



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**BİR İDARİ İŞLEM OLARAK VERGİ İCRA HUKUKUNDA
ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ**

Nadide KODAMAN AKDEMİR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

EYLÜL - 2019



**BİR İDARİ İŞLEM OLARAK VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME
EMRİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ**

Nadide KODAMAN AKDEMİR

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**

EYLÜL 2019

Nadide KODAMAN AKDEMİR tarafından hazırlanan “BİR İDARİ İŞLEM OLARAK VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalında Mali Hukuk Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof.Dr. Bahtiyar AKYILMAZ

Anabilim Dalı, Üniversite Adı : AHBVÜ Kamu Hukuku

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum



Başkan : Doç Dr. Münici ÇAKMAK

Anabilim Dalı, Üniversite Adı : AHBVÜ Kamu Hukuku

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum



Üye : Doç.Dr. Ebru GÜNDÜZ

Anabilim Dalı, Üniversite Adı : YBÜ Kamu Hukuku

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

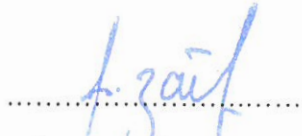


Tez Savunma Tarihi: 24.09.2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Figen ZAİF

Enstitü Müdürü



ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Nadide KODAMAN

AKDEMİR

(15.10.2019)

BİR İDARİ İŞLEM OLARAK VERGİ İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL
NİTELİĞİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Nadide KODAMAN AKDEMİR

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Eylül 2019

ÖZET

Vergi hukukuna ilişkin işlemlerin tesisi ve denetimine ilişkin kavramlardan dolayı idare hukuku ve vergi hukuku iç içedir. Bu çerçevede, idare hukukunda önemli bir yere sahip olan idari işlem kavramının vergi icra hukukunun önemli bir safhası olan ödeme emri açısından incelenmesini konu edinen tez çalışmasında idare hukuku ve vergi hukukunun birleşim kümesini teşkil eden idari işlem temelinde ödeme emri kavramının hukuksal niteliği irdelenmiştir. Ödeme emri, vergi icra hukukunda tahsil aşamasının esaslı bir aşaması olup, temelinde bir idari işlem teşkil etmektedir. Bu nedenle her şeyden önce bir idari işlem olan ödeme emrinin hukuksal niteliğini belirlemek büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda, tez çalışmasında öncelikli olarak genel çerçevede idari işlem kavramı ve idari işlemin özellikleri ele alınmıştır. Sonraki aşamalarda, ödeme