrinin ihtiva etmesi gereken zaruri şartlarını düzenlemektedir. Ödeme emrinin çıkarılması, cebri tahsilat safhasını başlattığı için, tahsil dairesinin bu yoldaki takiplere girişebilme imkânına kavuşabilmesi bakımından uyması gereken bir mükellefiyeti de ifade etmektedir.[140] Buna göre, ödeme emrinde vergi borcunun neleri kapsadığı, nereye, ne kadar, hangi sürede nasıl ödeneceği ve ödenmeme durumunda cebren tahsil yoluna gidileceği kalem kalem doğru bir şekilde belirtilmelidir.

[140] **Oluş Yayıncılık**, s. 556.

Ödeme emrinin belirli şekle uygun olma zorunluluğu bulunmaktadır. Aksi halde ortada kesinleşmiş bir vergi borcu bulunmayacağı için düzenlenen belge, ödeme emri niteliğine haiz olmayacaktır ve iptale mahkûm olacaktır. Hukuken geçerli ödeme emri örneği ile içerikte bulunması gereken hususlar daha iyi şekilde anlaşılacaktır:

Şekil 2: Ödeme emri yazısı[141]



ÖDEME EMRİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ / MALMÜDÜRLÜĞÜ

BORÇLUNUN

Vergi Kimlik No. :
(T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası yazılmıştır.)
Soyadı / Unvanı :
Adı :
Faaliyeti :

Ana Takip Dosya Numarası :
Düzenleme Tarihi :

TAKİBE ALINAN BORCUN

Sıra No.	Takip Dosya Numarası	Türü	Dönemi	Taksidi	Vadesi	Ait Olduğu Plaka/Tutanak No.	Tutarı	Kesinleşen Gecikme Zammı
						TOPLAM		

AYRICA GECİKME ZAMMI DA ALINACAKTIR.

Örnek No : 9907-c D.M.O. Basım İşl. Md. - 2012

Yukarıda mahiyeti ve tutarı gösterilen borçlarınız vadesi geçtiği halde ödenmemiştir. Bu ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borcunuzu yukarıda adı geçen Vergi Dairesine / Malmüdürlüğüne veya bunlar adına tahsile yetkili olanlara ödemeniz veya borcunuzu karşılayacak değerde mal bildiriminde bulunmanız, haczi kabil malınız yoksa bildirmeniz gerektiği,

Bu ödeme emrine ilişkin olarak dairemizin ..... servisinden veya ..... / ..... numaralı telefonlarımızdan bilgi alabileceğiniz,

Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren **7 gün** içinde ..... Vergi/İdare Mahkemesinde dava konusu yapma hakkınızın bulunduğu, ancak yargılama sonucunda iddianızda tamamen veya kısmen haksız çıkmanız halinde haksız çıkılan tutarın **yüzde 10'u oranında ayrıca zam** tahsil edileceği,

Önemle tebliğ olunur.

Vergi Dairesi Müdürü

(Not : Lütfen arka sayfadaki açıklamaları dikkatle okuyunuz.)

MÜKELLEF

[141]www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Odeme_Emrine_Karsi_Yapilacak_Islemler_Brosuru.pdf, (erişim tarihi) 15.7.2015.

Ödeme emrinin içerik kısmı vergi dairesince düzenlenirken, borcun fer'ileri kısmına, gecikme zammının miktarı ödeme gününde belli olacağından bu kalem borç yazılmamakta, ödeme emrine basılı olarak "Ayrıca gecikme zammı da alınacaktır" sözcüğü eklenmektedir. Danıştay da buna uygun olarak bir kararında, yükümlünün borcun aslını ödeyip gecikme zammını ödememesi üzerine, vergi dairesince yeniden ödeme emrinin tebliğ edilmek zorunda olduğunu belirtmiştir.[142] Diğer bir Danıştay kararında, ödeme emri niteliğinde olmayan, yükümlünün sorumlu olduğu iddia edilen kamu alacağını rızaen ödemeye çağıran ve ödemediği takdirde 6183 sayılı Kanun'un uygulanacağı ihtarın içeren yazılı belgenin kısaca ödemeye çağrı mektubunun ödeme emri sayılmayacağına hükmedilmiştir.[143] Diğer yandan ödemeye çağrı mektubunu, ödeme emri olarak saydığı kararları da bulunmaktadır.[144]

2.3. ÖDEME EMRİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

2.3.1. İdari İşlem Kavramı

"İdare, başka hukuk özneleri gibi görevlerini ve etkinliklerini hukuksal eylemlerle ve işlemlerle yürütür, yerine getirir, iradesini açıklar." [145] Eylemlerde irade maddi (dış) dünyada, işlemlerde irade hukuk yaşamında bir değişiklik yapmaya yönelmiştir.[146] Örneğin; kişinin boş bir kadroya atanması, atanan kişiye kimi haklar ve yetkiler verdiği ve kimi borçları yüklediği için bir hukuksal işlem (özelinde idari işlem), idareye ait bir aracın yaptığı kaza veya yolun yapılması idari bir eylemdir.[147] Tek yanlı idari işlemlerin özelliği olan "tek yanlılık, işlemin tek bir kişi ya da makam tarafından yapılmasını değil, doğması istenilen hukuksal sonucun muhatabın oluruna bağlı

[142] Dn.7.D., 4.5.1989, E.1986/1183, K.1989/1087, Mustafa Gülseven, **Açıklamalı Ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Mart 1999, s. 332.
[143] Dn.4.D., T.20.09.1996, E.1996/1254, K.1996/3338, Gülseven, s. 357; Kızılot/Kızılot, s. 322, 323.
[144] 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 gerekir. Danıştay 7.D, E.1987/3863, K.1996/1430, T.09.04.1996, Rençber, s. 206 (Bu konu ilerde -ödeme emrine özgü durumlar kısmında- ayrıntısıyla anlatılacaktır.).
[145] İsmet Giritli ve Diğerleri, **İdare Hukuku**, 4.Baskı, Der Yayınları, İstanbul Temmuz 2011, s. 1049.
[146] İsmet Giritli ve Diğerleri, s. 1050.
[147] Aynı yer.

kılınmadan etkisini göstermesini" ifade etmektedir.[148] Diğer bir deyişle tek yanlılık kavram olarak tek yönlü (veya taraflı) bir irade açıklaması anlamına gelmektedir.

Kamu hukuku işlemlerinin büyük bir kısmını oluşturan idari işlemler, idare fonksiyonunun yerine getirilmesi için -kamu gücü kullanılarak- yapılan kamu hukuku işlemleridir.[149] İdari işlem deyimi, idarenin işlemleri deyimi ile özdeş olmayıp, daha dar kapsamlıdır. Başka deyişle idarenin her türlü işlemi idari işlem değildir.[150]. İdari işlemleri tek yanlı ve iki yanlı işlemler olarak sınıflandırdığımızda tek yanlı işlemler; idari işlemler -idari kararlar, belli kişi ve durumlara ilişkin olarak yapılan, ilgilinin hukuki durumunda yenilik veya değişiklik meydana getiren başka deyişle; icrai kararın alındığı, hukuka uygunluk karinesinden yararlanılan *bireysel idari işlem*[151]- ve genel ve soyut hukuk kuralı koyan *düzenleyici idari işlem*[152] olarak ikiye ayrılırken, iki yanlı işlemleri idari sözleşmeler başlığı altında gruplandırabiliriz. Şunu da belirtmek gerekir ki hukuk devleti ilkesi uyarınca idari kararlar yargı denetimine tabidir. Bu minvalde Anayasa madde 125/1'de ve İYUK md.2/3'te bu husus açıkça belirtilmiştir.

Yukardaki sınıflandırmayı dikkate alarak ödeme emri kurumunu incelediğimizde, ödeme emrinin bir idari işlem olduğunu ve bireysel idari işlem kategorisine girdiği rahatlıkla söyleyebiliriz. Çünkü ödeme emrini tahsil dairesi yani idare düzenlemekte ve kamu yararı amaçlı kamu gücü kullanılarak belli kişilerin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan hukuki durumlarında değişiklik meydana getirmektedir.

2.3.2. Bireysel İdari İşlemlerin Türleri Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi

İdari kararların tek yanlılık ve icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma, yargısal denetime tabi olma gibi özellikleri bulunduğundan bahsetmiştik. Bu vasıflara sahip idari işlemler çeşitli açılardan çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Bu nedenle ödeme emri şu kategorilere girmektedir:

---

[148] Aynı yer.
[149] Günday, s. 110.
[150] Mesela idarenin özel hukuka tabi işlemleri idari işlem değildir. Bkz. Aynı yer.
[151] Örneğin; atama, kamulaştırma, ruhsat verme, vergi tarh ve tahakkuk işlemleri gibi.
[152] Alman hukukunda idarenin düzenleyici işlemleri idari işlem olarak değil de, hukuk kuralları koyma işlemleri olarak görülmektedir. Bkz. Günday, s. 109-111.

- *Ödeme Emrinin Şart İşlemler - Sübjektif (Öznel) İşlemler Açısından İncelenmesi:* "Şart işlemler belli bir kişiyi veya nesneyi, hukuk kurallarınca önceden düzenlenmiş bulunan nesnel ve kişilik dışı bir hukuki duruma (statüye) sokan veya böyle bir hukuki durumdan çıkaran işlemlerdir."[153] Sübjektif işlemler ise –not verme işlemi, vergi işlemi gibi- kişiyi kapsamını da kendilerinin belirledikleri hukuki duruma sokan, başka deyişle kişiye göre değişik durumlar yaratan bir işlem türüdür.[154] Bu minvalde, ödeme emri işleminin sübjektif işlem kategorisine girdiğini söyleyebiliriz.
- *Belirleyici – Yapıcı (İnşai) İşlemler Açısından İncelenmesi:* Mezun olan kişiye diploma düzenlenmesi gibi bazı idari kararlar yeni bir hukuki durum yaratmazken-yani belirleyici işlemlerken-[155], çoğu idari karar belli kişi hakkında yeni bir hukuki durum doğuran veya mevcut bir hukuki durumu değiştiren veya kaldıran işlemlerdir-yapıcı idari işlemlerdir-.[156] Bu sınıflandırma ışığında ödeme emrinin amme borçlusunun hukuk dünyasını etkilemesinden ziyade bir uyarı niteliğini taşıdığı için belirleyici idari işlem olduğunu düşünmekteyim.
- *Basit-Kolektif - Karma İşlemler Açısından İncelenmesi:* Basit işlemler tek bir idari merciin iradesinin açıklanması ile meydana gelirken, kolektif işlemler kurul kararları gibi sıra mantalitesi olmadan birden fazla iradenin aynı anda ve aynı yönde açıklanması ile meydana gelir.[157] Kolektif işlemler idari iradenin ortaya konmasında ortaya konmasında birden çok kişi varsa da konu ve amaç birliği olduğu için hukuk dünyasına '*tek bir sonuç* 'çıkmaktadır.[158] Karma işlemlerde ise müşterek kararname gibi sıra mantalitesi bulunmaktadır. Bu açıklamaları gözettiğimde ödeme emrinin tek bir idari merciin-yetkili tahsil dairesinin- açıklaması olduğu için basit işlem olduğunu düşünmekteyim.
- *Yararlandırıcı İşlemler - Yükümlendirici İşlemler Açısından İncelenmesi:* Yararlandırıcı işlem ilgiliye yarar sağlayıp ilgilinin üzerindeki yükü ortadan kaldırırken, yükümlendirici işlemler ilgiliden belli bir davranışta bulunmayı,

[153] Günday, s. 116.
[154] Günday, s. 116-117.
[155] Mesela vergi tahakkuk işlemleri sadece daha önce ortaya çıkmış olan hukuki durumu belirler.
[156] Günday, s. 117-118.
[157] Günday, s. 118-120.
[158] Giritli ve Diğerleri, s. 1052.

bulunmamayı veya belli bir davranışa göz yummayı isteyen işlemlerdir.[159] Ödeme emrinde yetkili tahsil dairesi muhataptan borcunu ödemesini istediği için, ödeme emri yükümlendirici idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Ödeme emri, ilgilinin talebi veya isteği doğrultusunda oluşan işlemler olan *isteğe bağlı işlem* veya idarenin susup hiçbir şey yapmaması halini oluşturan *zımni işlemler* kategorilerinden birine girmemektedir.

2.3.3. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi[160]

AATUHK gereği, vadesinde ödenmeyen amme alacaklarının cebren tahsili için alacaklı idareler üstün yetkilere daha doğrusu kamu gücü kullanarak tahsil etme hak ve yetkisine sahiptir. Ödeme emri, bu hak ve yetkilerin ilk aşaması olarak değerlendirilir. Ödeme emri, kişiler üzerinde sonuç doğuran idarenin tek taraflı tasarrufu olduğundan, idari işlemdir. Bu nedenle idari işlemin beş unsuruna sahip olup, bu unsurlarda birinin hukuka aykırılığı ödeme emrinin hukuka aykırılığını gündeme getirir.[161]

İdari işlemler yetki, şekil[162], sebep, konu veya maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı düzenlenmiş olabilir (İYUK md.2). İlgililer ilk önce şekil unsuruna ancak daha sonrasında yetki, sebep gibi diğer unsurlarına vâkıf oldukları için, incelemeye şekil unsuru ile başlamak ve daha sonra diğer unsurları anlatmak yerinde olacaktır.

2.3.3.1. Şekil Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi

Biçim, işlemin yapılması için gereken yol ve yöntemleri içeren geniş kapsamlı bir deyimdir. İdari işlemin özünün oluşturan irade açıklaması yazılı, sözlü olabileceği gibi bir işaretle de olabilir.[163] Anayasa'nın 125. maddesi dolaylı olarak işlemin yazılı olması gerektiği anlamını içermesinden, idari işlemler kural olarak yazılı işlemler olduğu sonucuna varırız. Ama şu var ki, idarenin gereksinme duyduğu yöntem ve biçim

---

[159] Günday, s. 122.

[160] Ayrıntılı bilgi için bkz. Volkan Erdoğdu, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Müessesesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi", (**Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 13-18.

[161] Üstün, s. 164-165.

[162] Gözübüyük kanunda geçen 'şekil' ifadesi yerine 'biçim' ifadesinin kullanılmasının geniş kapsamlı bir deyim olmasından mütevellit daha yerinde olacağını düşünmektedir. Bkz. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, 30. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara Ekim 2010, s. 215.

[163] Gözübüyük, s. 215.

kurallarını düzenleyen genel bir 'idari usul' yasası yoktur ve bu durum, biçime ilişkin kuralların yasa, tüzük, yönetmelik, genelge gibi metinlerin içinde yani dağınık şekilde bulunmasına yol açmaktadır.[164] Mesela ödeme emri işleminin yapılması için gereken yol ve yöntemler 6183 sayılı Kanun'da belirtilmiştir. Biçim kurallarının bu kanunun 55-57. maddeleri arasında belirtilmesiyle bir yandan idareye yapacağı işlerde uyulması gereken yolu gösterirken, diğer yandan bu durum yönetilenlere güven sağlamaktadır. Danıştay kişi yararı ve kamu yararı arasında dengenin kurulmasını önemseyerek her türlü biçim aykırılığını iptal nedeni olarak kabul etmemekle birlikte -yönetilen ve yönetim ayrımı, ana kural ve ikinci kural ayrımı, sonucu etkileyen veya etkilemeyen sakatlıklar gibi ölçütler kullanmakta-, yasayla zorunlu görülen şekil kararına uyulmamasının esası etkileyen bir nitelik olduğu görüşündedir.[165] Bu doğrultuda Danıştay'ın verdiği kararlardan özellikli olanlarından birkaç tane bahsedelim:

- Şirkete tebliğ edilmiş bir ödeme emrine dayanmadan asıl borçlu şirketle ilgili takibat kapsamında, şirket ortağı davacının taşınmazına uygulanan haciz işlemi uygulamasını hukuka aykırı görmüştür. [166]
- 55. maddede posta memuru vasıtasıyla tebligatta çeşitli güçlüklerle karşılaşılacağı gözetilerek köy muhtarı aracılığıyla tebligat yapılması öngörülmüş ise de, anılan hükmün, muhatabın bizzat kendisine tebliğ memuru aracılığıyla tebligat yapılmasını engellemediğini ve vergi mahkemesince, ikametgâhı belediye sınırları dışındaki köyde bulunan davacıya köy muhtarlığı aracılığıyla tebligat yapılması gerektiği gerekçesiyle haczin iptali yolunda verilen kararın hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.[167]
- 55. maddeye binaen ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde iptali istemiyle dava açılması gereken dava konusu ödeme emrinin içeriğinde, Anayasa'nın 40. maddesine aykırı biçimde dava açma süresi ile kanun yolunun gösterilmemiş olması karşısında, ödeme emrinin tebliğinden itibaren genel dava açma süresi olan 60 gün içinde açıldığı anlaşılan davanın süresinde olduğunun

[164] Gözübüyük, s. 215-216.
[165] Bkz. Danıştay İDDGK, T. 11.7.2002, İtiraz No:2002/227, Gözübüyük, s. 217-218.
[166] DVDDGK, T.29.5.2013, E.2011/573, K.2013/204, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 15.7.2015.
[167] Dn. 3. D., T. 16.2.2011, E.2009/1025, K..2011/527, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

kabulü gerektiğine karar vermiştir. Danıştay böylece, ödeme emrinde ödeme emrine itirazın hangi sürede yapılacağına ilişkin hususun bulunmamasını hukuka aykırı bir durum olarak görmemiştir.

Anayasa'nın 40. maddesindeki düzenlemenin esas uygulama alanı, idare organları tarafından tesis edilen bir işlemin muhatabı olan bireylerin bu işleme karşı gerek başvuru yeri gerekse başvuru süresi konusunda getirilmiş olan düzenlemelere aykırı hareket ederek hak arama hürriyetini kullanmaya çalışmaları sırasında meydana gelen hak kayıplarının önüne geçmektir. Ancak, hakkında işlem tesis edilen birey tesis edilen işlemde başvuru yeri ve zamanının belirtilmemiş olmasına rağmen ilgili mevzuatta belirtilen başvuru koşullarına ve usulüne uygun olarak yasal süresinde başvurusunu yapması halinde artık söz konusu işlemin yargısal denetimi sırasında, Anayasanın 40. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı ve süresinin belirtileceği kuralına uyulup uyulmadığı konusunda bir inceleme yapma imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla davanın esasının incelenmesi gerekirken dava konusu ödeme emrinin şekil yönünden iptaline karar veren vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.[168]

- Ödeme veya dava açma süresi konusunda idarece ilgililere yanlış bilgi verilmiş olmasının (ödeme emrinde 7 gün yerine 30 gün olarak belirtilmesinin), dava açma süresini değiştirmesi düşünülemeyeceğinden; davacının dava açma süresi konusunda yanıltıldığından hareketle, 7 günlük sürenin bitiminden sonra açılan davanın süresinde olduğunun kabul edilemeyeceği, hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açabilecek nitelikteki böyle bir durum nedeniyle, yasada öngörülmeyen dava açma süresinden yararlanılması mümkün olmamaktadır.[169]

[168] Dn. 14. D, T. 7.2.2013, E. 2012/4891, K. 2013/697, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[169] Dn. 7. D., T.11.4.2007, E.2006/41, K. 2007/1679, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

2.3.3.2. Yetki Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi

İdari işlemler, Anayasada ve kanunlarda belirtilen organ, makam, kişiler tarafından yapılır. "Kamu hukukunda yetki, özel hukuktakinin tersine bir yükümlülük de ifade eder. Kamu görevlisi kendisine verilen yetkileri kullanmak zorundadır. Bu nedenle yetki daima yasal bir dayanağa, yani önceden yayınlanmış bir hukuk kuralına gerek gösterir."[170]. Dolayısıyla yetki, idarenin görev alanında olmak kaydıyla; yetkili idari merciinin belli konularda, yetkisi dâhilindeki coğrafi alan ve sürede irade açıklamasında bulunması, yani işlem tesis etmesi durumudur. [171] Başka bir deyişle, idarenin görev alanı içine giren bir konuda alınacak bir idari kararın hangi idare makamı ve organı tarafından alınacağı sorunu; kişi, konu, yer ve zaman unsurları göz önünde tutularak yanıtlanır.[172] Yetki kurallarına aykırılık halinde yapılan idari işlem hukuka aykırı olmuş olur ve fonksiyon (görev) gaspı, yetki gaspı, yetki tecavüzü, yetki aşımı gibi durumlar ortaya çıkar.[173]

Yetki unsuru kamu düzeni ile ilgili olduğu için, yetkisizlik davanın herhangi bir aşamasında taraflarca ileri sürülmese bile yargı yerlerince kendiliklerinden incelenebilir.[174] Yetki tek yönlü olmayıp yer, zaman, kişi, konu yönünden kümülatif şekilde incelenmelidir.

Vergilendirme ve kamu alacağını takip ve tahsil aşamalarında da yetkiye ilişkin yukarda bahsettiğim hususlar geçerlidir. AATUHK'da (md. 1) ödeme emri tesis etme konusunda yetki devlet, il özel idaresi ve belediyelere verilmiştir. Bunun yanında alacağın istenebilmesi için öngörülen zamanaşımı sürelerinin geçirilmemesi gerekir. Zamanaşımı süresi dolan kamu alacağı hakkında ödeme emri gönderilemeyeceği için, yetkili tahsil dairesinin bile göndereceği ödeme emri geçerlilik kazanmaz.

[170] Gözübüyük, s. 203.
[171] Günday, s. 120-123.
[172] Aynı yer.
[173] Günday, 130, 131.
[174] Gözübüyük, s. 203.

2.3.3.3. Ödeme Emri İşleminin Sebep Unsuru Bakımından İncelenmesi

İdari işlemin neden unsuru, yönetimi o işlemi yapmaya yönelten, dolayısıyla o işlemden önce var olan etkenlerdir ve idari işlemin dayanağını, gerekçesini oluşturur.[175] Yönetime tanınan her yetkinin kullanılması bir nedene dayanması gerektiği için, bu nedenin hukuken geçerli bir neden olması gerekir.

Ödeme emrinin sebep unsuru, hangi koşul veya koşulların kümülatif şekilde gerçekleşmesi sonucunda, alacağın istenebilirliğinin hukuka uygun olduğu hususudur. Vadesinde ödenmemiş ve kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilebilmesi için alacağın hukuken doğmuş olması gerekir.

2.3.3.4. Ödeme Emri İşleminin Konu Unsuru Bakımından İncelenmesi

Bir idari işlemin konusu, onun doğurduğu hukuki sonuç, hukuk âleminde meydana getirdiği değişikliktir.[176] "Medeni hukuk işlemleri ile idari işlemler arasında konu yönünden benzerlik vardır. Her ikisinde de işlemin konusu 'meşru ve mümkün' olmalıdır."[177] Konu bakımından farkı ise, medeni hukuk alanında ilke olarak taraflar işlemin konusunu istediği gibi belirtmeye veya işlemin konusunu değiştirmeye yetkileri varken, idari işlemlerde ilgililerin bu türden yetkileri bulunmamaktadır.[178]

Bir işlemin dayanağını neden, doğuracağı sonucu da konu öğesi oluşturduğu için iki unsur arasında ilişki bulunmaktadır.[179] İdare yasanın öngördüğü neden ve konu koşullarına göre hareket etmek durumundadır. Bir işlemin nedeni ile konusu arasında uyumsuzluk bulunmakta ise bu gibi işlemler ya neden ya da konu yönünden hukuka aykırı olur.[180]

---

[175] Mevcut işlemi yapmaya sevk eden neden maddi olgular olabileceği gibi, o işlemden önce yapılmış başka bir işlem de olabilir. Örneğin; Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nun 8. maddesinde belli bir yerin kapatılmasının maddi sebebi, yani kapatma işleminin ön koşulu kumar oynanması olayının gerçekleşmesidir. Günday, s. 138, 139.
[176] Günday, s. 143.
[177] Gözübüyük, s. 230.
[178] Aynı yer.
[179] Gözübüyük, s. 231.
[180] Aynı yer.

Ödeme emrinde konu, idarenin kamu alacağını tahsil yetkisi veya kamu borçlusunun kamu borcunu ödeme yükümüdür.

2.3.3.5. Ödeme Emri İşleminin Amaç Unsuru Bakımından İncelenmesi

Maksat unsuru ile kast edilen, kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği, idari işlemlerden beklenen son amaçtır.[181] Bir taraftan her idari işlemin başat, genel ve değişmeyecek amacı kamu yararı iken, diğer taraftan kimi özel yasalarda idari işlemle varılmak istenen amacın açıkça belirtilmesi durumunda özel amaçtan söz edilir. Devlet yetkileri özel yararlar, kişisel çıkarlar için kullanılamamaktadır ve yargı yeri de işlemi yapan kamu görevlisinin niyetini araştırmak zorundadır.[182]

Ödeme emrinde amaç, tahsilatın etkili ve süratle yapılarak tahsilatın kamu hizmetlerinin finansmanı için hazır hale getirilmesidir.

2.4. ÖDEME EMRİNE ÖZGÜ DURUMLAR

Ödeme emri genel olarak kamu alacağının ödenme süresinin dolmasından sonra, vadenin dolmasını müteakip çıkarılır. Bir yandan asıl borçluya ödeme emrinin çıkarılması zorunluluğu, diğer yandan kanuni temsilci, mirasçı, ortak gibi sorumlular hakkında ödeme emri çıkarılıp çıkarılmayacağı durumları önem arz eden hususlardır.

- *Ödemeye Davet Yazısı*

Ödemeye davet yazısı, kamu borçlusunu tahsil sürecinin başlatılmasından önce önden uyaran, ödeme emrine ön hazırlık niteliğini taşıyan ve kamu borçlularına ihtiyari olarak gönderilebilen yazıdır. "Maliye Bakanlığı bir ara benimsediği uygulama ile kamu alacağı için ödeme emri çıkarmadan önce, borçlulara ödemeye davet yazısı göndermiştir. Borç miktarının yüksek olması, alacağın türü, niteliği, miktarı, borçlunun kaçması veya mallarını kaçırma ihtimalinin bulunması gibi hallerde davet yazısı göndermeye gerek duymamıştır."[183]

---

[181] Günday, s. 146.
[182] Gözübüyük, s. 234.
[183] **Oluş yayıncılık**, s. 556.

Alacaklı tahsil dairesinin davet yazısı gönderilmeden doğrudan ödeme emri gönderilmesi durumunda, borçluların herhangi bir hak iddia etme hakları bulunmamaktadır. Başka deyişle, alacaklı tahsil dairesi bakımından da ödemeye davet yazısı bir mükellefiyeti ifade etmez. Bunun yanında tahsil dairesinin sadece davet yazısı göndermesi, kesinleşmiş bir kamu alacağının bulunması için yeterli değildir.[184]

- *İhbarname Çıkarılması*

Ödeme emri bir tür ihbarname olmakla birlikte, ikmalen ve resen tarh edilen vergiler için vergi mahkemesi kararı üzerine ihbarname çıkarılmasına ek olarak muhakkak ödeme emri de çıkarılması gerekmektedir. Çünkü ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi lazım gelen alacak, bu vadede ödemediğinde rızaen ödenmemiş sayılacak ve cebri takibat için ödeme emrinin çıkarılması gerekecektir.[185] Buna karşın, tarhiyatın yargı organlarının tasdik kararı ile kesinleştiği bu durumda ayrıca ödeme emrinin çıkarılmasına gerek olmadığı görüşü de mevcuttur.[186] Vergilendirme ve tahsil işlemlerinde hak kaybına uğranmaması, ilgililerin bu anlamda mağdur edilmemesi, vergisel işlerin aşama aşama ayrıntılandırılması ve belgelendirilmesi iki taraf açısından elzem bir husus olmasından ötürü ödeme emrinin muhakkak gönderilmesi fikrindeyim.

Vergi mahkemesi, tarhiyat tasdik kararını verdikten sonra sırayla ihbarname ve daha sonra ödeme emri çıkarılmışsa ve daha rızaen ödeme veya cebren tahsilat gerçekleşmeden Danıştay bozma kararı vermişse, Danıştay kararının vergi dairesine tebliği üzerine cebren tahsilat işlemlerine son verilir ve dolayısıyla haczin kaldırılması gerekir.[187] Danıştay'ın bozma kararı üzerine vergi mahkemesi yeniden kısmi veya tam tasdik kararı verdiğinde, ihbarnamenin ve ardında ödeme emrinin tekrar çıkarılması zorunludur.[188]

---

[184] Aynı yer; gecikme zammının ödenmesine ilişkin yazının ödeme emri olmayıp, ödeme kamu alacağını ödemeye çağıran bir mektuptan ibaret olduğu hakkında Danıştay kararı için bkz. Dn.4.D., T.7.10.1987, E.1985/4442, K.1987/2714, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 10.7.2015.

[185] Uygulamada ayrıca ödeme emrinin çıkarılması tercih edilmektedir. Bkz. **Oluş Yayıncılık**, s. 557, 558.

[186] Aynı yer.

[187] **Oluş Yayıncılık**, s. 559.

[188] **Oluş Yayıncılık**, s. 558-559.

AATUHK'nın 37. maddesinde ödeme vadesi verilmesi gereken kamu alacakları için vade tayin edilmeden ödeme emri çıkarılamayacağı belirtilmektedir. Bu nedenle idare vade tayin etmeden, ödeme emri göndermesi hukuka aykırılık teşkil eder.

Tarhiyat aşaması ile ilgili kararı temyizen Danıştay'da verilen yürütmeyi durdurma kararının Danıştay'ca kaldırılması veya vergi mahkemesinin tasdik kararının bozulması sonucu yerel mahkemenin tekrar tasdik kararı vermesi durumunda, yeniden ödeme emri çıkarılması zorunludur.[189]

Ödeme emrine karşı dava açılıp, dav sonunda istem ret edildiğinde eski durum canlandığı için tekrardan ödeme emri çıkarılmasına gerek olmaz. Davayı ret üzerine Danıştay'da dava açılması ve durdurma kararından sonra Danıştay davayı ret üzerine eski durum keza avdet eder, yeniden ödeme emri gerekmez.[190]

- *Cebri Takibatın Asıl Kamu Borçlusundan Başka Yapılabileceği Kişiler*

Asıl borçludan tahsil edilemeyen kamu alacaklarında bazen başka kişilere başvurma imkânı olabilmektedir (AATUHK md.35, mükerrer md. 35) Mesela kanuni temsilci[191], limited şirket ortağı, kefil gibi sorumluların takibinde asıl borçlunun ödeme yapmaması halinde, başka deyişle tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan miktar için sorumlulara ödeme emri çıkarılır. "Ödeme emrinin bütün sonuçları saydığımız kişiler için de geçerlidir. Mesela asli borçlu olmamalarına rağmen mal bildiriminde bulunmaları gerekir, dava yoluna gidebilirler. Dava sorumlulukları çerçevesinde böyle bir borcu ödeme durumunda bulunmadıkları gerekçesi ile açarlar. Örneğin; kanuni temsilci, tüzel kişinin varlığının yeterli olduğu bu nedenle alacağın

---

[189] Aynı yer.

[190] **Oluş Yayıncılık**, s. 560; Danıştay kararında 'idari yargı yerlerince davanın reddi yolunda verilen kararların uygulanması diye bir hukuk sorunu yoktur; bu durumda uygulanan, yargı kararı değil, davaya konu idari işlemin kendisidir. Bu nedenle, davalı idarece yapılması gereken, ödeme emrinin, mahkeme kararının davanın kısmen reddi yolundaki hüküm fıkrasına konu para cezası ile faize ilişkin kısmını uygulamaya koymak ve alacağın cebren tahsili için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu hükümlerine göre bir sonraki aşama olan haciz işlemlerine başlamaktan ibarettir.' diyerek yeniden ödeme emri gönderilmesine gerek olmadığına hükmetmiştir. Bkz. Dn.7. D., T.30.4.2008, E. 2006/2880, K. 2008/2487, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 13.7.2015.

[191] Danıştay, şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emrinin, o sırada medeni haklarını kullanmaktan yoksun davacı kanuni temsilciye gönderilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına hükmetmiştir. Bkz. Dn. 3. D., T. 4.6.2014, E. 2013/12727, K. 2014/2645, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 14.7.2015.

kendilerinden istenemeyeceğini ileri sürebilirler[192], limited şirket ortakları şirkete vazettikleri veya vaazını taahhüt ettikleri sermaye tutarı itibariyle sermaye payı oranlarının ve dolayısı ile sorumluluklarının yanlış hesaplandığı savunmasını yapabilirler. Kolektif ve adi şirketler gibi şahıs şirketi ortaklarına gitmek için bunlar adına ayrıca ödeme emri çıkarmaya gerek yoktur. Ödeme emrine asıl borçlu dışındaki nedenlerle itirazda bulunmaları söz konusu olmaz. Kefiller ve yabancı şahıs ve kurum temsilcileri kendilerinden istenmekte olan alacağın sorumlulukları çerçevesinin dışında kaldığı noktalarından dava açabilirler."[193]

Mirasçılara ödeme emri gönderme konusu biraz karmaşık yapıya sahiptir. "Murise çıkarılmış ödeme emri kesinleşmişse, mirasçılara ayrıca ödeme emri çıkarılmaz, zaten cebri takibata geçilir. Daha önce muris adına ödeme emri çıkarılmamış veya çıkarılmış olmasına rağmen kesinleşmemişse (dava aşamasında veya dava açma süresi dolmadan ölümün vukuunda), terekenin borcundan miras payları oranında sorumlu olduklarından (AATUHK md.7) mirasçılara ayrıca (ve yeniden) hisseleri oranında ödeme emri çıkarılması gereklidir."[194]

Sorumlular hakkında yapılacak takibatta sorumluların rızaen ödeme yapıp yapmayacağını veya ödemesi gereken borçtan haberdar olma imkânı konusu uygulama ve doktrinde tartışmalı bir konudur. Uygulamada asıl borçluya çıkarılan ödeme emri yeterli görülerek sorumlular hakkında ödeme emri bile gönderilmeden direk cebri tahsilat yapılmaktadır.[195] AATUHK'nın 37. maddesi gereği 1 aylık ödeme süresi tanınabilir veya ödemeye davet yazısı gönderilebilir ve ancak ondan sonra ödeme emri gönderilebilinmelidir. Çünkü amme alacağının ödenmesinde genel ilke ödemenin iradi yapılması olduğuna göre ve ihtiyati haciz gibi bir imkânın mevcut olduğuna göre, bu genel ilkeyi sorumlular hakkında da uygulamalıyız.[196]

---

[192] Şirket hakkında alınan iflas kararının ödeme emrinden sonra sonuçlandığı, kamu alacağının şirketten tahsilinin mümkün olup olmadığı belirlenmeden kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık olduğu hakkında bkz. Dn. 4. D., T.5.12.2011, E.2010/5091, K.2011/10674, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 10.7.2015.

[193] **Oluş Yayıncılık**, s. 560.

[194] Tombalıoğlu, s. 213.

[195] **Oluş Yayıncılık**, s. 561.

[196] **Oluş Yayıncılık**, s. 561, 562.

AATUHK'nın 37. maddesi uyarınca sorumlulara süre verilmesi, borç için yeni bir vade tanınması olarak değerlendirilmeyeceği için asıl borçluya uygulanan dışında gecikme zammı uygulanmaması tabii bir durumdur.[197]

2.5. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ

2.5.1. Genel Olarak Ödeme Emrinin Tebliği

Genel anlamıyla tebliğ, hukuksal sonuç doğuracak bir olgunun ilgilisine bildirilmesidir.[198] AATUHK'nın 8. maddesinde, '*hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanun hükümleri tatbik olunur*' diye belirtildiğinden tebliğ konusunda ilk önce VUK hükümlerine (md.93-109) başvurulmalıdır. Tebliğle ilgili hususlarda VUK'ta hüküm bulunmadığı durumlarda tebliğle ilgili genel kanun niteliği taşıyan Tebligat Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Diğer bir deyişle, ödeme emirleri TK'dan farklı olarak AATUHK'nın 8. maddesinde yapılan atıf gereği, VUK'un 93. ile 109. maddeleri arasındaki hükümlere göre tebliğ edilmektedir ve ancak gerekli durumlarda TK'ya göre tebligat yapılabilmektedir.[199] Bu hükümler incelendiğinde; tebligat ilgilinin kabul etmesi koşuluyla vergi dairesinde (VUK md. 93/2), bilinen adreste (VUK md. 101) veya ilan yoluyla (VUK md.103, 104) olmak üzere elden gönderilerek klasik formda

---

[197] Aynı yer.

[198] Tombalıoğlu, s. 239.

[199] "Vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir. Her iki kanunun aynı konuya ilişkin hükümleri arasında çelişki olması halinde ise özel kanun genel kanun ayrımına gidilebilecektir. Mesela, VUK' a göre muhatap yerine kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe göre 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekirken, Tebligat Kanunu'na göre muhatabın yerine tebligat evrakını alacak kişinin görünüşe nazaran 15 yaşından küçük olmaması ve muhatap ile birlikte devamlı oturması gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 16. maddesi muhatap yerine tebliği alacak olan kişinin, muhatap ile birlikte sürekli oturan aile efradından biri olma koşulunu getirdiği halde, VUK vergilendirme gibi önemli bir konudaki tebliğin, mükellefin ikametgâh adresinde rastlantıyla da olsa bulunan herhangi birine yapılmasını yeterli görmektedir. Bunun yanında bilinen adresler konusunda da farklılıklar mevcuttur. Tebligat Nizamnamesinin 13. maddesinde tebligatın, tebliğ yapılacak şahsa kendi müracaatı, diğer alakalıların bildirmesi, mevcut vesaik, tahkikat veya sair suretlerle bilinen en son adresinde yapılacağı belirtildikten sonra, maddenin devamında, gösterilen adreste tebliğin yapılamaması hallerinde, tebligatı çıkaran mercie, muhatabın adresini tespit konusunda görevler yüklenmektedir. Ancak, böyle bir araştırmaya rağmen muhatabın adresi tespit edilemezse ilanen tebliğ yoluna gidilebilecektir. VUK ise bilinen adresi bildirme konusunda sorumluluğu, daha çok mükellefe yüklemektedir. Nedeni ise mükellefe yüklenmesinin nedeni olarak kamu alacağının sürüncemede bırakılmaması, verginin Anayasal bir ödev olmasıdır." Bkz. Önder İhtiyar, "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava", (**Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 10.

yapılabildiği gibi elektronik adres vasıtasıyla (VUK md.107/A) da yapılabilmektedir. Bunun yanında erlere ve yabancı ülkede bulunanlara yapılacak tebligata ilişkin özel bazı düzenlemeler mevcuttur (VUK md.96-97).[200]

Kamu alacaklarının veya özel kanunlarda sayılan alacakların takip edilebilmesi ve sonucunda tahsil edilebilmesi, diğer bir deyişle icra işlemine başlanabilmesi için borcun ödenmesi (veya borca itirazının) gerektiğinin kanunda belirtilen belirli usuller dâhilinde borçluya haberdar edilmesi işlemine ödeme emrinin tebliği denir. Dolayısıyla bildirimin tahsil bakımında hüküm ifade edebilmesi için ilgilisine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Kamu alacağının resmi olarak bildirilmesi anlamına gelen tebliğ, bildirme niteliğinden ötürü idari işlemden ziyade uygulamaya yönelik işlemler kategorisinde yer almaktadır.[201]

2.5.2. Kamu Alacaklarının Veya Tahsili Bakımından Kamu Alacağı Sayılan Alacakların Takibinde Tebliğ Usulleri

2.5.2.1. Ödeme Emrinin Adrese Tebliği (Adreste Tebligat)

Adreste tebligat, posta ile (VUK md.93) veya işlemin yapılması gerekiyorsa memur yoluyla (VUK md.107) yapılır. Ödeme emrinin posta aracılığıyla tebliğinde evrak ilmühaberli taahhütlü şekilde olmalı ve bilinen adrese yapılmalıdır (VUK md. 93). Tebliğ olunacak gerekli koşullarla donatılan zarf, posta idaresi tarafından muhatabına verildiğinde postanın teslim edildiğine dair bu durum muhatap ve posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konularak tespit olunur (VUK md.102/1).

Memur yoluyla tebligat, genelde tebliğ işleminin PTT aracılığı ile yapılmasında güçlük bulunan veya faydasız görülen durumlarda, başka deyişle özel ve acele hallerin varlığında işleme sürat kazandırmak amacı ile yapılır. "Özel ve acele hallerin tespiti idarenin takdirine bırakılmıştır. Uygulamada zamanaşımının son günlerinde yapılacak

[200] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 106.
[201] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 103.

tebligatlarda veya mükellefin bulunmasının güç olduğu hallerde bu yola başvurulmaktadır."[202]

Tebliğ işlemlerinde önemli nokta tebliğ evrakının öncelikle bilinen adrese[203] gönderilmesidir (VUK md. 101/1). Mükellefin bilinen adresi olduğu halde tebliğin posta veya memur eliyle bu adrese gönderilmeden ilana alınması doğal olarak tebliğ işlemini hükümsüz kılar. Bir önemli nokta ise, tebliğ evrakının bilinen adresin en son bildirilmiş veya en son tespit edilmiş olanına gönderilmesidir (VUK md. 101/2). "Örneğin, tebliğ olunacak evrak mükellefin işe başlama bildiriminde yazılı olan adresine gönderilmiş ve tebliğ edilemediği için geri gelmiştir. Bunun üzerine tebliğ ilanen yapılmıştır. Ancak mükellef vergi beyannamesini verirken beyannamede bildirdiği adresinde faaliyetine devam etmektedir. Bu durum ise ilanen yapılan tebliğin hükümsüz olmasına neden olur."[204]

Tebliğ yapılacak kişi, tebliğ almak istemezse bu durumda tebliğ yapacak memurla birlikte komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ya da bir zabıta memuru ile beraber durum tutanak ile tespit edilerek ve birlikte imzalandıktan sonra tebliğ edilecek evrak muhatabın önüne bırakılmak suretiyle tebliğ yapılmış sayılır (VUK md. 102/3). Tebliğ yapılacak kişi adreste bulunamazsa ya da adresten ayrılmışsa durum zarf üzerine yazılarak ilgili kuruma iade edilir (VUK md.

---

[202] Öner, s. 122.

[203] Bilinen adresten kastedilen VUK'un 101. maddesinde kalem kalem belirtilmiştir. Buna göre bilinen adresler;

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İşi bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. (2686 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle değişen fıkra) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.

[204] Ayşe Gınalı, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikle Durumlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart Nisan2011, S.104, www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf, (erişim tarihi) 6.7.2015, s. 219.

102/2). Tebliğin memur eliyle yapılması durumunda, ilgili memur tarafından adres tespit tutanağı tanzim edilerek evrak iade olunur.

Tebliğ yapılacak muhatabın geçici bir süre başka bir yere gittiği tespit edilirse, durum tebliğ alındısına not edilerek evrak ilgili mercie iade olunur. Tebliği çıkaran merci tebliğ evrakını münasip bir zaman sonra tekrar tebliğe çıkarır ve evrak yine aynı sebepten dolayı iade olursa tebliğ ilanen yapılır (VUK md. 102/3).

2.5.2.2. Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliği

2.5.2.2.1.İlan Yoluyla Tebliğde İzlenecek Aşamalar

Adresin bilinmemesi ya da zamanaşımı gibi özel ve acele bir durum yani başka nedenlerle[205] muhataba tebligat yapılamadığı takdirde ilan yoluyla tebligat yapılır (VUK md. 103). İlan yazısı vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılır (VUK md. 104/1). İlanın şeklinin belirlenmesinde vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil, sadece vergi aslı tutarı dikkate alınır. Vergi aslı tutarı kanunda belirtilen haddi geçerse haddi geçen miktar esas alınmak suretiyle hem vergi aslı hem de buna bağlı ceza aynı şekilde ilan edilir. Vergi aslına bağlı olmayan cezaların ilanen tebliğinde ise ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenir (VUK md. 104). İlan listelerinde mükellefin adı, soyadı (ünvanı), vergi kimlik numarası, adresi, tebliğ edilecek vergi ve cezanın dönemi, nevi ve miktarı yer alır.

VUK'un 104. maddesinde belirtilen tutara göre ilanın şekli miktar esaslı olmak üzere üçe ayrılmıştır. Buna göre 2015 yılı için[206] şöyle izah edilebilir:

- *Birinci Bölüm (VUK md. 104/1)***:** Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 1.900 TL'den az olması halinde; ilan listesi

[205] Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa(VUK md.103) tebliğ memur eliyle yapılabilir. Danıştay, olayda memur eli ile tebliği gerektirecek zamanaşımı gibi özel ve acele bir durum mevcut olmadığı için ödeme emrinin dayanağını teşkil eden vergi ihbarnamelerinin ilan yolu ile tebliğini, henüz kesinleşmiş bir amme alacağı olmadığından geçersiz sayarak, ödeme emri çıkarılmasının hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir. Bkz. Dn. 4. D., T.26.3.1985, E.1984/863, K.1985/926, Tombalıoğlu, s. 240.

[206] İlan yoluyla tebliğ ve diğer hadlerde asgari ve azami sınırlar için bkz. 442 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=TG4DI56Jvay1QfgR&type=teblig, (erişim tarihi) 15.07.2015.

tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. İlan listesinin askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün, ilan tarihi olarak kabul edilir. İlan listesinin bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

- *İkinci Bölüm (VUK md. 104/3):* Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 1.900 TL ile 190.000 TL arasında olması halinde; ilan listesi tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

Vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır (yerel gazete yoksa vergi dairesinin ilanı yeterli kabul edilir.).

- *Üçüncü Bölüm (VUK 104/3)**:*** Tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere vergi veya vergi cezasının 190.000.-TL'yi aşması halinde; yerel gazete ilanı yanında Türkiyr genelinde yayın yapan günlük gazetelerin birinde yayımlanır.

İlan üzerine mükellefler bir aylık süre içinde vergi dairesine kendileri veya vekilleri tarafından müracaat ederse yerinde, adres bildirirlerse bildirilen adrese posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde, vergi dairesine müracaat edilmez veya adres bildirmezse bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır (VUK md. 105).

Uygulamada ilan yolu ile tebliğe özellikle kamu alacaklarının zamanaşımına uğramaması için her yılın aralık ayında başvurulmakta ve gazetelerde borçlu gerçek ve tüzel kişilerle ilgili toplu listeler yayınlanmaktadır.[207]

2.5.2.2.2. İlan Yoluyla Tebliğin Geçersiz Olduğu Durumlar

İlan yoluyla tebliğde ön şart, mükellef adresinin bilinmemesi, mektubun geri dönmesi veya posta ile mümkün olmama durumlarından birinin gerçekleşmesidir Bir başka deyişle; mükellefin adreste bulunmadığı saptanmadıkça, bu şekilde yapılan tebliğler hüküm ifade etmez. Nitekim Danıştay bir kararında, 'firma 1 yıl önce

[207] Öner, s. 123.

kapanmıştır' denilerek ödeme emrinin iade edilip mahalle muhtarına veya komşulardan birine imzalatılmamış olduğundan bahisle zarfın yükümlü adresi bilinmediğini saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmediği için ilan yoluyla tebliğ yapılmasında hukuka uygunluk bulunmadığını belirterek, vergi mahkemesinin red kararının bozulmasına hükmetmiştir.[208]

2.5.2.3. Vergi Dairesinde Tebligat

VUK'un 93. maddesinin 2. fıkrasına göre, ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebligat vergi dairesinde yapılabilir. Bu durumda uygulama alanı bir hayli fazla olan posta yoluyla tebliğ yerine daire veya komisyonda tebligat yapılması caiz olmaktadır. İlgili orda bulunduğu sırada kendisine tebliğ konusu belgeler teslim edilerek tebliğ için düzenlenen tebliğ mazbatası imzalanarak teslim işlemi gerçekleştirilir. "İlgilinin kabulü ön şart olduğundan, dairede tebliğ istisnai bir yoldur."[209]

2.5.2.4. Elektronik Adrese Tebliğ

01.08.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, VUK'un 107/A maddesine göre idare, şu yetkilere ve sorumluluklara sahiptir:

-VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

-Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Yukardaki hükümlerle hem maddi yönden hem de zamandan tasarruf ederek tebliğ işlemlerinin elektronik ortamda sağlanması amaçlanmıştır. Bu da bir yandan

[208] Dn. 4.D., T.21.2.1995, E.1994/3621, K.1995/816, Gülseven, s. 348.
[209] Öner, s. 122.

idareye kolaylık sağlamakta, diğer yandan muhatapların pratik şekilde bilgi sahibi olmasını ve zaman kaybı yaşamamalarını sağlamaktadır.[210]

Elektronik tebliğle ilgili usul ve esaslar hala düzenlenmediğinden, bu tebliğ usulü kullanılamamaktadır.

2.5.3. Ödeme Emrinin Tebliğ Edileceği Kişiler

Ödeme emrinin tebliğ edilme usullerinin bulunmasının yanı sıra tebliğ edilecek kişilerin ve buna ilişkin şartların kanunda sayılması hususu önem arz etmektedir. Yanlış kişiye tebliğ veya kanunda belirtilen vasıflara sahip olmayan kişilere yapılan tebliğ hükümsüzdür.[211]

2.5.3.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

Gerçek kişi olarak tebliğ yapılabilecekler VUK'un 94. maddesinde şöyle sıralanmıştır:

-*Mükellefin Kendisine Tebliğ:* Gerçek kişilerin mükellef olması durumunda tebliğ, mükellefin kendisine yapılır. Gerçek kişilerin mükellef, vergi sorumlusu veya adına ceza kesilmiş olması halinde, esas olan tebliğin kendisine yapılmasıdır. Başka deyişle mükellef bulunmuşken veya bulunabilecek ise tebliğ mükellefin kendisine yapılır.

-*Kanuni Temsilcilere Tebliğ*: Gerçek kişilerin vergi mükellefi olmalarında kanuni ehliyet şartı aranmadığından küçüklerin veya kısıtlıların vergi mükellefi olması durumunda, bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilir. Bu durumda yapılacak tebliğler mükellefin kendisine değil

---

[210] Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, borç tebligatlarının yakın zamanda elektronik ortamda gönderileceğini ve vergi mükellefine gönderilecek olan bu tebligatın telefon mesajı şeklinde vatandaşa bildirileceğini, bu sayede hız, etkinlik ve verimlilik artarak tebligatların ulaşım sorununun ortadan kaldırılacağını ve sadece bu iş için harcanılan yıllık yaklaşık 100 milyon liranın israf edilmeyeceğini açıkladı. Tebligatı telefon mesajıyla alan mükellef için 'okundu' bilgisi anında Maliye'nin sistemine düşmesi gibi birçok pratik düzenlemenim getirileceğini bildirdi. Bkz**. Hürriyet Ekonomi,** Elektronik Tebligat Dönemi Geliyor, 13.3.2015, http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/28441657.asp, (erişim tarihi) 6.7.2015.

[211] Ödeme emrinin tebliğ edileceği kişiler hususuyla ilgili olarak ödeme emrinin geçersiz olmasına ilişkin örneklere yeri geldikçe değinilecektir.

veli, vasi veya kayyıma yapılmalıdır. Ancak tebliğin konusu işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise tebliğ bu kişilere yapılmalıdır.

-*Umumi Vekile Tebliğ*: Mükellef tarafından noterden vekâletname ile kendisini temsil etme yetkisi verilen şahsa mükellefin umumi vekili olarak tebliğ yapılabilir. Burada önemli nokta verilen vekâletname de vergi ile ilgili tebliğ almaya yetkili olduğuna dair açık hüküm bulunması gerekir.[212]

-*İkametgâh veya İşyerinde Bulunanlara Tebliğ*: Mükellefin *bilinen adreslerin tümünde* aranması ve buna rağmen bulunamaması[213] halinde herhangi bir öncelik sıralaması olmadan tebliğin, mükellefin adresinde bulunanlardan birine veya işyerinde bulunan personelinden birine de yapılması mümkündür. Kanun hükmünde "ikametgâh adresinde bulunanlardan" denilmekle; ikametgâhında bulunan kişinin mükellef ile kan veya sıhri bağı olması şartı aranmayacağı, adreste bulunan ve tebliğ yapılan kişinin de ikametgâhının o adres olma zorunluluğu da bulunmadığı anlaşılmaktadır.[214] Nitekim Danıştay, mükellefin adresinde bulunan ama kendisiyle oturmayan kayınvalidesine yapılan tebliğin geçerli sayılması gerektiğine hükmetmiştir.[215] Başka deyişle, kısa bir süre için mükellefle birlikte oturan uzak bir akrabaya da tebliğ yapılabilecektir. Buna karşılık Danıştay, aynı adreste oturmayan yakın akrabaya yapılan tebligatın geçersiz olduğuna hükmetmiştir.[216]

---

[212] Mükellefin muhasebecisine doğrudan tebligat yapılamaz. Çünkü muhasebeci mükellefin personeli veya müstahdemi değildir. Mükellefin muhasebecisinin tebliğ evrakını teslim alabilmesi için mutlak surette özel vekâleti olmalıdır. Aksi halde, muhasebeciye yapılan tebligat geçersizdir. Bkz. Mustafa Alpaslan/Eda Kaya, "Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2012, Yıl: 32, S.375, http://www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/tax/471-vergi-uygulamasnda-tebligat-lemleri-ve-ortaya-ckan-baz-sorunlar.html, (erişim tarihi) 5.7.2015, s.y.

[213] Uygulamada tebliğ mükellefin sadece bilinen adreslerinden birine yapılmaktadır. Mükellefin bu adreste bulunmaması halinde, tebliğ orada bulunan kişilere yapılmaktadır. Bu durumda tebliğin yanlış yapıldığı ve hüküm ifade etmediğinin ileri sürülmesi mümkündür. Dolayısıyla bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için tebliğ yapılacak mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması zorunludur. Mükellef dışındaki kişilere tebliğ yapılması ancak mükellefin bilinen adreslerinin hiçbirinde bulunamadığı durumlarda ancak mümkün olabilecektir. Bkz. Aynı yer.

[214] Kanun sadece oturma adresinde bulunan kişinin tebliğ yapılacak kişiye tebligatı haberdar edebilme yetisi adına birtakım asgari koşullar aramıştır, başka hiçbir koşul aramamıştır.

[215] Dn. 3. D., Karar No.2334, E.1986; Gınalı, s.216.

[216] Alpaslan/Kaya, s.y.

İşyerinde bulunan personele tebliğ yapılırken kişinin o işyerinde çalıştığının belgelendirilmesine varsa sosyal güvenlik numarasının tebliğ alındısına yazılmasına dikkat edilmelidir.

Bu şekilde yapılacak tebliğlerde, tebliğ yapılacak kişinin görünüm itibariyle 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir (VUK md. 94/3). Burada belirtilen yaş ve görünüş tebliğ yapacak yetkilinin görüşüne bırakılmıştır. "Bunun anlamı, tebligat yapılacak kişinin 18 yaşından büyük olması değil, görünüşüne göre 18 yaşından küçük olmamasıdır. Çünkü tebligat yapacak kişinin kimlik kontrol yetkisi yoktur. Bu hususta yüksek mahkeme Danıştay'ın pek çok kökleşmiş hale gelen kararları bulunmaktadır."[217]

-*Mirasçılara Yapılacak Tebliğ***:** Mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacaklarından, mirası kabul eden mirasçılara, tebliğ miras hisseleri nispetinde ayrı ayrı yapılır.

Ölen kişinin amme borcu VUK'un kapsamında olmayan alacaklar olması halinde, mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından sorumlu olacaklarından hakkında yapılacak tebliğ işlemleri toplam borç tutarı dikkate alınarak yapılır.

-*Köylerde bulunan ilgililere yapılan tebliğ*: Belediye sınırı dışındaki köylerde yaşayan borçlulara, ödeme emri muhtarlık yoluyla tebliğ edilir (AATUK 55/3).

2.5.3.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

VUK'un 94. maddesinin 2.fıkrasına göre, tüzel kişilere yapılacak tebliğ bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Eğer birden fazla müdür veya kanuni temsilci varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir.

Tüzel kişilerde de yetkilinin bulunmaması halinde işyerinde çalışan personele de tebliğ yapılmasına engel yoktur. Yani gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişiler için de VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası geçerlidir. Bu durumda yine tebliğ yapılacak kişinin

[217] Aynı yer.

görünüm itibariyle 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması ve o iş yerinde çalıştığının belgelendirilmesi gerekmektedir.

Tüzel kişilerin tasfiye edilmesi veya iflası halinde tebliğ tasfiye memurlarına veya iflas masasına yapılır.

2.5.3.3. Kamu Kuruluşlarına Tebliğ

VUK'un 98. maddesine göre kamu kuruluşlarına tebliğ, kuruluşun en büyük amirine, yardımcısına veya amirin yetkili kıldığı kişilere yapılır.

2.5.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklara Tebliğ:

Cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine tebliğ yapılır.

2.5.3.4. Adi Ortaklıkta Tebliğ

Adi ortaklıklarda ortaklar, ortaklıktan hisselerine düşen kazancı şahsi gelir olarak beyan ettiklerinden bu beyanları ile ilgili tebliğlerin ortakların her birine ayrı ayrı yapılması gerekirken, ortaklık adına tahakkuk eden KDV, gelir, stopaj gibi vergilere ait tebliğler ortaklardan herhangi birisine yapılabilir.[218]

2.5.3.5. Er Ve Eratlara, Yabancı Memlekette Bulunanlara Ödeme Emrinin Tebliği

VUK'un 96. ve 97. maddelerinde özel olarak eratlara ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre eratlara, kıta komutanı veya kurum amiri yoluyla, yabancı memlekette bulunanlara o memleketin yetkili makamı yoluyla yapılır.

2.5.3.6. Borçluya Ait Malları Elinde Bulunduranlara Tebliğ

AATUHK'nın 55. maddesinin son fıkrasına göre, borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran 3. Şahıslardan bu malları 7 gün içinde

[218] Gınalı, s. 217.

bildirmeleri yazı ile istekte bulunulur. Bu geri bildirim isteği, 3. şahıslara yazılan bir yazıyla olabilir veya ödeme emrinin bağlı olduğu tebliğ esaslarına başka deyişle VUK hükümlerine göre göre yapılabilir. Talebe rağmen bildirim yapmayanlar veya eksik bildirimde bulunanlar AATUHK'nın 113. maddesi uyarınca 6 aya kadar hapis ile tazyik olunacaklardır. Ödeme emrine rağmen mal bildirimde bulunmayan veya eksik bildirimde bulunanlara uygulanacak müeyyide uygulanmaz.

2.5.4. Tebliğin Hukuka Uygun Olması Gerekliliği

Ödeme emrinin tebliğinde, evrakın esasa ilişkin birtakım şekli koşulları arz etmesi, tebliğ usulünün geçerli şekilde yapılması ve tebliğin kanunda sayılan kişilerden birine yapılması gerekir. Bu şartların birlikte oluşmaması durumunda tebliğ işlemi geçersiz sayılır. Başka bir deyişle, "tebliğ ile ilgili hükümlere aykırı olarak yapılan tebliğler, ödeme emrini hükümsüz kılar."[219] Çünkü ortada kesinleşmiş vergi borcu bulunmayacağından mükellef adına düzenlenen ödeme emirleri de geçerli olmaz. Söz konusu hususları örneklerle açıklayalım:

2.5.4.1. Tebliğ Evrakının Şeklen Geçersizliği

Ödeme emrinin tebliğinde esasa ilişkin olmayan şekil noksanlıklarının varlığı halinde tebligat geçersiz sayılmaz (VUK md.108). Nitekim Danıştay olayda ilan yoluyla yapılan tebliğde yükümlünün adı, soyadı, hesap numarası, mahalle ve sokağı yazılı olmasına karşın kapı numarasının yanlış yazılmasını hukuka aykırı bulmamış ve ilanda adresinde yazılacağı yolunda VUK'un 105. maddesinde herhangi bir ibare bulunmadığı için yerel mahkemenin tebliğin geçersizliğine ilişkin verdiği kararı bozmuştur.[220]

2.5.4.2. Tebliğ Usulünde Hukuka Aykırılıkların Bulunması

Tebliğ esas olarak vergi dairesinde, adreste memur veya posta yoluyla, ilan yoluyla veya elektronik yolla yapılabilir. Bu yollardan birine başvurabilmenin belirli şartları vardır. Gerekli koşullar sağlanmadan herhangi biri aracılığıyla tebliğin yapılması

[219] Gülseven, s. 332.

[220] Dn.4.D., T.11.7.1975, E.1974/3466 K.1975/2551, Tombalıoğlu, s. 241; aynı şekilde Danıştay'ın mükellefin soyadının yanlış yazılmasının ödeme emrinin hukuki kıymetini kaybettirmeyeceğine karar vermesi ile ilgili bkz. Dn.7.D., E.1967/2522, K.1968/585,1968, Dn.4.D., T.8.11.1979, E.1978/3908, K.1979/2861, Rençber, s. 209.

tebliği ve dolayısıyla ödeme emrini geçersiz kılar. Birkaç Danıştay kararını incelemekte yarar var:

- Danıştay, belediye sınırları dışında bulunan Kışla köyü adresinde ikametgâhı bulunan mükellefe, muhtarlık yolu ile ödeme emri tebliğ edilmesi gerekirken (AATUHK md.55/3) ödeme emrinin bizzat kendisine posta yolu ile tebliğ edilmesinde ve ödememe sonucu haciz başlatılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varmıştır[221].
- Ödeme emrinin tebliğ edilmeden direk icra işlemlerine geçilmesi de idari işlemi hukuka aykırı yapar. Örneğin; Danıştay,12.2.1979 tarihli kararında, yükümlünün hakkında verilen icranın geciktirilmesi kararından itibaren 5 gün içinde teminat göstermemesi üzerine Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ödeme emri düzenlemeden doğrudan haciz uygulamasına geçmesini hukuka aykırı görmüştür.[222]
- Danıştay, yükümlünün posta vasıtasıyla bilinen adresine tebliğin mümkün olmaması üzerine Vergi Usul Kanunu'nun ilanen tebliğ hükümleri uygulanarak tebligatın gerçekleştirilmesi gerekirken, TK hükümlerinin uygulanmasını yasaya uygun görmemiştir.[223]
- ….zarfın tebliğ memuru tarafından 'firma 1 yıl evvel kapanmıştır' denilmek suretiyle iade edildiği ve mahalle muhtarına veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine veya zabıta memuruna veya komşulardan birine imzalatılmamış olduğu anlaşıldığından söz konusu yükümlü adresinin bilinmediğinin saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmediğinden ve davacının bilinen adresinde şirketi temsile yetkili şahsın bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşıldığından, tebliğ hukuken geçersizdir.[224]

2.5.4.3. Tebliğin 'Tebliğ Yapılacak Kişilere' Yapılması Gerekliliği

Tebliğin tebliğ yapılacak kişilere yapılması ile ilgili bazı Danıştay kararları şu şekildedir:

[221] Dn.3.D., T.10.03.1993, E.1992/1687, K.1993/1160; Gülseven, s. 376.
[222] Dn.13.D., T.12.2.1979, E.1979/2032, K.1979/232; Gülseven, s. 354, 355.
[223] Dn.4.D., T.1.2.1984, E.1982/1595, K.1984/880; Tombalıoğlu, s. 243.
[224] Gülseven, s. 333.

- Danıştay davacının kardeşine yapılan tebliğ açısından şu kararı vererek mahkeme kararını bozmuştur*: "VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası muhatabın ikametgâh adresinde bulunmaması halinde tebligatın adreste bulunanlara yapılabileceğini düzenlemiştir. Dava konusu tebligatın 2.9.1991 tarihinde davacının kardeşine tebliğ edildiği dosyada bulunan tebliğ alındısından anlaşılmaktadır. Ancak dosyadaki belgelerden davacının ikametgâh adresi anlaşılamadığı gibi mahkeme kararında da bu husus açıklığa kavuşturulamamıştır. Bu durumda davacının kardeşine yapılan tebliğin geçerli olması için tebliğ yapılan yerin davacının ikametgâhının olup olmadığının araştırılması gerekir. Böyle bir karar verilmeden mahkemenin davayı süre aşımı yönünden reddetmesinde hukuka uygunluk yoktur*." [225]
- Danıştay, kendisine tebligat yapılması gereken asıl muhatabın bulunup bulunmadığı saptanmadan, fabrikada çalışan işçisine yapılan ihbarname tebliğini, VUK'un 94. maddesine aykırı görmüş ve usulüne uygun biçimde yapılmayan tebligata dayanılarak amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğine karar vererek, ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.[226]
- Danıştay, yükümlünün tebliğden kaçınması ile ilgili şu kararı vermiştir*: "Söz konusu olayda yükümlü adına yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnameler, işyerinde yükümlünün bulunamaması nedeniyle işçisine tebliğ edilmek istenmiş, ancak tebellüğden imtina edilince bir polis memurunun imzası da alınarak düzenlenen ve durumu tespit eden tutanakta tebliğ evrakının ilgililer önüne bırakıldığı belirtilmeden tebliğin yapıldığı, vadesinde ödenmediği gerekçe gösterilerek ödeme emri düzenlenmiştir. Oysa VUK'un 102. maddesinin 6. fıkrasında muhatabın tebliğden kaçınması halinde evrakın önüne bırakılarak tutanak düzenlenmesi suretiyle tebliğin yapılacağı kuralı getirilmiştir. Bu bakımından, olayda muhatap yerine işçilere tebellüğden imtinadan bahisle tutulan tutanağa istinaden tebligat yapılması mümkün görülmemekte ve bu*

[225] Dn.4.D., T.16.4.1993, E.1992/4780, K.1993/1634, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[226] Dn. 4.D., E.1988/4355, K.1989/703; Gülseven, s. 375.

haliyle kesinleşmiş bir vergi ve cezanın mevcudiyeti söz konusu olmadığından mahkeme kararında isabetsizlik görülmemektedir."[227]

- Danıştay, davacı adına düzenlenen 15.3.2010 tarih ve 353 sayılı ödeme emrinin davacının ikametgâh adresinde kızı …'na 27.4.2010 tarihinde tebliğ edildiği, davacının kızına ait nüfus cüzdanı fotokopisinden …'nın doğum tarihinin 30.7.1995 olduğundan adı geçen şahsın tebliğin yapıldığı tarih itibariyle 15 yaşını bitirmediğinden bahisle, yapılan tebligatın geçersiz olması nedeniyle tebliğ tarihi olarak davacının dava dilekçesinde belirttiği 11.5.2010 tarihinin kabul edilmesi gerektiğine ve süresinde açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken, davayı 7 günlük sürenin geçirilmesi nedeniyle süreaşımı nedeniyle reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediğine hükmetmiştir.[228]
- Danıştay 15.6.2009 tarihli kararında, ödeme emrinin geçerli tebliğ edilip edilmediği anlaşıldıktan sonra ancak davanın süresinde açılıp açılmadığının incelenmesi gerektiğini şöyle ifade etmiştir*: "Davacı, ödeme emrinin tebliğ edildiği sırada yurtdışında olduğunu ve tebliğ alındısı üzerinde bizzat kendisine tebliğ edildiği belirtilmesine rağmen imzanın kendisine ait olmadığını iddia etmiştir. İlgili emniyet müdürlüğünden yurtdışına gidiş dönüş tarihlerinin sorulması, anılan tarihte davacı yurt içinde bulunuyorsa tebliğ alındısı üzerindeki imzanın kendisine ait olmadığı yolundaki iddianın da araştırılması suretiyle karar verilmesi gerekirken davanın süreaşımı yönünden reddi hukuka aykırıdır*."[229]

2.5.4.4. Tebliğle İlgili Uygulamada Yaşanan Bazı Sorunlar

Uygulamada tebliğle ilgili çoğu zaman bir sürü sorunlarla karşılaşılmaktadır. "Örneğin; şirket temsilcisinin ikamet ettiği apartmanın kapıcısına yapılan tebligat usule uygun görülmemektedir. Keza mükellefin yıllar önce boşandığı, ayrı yaşayan eşine tebligat yapılamayacaktır. Tebligatın usule uygun şekilde yapılması zorunludur.

[227] Dn.4. D., T.25.1.1990, E.1989/1547, K.1990/255, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[228] Dn.9. D.**,** T.15.5.2012, E.2010/8939, K. 2012/2645**,** www.kararara.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[229] Dn.3.D., T.15.6.2009, E.2008/1635, K.2009/2126, Mahmut Coşkun, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 566-567.

Tebligat usulsüz yapılsa bile, ilgilinin bilgisine girmesi durumunda o tarih itibariyle geçerli kabul edilir. İlanen tebligatın usulüne uygun yapılmaması halinde, vergi alacağı kesinleşip, ödenecek aşamaya gelemez. Mükellef istemedikçe vergi dairesi içerisinde mükellefe tebligat yapılamaz. Vergi dairesinde mükellefe tebligat yapılabilmesi için mutlak surette ilgilinin rıza göstermesi zorunludur. Aksi halde mükellefin iş yerinde veya ikametgâhında tebligat yapılacaktır." [230]

[230] Alpaslan/Kaya, s.y.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ ÜZERİNE İZLENECEK HUKUKİ AŞAMALAR

3.1. ÖDEME EMRİNDE İZLENECEK USUL

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun üç seçeneği bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, ödeme emrinde yazılı olan alacağı 7 gün içinde ödemek; ikincisi, ödeme emrine karşı kısmen[231] veya tamamen dava açmak; üçüncüsü ise 7 gün içinde ödeme yapamayacak ise mal bildiriminde bulunmaktır.[232]

Kamu alacağının[233] ödenmesinde genel kural, ödemenin rızaen yapılmasıdır. Takibat ve cebri tahsilat ise istisnai bir tahsil, yani ödeme yöntemi sayılmaktadır. Tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kalkmasında inisiyatif yükümlüde ya da alacaklı vergi dairesinde bulunur. Başka bir deyişle ya yükümlü iradi olarak borcunu vadesinde öder; ya da iradi olmakla birlikte borç vadeden sonra ödenir. Bu son durumda asıl borca ayrıca gecikme zammı eklenir. VUK'un 23. maddesinde 'kanuna uygun surette ödeme' olarak tanımlanan tahsilin bu hükümden idari bir eylem mi, idari bir işlem mi olduğu açıkça ortaya çıkmamaktadır. Önce/Kumrulu/Çağan; kamu borcunu ortadan kaldırması

[231] Coşkun, davanın kısmi dava niteliği olduğunu savunmaktadır. Bkz.Üstün'den naklen, s. 165.

[232] Karakoç, **Genel**, s. 616; Zuhal Top, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin % 10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, S.125, Mayıs 2003, s. 265.

[233] Kamu alacağı ile özel kanunlarda AATUHK'ya göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar arasında tahsil usulleri açısından fark olmadığı için, bundan sonraki konularda pratik olması nedeni ile sadece kamu alacakları terimi kullanılacaktır.

hukuki sonucunu doğurduğundan dolayı tahsilin hukuki bir işlem özelliği taşıdığını savunmaktadır.[234]

Yasaların belirlediği süreler içinde borcunu ödememeyi bir tercih olarak idareye sunan kamu borçlusu, idarenin herhangi bir işlemine gerek olmadan mütemerrit durumuna düşer ve vergi yasalarının öngördüğü yaptırımlar -gecikme zammı, cebri tahsil- borçlu hakkında kendiliğinden işlerlik kazanır.[235] Ödeme emrinde yazılı borcun belirli nedenle kendisinin ödemesine gerek olmadığını -örneğin; borcu zamanında ödediğini- düşünüyor ise, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde dava açıp[236] bu borca itiraz etmek zorundadır. Başka deyişle kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, hiç şüphesiz bu idari işlem aleyhine idari yargıda dava açabilir. Ancak cebri tahsil aşamasının borcun kesinleşmesinden sonra gelmesi sebebiyle açılacak böyle bir davada borçlunun savunma araçları kısıtlı olacaktır.[237]

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcu ödemeyi reddetmişse ve/ya da bu 7 gün içinde dava yoluna başvurmamışsa mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir (AATUHK md. 58). "Borçlunun mal bildiriminde bulunması, servet bildiriminde bulunmak anlamına gelmediğinden borcunu karşılayacak kadar mal bildiriminde bulunması yeterlidir. Dolayısıyla mal bildirimi mutlaka bir

[234] Makbuz karşılığı belli bir paranın tahsilinin veya belli meblağın alınması veya verilmesi eylemi yalnız başına 'verme' ya da 'alma' eylemi doğurmaz. Bunun başka unsur olan makbuzla tamamlanması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsilin idari eylem mi, yoksa işlem mi olduğu noktasında, makbuz unsurundan dolayı tahsilin işlem olduğu sonucuna varılır. Ama makbuzda tahsilatın ne için yapıldığının, alınan paranın mahiyet ve miktarının açıkça yazılı olması halinde ancak makbuz tarihinin tam anlamıyla yazılı bildirim niteliği taşır. Nitekim Danıştay 18.1.1996'da,ödeme yapıldığının kabul edilebilmesi için yetkili memurları tarafından makbuzun verilmesi gerektiğine değinerek, somut olayda yetkili olmayan vergi dairesine yapılan ödeme dolayısıyla yetkisiz memurun düzenlediği imzasız, mühürsüz, eksik makbuzları geçerli olmadığına hükmetmiştir. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 108-109; benzer bir fikir için bkz. Yusuf Karakoç, **Kamu**, s. 47-49.

[235] Özel hukukta ise muaccel borcun borçlusu, alacaklının ihtarıyla mütemerrit durumuna düşer.

[236] Ödeme emirlerine karşı dava açma süresi, AATUHK'nın 58. maddesinde 7 gün ile sınırlandırılmıştır. Bu süre, hak düşürücü süre niteliğindedir. Ödeme emri, VUK'a göre yapılan veya tanzim olunan bir işlem olmadığından, hata ile malul olması durumunda dahi, aynı kanunun "düzeltme" hükümlerine konu edilemez. Ödeme emrinin hata ile malul olması veya hukuka aykırı olması halinde, tek hukuksal başvuru yolu dava açmaktır. Bkz. Yıldıray Genç/Mehmet Akif Özmen, **Vergi İhtilafları Ve Vergi Yargısı İlke Ve Esasları,** 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011, s. 85.

[237] Yücel, s. 59.

malın bildirimini ifade etmez. Haczi kabil olmayan mükelleflerin mallarının bulunmadığını bildirmeleri de mal bildirimi hükmündedir."[238]

3.2. KAMU BORCUNUN İRADİ ŞEKİLDE ÖDENMESİ

Ödeme, bütün alacaklarda borcu sona erdiren en doğal ve hukuki nedendir. Kamu borçlusu kanuna uygun surette borcunu vadesinde veya vadesi geçince gecikme zammıyla birlikte iradi şekilde ödeyebilir.[239] Aslolan borçlunun borcunu kendi rızasıyla -yani kendiliğinden- ödemesidir.

Alacağın süresinde ödenmemesi ile birlikte borçlunun mütemerrit hale geldiğini ve idarenin alacağını cebren tahsil etme işlemlerine başlama yetkisine sahip olacağını yukarda belirtmiştik. "Vadesi geçtiği andan itibaren alacaklı kamu idaresi alacağını cebren tahsil için gerekli işlemleri başlatabilir. Ancak uygulamada bazı vergi daireleri bu yola hemen başvurmaz ve borçlunun borcunu kendiliğinden ödemesi için gayret gösterir. Bu çerçevede ilk olarak borçluya borcunu yazıyla veya sözle hatırlatır."[240] Mesela borçlu talebiyle birlikte gerekli şartlar oluşursa, idare borcu tecil ederek cebri takip işlemlerine ara verir ve borcun rızaen ödenmesini sağlamaya çalışır.[241].

Borçlu, ilgili kanunlarda belirtilen yazılı süreler içinde asıl borcu veya ek olarak bu sürelerin geçmiş olması durumunda gecikme zammını da, bağlı olduğu yerin vergi dairesine veya ülke genelindeki herhangi bir vergi dairesi veznesine yatırarak rızaen ödemeyi sağlayabilir (VUK. md.110-111/1, AATUHK md.39). Böylece kamu borçlusu ödediği miktarla sınırlı olmak üzere kamu borcundan kurtulur. Ödenmeyen kısım için -örneğin; ödenmeyen asıl alacak kısmı için veya ödenmeyen gecikme zammı için[242]- idarenin cebri takip ve tahsilat yaparak-mesela başlangıç için ödeme emri göndererek- alacağını tahsil etmesi mümkündür.

---

[238] Gülseven, s. 395.
[239] Öner, s. 130.
[240] Öner, s. 193.
[241] Bu tür iyiniyetli uygulamalar VUK'un ve AATUHK'nın ruhuna, özüne uygun şekilde olup, borçluları genel kural olan rızaen ödemeye sevk eden, iki tarafın menfaatini dengede tutan, kamu finansmanının etkin şekilde sağlanmasını önemseyen güzel bir yöntemdir. Bkz.Öner, s. 192-194.
[242] Vergi aslının ödenmiş olması, gecikme zammı için ödeme emri tebliği zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağı ile ilgili Danıştay'ın örnek kararı için Bkz. Dn.4.D., T.22.6.1982 E.1982/2681, K.1982/2604; Tombalıoğlu, s. 244-245.

3.3. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNMA ZORUNLULUĞU

3.3.1. Genel Olarak Mal Bildirimi

Alacaklı vergi dairesi borçlunun, mallarının miktarını, türünü, nerede olduğunu bilemez. "Bu nedenle hacizden önceki bir dönemde borçlunun ne gibi mallarının olduğunu bilmek haczin başarılı olabilmesi için faydalı ve gereklidir."[243] Diğer bir deyişle, "mal beyanından maksat, amme alacağının tahsilini temin için alacağa karşılık bulmak ve bununla hem tahsil dairesinin işini kolaylaştırmak, hem de borç karşılığında haczedilecek malları mümkün olduğu kadar mükellefe beyan ettirmek yoluyla yapmaktadır."[244] İşte bunu sağlamak için belirli süre ve şartlarda borçlunun mal beyanında bulunması zorunluluğu kabul edilmiştir (AATUHK md.59).[245]

Mal bildiriminde bulunma yükümüne sahip olan kişiler, ya ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcunu 7 gün içinde ödemeyen ve süresinde dava yoluna başvurmayan kişilerdir, ya da borcu ödemeyi kabul etmeyip dava açan[246] ama davası kısmen veya tamamen red edilen kişilerdir. Kamu borçlusu birinci durumda ödeme emri tebliğinden itibaren, ikinci durumda ayrıca herhangi bir bildirimi beklemeksizin red olunan tutar kadar, red kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren [247] 7 gün içinde bildirim yükümü altına giren kişilerdir. Özetle, "kamu borçlusu kamu alacağını ödemek, dava açmak veya mal bildirimde bulunmak üzere üç seçeneğe sahiptir."[248]

---

[243] Dolayısıyla mal bildiriminin amacı her iki tarafın işlerini kolaylaştırmak olup başka amacı bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay bir kararında, davacının şirketin muhtelif vergi borcu nedeniyle kanuni temsilcisi olarak şahsına ait taşınmazını mal bildiriminde göstermesinin teminat anlamına gelmeyeceğine, davalı tahsil dairesinin teminat olarak nitelendirmesinin yanlış olduğuna, hakkında henüz takibata geçilmeden mal bildirimi sonrasında yapılan taşınmazın haczinde hukuka uyarlık bulunmadığına hükmetmiştir. Bkz. Dn.4.D., T. 29.11.2011, E.2008/9594, K.2011/10534, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015; Kuru/Arslan/Yılmaz, s.224.

[244] Bkz. www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[245] Kuru/Arslan/Yılmaz, s.224.

[246] "Amme borçlusunun ödeme emri ile istenen alacağın ***tamamına*** karşı dava açması halinde mal bildiriminde bulunma süresi, ilk derece mahkemesinin nihai kararına kadar uzamaktadır. Tahsil dairesi dava süresi içerisinde amme borçlusundan mal bildiriminde bulunmasını isteyemeyecektir. Ancak, borçlu tarafından ödeme emri ile takip edilen ***borcun bir kısmına*** dava açılması halinde, dava konusu yapılmayan amme alacağı kısmı için, ödeme emri tebliği üzerine 7 gün içinde mal bildiriminde bulunma yükümlüğüne yönelik süre uzatımı söz konusu değildir." Bkz. www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[247] Borçlu herhangi bir bildirim beklemeden, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içinde red olunan miktar kadar mal bildiriminde bulunmalıdır.

[248] Karakoç, **Genel**, s. 616.

İİK'da düzenlenen mal beyanı (md.74-77) ile AATUHK'da düzenlenen mal bildirimi (md.59-61) benzer, hatta bazı durumlarda aynı içeriklere sahiptir. Mal bildiriminin yapılacağı süreler, mal bildiriminde bulunma süresi (7 gün)[249], borçlunun beyandan sonra malındaki veya gelirindeki artışı bildirme yükümü, mal bildiriminde bulunmamanın yaptırımı gibi konularda iki icra dalı benzerlik gösterirken, beyanda bulunmayana yaptırım uygulayan mercii, beyandan sonra oluşan artışları bildirme süresi gibi konularda ise farklılıklar mevcuttur.

3.3.2. Mal Bildiriminde Bulunabilmenin Şartları

Mal bildiriminde bulunma süresi, içeriği, nasıl ve ne şekilde ödeyebileceği gibi konular bildirimde bulunabilmenin şartlarını oluşturmaktadır. Mal bildirimi AATUHK'nın 59. maddesi ile 61. maddesi arasında düzenlenmiştir. Buna göre, ödeme emrini tebellüğ eden veya ödeme cetveli ile kendilerine tebligat yapılmış olan borçlu, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır.[250] Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse 3. kişiler elinde bulunan mal, alacak, haklarından borcuna yetecek miktarının çeşit ve niteliklerini, her tür gelirini, yaşayış şekline göre geçim kaynağını ve borcunu nasıl ödeyeceğini kapsar.

Kamu icra hukuku borca yetecek miktarda mal bildirimini esas almıştır (md.59). "59. maddede yer alan borçlunun "her türlü gelirlerini" ve "yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını" ve "buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini" ibareleri ile istenen bildirim, borca yetecek kadar mal bildiriminde bulunmayanları kapsamaktadır. Borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunan borçluların, kanun maddesinin bu hükümlerinden kaynaklı bildirimleri yapma mecburiyetleri bulunmamaktadır."[251] Bu minvalde servet beyanı esas alınmadığından, borçlunun tüm malvarlığını bildirmesine

[249] Sadece özel hukukta kambiyo senetleri söz konusu olduğunda bu 7 günlük süre 10 gün olmaktadır. Bkz. Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 225.

[250] Dolayısıyla süresinde ödeme emrine itiraz eden kişinin mal beyanında bulunma zorunluluğu olmaması hakkında bkz. Y. 8.C.D., T.11.10.1994, E.1994/9422, K.1994/11020, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[251] www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

gerek yoktur. Bunun yanında borçlu, bildirmiş olduğu mallar üzerinde bu mallar haczedilmediği sürece tasarruf hakkına sahiptir.[252]

Mal bildirimi mutlaka bir malın bildirilmesini ifade etmez. Haczi kabil malı olmayan borçluların malları olmadığını bildirmeleri de mal bildirimi hükmündedir. Borçlu mal bildiriminde malın değerini de bildirmekle beraber, bildirilen malın borcu karşılayıp karşılayamayacağının takdiri tahsil dairesine aittir.[253] "Alacaklı tahsil dairesi, bildirilen malın kamu alacağını karşılayamayacağına veya haczin ve satışın güç olacağına kanaat getirirse, borçludan ek bildirimde bulunmasını isteyebilir. Bunun için ikinci bir ödeme emri düzenlenmesine gerek olmayıp, ek bildirimin bir yazıyla istenmesi gerekli ve yeterlidir."[254]

Kanunen haczedilmesi mümkün olmayan malların (md.70) bildirilmesi gerekmez. Bunun yanında para veya malın bulunmaması[255] borçluyu bu yükümden kurtarmadığı gibi, borcun azlığı da bu yükümü ortadan kaldırmaz. [256]

Borçlu borcunu nasıl ödeyeceğini yazıyla olabileceği gibi sözlü olarak da tahsil dairesine bildirme imkânına sahiptir. Sözlü bildirim yapılması durumunda, bu bildirim bir tutanakla tespit edilir. Bildirim sonunda, bildirim yapıldığına dair makbuz borçluya pulsuz olarak verilir (AATUHK md.59).

Mal Bildirimi, mal bildirimi kâğıdı ile yapılır. Mal bildirimi kâğıdı aşağıdaki bilgileri[257] ihtiva eder;

a) Amme borçlusunun adı soyadı,

b) İş ve ikametgâh adresi,

c) Ödeme emrinin tarih ve numarası,

d) Takip numarası yanında vergi kimlik numarası,

---

[252] Karakoç, **Genel**, s. 617-618.

[253] www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.07.2015.

[254] Karakoç, **Genel**, s. 617-618.

[255] Malı olmadığını bildiren borçlular, kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa yükümlülükleri bulunan diğer tahsil dairelerini, bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını, nüfus kayıt örneklerini mal beyanıyla birlikte veya beyandan itibaren 15 gün içinde vermek zorundadır (AATUHK md.114).

[256] Karakoç, **Genel**, s. 618.

[257] Daha geniş bilgi için bkz. www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, 15.07.2015.

e) Ödeme emrinin içerdiği borç miktarı,

f) Bildirilen malların türü ve özelliği yanında değerleri ve bulundukları yer,

g) Borçlunun geçim kaynakları,

h) Borcun ne surette ödenebileceği.

3.3.4. Mal Bildirimi İle İlgili İhlaller ve Cezai ve Hukuki Yaptırımlar

3.3.4.1. Genel Bilgi

Kamu borçlusunun önünde borcu 7 gün içinde ödemek veya ödemeyecekse ya kısmen veya tamamen dava açmak veya 7 gün içinde mal bildiriminde bulunması olmak üzere üç seçenek olmakla birlikte, bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde yasalara aykırı hareket edilmesi olasılığı her zaman mevcuttur.[258] Mal bildirimi ile ilgili ihlal şu şekillerde tezahür eder: Yükümlülük bulunmasına rağmen ya mal bildirimine yazılan, borcun belirli bir süre içinde veya taksitle ödeneceği yahut hiç bir şekilde ödenmeyeceği yönündeki cevap ve beyanlar olur, ya isteyerek yanlış beyanda bulunulur-gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunur-, ya hiç mal bildirimi yapılmaz, ya da mal bildirimi yapılmakla birlikte sonradan mal edinme ve mal artmaları bildirilmez.

3.3.4.2. Cezai Yaptırım

Yukarda sözü edilen ihlallerin ilkinde, borçlunun beyanları alacaklı tahsil dairesini bağlamaz ve beyanlar geçersiz sayılır. Başka deyişle mal bildirimine bu şekilde cevap verenlerin durumlarının tahsil dairelerince öncelikle tetkik edilmesi ve bu beyanlara aykırı kanaatler edinildiği takdirde, borçlunun beyanları ile bağlı kalınmayarak tespit edilecek mallarının haciz ve satışı suretiyle amme alacağının tahsilinin sağlanması gerekir. Bunun yanında, borçlunun hiç beyanda bulunmaması durumunda da borçluya hapisle tazyik yaptırımı uygulanır. AATUHK'nın 60. maddesine göre, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün geçirilip borçlunun dava açmadığı, borcu ödemediği, mal bildiriminde hiç bulunmadığı anlaşıldıktan sonra tahsil dairesi yazılı olarak icra mahkemesinden borçlunun hapsini isteyebilir.[259] Hapisle tazyik niteliği taşıyan bu yaptırım 1 kereye özgü olarak, en fazla 3 ay süreyle ve borçlu

[258] Akdoğan, s. 89.

[259] Bundan çıkan sonuç, icra tetkik merciinin resen karar verme yetkisinin bulunmadığıdır.

bildirimde bulununcaya kadar uygulanabilir. Buradaki hapis, "borca karşılık verilen hürriyeti bağlayıcı ceza değil, sadece borçlunun mal bildiriminde bulunmasına yönelik bir zorlamadır. Nitekim AYM 21.11.2002'de verdiği kararda; AATUHK'nın 60. maddesindeki hapisle tazyik yaptırımının, Anayasa'nın 38. maddesindeki sözleşme yükümlülüğünün özgürlüğü hiçbir şekilde bertaraf edemeyeceği kuralını ihlal etmediğini, ihlalin doğrudan sözleşmenin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp mal beyanı yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili olduğunu, hukuki yararın cebri icranın etkin bir şekilde yürütülmesi amacını taşıdığına hükmetmiştir."[260]

Hapisle tazyik yaptırımının niteliği, yaptırımın ertelenebilmesi veya para cezasına çevrilebilmesi bakımından önem taşır. Hapisle tazyik niteliği gereği borçluyu mal bildiriminde bulunmaya yönelten bir tedbir[261] -borçlu mal bildiriminde bulunduğu anda bu cezadan kurtulabilir- niteliği taşırken; hapis cezası hürriyeti bağlayıcı yaptırım niteliğinde olduğu için, hapisle tazyik yaptırımının ceza kanunumuz bağlamında kısa süreli hapis cezası sayılarak adli para cezasına çevrilmesi veya ertelenebilmesi mümkün değildir.[262]

AATUHK'nın 60. Maddeye göre hapsen tazyik yaptırımına icra tetkik mercii hâkimi tarafından bakılır ve bu yaptırım Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından derhal infaz olunur.

23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeye (AATUHK md.111) göre; AATUHK'ya göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanların üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını öngörmüştür.[263] Başka deyişle borçlunun mal bildiriminde bulunmaması hukuk düzeninin ihlali anlamına geldiği gibi, gerçeğe aykırı bildirimde bulunması da hukuk düzeninin bir ihlali ve hatta daha ağır yaptırım bağlanan ihlal

[260] Karakoç, **Genel**, s. 618-619.
[261] Kamu borçlusunun mal beyanında bulunması halinde, yaptırımın uygulanmasına son verilecek ve ilgili kişi serbest bırakılacaktır. Öte yandan yükümlü mal bildiriminde bulunmasa dahi, hapsen tazyik yaptırımı yasanın açık hükmü gereği en fazla üç ay uygulanabilir. Bunun yanında kanun maddesindeki '1 kereye mahsus' ifadesinden ilgiliye aynı vergi borcuna ilişkin olarak daha önceden bu yaptırım uygulanmamış olmaması şartı da aranmış olmaktadır. Bkz. https://www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.07.2015.
[262] Kızılot/Kızılot, s. 458-460.
[263] Akdoğan, s. 89.

niteliğindedir. "1 yıla kadar olan ceza; kasten gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlarla, bildirilen malları borca yetmediği veya haciz ya da satışının çok güç olması nedeniyle ilave mal bildiriminde bulunması uyarısına rağmen, başka malı olduğu halde eksik bildirimde bulunanlara ve geçim kaynağı ve buna bağlı yaşayış tarzı bildirimlerini gerçeğe aykırı bir şekilde yapmış olanlara yönelik olarak düzenlenmiştir. Borçlunun, başkasının mallarını kendi malı olarak bildirmesi veya bildirdiği mallar üzerinde üçüncü şahısların haklarını da aynı zamanda bildirmemesi, malı olduğu halde beyan ettiğinden başka malları olmadığını bildirmesi gibi haller, borçlunun gerçeğe aykırı bildirim yaptığı hususundaki kastının karinesidir."[264] Nitekim Yargıtay bir kararında, sanığın taşınmazı icra takibinden önce senetle sattığı ve bu nedenle mal bildiriminde göstermediğini savunmasına rağmen, harici senetle yapılan bu satışın geçersiz saymış, icra takibi sırasında yapılan araştırma sonucu taşınmazın bulunması sonucu sanığın iyiniyetli olmadığını işaret ettiğini belirtmiş ve bu nedenle sanığın gerçeğe aykırı beyandan cezalandırılmasına karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.[265]

AATUHK'nın 55. maddesinin son fıkrası gereğince, borcunu vadesinde ödemeyen borçlulara ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir. Aynı kanunun 113. maddesine göre, amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları yapılan talebe rağmen bildirmeyenler 15 günden 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır. "Ödeme emri tebliği edilen amme borçlusu hakkında takip muamelesine başlanıp tahsili cihetine gidilirken bu aşamada adına kayıtlı gayrimenkulleri üçüncü kişilere satarak ve senetli alacaklarını teminat göstermemesini bu cihette ele almak gerekir."[266]

3.3.4.3. Hukuki Yaptırım

Mal bildiriminde bulunmamanın hapisle tazyik cezai yaptırımı yanında borçlu hakkında haciz uygulanması hukuki yaptırımı bulunmaktadır. Mal beyanında bulunmayanlar hakkında, başka herhangi bir belge aranmaksızın vergi dairesince haciz uygulanabilir (AATUHK md.62).

---

[264] www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.07.2015.
[265] Karar için bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.03.02.1992, E.1991/8-355, K.1992/3, Kızılot/Kızılot, s. 458.
[266] www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.07.2015.

Haciz ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen, 7 gün içinde dava açmayan ve/ya da borcunu ödemeyen kamu borçlusunun, mal bildiriminde belirtilen veya tahsil dairesi tarafından tespit edilen kendi veya 3. kişiler elindeki menkul ve/ya da gayrimenkul mallarından, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczedilir (AATUHK md.62). Başka deyişle alacaklı idare, borçlunun mal bildiriminde belirttiği malvarlığı unsurlarının yanı sıra, kendisinin tespit etmiş olduğu malvarlığı unsurlarını da haczedebilir.[267]

3.3.4.4. Mal Edinme Ve Mal Artmalarının Bildirilmemesinin Cezai Yaptırımı[268]

Malı olmadığını veya borca yetecek malı olmadığını bildiren borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorunluluğu bulunur (AATUHK md.61). AATUHK'nın 112. maddesine göre, usulüne uygun olarak mal bildiriminde bulunan kişi, bu bildirimden sonra edindiği mallar veya gelirinde meydana gelen artmaları 61.maddeye uygun olarak zamanında bildirmemişse ve bu nedenle kamu alacağı tahsili engellenmiş veya zorlaşmışsa, borçluya 1 seneye kadar hapis cezası verilebilir.

Amme borçlusunun 61. madde kapsamında mal edinme ve mal artmalarını tahsil dairesine bildirmesi ise aynı kanunun 103. maddesine göre zamanaşımın kesilme nedenidir. Bu bakımdan borçlunun malının olup olmaması zamanaşımının kesilmesi bakımından önemli değildir.[269]

3.4. ÖDEME EMRİNE KARŞI İTİRAZ İMKÂNI (DAVA AÇILMASI)

3.4.1. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunan bir kimsenin, bağımsız yargı organlarından

[267] Karakoç, **Genel**, s. 619-620.

[268] Bu konu cezai yaptırım kapsamına girmekle birlikte borçlu başta usulüne uygun mal bildiriminde bulunduğu için, ayrı başlık altında incelemeyi uygun gördüm.

[269] Anılan kanunun 115. maddesi ile de, 110 ile 114. maddelerde yazılı suçların takibinin alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bkz. www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

hukuki koruma istemesine dava, sübjektif hakkın mahkemeler aracılığıyla ileri sürülmesi yetkisine ise dava hakkı denmektedir.[270] Bu dava hakkının yargı organlarınca dinlenebilmesi için, görevli ve yetkili yargı organlarına yapılmış olması gerekir. İlgili kişi, ödeme emriyle ilgili bir uyuşmazlık olduğunu düşünmekte is, bunu görevli ve yetkili yargı organlarında usulüne uygun dile getirmesi, dava hakkının tam olarak kullanılmasının ilk aşamasını veya ön koşulunu oluşturmaktadır.

AATUHK'nın 58. maddesine göre, 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 kaldırılmıştır. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularda kanunlarda yazan 'itiraz komisyonu' deyiminin vergi mahkemesi, 'itiraz' ifadesinin ise vergi mahkemesinde dava açılması anlamına gelmesi demektir (2576 sayılı Kanun md.13). Bu minvalde, bu kanunun 6. maddesine göre, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davaların, bu konularda AATUHK'nın uygulanmasından doğan davaların ve diğer kanunların atıf yaptığı uyuşmazlıkların çözümü vergi mahkemelerinin görevleri arasında sayılmıştır. Örneğin; belediyenin tahsil etmesi gereken bir verginin ve/veya faizinin tahsili için AATUHK uyarınca işlem tesis edilmesi durumunda vergi mahkemelerinin görevli olacağı muhakkaktır.[271] 2576 sayılı Kanun'un 5. maddesine göre ise, ilk derece olarak Danıştay'da çözümlenecek uyuşmazlıklar[272] ve vergi mahkemesinin görev alanına giren uyuşmazlıklar -2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtilenler- hariç diğer idari uyuşmazlıklarda görevli mahkeme idare mahkemeleri olacaktır. "2576 sayılı Kanun'un 6/b. maddesinde AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davalardan vergi mahkemelerinin görevine girenlerin (a) fıkrasında yazılanla sınırlandırılması, konusu vergi, resim, harç veya benzeri mali yüküm olmayan ödeme emrine karşı açılan davanın 2576 sayılı Kanun'un 5. maddesi uyarınca, idari yargı düzeninin genel görevli mahkemeleri olan idare

[270] Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s. 253.
[271] Üstün, s. 136-137.
[272] DK'nın 24. maddesinde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak çözümleyeceği işler verilmiştir.

mahkemelerince karara bağlanması lüzumunu doğurmuştur."[273] Başka deyişle, ödeme emrine karşı açılacak davalarda görevli yargı yeri vergi mahkemeleri olmakla birlikte, ödeme emrinin konusuna göre zaman zaman idare mahkemeleri de görevli mahkeme olabilmektedir.[274] Nitekim Danıştay 9 Mayıs 1996'da verdiği kararında, 1918 sayılı Kanun'un 21. maddesi uyarınca hesaplanan kanuni faizin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emriyle ilgili incelemenin idare mahkemesinin görev alanına girdiğine hükmetmiştir.[275] İhracat nedeniyle tahsili gereken navlun primi ve gecikme zammının da 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde sayılan nitelikte bir kamu alacağı olmamasından dolayı, ödeme emrine karşı açılan davanın görüm ve çözümü idare mahkemesinin görev alanına girmektedir.[276] Buna paralel olarak İmar Kanununca tesis edilen para cezalarına ilişkin ödeme emirleri, 6183 sayılı Kanun uyarınca takibi yapılan idari yaptırımlara ilişkin ödeme emirleri -Asliye ceza mahkemesi tarafından hükmedilen

[273] Üstün, s. 138-139.

[274] Danıştay'ın verdiği kararlardan iki örnek de şöyledir:

-4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında belediyenin Hazine Müsteşarlığına olan borcu, 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde sayılan vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlüler ve bunların zam ve cezaları dışında bir kamu alacağı niteliğinde olduğundan, uyuşmazlığın çözümünde idare mahkemesi görevlidir. Bkz. Dn 3. D., T. 17.9.2013, E. 2013/6352, K. 2013/3463,; www.Kazanci.Com/Kho2/Ibb/Giris.Htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

-Gemi sağlık resminin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yüküm niteliğinde olmadığı ve kamu alacağı niteliği taşıdığı için, bu tür resimle ilgili ödeme emrine karşı açılacak dava vergi mahkemesinin görevinde değil, idare mahkemesinin görev alanına girer. Bkz. DVDDGK, T. 18.10.2006 E. 2006/81, K. 2006/298, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm , T. 17.9.201315.7.2015.

[275] Karar için bkz. Dn.7. D'nin 09.05.1996 tarih ve E.1994/2708, K.1996/1768, Kızılot/Kızılot, s. 475.

[276] Dn.3.D.'nin 17.05.2001 tarihli, 2000/2185 E., 2001/1931 K. sayılı kararı, Üstün, s. 138-139.

para cezasının takibi gibi konular idare mahkemesinde dava konusu edilecektir.[277] Bunların yanında Danıştay, davacı şirketin fon payı tahakkuku ile ilgili vergi mahkemelerinde dava açma süresi olan 30 günlük sürenin geçirilmesinden sonra davayı idare mahkemelerinde -60 gün içinde- açması üzerine, idare mahkemesinin görevli ve yetkili gördüğü vergi mahkemesine göndermesini; her ne kadar vergi ile aralarında bulunan maddi bağımlılık açısından vergi mahkemesinde açılmış olması gerekse de, yasal düzenlemeye uygun olarak süresinde davasını açan davacının hak kaybına uğramasını hak ve nefaset ilkeleriyle bağdaşır bulmayarak, esasın incelenmesi gereken davanın süre aşımı yönüyle reddedilmesinde isabet bulmamıştır.[278]

Aynı yargı çevresinde birden çok vergi mahkemesi ve idare mahkemesi varsa, bu durumda davaların dağılımı iş bölümü ilkesine göre yapılacaktır.[279]

Ödeme emrine karşı davalarda yetkili mahkeme İYUK 37/c'ye göre ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Başka deyişle ödeme emrine karşı açılan idari dava ister vergi (İYUK 37/c), ister idare mahkemesinin (İYUK 32/1) görev alanına girsin, alacaklı tahsil dairesinin -ödeme emrini düzenleyen dairenin- bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri veya idare mahkemelerinin yetkisine girecektir.

---

[277] İdari yaptırım niteliğindeki para cezaları aksine bir düzenleme bulunmadıkça Kabahatler Kanunu'nun 3. ve 27. maddesi gereği Sulh Ceza Mahkemelerinde dava konusu edilmekle birlikte, cezalardan kaynaklanan alacaklar amme alacağı olduğu için 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsil edilir. *Bkz. Aynı yer*. Mesela Danıştay gümrük komisyonunca verilen cezayla ilgili olarak şuna hükmetmiştir: 4926 sayılı Kanunda, gümrük komisyonunca verilen para cezası kararına karşı açılacak davalarda, görevli yargı yeri sulh ceza mahkemesi olarak belirtilmiş ise de; olayda, sözü edilen komisyonca karara bağlanan para cezası değil, bu cezanın tahsili için AATUHK'nun 55. maddesi uyarınca düzenlenip tebliğ edilen, ayrı bir idari işlem niteliğinde olan ödeme emri dava konusu edilmiş bulunduğundan, uyuşmazlığın görüm ve çözümü idari yargının görevindedir. Olayda ise, ödeme emrine konu edilen alacak, gümrük vergisinden doğan bir ceza olmayıp, idari bir ceza niteliğinde olduğundan, vergi mahkemelerinin görev alanını belirleyen maddede sayılan davalardan birine konu edilebilecek türde değildir. Bu bakımdan, görüm ve çözümü genel görevli idare mahkemesinin görevine girer. Başka deyişle, gümrük komisyonunca karara bağlanan para cezasının iptali istemiyle sulh ceza mahkemesinde dava açılabilecek ise de; olayda, para cezası kesilmesi kararı değil, bu cezanın tahsili için gönderilen ödeme emridir. Bu bakımdan, görüm ve çözümü genel görevli idare mahkemesinin görevine giren davada işin esası incelenerek verilen temyize konu vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Bkz. Dn. 7. D., E. 2005/1909 K. 2006/574, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 15.2.2006.

[278] Dn.7.D. , T.24.4.2004, E.1999/2854, K.2000/1243; Cafer Ergen, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Mart 2007, s. 42-43.

[279]Ahmet Erol, "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", **Lebib Yalkın Dergisi**, Ağustos 2011, Aylık Dergi, S.92, http://www.lebibyalkin.comhttp://www.lebibyalkin.com, (erişim tarihi) 8.7.2015.

3.4.2. Dava Türü

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.[280] Anayasa'nın 125. maddesinde belirtilen idarenin yargısal denetiminin olduğu hükmüne paralel olarak, AATUHK'nın 58. maddesinde ödeme emrine karşı açılacak dava hakkında ilgili düzenleme yapılmıştır. Ancak 58. maddede davanın özellikleri ile ilgili bilgi verilmekle birlikte davanın türü belirtilmemiştir.

İdari yargı düzeninde iptal davaları ve tam yargı davası olmak üzere iki tür idari dava türü bulunmaktadır. İptal davaları; idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurlarından bir veya çoğunun hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle menfaati ihlal edilenler tarafından açılan davalar iken, tam yargı davaları idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, bunların iptali ve zararın tazmini için açılan davalardır (İYUK md.2). Tam yargı davasından farklı olarak iptal davasında yargı yeri, idareye ne yapması veya ne yapmaması konusunda emir verememekle, idareyi bir şey yapmaya veya yapmamaya mahkûm edememekle birlikte, hüküm fıkrasında veya gerekçesinde duruma göre açık veya kapalı şekilde nasıl hareket etmesi konusunda ışık tutabilir.

Ödeme emri idari işleminde belli tutar kamu alacağının tahsili amaçlanmıştır ve ilgili, bu işlemin geçersizliğini ve dolayısıyla o tutarın tahsil edilmemesini ve sonuç olarak da işlemin hukuka aykırı olduğunun saptanmasını ister. Dolayısıyla ödeme emrinin geçersizliğinin istenmesi ile ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi -saldırının durdurulması, eski durumun geri getirilmesi- veya uğranılan zararın giderilmesi gibi özel nitelikte bir istem amaçlanmaz.[281] *Davadan beklenilen, davaya konu edilen ödeme emrinin yapıldıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere hukuk düzeninden çıkarılmalarıdır*.[282] Bu özellikler dikkate alındığında davada istemin, ödeme emrinin iptali olduğu ve davanın da iptal davası olduğu sonucuna varırız. Ancak ödeme emrinin geçersizliğinin istenmesi, normal idari işlemin unsurlarını taşımakla birlikte,

[280] Kızılot/Kızılot, s. 465.
[281] Gözübüyük, s. 265.
[282] Candan, **Amme**, s. 321.

ödeme emrinin sebebine ve konusuna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının sınırlı olması nedeniyle, 'özellikli iptal davası' niteliği taşıdığını düşünmekteyim.

3.4.3. Davanın Tarafları

Ödeme emrine itirazın tarafları hususu, kamu alacağının tarafları konusunda anlatılanlarla paralel bir düzenleme içermektedir. Davacı, ödeme emri işleminin geçersiz olması talebinde bulunan kamu borçlusu[283]-vergi yükümlüsü, sorumlu, vergi cezası kesilenler…- iken, davalı ise kural olarak yetkili tahsil dairesidir.

3.4.4. Dava Sürecine Hâkim Olan İlkeler

Vergi yargı yerlerinin, davanın esası ve usulü ile ilgili doğru karar vermeleri için belli ilkelere uymaları gerekmektedir. "Ödeme emrinin itirazı dâhil vergi davaları mahiyeti gereği genellikle iptal davası niteliği taşıdıkları için, iptal davalarında bu ilkelere riayet edilmesi mecburiyeti bulunmaktadırlar. Bu ilkeler yazılılık ilkesi, resen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir."[284]

Yazılılık ilkesi gereğince, vergi yargısının da dâhil olduğu idari yargı yerleri kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp karar verirler (İYUK md.1). Bu ilkeyle amaçlanan davayı hızlandırarak mümkün olan en kısa sürede davanın çözümlenmesini sağlamaktır. Sadece İYUK'un 17. maddesinde belirtilen istisnai halde -2015 yılı için 30 bin lirayı aşan[285] vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine bir defa- duruşma yapılabilmektedir.

---

[283] Dolayısıyla sadece medeni hakları kullanma ehliyetine sahip kişi değil, aynı zamanda meşru, kişisel, güncel bir menfaati bulunup bu menfaati ihlal edilen ve söz konusu menfaati kanun(AATUHK md.58) tarafından belirlenen kişi, diğer bir ifadeyle kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs dava açabilir. Mesela Danıştay, ortağı olduğu şirketin vergi borçlarından dolayı şirket adına düzenlenip davacıya tebliğ olunan ödeme emrine karşı, davacının kendi adına idari dava açmakta menfaatinin bulunmadığına hükmederken, kanuni temsilci olan davacının, tüzel kişi adına düzenlenen ödeme emrinin iptalini istemekte, ilerde doğacak kişisel sorumluluğu nedeniyle menfaatinin bulunduğuna karar vermiştir. Bkz. Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s. 106, 108, 120.

[284] Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 250-252.

[285] Öner, 226.

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi geçerlidir (İYUK md.20). "Vergi yargılamasının amacı olan maddi gerçeğe ulaşmanın sonucu olarak, yargı yeri kendiliğinden araştırma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Dolayısıyla hâkim, medeni yargılamanın aksine tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve olayın aydınlatılması için gerekli gördüğü takdirde araştırmayı kendisi yaparak delilleri serbestçe takdir eder. Hâkimin tamamen aktif olduğu bu sisteme 'tahkik usulü' de denmektedir."[286]

Vergi yargısının kendine özgü özelliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkan delil serbestisi ilkesi, önceden kanunla belirlenmiş delillere bağlı kalınmadan, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin çeşitli hukuka uygun deliller ile ispatlanabilmesi imkânıdır.[287]

3.4.5. Dava Açma Süresi

3.4.5.1. Kavram

İdare hukukunda dava açma süresi[288], "Duran'ın tanımıyla, 'idari davaların muteber bir surette ikame edilebileceği kanunen muayyen ve mahdut olan bir zaman' dır." [289] Diğer bir deyişle, soyut bir kavram olan zaman somuta indirgendiğinde, yani bir hakkın yargı yerleri önünde savunulması söz konusu olduğunda, dava açma süresi olarak karşımıza çıkmaktadır.[290] "Bu süreye uyulmamamın yaptırımı ise, söz konusu iddianın yargı önünde dinlenilmemesidir."[291] Dolayısıyla idari dava açma süresi söz konusu olduğunda, istisnasız usul esastan üstün tutulmakta, hatta esas usul uğruna kamu yararı amacıyla feda edilmiş olmaktadır.[292] Başka deyişle; hukuk yargılama yöntemindeki davaların genel olarak dava konusu olan hakka uygulanan zamanaşımı süresi içinde açılması imkânın aksine, yönetsel yargıya başvurmanın belli süreye bağlanması, bu sürenin davanın önkoşullarından olması, yargı yerinin davanın esasına

[286] Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 251.
[287] Aynı yer.
[288] Değişik sınıflandırmalara tabi tutulan süreler yasama, idare veya yargı organınca belirlenmektedir ve dava açma süresi ise yasama tarafından kanun yoluyla kesin olarak belirlenmiştir. Bkz. Veysel Gümüş, "Vergi Yargılamasında Süre Ve Ittıla Faktörü", **Ankara Barosu Dergisi**, S.1, 2013, s. 205.
[289] Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 3.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 18.
[290] Aynı yer.
[291] Aynı yer.
[292] Aynı yer.

girmeden kendiliğinden reddetme imkânının bulunması hem bir gereklilik hem de kamu yararı ile yönetilenlerin yararı arsındaki denge için bir zorunluluktur.

Dava açma süresi yargılama evresinin öncesine ilişkin ve kanun tarafından belirlenen bir süre iken, yargılama süresince uyulması gereken süreler ise ya doğrudan kanun tarafından ya da onun tanıdığı yetkinin kullanılması suretiyle hâkim tarafından belirlenmektedir. Bunun yanında kanun yolları için de birtakım süreler öngörülmüştür.[293] Başka deyişle, vergi yargılamasında dava açma süreleri ile mahkeme kararlarına karşı başvuru süreleri kesin olarak kanunla belirlenmiştir.[294]

İdari dava açma süresinin hukuki niteliği hakkında mevzuatta bir bilgi bulunmamaktadır. Öğretide ağırlıklı olarak dava açma süresinin 'hak düşürücü' süre olduğu kabul edilmektedir.[295] Danıştay da -1973/1 sayılı gibi İçtihadı Birleştirme Kararıyla-, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi de, süre konusunda sükût eden bir hakkın ihya olunamayacağını kabul etmektedir. Bunun yanında, sürenin 'sui generis' olduğu görüşünü savunanlar ve 'düzenleyici nitelikte' olduğu görüşünü savunanlar da bulunmaktadır.[296] Bu konuda Kaplan, sürenin niteliği hakkında yapılan değerlendirmelerin ve varılan sonuçların farklılığını, terminoloji sorunundan kaynaklandığını düşünmektedir. Neden olarak ise, düzenleyici görüş sahipleri hariç diğer iki görüş sahiplerinin, sürenin sona ermesinin hakkı değil sadece o hakkın dava etme imkânını ortadan kaldırdığı savında birleştiklerini gerekçe göstermektedir. Dolayısıyla kullanılan özel hukuk terimlerinin idari dava açma süresinin niteliğini karşılamadığını, bununla birlikte her ne görüş olursa olsun tüm görüşlerin sürenin geçmesiyle hakkın kendisinin sona ermediği konusunda fikir birliği içinde olduklarını belirtmektedir.[297]

İdari işlemlere karşı dava açabilmenin süreye bağlanmasının kural olarak iki nedeni vardır. Bunlardan biri, yönetilenlere kararı inceleyerek yargıya taşıma imkânı vermek, diğeri yönetimin işlemlerinde kararlılığı sağlamaktır.[298] Dava açma süresinin

[293] Kaplan, s. 25.
[294] Gümüş, s. 204-205.
[295] Gözübüyük, s. 397.
[296] Kaplan, s. 48.
[297] Kaplan, s. 47, 57, 72, 82, 83; benzer yönde fikir için bkz. Gümüş, s. 207-208.
[298] Gümüş, s. 206.

kısa veya uzun olması idarenin faydasına olduğu için, dava açma süresi saptanırken yönetilenlerin yararı ile kamu yararı arasında dengeyi sağlayacak bir yolun seçilmesi gerekmektedir.[299]

3.4.5.2. Dava Açma Süresinin Çeşitleri

İdari dava açma süresi, genel ve özel dava açma süresi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hukukumuzda bu sürelerin kamu düzeninden sayılıp, hak arama hürriyeti (Anayasa md.13) ile yakından ilgili olduğu kabul edildiği için sürelerle ilgili her türlü düzenlemenin salt kanunla düzenlenebileceği savunulmaktadır.[300]

Genel dava açma süresi İYUK madde 7'de düzenlenmiş olup buna göre, Danıştay'da ve idare mahkemelerinde açılacak davalar için 60; vergi mahkemelerinde açılacak davalar içinse 30 gündür. Genel dava açma süresi olan 60 ve 30 gün olarak belirtilmiş olup, bu süre 2 ay veya 1 ay anlamına gelmemektedir. Çünkü uygulamada iki ay ve 60 gün -özellikle 31 gün olan ayların olduğu zamanlarda- aynı tarihte sona ermemektedir. Nitekim bu kabil hesaplamalar sonucunda çoğu kez dava açma süresinin geçirildiği gözlenmektedir.[301] Bu genel sürenin yanında, uyuşmazlıkların özellikleri ve kamu hizmeti gereklerinin de dikkate alınması gerektiği için, İYUK madde 7'de 'özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde' denilmek suretiyle, bazı kanunlarda dava açma süreleri bakımından özel hükümler bulunabileceği belirtilmiştir.[302] Bu özel dava açma süreleri, olayın niteliği dikkate alınarak genel dava açma süresinden uzun olabileceği gibi kısa olarak da öngörülmüş olabilir. Örneğin; vergi hukuku alanında VUK'un 41., 49., ek 7. maddesinde ve AATUHK'nın 15., 20. ve 58. maddesinde özel dava açma süreleri[303] öngörülmüştür. AATUHK'nın 58. maddesinde, vergi yargılamasında genel dava açma süresi olan 30 günden daha az bir süre -7 gün- öngörülmüştür. Buna göre, adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilen şahıs tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabilir.

---

[299] Gözübüyük, s. 396.
[300] Kaplan, s. 84, 87.
[301] Ergen, s. 21.
[302] Kaplan, s. 87; Gözübüyük, s. 400.
[303] Ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresinin, İYUK'un 7. maddesinin 1. bendinde belirtilen özel dava açma sürelerinden olduğu hakkında bkz. Dn.7.D., T.27.11.1986, E.1984/3739, K.1986/2811; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, 1.Baskı,Yetkin Yayınevi, Ankara 2000, s. 95.

Dava açma hakkı uyuşmazlığın sürüncemede kalmaması, kamu yararı gibi nedenlerle belirli sürelerle sınırlandırılmaktadır. "Ödeme emrine karşı dava açma hakkının tanınması, kamu borçlusuna son bir güvence sağlamak amacına yöneliktir. Fakat kesinleşmiş kamu alacağının tahsili aşamasında bu işin olabildiğince kısa sürede sonuçlandırılması istenmektedir. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açma süresi, genel dava açma süresinden kısa tutulmuştur."[304]

Yukarda bahsedildiği gibi genel dava açma süresine nazaran daha kısa dava açma süresi ihdas edilmesinde maksat, söz konusu idari işlemin hukuki seyrinin bir an önce kesinleşmesini sağlamak ise bu tür işlemlerle ilgili olarak genel esaslardan uzaklaşılmaması gerekir. Kısa ve özel dava açma süresinin ihdasını haklı kılan nedenler, aynı zamanda onun durmamasını, kesilmemesini yahut dursa bile durmanın da kısa bir süreyle (örneğin; dava açma süresi kadar) sınırlandırılmasını gerektirir. Aksi takdirde özel dava açma sürelerinin öngörülmesiyle beklenen yarar gerçekleşmez. Bu açıklamalar ışığında; mali hukukla ilgili uyuşmazlıklarda ödeme emrine karşı idari başvuru olması durumunda 7 günlük dava açma süresinin durup durmayacağı, kesilip kesilmeyeceği uygulamada tartışma konusudur. Danıştay'ın bu konuda çelişik kararları bulunmaktadır.[305]

3.4.5.3. İdari Dava Açma Süresinin Hesaplanması Kriterleri

Hak düşürücü süreler, hakkın kullanılması olanağının doğduğu andan itibaren işlemeye başlar ve bu minvalde başta Anayasa olmak üzere mevzuatımızda hakların kullanılması olanağının doğduğu tarih, kural olarak yazılı bildirimin yapıldığı tarihtir.[306] İYUK madde 8'e göre, "süreler; tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Başka bir deyişle ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresi hesaplanırken, gün kriteri esasında, 'yazılı bildirimin' yapıldığı gün göz ardı edilerek hesap yapılacaktır. Mesela damga vergisi veya harçlar gibi tahakkuku tahsile bağlı vergilerdeki dava açma süresi tahsilatın yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren, tebliğ yerine geçen işlemlerde -ikmalen veya resen tarh edilen vergilerde- ihbarnamenin veya kesilen vergi cezasının ihbarnamesi mevcut işlemin yapıldığı günden itibaren işlemeye

[304] Karakoç, **Vergi**, s. 96.
[305] Kaplan, s. 103-105.
[306] Gümüş, s. 208.

başlar.[307] İYUK madde 8/2'ye göre, resmi tatil günleri 7 günlük süreye dâhil olmakla birlikte, bu sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, bu süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Yani sürenin ilk günü tatile rastlarsa bile ilk gün de hesaba katılarak söz konusu süreden düşülecektir. Bununla birlikte, İYUK'un 8. maddesinin 3. fıkrası uyarınca 7 günlük sürenin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlar ise, bu durumda süre, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

3.4.5.4. Mücbir Sebebin Dava Açma Süresine Etkisi

Gerek ödeme emrine karşı açılacak davada, gerek diğer idari davalarda mücbir sebebin dava açma süresini uzatıp uzatmayacağı diğer bir deyişle ek bir dava açma süresi sağlayıp sağlamayacağı ile ilgili mevzuatta herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulamada bu konu doktrin ve Danıştay tarafından tartışma konusudur. Bu konuya değinmeden önce mücbir sebep mefhumunu incelemekte fayda bulunmaktadır.[308] Kavram hakkında fikir birliği bulunmamakla birlikte, genel kabul gören Onar'ın tanımına göre mücbir sebep, '*yer sarsıntısı, feyezan, ihtilal gibi evvelden takdir ve tahmini kabil olmayan, menşei tabii, içtimaî veya hukuki olması itibariyle failin dışında kalan yani hakiki veya hükmî bir şahsın irade ve fiilinin tamamen dışında kalmış olan ve bu şahıs tarafından önlenmesi mümkün olmayan hadiselerdir.*'[309] Tanımdan anlaşıldığı kadarıyla taşıdığı özellikler itibariyle mücbir sebep sınırlı sayıda değildir ve ancak her somut olayı kendi içinde değerlendirerek mücbir sebep kapsamına girip girmediğine karar vermek gerekir.

Mücbir sebeple ilgili idari yargılama mevzuatında düzenleme olmamakla birlikte diğer yargılama hukuku mevzuatlarında belirli düzenlemelere gidilmiştir. Dolayısıyla zorlayıcı nedenin bulunması dava açma süresine müdahale imkânını verip ermeyeceği tartışmaya açık bir konudur. Danıştay çok istisnai kararları olmakla birlikte, mücbir

---

[307] Gümüş, s. 208-209.

[308] Mücbir, sözlük anlamı itibarıyla 'zorlayıcı, zorlayan' anlamında kullanılmakta ve mücbir sebep, zorlayıcı nedenler ile aynı minvalde tanımlanmaktadır. Buna göre mücbir sebepler; önceden göz önüne alınmasına bunun sonucu olarak ortadan kaldırılmasına olanak bulunmayan ve dış etkenden ileri gelen olay; zorlayıcı neden, borçluyu borcundan kurtaran olaydır. Bkz. **Hukuk Sözlüğü**, "Mücbir Sebep", Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 477, 774.

[309] Kaplan, s.137, 138.

sebep varlığının dava açma süresine etki etmeyeceğinin düşünmektedir. Bu konudaki tutumunu ise, mücbir sebebin kanunda düzenlenmemiş olması ve vekil eliyle dava açabilme olanağının bulunması gerekçesine dayandırmaktadır.[310] Danıştay kararları incelendiğinde, mücbir sebep halinin dava süresini durduracağı hususunda Danıştay 4. dairesinin olumlu tavır takındığı, Danıştay 9. dairesinin ise olumsuz tavır takındığı görülmektedir. [311] Öğreti de ağırlıklı olarak dava açma süresinin hak düşürücü niteliği ve bu konuda kanunilik ilkesinin bulunduğu düşüncesinden yola çıkarak Danıştay'ın tutumuna katılmaktadır. Örneğin; Gözübüyük Fransız hukukunda savunulduğu gibi, dava açma süresinin hak düşürücü nitelikte ve kamu düzeni ile ilgili olması nedeniyle davanın mücbir sebep ileri sürülerek durmayacağı ya da uzamayacağı fikrini Danıştay'ın E.84/1081 sayılı kararı gibi birçok örnek karara vurgu yaparak desteklemektedir.[312] Kaplan ise, kanunilik ilkesine ve sürenin hak düşürücü süre olma niteliğine dayanılarak kamu hizmetlerinin sekteye uğratılmadan hızlı bir şekilde görülmesi isteğini, sorumluluğu yasa koyucu üzerine atmak şeklinde değerlendirerek; idari istikrar ve kamu hizmetlerinin düzenliliği, devamlılığı ilkeleri adına zorlayıcı durumların göz önüne alınması gerektiğini, aksi halde durumun hak ve adalet anlayışına ters düşeceğini düşünmektedir. Ayrıca Kaplan, Danıştay'ın 'vekil tutma imkânı' gerekçesini de zaten mücbir sebep hali içinde olan kişinin vekil tutamayacak vaziyette olduğu nedeni ile eleştirmektedir. Ona göre, bununla ilgili bir düzenlemenin kanunda yer almaması eksiklik olmakla birlikte, boşluğun hukukun genel ilkeleri yoluyla doldurulabileceği mümkündür.[313] Karakoç ise, AATUHK'nın 8. maddesinde yazan VUK'un uygulanacağına ilişkin yollamanın sadece sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılması (VUK md.18) konusunda değil, VUK'ta 14-18. maddelerin yer aldığı 3. bölümün tamamının kapsadığını düşünmektedir. Bu itibarla verginin tahakkuk etmesinden ve ödeme emrinin de gönderilmesinden sonra meydana gelen bir mücbir sebep halinin vade tarihini geri atması gerektiğini, ilgili sürelerin işlemeyeceğini-

[310] Kaplan, s.142.
[311] Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava Ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.1, 2011, s. 53
[312] Gözübüyük, s. 396-398.
[313] Kaplan, s. 146, 148.

durduğunu- ileri sürmektedir.[314] Başka deyişle mücbir sebep hali, kamu icra hukukuna ilişkin süreler bakımından durdurucu etkiye sahip olduğunu savlar.

Fransız hukukunda baskın görüş, idari dava açma süresinin kamu düzenini ilgilendirmesi ve bu sürenin hak düşürücü nitelikte olması hasebiyle sürenin uzamasının mümkün olamayacağı yönündedir. Son yıllarda bu katı görüş yavaş yavaş Fransız idari yargı yerlerinin mücbir sebep halinde dava açma süresini uzamasını kabul etmesi ve spesifik düzenlemeler öngörülmesi sonucu esnemeye başlamıştır.[315]

Mücbir sebep hali, insan hayatında sık hatta bazen hiç karşılaşılmayan ve karşılaşıldığında insan hayatını her yönden derinden etkileyen, kişinin olmasını istemediği ve iradesi dışında gerçekleşen, yargıya veya vekile ulaşma imkânı dâhil birçok imkânı ortadan kaldıran, ani, beklenmeyen ve alternatifi olmayan bir durumdur. Bu durumla ilgili düzenlemeler ülkelerin idari yargılama mevzuatında, soyut olarak önceden mevcut olabilir veya yasa koyucu tarafından zorlayıcı durum olduğu takdir edilen somut olayların yaşanması üzerine daha spesifik düzenlemeler öngörülerek soruna çözüm bulunulabilir. Örneğin, Fransa'da posta grevi yaşanması sebebi ile yasa koyucu bununla ilgili düzenlemeye gitmiş ve böylece iradesini yönetilenlerden ziyade hak ve adalet lehine kullanmıştır.[316] Hukukumuzda ise yargıya ulaşma imkânını engelleyecek derecedeki durumların toplu veya bireysel olarak yaşanması durumunda kanun koyucunun iradesini bu yönde kullanarak hiçbir düzenlemeye gitmemesi, bu hakkı mücbir sebep aleyhine bilinçli şekilde kullandığı anlamına gelmemektedir. Diğer yandan, idari yargılama hukukunda usulünün olmasının nedeni, taraf menfaatlerini dengede tutarak kamu yararını sağlamak ise, bu dengeyi alaşağı edecek durumları görmezden gelmek, Anayasa'nın 13. maddesinde belirtilen hak arama özgürlüğüne ters düşecektir. Dolayısıyla, yargı yerinin somut olayı mücbir sebep olarak takdir ettiği durumlarda, mücbir sebep halinin dava açma süresini etkilemesi -durdurması- yerinde olacaktır.

[314] Karakoç, **Kamu**, s. 336.
[315] Kaplan, s. 143.
[316] Kaplan, s. 145.

3.4.5.5. Dava Açma Süresini Uzatan Veya Durduran Nedenler

3.4.5.5.1. Dava Açma Süresini Uzatan Nedenler

Dava açmada görevli olmayan yargı yerlerine başvurulması, dilekçe yenileme, sürenin sonunun ara vermeye rastlaması, avukat olmayan vekille dava açma durumlarında ek süreden yararlanma durumu -dolayısıyla dava açma süresinin uzamasına neden olan durumlar- ortaya çıkmaktadır.[317] İYUK madde 9'a göre idari yerine adli veya askeri yargı yerlerinde dava açılmışsa, bu yargı yerlerinin görevsizlik kararının kesinleşmesinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.[318] Süreyi uzatan diğer neden ise adli tatildir. Dava açma süresinin bitmesi tatile rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır (İYUK md.8/3). İYUK'un 15. maddesinin (d) fıkrasına göre, dilekçenin şekil özelliklerinde sorun varsa veya avukat olmayan vekil tarafından açılmış ise,30 gün içinde İYUK 3 ve 5. maddelere göre tekrardan düzenlemek veya bizzat veya avukat olan vekil aracılığıyla açılmak üzere dava dilekçesi reddedilmektedir. Dolayısıyla 30 günlük ek mühlet söz konusudur.

"Dava açmada ek sürenin geçerli olduğu bir diğer durum, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 42. maddesi ile ilgilidir. Buna göre, bir avukatın ölümü, meslekten veya işten çıkarılması veya işten yasaklanması veya geçici olarak iş yapamaz hale gelmesi hallerinde, başka bir avukat Baroca görevlendirilmektedir ve yasal süreler dosyaların devir ve teslimine kadar işlememektedir."[319] Bu süre ise azami 3 ay olarak belirlenmiştir. Nitekim Danıştay vekilin ölümü üzerine yasal sürelerin 3 ayı geçmemek üzere uzayacağına hükmetmiştir.[320]

---

[317] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, 1.Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara Ocak 2006, s. 165-166.
[318] Görevsizlik kararına bağlı ek sürenin vergileme alanında vergi davaları bakımından işlerliği esas itibariyle yoktur. Bkz. Aynı yer.
[319] Özbalcı, s. 167-168.
[320] Dn.7.D., 7.4.1974, E.1973/1756, K.1974/842, Özbalcı, s. 203.

3.4.5.5.2. Dava Açma Süresini Durduran Nedenler

Dava açma süresini durduran[321] birçok faktör bulunmaktadır. 5604 sayılı Mali Tatil İhdası Hakkında Kanun'un 1. maddesinin 3. fıkrasına göre, vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı belirtilmektedir.

Mücbir sebep halinin ve mali tatilin sürelerle etkileşimi yanında dava öncesi idari başvurularla ilgili sürelerin durumuna değinmekte fayda vardır. Danıştay 27.4.2011'de kanuni temsilcisi olduğu limited şirketin vergi borcundan dolayı usulüne uygun olarak adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı üst makama itiraz edilmiş olmasının 7 günlük dava açma süresini uzatmayacağına hükmederek, davayı süre aşımı nedeniyle red eden vergi mahkemesi kararını onamıştır.[322] Görüldüğü gibi idare hukuku alanında uygulama imkânı bulunan İYUK'un 11. maddesinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk, tahsil ile bunların zam ve cezalarında uygulanamadığı yargı kararlarıyla netleşmiştir.[323]

3.4.5.6. İdari Dava Açma Süresinin Geçirilmesi

Mevzuatta yazan ve ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresine etki eden nedenler hariç, davanın 7 gün içinde açması gerekmektedir. Davanın süresinde açılıp açılmadığı hâkim tarafından resen incelenir ve süre geçtikten sonra dava açıldığı anlaşılırsa esas incelemesine geçilmeksizin dava,süre aşımı yönünden reddedilir (İYUK md.14/3-e, 20/1). "İptal davası açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesi halinde, ödeme emri bir tür hukuka uygunluk karinesinden ve bu karinenin sağladığı yargısal

---

[321] Mücbir sebep hali, ödeme emrine karşı dava açma süresinin durdurmadığı ile ilgili ağırlıklı görüş olduğu yukarda anlatıldı. Bunun yanında temyiz başvuru süresi, Anayasa ile idare edilenlere tanınan hak arama özgürlüğünün kullanılması ile ilgili olması ve vergi ödevinin yerine getirilmesi için öngörülen sürelerden olmaması nedeniyle kamu düzenini ilgilendiren bu sürenin işlememesi ancak kanunlarda açık hüküm bulunmasıyla mümkün olduğu ve sistemimizde kıyas yasağı ilkesi benimsendiği için, mücbir sebep temyiz başvuru süresini durdurmaz. Daha geniş bilgi için bkz. http://www.vmhk.org.tr/?p=2121, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[322] Dn.4.D., T.27.4.2011, E.2010/1814, K.2011/72817**,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi Davalarında Örnek Danıştay Kararları,** 1.Baskı, Acar Basım, İstanbul Eylül 2014, s. 933-935; Örnek karar için bkz.: DVDDGK., T.13.3.1988, E.1996/244, K.1998/45, www.kazancı.com, (erişim tarihi) 15.7.2015; Özbalcı, s. 186-188, 193.

[323] Benzer kararlar için bkz. Dn.4.D, T.03.02.2005, E.2004/1655, K.2005/146, Cafer Ergen, s. 49

dokunulmazlıktan yararlanır. Bundan sonra, ödeme emrinin idarî davaya konu edilmesi mümkün değildir."[324]

Yukarda anlatıldığı gibi ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 günlük sürenin yargı yerine itiraz edilmeden geçirilmesi durumunda, sürenin hak düşürücü nitelikte olması hasebiyle ödeme emri artık idari davaya konu olamaz. Bu konuyla ilgili, Danıştay'ın verdiği kararlardan aşağıdaki 4 önemli husus dikkate şayandır:

- Danıştay 11.4.2007 tarihli kararında, ödeme emrinde ödeme süresinin 30 gün olarak gösterilmesinin yükümlüyü yanılttığından hareketle davayı 7 günden sonra açan davacıyı haklı bularak davayı kabul eden mahkeme kararını bozarak, yükümlünün ancak idare aleyhine hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davası açılabileceğine hükmetmiştir.[325]
- Danıştay 10. Dairesi 31.12.2007 tarihli kararında, Anayasa 40. maddeye dayanarak kanun yolu ve dava açma süresinin gösterilmediği ödeme emriyle ilgili genel dava açma süresinin uygulanması gerektiğini şöyle ifade etmiştir: "*Anayasa'nın 40. maddesinde Devlet'in işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yoluna, hangi merciiye, hangi süre içinde başvurabileceğini belirtmek zorunda olduğu hükmü yer almaktadır. Bu itibarla, özel dava açma süresinin idari işlemde yer almaması halinde, herkesçe bilindiği kabul edilen 60 günlük genel dava açma süresi uygulama alanı bulur. Söz konusu olayda, ödeme emrine konu ecrimisiller ile ilgili idare mahkemesinin yetkili olduğu belirtilmediği, aksine İYUK'a aykırı şekilde vergi mahkemesine başvurulabileceği ifadesi yer almıştır. Bunun yanında, dava açma süresi ile ilgili bir ibare yer almadığı için genel dava açma süresinin uygulama alanı bulması gerekmektedir. Dolayısıyla, mahkemenin davanın esasına girmesi gerekirken, süre aşımı nedeniyle davayı red etmesinde hukuki isabet yoktur*."[326] Danıştay 7.2.2013 tarihli kararında, İmar Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca ruhsatsız yapı yapıldığından bahisle, verilen

[324] Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Basım:2012, Cilt: 12, Özel S., 2010, http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/11-ozgecangok.pdf, (erişim tarihi) 15.7.2015, s. 399.

[325] Dn.7.D., T.11.04.2007, E.2006/41, K.2007/1679, Coşkun, s. 571, 572.

[326] Dn.10.D., T.31.12.2007, E.2007/2232, K.2007/6691, Coşkun, s. 573.

para cezasına ilişkin düzenlenen ödeme emrinde süre bulunmaması nedeniyle genel dava açma süresinin uygulanması gerektiğini belirterek önceki kararla paralel ifadelere yer vermiştir.[327] Bu hususa paralel olarak Danıştay, 25.09.2008'de tebliğ edilen ödeme emrinde 7 günlük sürenin yer almamasına rağmen 6.10.2008'de ilgilinin açtığı davayı süre aşımı yönünden red eden vergi mahkemesi kararını, Anayasa'nın 11., 36., 40. maddelerin gereği olarak 7 günlük sürenin ödeme emrinde yazılı olması gerektiğinden bahisle hukuka aykırı görmüştür.[328]

- Danıştay 1987/2578 sayılı kararında, dava açma süresi sona erdikten ve idari işlemin kesinleşmesinden sonra aynı işlemin yeniden tebliğ edilmesi durumunda, yeni bir dava açma süresinin işlemeye başladığını yani dava açma hakkının yeniden doğduğunun kabul edilmesinde hukuken olanak olmadığına hükmetmiştir.[329]

3.4.5.7. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresinin Anayasaya Aykırı Olmadığı

Kamu borçlusu, 27.4.2007 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrinin iptali istemiyle 28.5.2007 tarihinde iptal davası açmıştır. "Yerel İdare Mahkemesi önüne gelen davada, ödeme emrine karşı iptal davası açma süresinin dolmuş olması nedeniyle *'süre ret'* kararı vermiştir. Süre ret kararının bozulması istemiyle yapılan başvurunun incelenmesi sırasında itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Aydın Bölge İdare Mahkemesi, AATUHK'nın 58. maddesinin 1. fıkrasının birinci cümlesinde yer alan *"... 7 gün içinde ..."* ibaresinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur ve bu ibareyi Anayasa Mahkemesi'nin denetimine[330] sunmuştur. Dava türlerinde 7 gün, 15 gün, 30 gün gibi çok farklı müracaat süreleri öngörülmüş bulunduğu; bu karmaşaya ve belirsizliğe AATUHK'nın 58. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen 7 günlük sürenin katkıda bulunduğu, bu nedenle belirlilik, hukukî güvenlik

[327] Dn.14. Daire T. 7.2.2013, E.2012/4891, K. 2013/697, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.07.2015.
[328] Dn.9.D., T.7.5.2012, E.2009/3848, K.2012/2163, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 921-924.
[329] Dn. 9. D., T.12.4.1983, E.1983/2383, K.1987/2578; Nur Güvenç, 2012, "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri", http://www.tapu-kadastro.net/index.php/makaleler-2/diger-tapu-kadastro-2/162-idari-yargida-dava-acma-suereleri-nur-guevenc, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[330] Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2011 Tarih ve 2008/6 Esas 2011/3 sayılı kararı.

ve haklı beklenti unsurlarının ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin ihlâli anlamına geldiği iddiasında bulunmuş. Bunun yanında yargı açısından kaçınılmaz olan, başvuru sürelerinin sınırlandırılmasında, sınırlamanın hem hakkın özünü ihlâl edecek derecede kısa tutulmaması hem de ilgili yargı yerinde uygulanan genel sürelerden farklı şekilde öngörülemez ve haklı beklenti halinin ihlâli biçiminde olmamasının gerektiği; ödeme emrine özgü 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. Bu durumun da ödeme emrinin tebliğinden 7 gün sonra açılan davalar süre aşımı nedeniyle reddedilip ödeme emrinin esası hukuka uygunluk denetimine tabi tutulamamasına ya da kamu borçlularının kendilerine gelen ödeme emrini süreyi kaçırdıkları halde dava konusu edebilmek için kanunu dolanma yollarına gitmelerini tercih ettiğini kısa dava açma süresinin[331] sakıncaları olarak saymıştır."[332]

AYM, kanunla belirlenen bu özel dava açma süresinin Anayasa'ya (md.2, 36) herhangi bir şekilde aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

3.4.6. Dava Açma Nedenleri

3.4.6.1. Ödeme Emri Bakımından Dava Açma Nedenlerinin Sınırlandırılması

Ödeme emrinin hukuka uygun olması için, diğer idari işlemlerle benzer olarak şekil, yetki, amaç, sebep ve konu unsurlarında herhangi bir sakatlığın bulunmaması gerekir (İYUK md. 2). Ödeme emri işlemini bu unsurlar bakımından hukuki denetime tabi tutabilmek için önce AATUHK'nın 58. maddesini incelememiz gerekmektedir:

Ödeme emrine itiraz

[331] Genç/Özmen, kısa dava açma süresinin kamu borçlularının hak arama özgürlüğüne aykırı olduğunu söylemektedir. Çünkü onlara göre, sürenin 7 gün olduğu dikkate alındığında mükelleflerin ihtilafın hemen başında dava açmalarını gerekmektedir. İktisadi faaliyette bulunan mükelleflerin her zaman yurtdışında veya şehir dışında olmaları muhtemeldir. Bunun gibi nedenler de dikkate alındığında bu sınırlı sürenin de genel dava açma süresi ile aynı tutulmasında fayda vardır. Bkz. Genç/Özmen, s. 85.

[332] Gök, s. 382-386.

Madde 58 *– Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.

İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın red olunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir.

İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vaki itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.

Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vaki itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.

58. maddede düzenlenen ödeme emrini incelediğimizde, bu ödeme emrini diğer idari işlemlerden ayıran farkın, sebep ve konu unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının kanunla sınırlandırılması olduğunu görürüz.[333] Yani, her ne kadar AATUHK'nın 58. maddesinde sayılan nedenler ödeme emirlerine karşı açılacak idari davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık durumlarının salt anılan hususlarla sınırlandırılmış olduğu kanısını uyandırsa da, gerçek durum; sınırlamanın sadece sebep ve konu unsuru açısından geçerli olduğudur. Aksine anlayış, Anayasa'nın 125. maddesinde yazan idarenin her tür eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hükmü ile bağdaşmaz ve dolayısıyla kanun hükmü Anayasaya aykırı olmuş olur. Bu nedenle ödeme emirleri ilgili davada ileri sürülmesi mümkün olan hukuka aykırılık durumları, idari işlemin unsurları bakımından ayrıma tabi tutularak aşağıda incelenecektir.[334]

[333] Ercan, s.y.

[334] Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 4.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 501.

3.4.6.2. Ödeme Emrinde Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar

İdari işlemlerde sebep unsurunu, idari işlemin yapılmasını gerektiren hukuki işlem veya olay oluşturmaktadır, yani ona bağlı olarak ne tür bir işlem yapılması gerektiğini belirleyen bir unsurdur.[335]

Ödeme emrinin sebep unsuru, hangi koşul veya koşulların kümülatif gerçekleşmesi sonucunda, ödeme emrinin gönderilmesinin hukuken uygun olduğu hususudur. Çünkü 'ödeme emrinin sebep unsuru yönünden hukuka uygunluğu, idarenin dayandığı sebebin -gerekçenin- gerçeğe ve hukuka uygun olmasına bağlıdır.'[336] Bu minvalde ödeme emrinde sebep unsuru yönünden hukuki uyarlık, kesinleşen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir. Vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağından söz edilebilmesi için alacağın hukuken doğmuş olması gerekir. Şayet, alacak hukuken mevcut değilse, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olur.

"Bir idari işlem olan ödeme emrini düzenleyebilmek için alacaklı tahsil dairesini dayanmak zorunda olduğu sebep, AATUHK'nın 55. maddesinin ilk fıkrasında gösterilmiştir. Buna göre, ödeme emrinden düzenlenmesinde hukuka uygun olarak dayanılması olanaklı sebep, kamu alacağının ödeme müddeti içinde -vadesinde- ödenmemiş olmamasıdır. Bunun için de, öncelikle, ortada hukuken tahakkuk etmiş bir alacağın bulunması; bu alacağın kamu alacağı olması[337] ve bu kamu alacağın da tahsil edilebilir hale gelmiş olmasına karşın, özel kanununda gösterilen veya AATUHK'nın 37. maddesinde öngörülen tebliğin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlayan ödeme müddeti içerisinde, alacaklı tahsil dairesine ödenmemiş olunması gereklidir."[338] AATUHK'nın 55. maddesinde öngörülen sebepler dışında, özel kanunlarda ve özel düzenlemelerde de, bu hususta öngörülen sebepler bulunmaktadır. Örneğin, VUK'un 10. maddesine dayanılarak ödeme emri tanzim edilip tebliğ edilebilmesi için, asıl

[335] Karakoç, **Kamu**, s. 61.
[336] Aynı yer.
[337] Candan, ödeme emri ile istenen alacağın kamu alacağı olması gerektiği, aksi halde idari işlemin hem sebep ve hem konu unsurunda sakatlığa yol açacağını söyleyerek, bu konuda kafa karışıklığına mahal vermektedir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 276, 312.
[338] Candan, **Amme**, s. 276-277.

borçlularla ilgili sebeplerin yanında, ilaveten kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için aranan koşullarında gerçekleşmiş olmasına bağlıdır.[339]

AATUHK'nın 58. maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin; böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla dava açabilir. 'Böyle bir borcu olmadığı' iddiasının hangi anlama geldiği ve hangi iddiaları kapsadığı konusu zaman zaman uygulamada tereddütlere yol açıp farklı kararlar verilmesine neden olmaktadır. "Bu iddianın yargı yerini, borcun tahakkukundan önceki aşamaya -maddi kaynağa kadar- götürebileceğini söyleyenler olduğu gibi; aksine, yargı yerinin araştırmak zorunda olduğu hukuka aykırılık hallerinin kamu alacağının tahakkuk aşamasından sonraki süreye ilişkin olduğunu; tahakkuk aşamasındaki hukuka aykırılık hallerinin bu aşamada tesis edilen işlemlere (tarh, tahakkuk, ceza kesme işlemlerine) karşı açılacak idari davada tartışma konusu yapılmasını gerektiğini söyleyenler de vardır. [340] İlk görüşe uyulması durumunda idari dava açma süresi içinde idari davaya konu edilmemekle birlikte bir tür yargısal dokunulmazlık kazanan tarh ve tahakkuk işlemlerini hukuka uygunluk denetimine tutması istikrarı bozacağından, idari istikrar ilkesine aykırıdır. Bu sonunculara göre hâkim, sadece alacağın hukuken doğup doğmadığını araştırabilir ve dolayısıyla geriye gidemez. Candan'a göre 'böyle bir borcun olmadığı' iddiasına tersten bakıldığında 'borcun varlığı' iddiası, idari dava açma süresi içinde idari davaya konu edilmemek veya açılan dava reddedilmek suretiyle hukuken tahakkuk etmiş ve yargısal dokunulmazlık kazanmış kamu alacağının mevcudiyetidir. Bu bağlamda, hâkim ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada böyle bir tahakkukun varlığını[341] araştırmakla yetinir.[342]

Yukarda anlatılanlardan yola çıktığımızda, kamu alacağının ödeme emri ile istenebilmesi için; tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş, vadesi gelmiş bir alacağın mevcut olması ve bunun yanında borcun sona erme sebeplerinin bulunmaması - ödeme, zamanaşımı, takas, terkin gibi vergi borcunu sona erdiren veya ölüm gibi vergi borcu cezasını sona erdiren nedenler- gerektiği sonucuna varırız. Başka deyişle, sebep unsuru için birinci şart; kamu alacağının hukuken mevcut olması, yani tarh ve tahakkuk

[339] Ercan, s.y.
[340] Candan, **Amme**, s. 277-278.
[341] Hâkim, tahakkukun geçerli olup olmadığı veya hukuka uygun olup olmadığı hususunu incelemez.
[342] Candan, **Amme**, s. 278.

etmesinin yanında bu durumun tebliğ edilmiş olması gerekir. İkinci şart içinse, "kamu alacağının tahsil edilebilir olması yani alacağın vadesinin gelmiş olması, tecil edilmemiş olması, mücbir sebebin bulunmaması ve zamanaşımına uğramamış olması gerekir."[343] Nitekim Danıştay 17.6.1997 tarihli kararında, yükümlü şirket tarafından ithal edilen eşyanın gümrük vergisi hakkında ek tahakkuk işlemine karşı idareye başvuru sonucu verilen red kararı üzerine, idarenin hemen ödeme emri düzenlemesini, kesinleşmiş kamu alacağı bulunmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur.[344] Bu hususlara kısaca değinmekte fayda vardır.

-*Verginin Tarhı:* VUK'un 20. maddesine göre verginin tarhı, '*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*'. Bu tanım dikkate alındığında tarhın, vergi borcunun vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemi olduğu ve vergi tarhının yapılabilmesi için gerekli iki unsurun; matrah ve vergi nispeti olduğu sonucuna varırız.[345] İdare hukukundaki bilgiler nazara alındığında, tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası hükmü 'objektif bir işlemken', tarh işlemi yükümlüyü genel durumdan çıkartıp kişisel bir durum içine dâhil ettiği için 'bireysel (sübjektif) işlem' ve vergi alacağı vergiyi doğuran olayın tamamlanması ile doğduğu için 'belirtici işlem' niteliğindedir.[346]

-*Tebliğ:* Yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için ve idari, yargısal sürelerin başlaması açısından tarh işleminin yükümlüye bildirilmesine 'tebliğ' denir.[347] Tebligat kanunu tebliğ işlemlerini düzenleyen genel bir yasa olmasına rağmen, VUK'ta tebligata ilişkin açık hüküm (md 8) gereği vergilendirme sürecinde VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Fakat bu süreçte çıkabilecek yargı uyuşmazlıkları ile ilgili İYUK 60. madde uyarınca Tebligat kanunu hükümleri uygulanmaktadır.[348]

-*Tahakkuk:* 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre tahakkuk, '*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*' Bu hükümde vergi

[343] Kızılot, s. 504, 505.
[344] Dn.7.D., T.17.6.1997, E.1996/463, K.1997/2501, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[345] Bilici, s. 63.
[346] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 89.
[347] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 103.
[348] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 104.

borcunun ne zaman tarh veya tahakkuk ettiği, ödenmesi gereken derken ne kastedildiği açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu nedenle tahakkuk kavramının hukuki tercümesi yeterince yapılmalıdır. Tahakkuk; tebliğden sonra; uzlaşma sonucu uzlaşılan miktar ile, kanuni sürenin geçirilmesi ile, veya yargı yoluna süresinde başvurulması sonucu mükellefin red cevabı alması üzerine borcun, mükellef şahsiyetinde somutlaşması yani şahsiyetinde tespit edilmesi vaziyetine dönüşmesidir.[349] Uzlaşma sonucu veya kanuni sürenin dava açılmadan geçirilmesi durumlarında, tahakkuk ve kesinleşme birlikte gerçekleşmiş olur. Kanuni sürede dava açılması sonucu red kararının üzerine borç tahakkuk etmekle birlikte, kesinleşmesi temyiz merci incelemesi sonucunda olmaktadır.[350]

-*Vade hususu*: Ödeme süresi hususu AATUHK'un 37. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; ödeme süresi, özel kanunlarda belirtilmediği sürece Maliye Bakanlığınca belirtilen usule göre yapılan tebliğden itibaren 1 aydır. Özel kanunlarda belirtilen süre veya tebliğden itibaren işleyecek 1 aylık süre dolmadan ödeme emri gönderilmemelidir. Ödeme süresinin son günü olan alacağın vadesinden önce ödeme emri gönderilirse, ödeme emri sebep yönünden hukuka aykırı olur ve dolayısıyla geçersiz bir işlem niteliğinde olur. Nitekim Danıştay 1995/5892 sayılı kararında, davacı şirkete gecikme faizi, tahakkuk fişi ile bildirilip 1 aylık ödeme süresi beklenmeden faizin de ödeme emriyle istenilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına ve bu nedenle vergi mahkemesi kararının bozulmasına hükmetmiştir.[351]

-*Tecil:* Alacağın tecili AATUHK'nın 48. maddesinde düzenlenmiştir. Hükümde; ilgilinin kamu borcunu vadesinde ödemesi, mallarının haczi veya paraya çevrilmesi kamu borçlusunu zor duruma düşürecekse borçların azami 3 yıl olmak üzere ertelenebileceği düzenlenmiştir. Ön şartı ise; borçlunun yazı ile talepte bulunmuş olması ve 2. fıkrada yazılı miktarda teminat gösterilmesidir. "Borçlunun tecil isteği kabul edilirse, kamu alacağı tecil süresince tahsil edilebilirliğini kaybedeceğinden bu alacak için ödeme emri düzenlenemez."[352] Nitekim Danıştay, 24.2.1993 tarihli kararında tecil

[349] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 106, 107.
[350] Aynı yer.
[351] Dn.4.D., 28.12.1995, E.1995/3414, K.1995/5892, Gülseven, s. 348-349.
[352] Kızılot, s. 505.

edilerek vadesi uzatılan kamu alacağı için ödeme emri düzenlenemeyeceğine hükmetmiştir.[353]

-*Mücbir Sebep*: Mücbir sebep; VUK'un 13-17. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 13. maddede vergi ödevini yerine getirmeye engel olacak ağır hastalık, yangın gibi sınırlı sayıda olmayan haller verilmiştir. 15. maddede ise, söz konusu sebebin ortadan kalkacağı zamana kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mücbir sebep "ödeme süresini de durdurur ve sebep ortadan kalkmadıkça tahsil işlemlerine geçilemez."[354]

-*Zamanaşımı:* Tahakkuk zamanaşımı VUK'un 114. maddesinde düzenlenirken, tahsil zamanaşımı AATUHK'nın 102. maddesinde uygulama alanı bulmuştur. VUK'un 114. maddesi aksine özel kanunlarda hüküm bulunmadığı hallerde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde yükümlüye tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir. Bu itibarla tahakkuk zamanaşımı ile alacağın ortadan kalkması durumu borçlunun talebine bakılmaksızın gerçekleşir (VUK md.113). Böylece "alacaklı vergi dairesinin tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkar; artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez."[355] Tahsil zamanaşımında ise; alacağın vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilememesi durumunda alacaklı vergi dairesinin söz konusu alacağı herhangi bir şekilde talep edemeyeceği hususu vardır. AATUHK'nın 102. maddesinin 2. fıkrasında zamanaşımının başlamasıyla birlikte idarenin talep hakkının kalmamasına rağmen, yükümlünün açık rızası bulunması durumunda ödeme yapılabileceğini ve bu ödemenin rızaen ödeme sayılacağını düzenlemektedir. Ama "idare talep yetkisi kalmadığı halde zamanaşımına uğramış alacağını talep eder ve borçlu da bunu bilmeden öderse bu, AATUHK anlamında (md. 102/2) anlamında rızaen ödeme sayılmaz."[356]

[353] Dn.3.D., T.24.2.1993, E.1991/2627,K.1993/885, Gülseven, s.343.
[354] Kızılot, s. 505.
[355] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 136.
[356] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 144.

3.4.6.3. Ödeme Emrinde Konu Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar

İdari işlemin konu unsuru ile ilgili yukarda bilgi verildi. Bu bağlamda idari işlemin konu ve sebep unsuru arasındaki bağ dikkate şayandır. "Bir idari işlemin konu ve sebep unsurları arasında sıkı bir ilişki, hatta nedensellik bağı vardır. Bu yüzden önceki Danıştay Kanununda her iki unsuru ifade edecek şekilde 'esas' deyimi kullanılmıştır. Kanunda öngörülen sebebin gerçekleşmiş olmasına rağmen kanunda öngörülen hukuki sonuçtan başka bir hukuki sonuç doğuran işlem yapılmış ise, bu işlem konu ögesi yönünden hukuka aykırı olacaktır. Örneğin; kınama cezasını gerektiren bir suçtan dolayı memura aylıktan kesme cezası verilirse, bu idari karar konu yönünden hukuka aykırı olur."[357]

"Ödeme emrinin konusu tahsili amaçlanan kamu alacağı olup, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde 'kamu alacağı' deyiminin 1. ve 2. maddeler kapsamına giren alacakları ifade ettiği belirtilmiştir."[358] Alacağın kamu alacağı olup olmadığının tayini için; mali yükümlere ilişkin olup olmadığı, akit veya haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden ortaya çıkıp çıkmadığı ve özel kanunlarında AATUHK'ye atıf yapılıp yapılmadığı konusu olmak üzere üç hususta inceleme yapılmalıdır. Herhangi biri eksikse, kamu icra hukuku usullerine göre ödeme emri gönderilemez; gönderilen ödeme emri ise konu yönünden hukuka aykırı olur. Söz konusu üç hususla ilgili yukarıda ayrıntılı açıklama bulunmaktadır.

Herhangi bir nedenle başkasına ait bir kamu alacağı, bu borçla ilgisi olmayan başka bir kişiden[359] talep edilebilir. Borçlunun şahsında hata yapılarak düzenlenen ödeme emirleri, tebliğ edildiği kişi açısından konusu olmayan bir idari işlem niteliğinde olduğundan iptale mahkûmdur. Örneğin; murisin borcunun mirası reddeden mirasçıdan istenmesi, borcun sorumlu yerine mükelleften istenmesi, borcun tüzel kişi yerine sorumlu olmayan ortaktan istenmesi.[360]

---

[357] Günday, s. 143, 145.

[358] Kızılot, s. 505.

[359] İsim benzerliği, akrabalık bağı, adreste benzerlik veya ayniyet, kamu ajanının bilgisizliği örnek olarak gösterilebilir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 298-299.

[360] Candan ise bu aykırılığı ödeme emrinin sebep unsuruna dayandırmaktadır. Bkz. Candan, **Amme**, s. 298-299; Kızılot, s. 508.

Asli kamu alacağı gibi feri kamu alacakları da ödeme emri ile istenebileceğinden, bağımsız bir kamu niteliği kazanan gecikme zammının da ayrıca bir ödeme emri ile istenmesi mümkündür.[361]

3.4.6.4. Ödeme Emrinde Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar

İptal nedeni olarak yetki; yer, zaman, kişi ve konu yönünden olmak üzere dört husus kapsamaktadır. AATUHK'da (md. 1) ödeme emri tesis etme konusunda yetki devlet, il özel idaresi ve belediyelere verilmiştir. Alacaklı kamu idaresi bu yetkisini özel kanunlarda belirtilmemişse borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil daireleri yoluyla kullanır (AATUHK md.39). Vergi alacakları bakımından, alacaklı vergi dairesi ile müteselsil borçlunun bağlı olduğu vergi dairesinin farklı olması durumunda, ödeme emri düzenleme yetkisi, müteselsil borçlunun bağlı olduğu vergi dairesine değil, asıl borcu tarh ve tahakkuk ettiren asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesine aittir.[362] Örneğin; tahsil dairesi dışında kamu idaresinin ödeme emri düzenlemesi, işlemi hukuka aykırı yapar. Nitekim Danıştay bir kararında, İçişleri Bakanlığı'nın tahsil işlemlerine girişmesini kişi yönünden yetki kurallarına aykırı bulmuştur."[363] Mesela yer yönünden yetkili olmayan vergi dairesinin ödeme emri göndermesi durumunda, ödeme emri yerden dolayı iptal edilir.

Tahsil daireleri, ancak yasada öngörülen zamanaşımı süresi içinde ödeme emri gönderebilirler. Zamanaşımı süresinin dolması durumunda ödeme emri gönderirlerse, ödeme emri süre yönünden hukuka aykırı olur. Çünkü borcun talep edilebilirliği sınırlı süreye bağlanmıştır ve tahsil dairesi kişi yönünden yetkili de olsa, süreyi aştığı için talep edilebilirlik imkânı da ortadan kalkmış olur. Başka bir ifadeyle zamanaşımına uğrayan kamu alacağı, tahsil imkânı olmayan alacak niteliğinden dolayı sebep unsurundan dolayı hukuka aykırı olur. Bunun yanında zamanaşımı süresi yetkinin kullanımının zaman bakımından sınırını oluşturduğu için, bu sürenin geçmesi ödeme

[361] Rençber, s. 211.
[362] Ercan, s.y.
[363] Dn.4.D., E. 1982/449, K.1982/193; Kızılot, s. 502.

emrini yetki unsuru bakımından da hukuka aykırı yapar ve bu durum gayet doğal bir sonuçtur.[364]

3.4.6.5. Ödeme Emrinde Şekil Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar

Ödeme emrinin şekil denetimine sadece ödeme emri kâğıdındaki unsurlar dâhil değildir. Ayrıca ödeme emrinin hukuka uygun olarak tebliğ edilip edilmediği[365] de bu aşamada[366] denetlenecektir.[367]

Ödeme emri şekle bağlı bir işlem olduğu için, AATUHK'nın 55/2. maddesinde uyulması gereken şekil şartları belirtilmiştir. Bu bilgilerin hepsinin *birden* bulunması zorunludur. Birinin bile bulunmaması ödeme emrini şekil yönünden hukuka aykırı -aykırılığın ağırlığına göre iptal veya yokluk- yapar.[368] Mesela, Danıştay'ın her ne kadar ödemeye çağrı mektubunu ödeme emri sayan nitelikte kararları da olsa, ödemeye çağrı mektubu -gerekli unsurları taşımayan ama borcun ödenmesi gerektiği, aksi takdirde cebren tahsil aşamasının başlatılacağı ile ilgili yazı- ödeme emri niteliğinde olmadığından -kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığından- idari davaya konu edilemeyeceğine karar vermiştir.[369]

Ödeme emri üzerinde yazması gereken unsurların yazılmaması durumunun ödeme emrine nasıl sirayet edeceğini örneklerle anlatmakta fayda vardır. Buna göre;

---

[364] Candan, **Amme**, s. 274.

[365] Tebliğ konusu-usulsüz tebliğ durumunda kesinleşmiş bir kamu alacağından bahsedilemeyeceği hususu-anlatıldı yukarda ayrıntısıyla. Sadece usulsüz tebliğe rağmen borçlunun ödeme emrini öğrenmesi durumunda Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi uygulama alanı bulur ve böylece vergi mahkemesi daha önceki tebliğ tarihini esas alarak dava açma süresini hesaplayamayacak ve vergi idaresi de davanın süreaşımı nedeniyle reddedilmesini isteyemeyecektir.

[366] Rençber, tebliğ hususunu ödeme emrinin şekil unsuru bağlamında değerlendirmiştir. Candan ve Kızılot, borç doğuran işlemin tebliğinin usulüne aykırı olması durumunda Danıştay dairelerinin 'kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı' kararını, kamu alacağının hukuken doğmamış kabul edildiği hususu şeklinde yorumlamakta ve dolayısıyla ödeme emrini sebep unsurunda kamu alacağının mevcudiyetine yönelik hukuka aykırılık iddiaları kapsamında değerlendirileceğini düşünmektedir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 280-281; Kızılot, s. 506-508.

[367] Rençber, s. 205.

[368] Kızılot, s. 502.

[369] Rençber, s. 206.

1. Ödeme emri üzerinde borcun asıl ve ferilerin, mahiyet ve miktarlarının gösterilmemiş olması ödeme emrini hükümsüz kılacaktır.[370]

2. Borcun nereye ödeneceğinin belirtilmiş olması gerekli olsa da -aksi belgenin iptaline yol açar-, kanun yolunun gösterilmesine gerek yoktur.[371]

3. Başvuru yerinin –idari başvuru yeri veya yargı yerine başvuru- gösterilmemiş olması[372] da iptale yol açar. Esasa etkili olmayan ve hak ihlaline yol açmayan şekil eksiklikleri[373] ödeme emrinin hukuka uygunluğunu etkilemezler (VUK md.108).

4. Dava açma süresinin (7 gün) gösterilmemiş olması ödeme emrinin iptaline yol açmamakla birlikte 30 günlük sürenin uygulanmasına yol açar.[374]

3.4.6.6. Ödeme Emrinin Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılıklar

Ödeme emrinin düzenlenmesindeki yegâne amaç tahsilatın bir an önce yapılmasıdır. Bu kapsamda ödeme emrinin bu amaç dışında düzenlenmesi ödeme emirlerini amaç unsuru yönünden hukuka aykırı yapar.[375] Uygulamada bu niyeti tespit etmek çok da kolay değildir. Zaten ödeme emrinde de amaç yönünden hukuka aykırılık bulunması uzak bir ihtimaldir. Çünkü vergi işlerinde idare kural olarak[376] bağlı yetki ile donatılmıştır, dolayısıyla maksat unsurunda herhangi bir takdir kullanımı söz konusu

[370] Gecikme zammının yazılmamış olması da ödeme emrini hukuka aykırı yapmaz. Bkz. Rençber, 207.
[371] Rençber, s. 208.
[372] Ödeme emri üzerinde başvuru yeri ve süresi gösterilmemiş olmasına rağmen davacı, süresinde ve usulüne uygun dava açmışsa davada şekil aykırılığına karar verilmeyip davanın incelenmesi gerekmektedir. Bkz. Rençber, s. 208.
[373] Örneğin, ödeme emri üzerinde borcun müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde cebren tahsil edileceği ve 3 aya kadar hapsen tazyik edileceği yazmaması ödeme emrini şekil yönünden hukuka aykırı yapmaz, ama borçlu hapisle tazyik de edilemez. Bununla birlikte Rençber'e göre, AATUHK'nın 114. maddesindeki yükümleri yerine getirmediği takdirde uygulanacak cezanın ödeme emri üzerinde belirtilmemiş olması, ödeme emrini hükümsüz kılmamakla birlikte borçlunun yükümlerden kurtulmasına yol açar. Bkz. Rençber, s. 209.
[374] Dolayısıyla davacının 7 günlük süreyi geçirdiğinden de bahsedilemeyeceği hakkında bkz. Dn. 4. D., T.13.11.2006, E.2005/2134, K.2006/2156, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (erişim tarihi) 9.7.2015.
[375] Ercan, s.y
[376] Tecil, mühlet verme, uzlaşma gibi konularda idare takdir yetkisine sahiptir. Bu durumlarda idare genel amaç olan kamu yararı doğrultusunda bu yetkisini kullanması gerekir. Bkz. Rençber, s. 212.

olmaz.[377] Mesela vadesinde kamu alacağı ödenmediğinde alacaklı idare ödeme emrini düzenlememe gibi bir yetkiye sahip değildir, aksine bu konuda bir mecburiyet vardır.

Ödenmesi istenen alacağın hukuken mevcut olmaması gibi nedenlerle ödeme emri sebep ve konu yönünden hukuka aykırı ise, artık bu durumda kamu görevlisinin amacını araştırılmasına gerek yoktur.[378]

3.4.6.7. Madde 58'de Sayılan Hukuka Aykırılıkların Ayrıca Değerlendirilmesi

3.4.6.7.1. Özel Dava Açma Nedenlerinin Kapsamı

İlgili, ödeme emrinde belirtilen borç hakkında 'böyle bir borcu olmadığı, borcu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığını' ileri sürerek, salt bu 3 nedenle sınırlı olarak itirazda bulunabilir. Tahsil işlemindeki sorunlar, hukuki sakatlıklar ve eksikler bu davanın kapsamının dışındadır. Diğer bir deyişle, dava salt tahsil konusundaki bu üç nedene hasredilirken, tarh ve tahakkuka ilişkin sakatlıklar, yanlışlıklar bu davanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu üç hukuka aykırılık durumu, farklı yazarlar tarafından, ödeme emrinin farklı unsurları bağlamında[379] değerlendirildiği için, bu konuyu ayrı başlık altında, somut örnek ve Danıştay'daki uygulamalar doğrultusunda anlatmakta fayda görmekteyim. Aşağıda, bu üç husus ayrı ayrı incelenecektir:

3.4.6.7.2. Borcun Bulunmadığı İddiası

Borcun bulunmadığı iddiası; ya hukuken ortaya çıkmış bir borç bulunmadığı ya da borcun maddi olarak mevcut olmadığı iddiaları ile ileri sürülebilir.[380] Borcun hukuken hiç ortaya çıkmamasında, tahsil edilebilir bir kamu alacağı hukuk dünyasında

---

[377] Aynı yer.
[378] Aynı yer.
[379] Mesela Candan, kamu alacağının hukuken doğmamış hususunu ödeme emrinin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı bulurken, Kızılot konu unsuru yönünden değerlendirmiştir. Başka deyişle Candan, aşağıda örneklerle anlattığım hususların çoğunu -borçlunun şahsında hata yapılması gibi- sebep unsuru yönünden değerlendirirken, Kızılot konu unsurunun kamu alacağı olmasından hareketle sınıflandırmıştır. Bkz. Candan, **Amme**, s. 279; Kızılot, s. 506-508.
[380] Kızılot, s. 506.

hiç doğmadığı için, düzenlenen kanımca ödeme emrinin konusu yoktur. Borcun maddi olarak mevcut olmadığı hususunda ise, kamu alacağı usulüne uygun tebliğ edilerek, tahsil edilebilir duruma gelmesine karşılık borcu ortaya çıkaran maddi olay mevcut olmayabilir.[381] Söz konusu maddi olay (somut olay) ise vergiyi doğuran olaydır ve bu maddi olay, soyut norma (kanun hükmü) uygun olmalıdır ki işlem sakat olmasın.[382] Örneğin; gelir vergisinden muaf olan veya gelir getirici bir faaliyeti bulunmayan kişiye beyanname vermediği gerekçesi ile resen gelir vergisi tarh edilerek usulüne uygun şekilde tebliğ edilmiş ve tarh işlemi idari davaya konu edilmediğinden vergileme işlemi kesinlik kazanmış olabilir veya kişinin gelir getirici faaliyeti bulunmakla birlikte, idare tarafından hesaplanan vergide bir hata olabilir.[383] Bu durumlardan biri yaşanırsa, maddi olay, soyut norma uygun olmadığı için işlem sakat olmakta ve ödeme emri hukuka aykırı bulunmaktadır.

Yukarda anlatılanlara ek olarak; geçersiz tebligat olduğu, vadenin dolmamış olduğu, borcun tamamının ödenmesi, takas, tecil, af veya tahakkuk zamanaşımı iddiaları gibi iddialar yukarda adı geçen 2 nedene dâhil edilebilir. Söz konusu nedenler, uygulamada örnekleri bir hayli fazla olan bir durumdur. Bu konu, Danıştay önüne gelen birkaç olayda şöyle vücut bulmaktadır:

- Danıştay 4. Dairesi 1983/7127 sayılı kararıyla gelir kaynağı ortadan kalkmış bir borcun, süresinde itiraz olunmadığı gerekçesiyle düzenlenen ödeme emriyle kesinleşemeyeceğine karar vermiştir. Mevcut olayda, yükümlünün söz konusu tarihte kaza yaptığı, aracının hurdaya çıktığı, kendisinin de bir süre hastanede yattığı ve aracının hurda olarak sonradan satıldığı tespit edildiği için Danıştay kişinin tebliğ edilen ihbarnamelere itiraz etmemiş olması nedeniyle kamu borçlusu durumuna gelmesinin kabul edilemez olduğuna ve bu nedenle, borcun itirazsız kesinleştiği görüşüyle düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir.[384]

[381] Aynı yer.
[382] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 93.
[383] Kızılot, s. 507.
[384] www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.

- Ticari faaliyetin bulunmadığı yönündeki iddia, ’borcum yoktur’ kapsamında değerlendirilmiştir.[385]
- Fazla çıkan ithale konu eşyadan para cezası alınmasına ilişkin ödeme emrinin, söz konusu eşya gümrük vergisinden muaf olduğu için hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmesi gerekirken, davanın red edilmesi isabetli görülmemiştir.[386]
- Türkiye’den serbest bölgeye yapılan hizmet teslimleri ihracat kapsamına girmesi hasebiyle, ‘borcum yoktur’ kapsamında değerlendirilmesi gerekirken, vergi mahkemesinin red kararında isabet görülmemiştir[387]
- Davacı şirketin ticaret sicilindeki kaydı silmemekle birlikte, vergiye konu bir faaliyeti bulunmadığı tespit edilmiştir. Vergi mahkemesinin ise, davacının ‘borcum yoktur’ iddiasını kabul etmesi kâfi gerekirken, tarha ilişkin işlemleri hukuka uygunluk denetimine tutması sonucu karar vermesi isabetli görülmemiştir.[388]
- Davacı şirketin, 17.10.1997 tarihinde faaliyetini durdurduğu, bu tarihten itibaren ise şirket ortağının kendi adına 18.6.1997’ye kadar camcılık ile uğraştığı tespit edilmiştir. Davacı şirket ortağının sonraki faaliyetinin, şirket faaliyetinin devamı niteliğinde olup olmadığı hususu, tarhiyata ilişkin olup, tarhiyata ilişkin dava açılması durumunda ancak incelemeye konu edilebileceğinden, mahkemenin bu hususu ‘borcum yoktur’ kapsamında değerlendirmesinde isabet görülmemiştir.[389]
- Yetkili olmayan vergi dairesi tarafından cezanın kesilmesi cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç yaratmayacağından, ’borcum yoktur’ kapsamında değerlendiren vergi mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.[390]
- Tarh aşaması ile ilgili olan ve vergiyi doğuran olaya ilişkin iddiaların 6183 sayılı kanun madde 58 kapsamında görülüp incelenmesinde tutarlılık yoktur.[391]

[385] DVDDGK., T.22.4.2005, E.2005/1, K.2005/106, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[386] Dn.7.D., T.24.2.2005, E.2001/3625, K.2005/245, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[387] Dn.4.D., T.23.10.2007, E.2007/555, K.2007/3268, www.kazancı.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[388] Dn.7. D., T.09.3.2004, E.2001/472, K.2004/649, www.kazancı.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[389] Dn.7.D., T.24.02.2004, T.2002/2100, K.2004/427, www.kazancı.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[390] DVDDGK., T.10.10.2008, E.2007/489, K.2008/627, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[391]DVDDK., T.10.10.2008, E.2007/540, K.2008/622, Dn.7.D., T.4.2.2008 E.2005/650, K.2008/634, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.

- Anayasa Mahkemesi'nin VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasını iptal etmesi üzerine bu fıkra, 8.4.2006'da yürürlüğe giren kanunla, vergi zıyaı suçu işleyenlere zıyaa uğrattıkları verginin 1 katı tutarında ceza kesileceği şeklinde değiştirilmiştir. Bu itibarla, kamu alacağının tahsili aşamasında, davacı derneğe gönderilen ödeme emrinde yazanın 1 kat kriterini aşması aştığı kadar kısmı, 'böyle bir borcum yoktur' kapsamında değerlendirilmesi gerekir.[392]
- Üzerinde uzlaşılan vergi alacağı kesinlik kazandığı için; kamu alacağının hakkında ödeme emri düzenlenmesi üzerine açılan davada, sadece söz konusu alacağın ödenip ödenmediği araştırılması gerekirken, uzlaşmadan önceki olaylar da incelenerek karar verilmesinde tutarlılık yoktur.[393]
- Tebligatın geçersiz olması: VUK'un 30. maddesine göre, tarh işlemi için belli şartlar varsa, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi inceleme raporu düzenleyebilir veya takdir komisyonları bu konuyu halleder. Olayda, davalı idare bu maddeye uymayıp, Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısını dikkate alarak davacıya vergi/ceza ihbarnamesi göndermiş olması, hukuka aykırı tarhiyata sebep olduğu için, vergi mahkemesinin davanın kısmen reddine ilişkin kararında isabet görülmemiştir.[394]
- Borcun tahakkuk zamanaşımına uğradığı iddiası: Danıştay 1987/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararıyla, tahakkuk zamanaşımının geçmesiyle tahsili olanaksız hale gelen bir vergi borcunun 58. maddede sayılan üç halden 'böyle bir borcu bulunmadığı' kapsamında düşünülmesinin zorunlu olduğuna hükmetmiştir.[395]

3.4.6.7.3. Borcun Tamamının Ödendiği İddiası

"Borçlu borcunu, ödeme emri tebliğ edilme tarihine kadar veya ödeme emrine itiraz edip dava sırasında ödeyebilir. Borçlu yetkili tahsil dairesine borcunu ödemesine rağmen, ödeme emri tebliğ edilmişse, mevcut bir kamu alacağı bulunmadığı için ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur[396] ve iptal edilir. Bununla birlikte,

[392] DVDDK, T.8.12.2006, E.2006/220, K.2006/366, Coşkun'dan naklen, s. 574.
[393] Dn.7.D.,T.8.10.2009, E.2007/3586 K.2009/4038, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[394] Dn.4.D., T.19.6.2008, T.2007/1419, K.2008/2532, www.kazanci.com, (erişim tarihi) 15.7.2015.
[395] Gülseven, s. 376.
[396] Candan bu durumun, sebep unsurunun hukuka aykırılığına neden olacağını düşünmektedir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 296.

borçlu ödemeyi yetkili olmayan tahsil dairesine yapması durumunda gidişat ne olacaktır? AATUHK'nın 39. maddesinde ödemenin borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine veya bu yerin belediye sınırları dışındaki tahsil dairesine de ödeme yapılabileceği hükmünü düzenlenmiştir. Borçlu ödemeyi aynı belediye sınırları içinde olmakla birlikte yetkili olmayan tahsil dairesine yapması durumunda, yetkili tahsil dairesi yapılan ödemeyi geçerli kabul etmeyip ödeme emri düzenleme yoluna giderken, Danıştay Vergi Dairelerinin yazışma ile bu durumu düzeltme imkânına vurgu yaparak ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir."[397]

Borçlu ödeme dışında kamu alacağını sona erdiren diğer nedenlerden birinin olduğu iddiasında da bulunmuş olabilir. Ödeme dışında kamu alacağını sona erdiren diğer nedenler 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Bunlardan ilki olan 23. maddede bahsi geçen takas (ödeşme) işlemi; "kamu idarelerince yükümlüden tahsil edilmiş olup, yasal nedenlerle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle ret olunmasıdır."[398] "Danıştay içtihadı, kamu borçlusunun takas imkânının bulunması durumunda, takas yapılmadan ödeme emri düzenlenemeyeceğini kabul etmektedir. İçtihada göre, ancak mahsup işlemi yapıldıktan sonra ödenmesi gerekli bakiye borç kalırsa ödeme emri bu miktar borç için düzenlenebilir."[399] Borcun terkin edilmesi (md.48) ve af konusunda da aynı hususlar geçerlidir ve bunlarda da mevcut kamu alacağından söz edilemeyeceği için, ödeme emriyle istenilmesi hukuka aykırıdır.

3.4.6.7.4. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası

Borçlu borcunun bir kısmını, ödeme emri tebliğ edilme tarihine kadar ödemiş olabilir. Borcun bir bölümünün ödenmiş olmasına karşın, hiç ödenmemiş gibi borcun tamamı için ödeme emri düzenlenmişse, borçlu borcun ödenen kısmını dava dilekçesinde belirtmesi koşuluyla dava açabilir.

3.4.6.7.5. Borcun Zamanaşımına Uğramış Olduğu İddiası

[397] Kızılot, s. 509.
[398] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 146.
[399] Kızılot, s. 509.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenen tahsil zamanaşımı hususuna dayanarak ödeme emrini iptal ettirebilir. Alacak, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmemişse alacaklı vergi dairesinin söz konusu alacağı ödeme emri dâhil herhangi bir şekilde talep edemez. Dolayısıyla 58.maddede sözü edilen tahsil zamanaşımı süresidir ve bu sürenin dolması hukuken doğmuş ve vadesi gelmiş kamu alacağını tahsil edemez hale getirdiğinden bu süre dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı olur.[400]

3.5. DAVA SIRASINDA UYGULANACAK USUL

Davada uygulanacak usulde İYUK hükümleri dikkate alınır (md.1/1). Buna göre; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs ödeme emrine itiraz etmek istiyorsa bu itirazını yazılı olarak yani dilekçe ile bildirmek durumundadır. Taraflar duruşma istemedikçe veya yargı yeri kendiliğinden karar vermedikçe, yargılama evrak-tarafların ileri sürdüğü iddia ve belgeler veya yargı yerinin istettiği belgeler- üzerinden olur. Dolayısıyla bu da bizi yargılamanın gerektirdiği şekilde dilekçelerin oluşturulması gerektiği sonucuna vardırır. Buna uygun olarak aşağıda tüm unsurları tam bir dilekçe örneği[401] verelim:

[400] Candan'a göre bu tür ödeme emri sebep yönünden hukuka aykırı olur. Bkz. Candan, **Amme**, s. 277
[401] www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=2861, (erişim tarihi) 15.7.2015.

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI İSTEMLİDİR (veya duruşma, keşif, delil tespiti veya bilirkişi incelemesi yapılması istemlidir de denilebilir.)

……. VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA

….(il adı)…….

DAVACI (veya dava ehliyetinden dolayı veli, vasi veya kanuni temsilci adı da eklenmeli)
:

DAVACI VEKİLİ (varsa) :

ADRESİ (gerçek kişiler için ikametgâh, işyeri, adresi veya her iki adres olabilirken, tüzel kişiler için iş merkezi adresi yazılır) :

KİMLİK NO :

DAVALI (Alacaklı kamu idaresinin unvanı yazılır. Örn; …Bakanlığı-Ankara,…Valiliği, ...Belediye Başkanlığı gibi.) : …….VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

DAVALI VEKİLİ (varsa) :

DAVANIN KONUSU :…..Vergi Dairesi Müdürlüğünce adıma tebliğ olunan … tarih ve ….. sayılı ödeme emrinin iptali ve yürütmenin durdurulması isteminden ibarettir.

ÖDEME EMRİ İLE İSTENEN ALACAĞIN

Türü: :

Tutarı :

Dönemi: :

TEBLİĞ EDİLEN ÖDEME EMRİNİN

Tarihi :

No.su :

Tebliğ tarihi :

MADDİ OLAY : ……Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinden tahsil edilemeyen bazı vergi borçları nedeniyle 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35. maddesi gereğince ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. Ödeme emrinin adıma düzenlenmesi yasaya ve hukuk hükümlerine aykırı olup iptali gerekmektedir.

HUKUKİ SEBEPLER :1- Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi yönetim Kurulu üyeliğinden istifa ettim ve hissemi devir ettim.. Bu istifa ..... tarihli Yönetim kurulu kararıyla kabul edilmiş ve.....tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanmıştır.

2-Bu açıklaya göre şirkette hiçbir ilgim kalmamıştır.

Şirketten ayrıldığım tarihten sonraki döneme ait vergi borçlarından sorumlu tutulmam ve ödeme emirleriyle takip edilmem yasal değildir.

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİNİN GEREKÇESİ : ……:

SONUÇ VE İSTEM :Yukarıda arz edilen hususlar dikkate alınarak;

1.dava konusu yaptığım ödeme emrinin iptaline,

2. esas hakkında karar verilinceye kadar, yürütmenin durdurulmasına,

3.yargılama giderleri ile vekâlet ücretinin davalı idareye yükletilmesine;

karar verilmesini saygılarımla arz ve talep ederim.

DAVACI (varsa vekilinin)

Adı ve Soyadı, Tarih

EKLER: 1-Ödeme emri örneği

2-Ticaret sicil gazetesi

3-Kurul kararı

Dava dilekçesi, davalı sayısından bir örnek fazla yazılır. Dava ile ilgili belgelerin (asıl veya fotokopi) sayısı dilekçe sayısı ile paralel olur.

Aynı kişiye ilişkin olan birden fazla idari işlem hakkında bu işlemler arasında hukuki veya maddi yönden bağlılık veya neden sonuç ilişkisi olması durumunda, bu işlemlerle ilgili istemler aynı dilekçe[402] ile istenebilir (İYUK md.5/1). Bu 3 bağlılık türünden birinin bulunmasına ek olarak, idari işlemlerin ayrı dava edilmeleri halinde aynı idari yargı yerinin görev alanına girmiş olması ve her iki işlemle ilgili sorunun tek hâkim veya kurul halinde çözümlenir olması şartının da oluşması gereklidir.[403]

Birden fazla kamu borçlusunun ayrı ayrı tebliğ olunan işlemlere karşı, müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için, borçluların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.[404]

İYUK 4'e göre dilekçeler yetkili mahkemeye, davacı yetkili mahkemenin bulunduğu yerde değilse dilekçeler yetkili mahkeme başkanlığına gönderilmek üzere, bulunduğu yerdeki idare veya vergi mahkemesine, ikisi de yoksa aliye hukuk hâkimliğine verir. Davacı yurtdışında ise dilekçesini, Türk konsolosluklarına verebilir.

---

[402] Hukuki bağdan kasıt; aynı kanun maddesine dayanmakla yetinmeyip ödeme emirlerinden biri ile ilgili hukuki sorunların diğer veya diğerleri ile ilgili hukuki sorunların çözümünü de etkilemesidir. Örneğin; vadesinde ödenmediği ileri sürülen vergi aslı ile ilgili olan ödeme emri ve bu vergi aslı sebebiyle hesaplanan gecikme zammının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emri arasında bu türden bağlılık vardır. Maddi yönden bağlılık, iki ödeme emrinin (daha doğrusu iki idari işlemin) aynı maddi sebebe dayalı olmasını ifade eder. İki işlem arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması ise, işlemlerden birinin konu unsurunun diğerinin sebep unsurunu oluşturması demektir. Örneğin; kamu borçlusu adına düzenlenen ödeme emri ile bu ödeme emrinin konusu olan kamu alacağı için borçlunun malvarlığına konulan haciz işlemi arasında bu türden bir ilişki vardır, ödeme emirleri arasında söz konusu değildir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 329-331.

[403] Candan, **Amme**, s. 330.

[404] Hak veya menfaatin iştirakinden kasıt, idari işlem veya işlemlerin birden fazla kişinin ortak haklarını veya menfaatini ihlal etmiş veya ediyor olmasıdır. Örneğin, aynı mükellef veya vergi sorumlusunun borcundan dolayı sorumlu tutulmaları, birden fazla mirasçının hak ve menfaatlerinde iştirakın bulunduğunu gösterir. İptal davasında maddi olay ise tebliğ edilen idari işlemken, hukuki sebep idari işlemin taşıdığı hukuka aykırılık halidir. Dolayısıyla hak veya menfaatte iştirak bulunması koşuluyla, haklarında aynı maddi sebebe dayanarak işlem tesis edilen veya aynı hukuki sebebe dayanılarak hukuka aykırılık iddiasında bulunan davacıların kendilerinin ayrı ayrı ilgilendiren birden fazla idari işlemi müşterek dilekçe ile idari davya konu edebilirler. Bkz. Candan, **Amme**, s. 332.

İYUK madde 14/3 gereğince alınan dilekçeler sırasıyla; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet[405], idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden incelenmektedir. Bu hususlar bakımından inceleme sadece ilk inceleme esnasında değil, davanın her aşamasında göz önüne alınabilir (md.14/6).

Mahkeme, davayla ilgili her çeşit incelemeyi resen yapmaktadır (md.20).

Mahkeme, önüne gelen uyuşmazlıkta öncelikle ödeme emrinin düzenleniş şeklini ve tebligatın yasaya uygunluğunu araştırır. Daha sonra davanın esasını 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde yazılan üç neden açısından inceler.

İYUK 27/3 uyarınca tahsilat işlemlerinden-ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk- doğan davalarda, davanın açılması tahsil işlemini kendiliğinden durdurmadığı için, ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir. Hâkim önüne gelen olayda; telafisi güç veya imkânsız zararların doğması olasılığının bulunması ve ödeme emrinin açıkça hukuka aykırı olması, koşullarının birlikte gerçekleşmesi hallerinin varlığına kanaat getirirse, yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi için, davacıdan teminat alınır. Fakat mahkeme, kimi zaman teminat aranmaksızın da yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (md.27/2). Dava, borcun bir kısmına ilişkin açılmışsa tahsilât sadece davaya konu olan kısım için durması söz konusudur.

3.6. ÖDEME EMRİNE İTİRAZIN SONUÇLARI

3.6.1. İlk Derece Mahkemesi Kararı

Mahkemeler, genellikle ödeme emrine karşı açılan davaları AATUHK'nın 58. maddesinde öngörülen yedi günlük sürede değil, iş yükünden dolayı yedi günden sonra

[405] Ödeme emrinin dilekçeye eklenmemesi, dilekçenin imzasız olması gibi şekle aykırılık varsa, hâkim dilekçenin reddine karar verir ve dilekçedeki noksanlıkları 3. maddeye göre tamamlamak için 30 günlük süre verir (İYUK md.15-d). 30 günden sonra verilen dilekçeler üzerine dava, süreaşımı nedeniyle red edilirken, 30 gün içinde verilip aynı eksiklerin hala tamamlanmamış olması durumunda dava red edilir ve yenilenmez. Örneğin; Dava ehliyetsiz kişi tarafından açılmışsa-ehliyetsiz kişi tarafından veya avukat olmayan vekil tarafından açılan davalarda- dava red edilir. Ancak henüz dava açma süresi dolmamışsa davacının kanuni temsilcisi veya avukatı tarafından dava açılabilir. Bkz. Candan, **Amme**, s. 334, 335.

inceleyerek karara bağlamaktadır. Süre yönünden sınırlamaya uyulamadan yapılan yargılama sonucunda karar; ödeme emrinin iptali, davanın reddi, ödeme emrinin kısmen iptali ile davanın kalan kısmının reddi şeklinde olabilir. Tüm durumlarda dava sonucu iki taraf açısından menfi ve müspet sonuçların ortay çıkmasına neden olur.[406]

Mahkeme ödeme emrinin iptaline karar vermişse; tahsil dairesi ödeme emrinin hukuka aykırı olan unsuruna göre hareket edecek ve ona göre işlem tesis edecektir. "Söz konusu ödeme emri şekil unsurundaki hukuka aykırılıklar sebebiyle iptal edilmişse, alacaklı tahsil dairesi, yeniden işlemeye başlayan tahsil zamanaşımı süresi içerisinde, bu defa şekil unsurları tam olan yeni ödeme emrini borçluya tebliğ edebilir. Bu durumda ilgili, yeni ödeme emrine karşı da süresinde idari dava açılabilir. İptal kararı, ödeme emrinin sebep unsurundaki hukuka aykırılığa dayanıyorsa; alacaklı tahsil dairesi ancak alacağın tahsil edilebilir hale gelmesi ve vadesinde ödenmemesi üzerine yeniden ödeme emri düzenleme hakkına sahiptir. Mahkeme ödeme emrini, konu unsurundaki hukuka aykırılık sebebiyle iptal etmişse; ödeme emri ile istenebilecek bir kamu alacağının bulunmadığı veya iptal edilen kısmının bu nitelikte olmadığı anlamına geleceğinden, alacaklı tahsil dairesinin yeniden ödeme emri düzenlemesi mümkün değildir."[407] Mali hukuk açısından bu tespit kararı, tahsil zamanaşımı süresi kesmeyeceğinden; yetkili tahsil dairesince, şekline uygun ödeme emri, ancak alacağın tahsil edilebilir hale geldiği tarihe göre hesaplanan zamanaşımı süresi içerisinde düzenlenerek tebliğ olunabilir. Bu süre dolmuş ise, ödeme emri düzenlenmesi olanaksızdır.[408]

3.6.2. Haksız Çıkma Zammı

AATUHK'nın 58/4. maddesi, ödeme emrine itiraz sonucu mahkemenin kamu alacağı hakkında kısmen veya tamamen red kararı vermesi durumunda, hükmolunan alacağın- davacının[409] haksız çıktığı miktar üzerinden- yüzde on eklenmiş haliyle

---

[406] Top, s. 267.
[407] Ercan, s.y.
[408] Aynı yer.
[409] Haksız çıkma zammı ödeme emrine karşı dava açan ve davasında haksız çıkandan istenir. Mesela Danıştay, limited şirketin malvarlığından alınamayan borçlar hakkında ortağa gönderilen ödeme emri üzerine ortağın açtığı ödeme emrinin iptali davasının red edilmesi, bu hükmün kesinleşmesi üzerine 58/5. maddeye göre düzenlenen haksız çıkma zammını içeren ihbarnamenin ortak adına açılması gerektiğine, şirket adına düzenlenemeyeceğine hükmetmiştir. Bkz. Dn.3.D., T.2.3.2007, E.2005/3210, K.2007/649, Coşkun, s. 573.

alınacağını düzenlemektedir. Adından da anlaşılacağı üzere, red kararı verilip haksız çıktığına hükmolunan kişiden haksız çıkma zammı alınmaktadır.

"Danıştay'da nihai kararın çıkması iki şekilde mümkün olabilmektedir. İlki, süresinde yapılan temyiz sonucu davayı red eden vergi mahkemesinin kararının onanması halidir. İkincisi, mahkemenin red kararına rağmen davacının temyize başvurmaması ve sonuç olarak Danıştay'da temyiz süresini geçirilmiş olmasıdır. *Kesinleşmiş karar*[410] ile tahsilat aşmasına gelen vergi alacağının yüzde on zamla tahsil edileceği yönündeki hükmün amacı; kötü niyetli borçluların gereksiz yere yargı mercilerini meşgul ederek borcun ödenmesini geciktirmelerini önlemektir. Ancak bu durum, ödeme güçlüğü çeken borçluların yüksek tutarlara karşı dava yoluna başvurmaktan çekinmelerine neden olmaktadır."[411]

Haksız çıkma zammı zamanında ödenmediğinde ayrıca gecikme zammına tabi olup olmadığı ile ilgili tartışma mevcuttur. Doktrinde ağırlıklı olarak ve uygulamada gecikme zammı uygulanması normal karşılanırken, Coşkun gecikme zammı uygulanmayacağını ileri sürmektedir.[412]

Kanunda haksız çıkma zammının ödeme süresi belirtilmediği için bu konuda boşluk mevcuttur. AATUHK'nın 37. maddesinde öngörüldüğü üzere VUK'da yer alan bir ödeme süresi uygulanır.

"Haksız çıkma zammı, hem oranından dolayı hem de gecikme zammına da tabi olmasından dolayı, kamu borçluları için aslına bakılırsa ciddi müeyyidedir. Bu yaptırım borçluların haksız ve mesnetsiz şekilde itirazlarını engelleyip daha tutarlı nedenlerle dava açmalarını ve yargı yerlerinin iş yoğunluğun gereksiz şekilde artmamasını sağlamaktadır."[413] Mükelleflerin kendilerine tebliğ olunan ödeme emrine hukuki

[410] Danıştay bir kararında 'ödeme emrinin iptali amacıyla istemiyle açılan davanın süre aşımı yönünden red edilmesi durumunda ödeme emrinin, yetki, şekil, sebep, konu, amaç yönlerinden hukuki denetimi yapılmamış olduğundan tamamen veya kısmen haksız veya haklı olduğu saptanamadığından, tamamen haksız çıktığından bahisle düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde ve bu ihbarnamenin iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin idare mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır' diyerek haksız çıkma zammı için kamu borçlusunun AATUHK'nın 58/5. maddesi bağlamında haksız çıkması gerektiğine karar vermiştir. Bkz. Coşkun, s. 563-564.

[411] Top, s. 268.

[412] Coşkun, s. 562

[413] Top, s. 269.

dayanak ileri sürülmeksizin açılacak davaların önünü kesmek ve vergi mahkemelerinin iş yükünü ağırlaştırmamak için böyle bir zam öngörülmüş olsa da, hem oranının yüksekliğinden dolayı hem de idarenin haksız çıkması durumunda idareye herhangi bir yaptırımın kanunda düzenlenmemiş olmasından dolayı, bu zammı bir ceza mahiyetinde değerlendirmek daha doğru olur.[414]

3.6.3. İtiraz Üzerine Verilen Red Kararını Takiben Mal Bildiriminde Bulunma Zorunluluğu

Ödeme emrinde belirtilen borç miktarının bir kısmına itiraz edilmişse, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gündür (AATUHK md.55/1). Borcun tamamına ilişkin itiraz olması durumunda ise mahkeme borcun tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak red kararı verirse, borçlu bu kararın tebliğini itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır (AATUHK. md.58/5).

3.6.4. Kanun Yoluna Başvurma İmkânı

Ödeme emrine itiraz sonucu hakkında kısmen veya tamamen red kararı verilen ilgili, kararın yanlış olduğunu düşünüyorsa belirli süre içinde görevli üst idari yargı yerine başvurarak, bu kararın yeniden incelenmesini veya değiştirilmesini sağlayabilir. Bu imkân, ilgiliye olağan veya olağanüstü kanun yolu ile tanınmaktadır. Olağan kanun yolları istinaf (İYUK md.45) ve temyiz (İYUK md. 46-50) iken, olağanüstü kanun yolları kanun yararına bozma (İYUK md.51) ve yargılanmanın yenilenmesi (İYUK md.53) dir.

İstinaf, genel kanunun yolu olarak, temyiz istisnai ve üst (istinaf sonrası) kanun yolu olarak düzenlenmiştir. İdare ve vergi mahkemesi kararlarına karşı öncelikle istinaf yoluna, daha sonra temyiz yoluna gidilebilecektir.[415] İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün

[414] Bu zammın AATUHK kapsamındaki gecikme zammı ve 53. madde hükmünde geçen köylerde gecikme zammı ile karıştırmamak gerekir. Bkz. Genç, Özmen, s. 85.

[415] İYUK'ta, 18.6.2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, idari yargıda yer alan olağan kanun yolları; itiraz, temyiz *ve* kararın düzeltilmesi*;* olağanüstü kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi *ve* kanun yararına bozma idi. Değişiklikle birlikte Danıştay'ın iş yükünün hafifleştirilmesi amaçlanmıştır. Bkz. http://www.vmhk.org.tr/?p=6320, (erişim tarihi) 13.7.2015.

içinde istinaf yoluna başvurulabilir (İYUK 45/1). Konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları hakkında verilen kararlar kesin olduğu için, bu uyuşmazlıkla ilgili istinaf veya temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK 45/1). BİM tarafından verilen ve konusu 100.000 TL'yi aşmayan vergi, tam yargı ve iptal davaları ise BİM kararı ile birlikte kesinleşmektedir (İYUK 46/b).

Temyiz kanun yolu, İYUK'un 46. maddesinde sayılan hallerle sınırlı olarak başvurulacak üst bir kanun yolu olarak düzenlenmiştir. İlgili, mevcut BİM veya Danıştay Dava Dairesi kararına karşı, tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde, Danıştay'da temyiz yoluna başvurabilir. Mesela ilgili 100.000 TL'yi aşan BİM'de verilen vergi davası ile ilgili kararla ilgili 30 gün içinde temyiz başvurusunda bulunabilir. Temyize başvurma süresi devam ederken oluşan mücbir sebebin, bu süreyi etkileyip etkilememesi konusunda mücbir sebebin dava açma süresini etkilemesi gerektiğini düşündüğüm gibi temyizdeki başvuru süresini de anılan nedenlerle etkilemesi gerektiği kanaatindeyim.

Danıştay davayı görev ve yetki, usul ve esas -3 temyiz nedeni olan yetki, konu, sebep- açısından incelerken, hüküm mahkemesince incelenen olguları kural olarak yeniden inceleme konusu yapmaz (İYUK md.49). Bu doğrultuda Danıştay, nihai kararı bu hususlar bakımından inceleyerek dört tür -bozma, onama, düzelterek onama, kısmen onama veya kısmen bozma- karar verebilir. Buna göre, kararı hukuka veya yasaya aykırı bulursa mahkeme kararını bozar. Örneğin, Danıştay 6.2.1974 gün ve 72/51 esas sayılı kararında vergi mahkemesi kararını mahkemenin mevcut olaya yanlış hukuk kuralı uygulaması nedeniyle bozmuştur. Olayda ilgili davacı, kaçakçılık cezasına ilişkin ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde yargıya başvurmuştur. Bunun üzerine vergi mahkemesi VUK'un 374. maddesini uygulayarak vergi alacağının zamanaşımına uğramasını gerekçe gösterip alacağın ve dolayısıyla cezanın da kesilemeyeceğine karar vermiştir. Danıştay ise alacağın değil cezanın zamanaşımına uğraması nedeniyle mahkemenin hukuk kuralında yanlışlık yaptığına hükmedip, vergi mahkemesinin kararını bozmuştur. Bunun yanında Danıştay kısmen bozma veya onama kararı da verebilir. Kısmen bozmada, onaylanan miktar açısından vergi borcu kesinlik kazanır (İYUK md. 49/3). Bunun yanında, bozmaya konu miktar da belirlenir ve dosya

kararı veren mahkemeye[416] gönderilir. Kararın bozulması üzerine yürütme kendiliğinden durur (İYUK 52/4). Mahkeme ise ya bozma kararına uyar, ya da direnir. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur (İYUK 50/5).

Diğer kanun yolları; kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi olarak iki başlık[417] altında incelenebilir. *Kanun yararına bozmada[418] (kanun yararına temyiz)*, İYUK 51 gereğince Danıştay başsavcısına, bu yola başvurma yetkisi, ***herhangi bir süre öngörülmeden,*** 3 hukuka aykırılık durumdan birinin bulunması durumunda[419] tanınmıştır. Kanun yararına temyiz edilecek kararların belirgin özelliği, bunların temyiz incelemesinden geçmeden-bu karalardan bazıları temyiz edilmelerinin mümkün olmaması, bazıları da taraflarca temyiz edilmemesi veya temyiz dilekçesinin reddi

[416] Danıştay'ın bozma kararı üzerine, mahkemenin karar vermesi gerekir. Yeniden karar verilmeden, idare tarafından dava konusu alacak için ödeme emri düzenlenmesi ise hukuka aykırılık teşkil eder ve düzenlenen ödeme emri geçersizliğe mahkûm olur. Bkz. Gülseven, s. 341.

[417] Diğer kanun yollarından biri olan kararın düzeltilmesi yolu ise, 18/6/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun'un 103. maddesi uyarınca kaldırılmıştır. Bu kanun yolunda, nihai verilen yargı kararının kanunda belirtilen sınırlı sayıda nedenlere özgü olmak üzere, tek seferlik başvuru sonucu belirtilen mercilerce gözden geçirilmesi amaçlanmıştı. Kararın düzeltilmesi aşamasında, dava açma süresinin davaya etkisi olup olmadığı tartışmalıydı. İlk inceleme şartlarından biri olan süre şartının, kararın düzeltilmesi aşamasında incelemeye dâhil olup olmayacağı konusunda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı mevcuttur. Buna göre Danıştay davanın süresinde açılıp açılmadığını, yalnız dava karara bağlanana kadar değil, kararın düzeltilmesi aşamasında da taraflar ileri sürmeseler bile kendiliğinden dikkate alınmasının zorunlu bir kural olduğunu, sükut eden hakkın ihya olamayacağını belirtmiştir. Danıştay kimi durumlarda, davayı süreden reddetmeden önce, işin esası hakkında görüşünü belirtmeyi ihtiyaca daha uygun bulmaktadır. Bunun yanında uygulamada bu başvuru, kararı veren aynı daire ve genellikle aynı üyelerce incelendiği için başvuruların büyük kısmı reddedilmekteydi. Mesela 1999 yılında Danıştay 4. Dairesine yapılan 235 karar düzeltme başvurusunun sadece biri kabul edilmiştir.Bkz. Gözübüyük, s. 517, 399; 13.10.1973-14684, E.70/1, K.73/1 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, Derleyen: Ahmet Çalık, **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları (1970-1980),** webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/ilk/yilbirsayibir/calik20.pdf, (erişim tarihi) 15.7.2015, s. 358, Kızılot/Kızılot, s.630.

[418] İYUK'un 51. madde başlığı kanun yararına bozma iken, kanun yararına temyiz olarak değiştirilmiştir.

[419] Görev ve yetki dışında bir göreve bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine aykırı davranılmış olması nedenleri vardır. Dolayısıyla maddi olaylara dayanılarak temyiz incelemesi yapılamaz. Zira kanun yararına bozmada olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim mevcuttur. Örneğin, yerel mahkemenin tutanakla tespit edilen ve yaptırımı olan usulsüzlük cezasının mahkemece kaldırılması kanun yararına bozulması muhakkaktır. Bkz. Kızılot/Kızılot, s. 653.

sonucunda- kesinleşmiş[420] olmalarıdır.[421] Kararın hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusu yaratması durumunda bu kanun yolu öngörülmüştür. Danıştay inceleme sonucunda bozma kararı verirse, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını kaldırılmaz. Mesela mahkemece davayı yeniden bakılmaz ve dolayısıyla bozmaya uygun karar vermesi-veya ısrarı, direnmesi söz konusu olmaz. Sadece, bu bozma kararı hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birlik sağlamak amaçlarına yönelmiştir.[422] İstanbul 5. İdare Mahkemesinin ruhsatsız yapıya ilişkin verilen para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen iptali istemiyle açılan davayı süre aşımı yönünden reddi yolunda verdiği kararı, davacının başvurusu üzerine Danıştay Başsavcılığı'nın talebiyle Danıştay 14. Dairesi; ödeme emrinde 7 günlük sürenin belirtilmemesi durumunda 60 gün sürenin esas alınacağı ve davacının 7 gün içinde olmamakla birlikte 60 gün içinde açılmasının hukuka uygun olduğu gerekçesiyle, İYUK'un 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozmuştur.[423]

Yargılanmanın yenilenmesi yolunda ise, İYUK'un 53. maddesi gereğince 8 nedene dayanılarak bu yola başvurulabileceği belirtilmiştir. Taraflardan biri bazen dava sırasında hakkını iradesi dışındaki hatadan dolayı kanıtlayamayarak davanın aleyhine sonuçlanmasına yol açabilir ve hatta bu hükmün kesin karar haline almasının önünü alamaz. Bu gibi durumlarda kanundaki sınırlı sayıdaki sebeplere dayanılarak kesin hüküm niteliği taşıyan kararlara karşı açılır. Yargılanmanın yenilenmesi istemi esas kararı vermiş olan mahkeme ya da Danıştay dairesi tarafından karara bağlanır ve bu yol olağanüstü bir kanun yoludur.[424]

Kanun yollarından herhangi birine başvurma mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz, bu konuda ilgilinin talepte bulunması gereklidir (İYUK md.52, 27/5).

---

[420] Dolayısıyla henüz taraflara tebliğ edilmeyen kararlar, tebliğle birlikte temyiz (veya itiraz) süresi geçmemiş ve Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmiş kararlar için kanun yararına bozma istenemez.

[421] Kızılot/Kızılot, s. 652.

[422] Karakoç, **Genel**, s. 843.

[423] Dn. 14. D., T.7.2.2013, E.2012/4891, K. 2013/697, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm**,** benzer karar için bkz. Dn.13.D., T.03.05.2010, E.2010/733, K.2010/3678, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100803-10.htm, (erişim tarihi) 15.7.2015.

[424] Gözübüyük, s. 515, 517, 518, 528; Kızılot/Kızılot, s. 640-642.

SONUÇ

Hem özel hukuktan doğan vadesi gelmiş ve ödenmemiş alacakların, hem de kamu hukukundan doğan vadesi gelmiş ve ödenmemiş alacakların devlet müdahalesi suretiyle, cebir ile tahsilinin sağlanması gereklidir. Bu bağlamda kamu alacağının özel alacaktan en önemli farkı, kamu yararının üstün tutulmasından mütevellit, tahsil konusunda *imtiyazlı ve özel aciliyetinin olmasıdır*. Kamusal ihtiyaçların zamanla artış göstermesi kamu hizmetlerinin artmasına ve dolayısıyla da kamu harcamalarının artmasına; kamu harcamalarının artması ise paralel olarak kamu gelirlerinin artmasına neden olmakta ve bu döngü doğal olarak kamu alacaklarının önemini arttırarak özel aciliyeti doğurmaktadır.

Devletin özel hukuktan kaynaklanan alacakları dâhil, özel hukuk ilişkilerinde zamanında ve eksiksiz ödenmeyen alacakların tahsili konusunda 2004 sayılı İcra İflas Kanunu hükümleri uygulanırken, Türk vergi sisteminde kamu alacakları 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde takip ve tahsil edilmektedir.

Borç ilişkisinde borcun tarafları, alacağın niteliği veya bazen hususi kanunlarda belirtilen husus borcun ödeme (veya tahsil edilme) şekline etki etmektedir. Devletin özel hukuk süjesi olduğu ilişkiler dâhil, bireysel çıkarların hâkim olduğu eşitler arası ilişkilerde, alacaklının icra dairesini/devletin cebir yetkisini/hukuki cebiri (zor) harekete geçirmek amacıyla takip talebinde bulunması sonucu alacak usuli işlemlerin uzun sürede gerçekleşmesiyle belirli sürede alacak ancak tahsil edilebilmektedir. Kamu alacaklarının cebren tahsili ise; özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan farklı

olarak, kamu hizmetlerinin finansmanının zamanında sağlanması amacıyla, AATUHK'da belirtilen hukuki sınırlar dâhilinde hızlı ve etkin şekilde sağlanmaya çalışılmaktadır. Devlete tanınan bu imtiyaz ile vadesi gelmiş kamu alacaklarının mükellefe son bir şans daha tanınarak ödeme emri tebliği ile istenmesi ve devamındaki cebri icra usullerinin hızlı işlemeye başlaması, mükelleflerin bu süreçte kanundaki eksik veya boşluklardan veya mükellefin mağduriyetine yol açacak şekilde kamu idarelerinin hatalı uygulamaları, tahsilin etkin olmamasına yol açabilmektedir.

Ödeme emri AATUHK'nın 55. maddesinde muhteviyatı bildirilen, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, borçlarını yedi gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bildirildiği bir idari işlemdir. Yani, ödeme süresinden önce veya ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağının, cebren tahsili yoluna başvurulmasından önce tahsil dairesince zorunlu olarak uyarılması; başka deyişle karşılaşacakları takip ve tahsilat işlemlerinin duyurulması amacına yönelik yetkili tahsil daireleri tarafından düzenlenen bir idari işlemdir. İdarenin hatası sonucu ödeme emri veya tebliğinde problemler ortaya çıkabilir. Kamu borçlusu hukuka aykırı gördüğü ödeme emrinin iptali için, Anayasa'nın 125. maddesinde belirtilen idarenin yargısal denetiminin ilkesi uyarınca, yargı yoluna başvurabilir. Borçlu, kesinleşmiş ve ödenmesi gerekli duruma gelmiş kamu alacağının sadece tahsil aşamasına ilişkin işlemlerinde her hangi bir hukuki sakatlık olduğunu ileri sürebilir. Çünkü AATUHK'nın 58. maddesinde borçlunun ancak borcunun olmadığı, zamanaşımına uğradığını veya bir kısmını ödediği itirazlarının nazara alınacağı belirtilmiştir. Bu maddede düzenlenen husus, sadece sebep ve konu unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının sınırlandırılması ile ilgili olup, idari işlemler için ileri sürülecek diğer hukuka aykırılıklar hakkında ise herhangi bir husus içermeyerek, bizi ödeme emrine itiraz ederken diğer hukuka aykırılıkların da ileri sürülebileceği sonucuna vardırmıştır.

AATUHK'nın 58. maddesinde özel olarak dava süresi olarak 7 gün düzenlenmiş, dolayısıyla genel dava açma süresi olan 60 güne nazaran çok kısa bir dava açma süresi öngörülmüştür. Dava açma süresinin kısa tutulmasında, kamu alacağının hızlı ve etkin şekilde alınarak, bu alacağın kamu hizmeti finansmanında kullanılması amaçlanmıştır. Bu durum çeşitli dava açma sürelerinin bulunduğu vergi mevzuatında kamu borçluları tarafından kafa karışıklığına neden olmakta, bazen de bu karışık

durumdan dolayı borçlu süreyi kaçırmaktadır. Anayasa Mahkemesi her ne kadar 7 günlük sürenin Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmış olsa da, çeşitli dava açma sürelerinin bulunmasının karışıklığa yol açmasından mütevellit borçlunun hak arama hürriyetinin sınırlandığı gerçeği ile de karşılaşmaktayız.

Dava açma süresinin kısalığı sorununa ek olarak mücbir sebep halinin bu süreyi etkilemesi konusunda AATUHK'da hiçbir ifadeye yer verilmemiş olması kamu borçluları aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Sözü edilen mücbir sebep nedeniyle durması konusunda farklı görüşler bulunmakla birlikte, sistematik yorum yapılarak mücbir sebep halinin dava açma süresini durdurması gerektiği kanaatindeyim. Başka deyişle mücbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler zamanında yapılmış gibi hukuken geçerli sayılması borçlunun mağdur edilmemesi bakımından önemlidir. Çünkü Yargılama hukukunda usulün olmasının nedeni, taraf menfaatlerini dengede tutarak kamu yararını sağlamak ise, bu dengeyi alaşağı edecek durumları görmezden gelmek, Anayasa'nın 13. maddesinde belirtilen hak arama özgürlüğüne ters düşecektir. Danıştay, içtihadı birleştirme kararı alarak veya AATUHK'ya açık şekilde mücbir sebebin dava açma süresini etkilediğine ilişkin kanun maddesi eklenmesi, doktrin ve Danıştay arasındaki görüş farklılığını giderecektir.

Ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesi durumunda kamu borçlusunun borca ve eklentilerinin yanında %10 gibi çok yüksek bir haksız çıkma zammı ve buna ek olarak haksız çıkma zammına ilişkin gecikme zammı ödemek durumunda kalabilmektedir. Bu durum, bazı borçluların ödeme emriyle ilgili hukuka aykırılık görmesine rağmen itirazda tereddüt yaşamasına hatta bazen itiraz etmemesine yol açmaktadır. Kanun kötü niyetli borçluların yargı yerlerini uğraştırmasını engellemek ile borçluların itiraz etmesini engellememek arasında denge kuracak şekilde düzenlenmelidir. Mesela %10 hususu yerine daha düşük bir miktar öngörülebilir veya en azından hâkime takdir yetkisi tanınarak üst sınırın %10 olabileceği gibi bir düzenleme yapılabilir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Ankara 2008.

BİYAN Özgür, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

CANDAN Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Mart 2007.

CANDAN Turgut, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2009.

COŞKUN Mahmut, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2011.

ÇAĞLAYAN Ramazan, **İdari Yargılama Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Şubat 2010.

ERDOĞDU Volkan, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Müessesesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi", (**Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara 2009.

ERGEN Cafer, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Mart 2007.

EROL Ahmet, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

GENÇ Yıldıray/ÖZMEN Mehmet Akif, **Vergi İhtilafları Ve Vergi Yargısı İlke Ve Esasları,** 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.

GİRİTLİ İsmet/BİLGEN Pertev/AKGÜNER Tayfun/BERK Kahraman, **İdare Hukuku,** 4.Baskı, Der Yayınları, İstanbul Temmuz 2011.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetsel Yargı**, 30. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara Ekim 2010.

GÜLSEVEN Mustafa, **Açıklamalı Ve İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Mart 1999.

GÜNDAY Metin**, İdare Hukuku**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2004.

Hukuk Sözlüğü, "Mücbir Sebep", Yetkin Yayınları, Ankara 2005.

İHTİYAR Önder, "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava", (**Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul 2011.

KAPLAN Gürsel, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, 3.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**,4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.

KARAKOÇ Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Şamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, 1.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2000.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015

KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** 4.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.

KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhal, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** 15.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009.

KURU Baki/ASLAN Ramazan/YILMAZ Ejder, **İcra ve İflâs Hukuku**, 25.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Vergi Davalarında Örnek Danıştay Kararları, 1.Baskı, Acar Basım, İstanbul Eylül 2014.

MUTLUER Kâmil, Vergi Genel Hukuku, 1.Baskı, İstanbul Ocak 2006.

Oluş Yayıncılık, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları, Mayıs 2008.

ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Şubat 2015.

ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Davaları**, 1.Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara Ocak 2006.

RENÇBER Altan, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, 1.Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul Kasım 2014.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2009.

ŞENYÜZ Doğan /YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012.

TOMBALIOĞLU Mustafa Lütfi, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü,**1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara Ocak 2011.

ÜSTÜN Gül, **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu**, 1.Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul Nisan 2013.

YAVAŞLAR Funda Başaran, Vergi **Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

Süreli Yayınlar

ALPASLAN Mustafa/KAYA Eda, "Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2012, Yıl: 32, Sayı:375, www.maliyeokulu.org.tr/index.php/ouractivities/articles/tax/471-vergi-uygulamasnda-tebligat-lemleri-ve-ortaya-ckan-baz-sorunlar.html, (erişim tarihi) 5.7.2015.

AY Hakan/BARAN Tülay, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme", **Sosyo Ekonomi**, 2014/1, http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sosyoekonomi/article/view/5000080678/5000074717, (erişim tarihi) 4.7.2015, s.47.

BAYSAL Eda, "Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan 'Teminat İsteme' Uygulamasında 'Yetki' Ve 'Neden' Unsurlarının Tahlili", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, S. 54, Haziran 2009, s. 1165-1175.

BUDAK Tamer/BENK Serdar, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Business And Economics Research Journal**, 2011,Volume 2, Number 2, ss.61-76 http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%202(2)2011%20article4%20pp61-76.pdf, (erişim tarihi) 4.7.2015.

ÇALIK Ahmet(Derleyen), Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları (1970-1980), http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/ilk/yilbirsayibir/calik20.pdf, (erişim tarihi) 10.7.2015, s. 358.

ERCAN Tayfun, "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, 2011, Cilt:85, Sayı:2011/2, s.12-27 http://www.istanbulbarosu.org.tr/Yayinlar/BaroDergileri/ibd20112.pdf, (erişim tarihi) 5.7.2015, s.y.

EROL Ahmet, "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", **Lebib Yalkın Dergisi**, Ağustos 2011, Aylık Dergi, Sayı:92, http://www.lebibyalkin.comhttp://www.lebibyalkin.com, (erişim tarihi) 8.7.2015.

GINALI Ayşe, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikle Durumlar", **Mali Çözüm Dergisi,** Mart-Nisan 2011, Sayı:104, ss.215-225 http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf, (erişim tarihi) 6.7.2015.

GÖK Özgecan, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Basım Yılı:2012, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.381-43 http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/11-ozgecangok.pdf, (erişim tarihi) 10.7.2015.

GÜMÜŞ Veysel, Vergi Yargılamasında Süre Ve Ittıla Faktörü, **Ankara Barosu Dergisi,** sayı:1,2013, s. 201-218.

GÜVENÇ Nur, 2012, "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri", http://www.tapu-kadastro.net/index.php/makaleler-2/diger-tapu-kadastro-2/162-idari-yargida-dava-acma-suereleri-nur-guevenc, (erişim tarihi) 10.7.2015.

KİRAZ Abdullah, "Amme Alacağını Güvence Altına Alabilmek Bakımından 6183 Sayılı Kanun'un 79. Maddesi Ve 284 Numaralı Tahsilat Genel Tebliği Açıklamaları Revize Edilmelidir", **Vergi Sorunları Dergisi,** S.222, Mart 2007, s. 71-78.

TOP Zuhal, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin % 10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, Sayı:125, Mayıs 2003, s. 265-269.

YERLİKAYA Gökhan Kürşat, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava Ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2011, s. 43-56.

YÜCEL Mehmet, "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Mükellefleri Bekleyen Tehlike: Haksız Çıkma Zammı", **Mali Hukuk Dergisi (MHD**), Cilt 8, Sayı:88, 2012, s. 58-59.

İnternet Kaynakları

www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir-mal-bildirimi.htm, 15.7.2015.

www.alomaliye.com/2015/ali-cakmakci-anayasa-mahkemesi-kanuni-temsilcilerin.htm, (erişim tarihi) 10.7.2015.

www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Odeme_Emrine_Karsi_Yapilacak_Islemler_Brosuru.pdf, 15.7.2015.

www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=TG4DI56Jvay1QfgR&type=teblig, 15.7.2015.

www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=2861 (erişim tarihi) 10.7.2015.

www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=750, 15.7.2015.

www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, 15.7.2015.

www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403-7.pdf, 15.7.2015.

www.vmhk.org.tr/?p=2121, (erişim tarihi) 10.7.2015.

www.vmhk.org.tr/?p=6320, (erişim tarihi) 13.7.2015.

Gazete Kaynakları

Hürriyet Ekonomi, Elektronik Tebligat Dönemi Geliyor, 13.3.2015, (erişim tarihi) http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/28441657.asp, 6.7.2015.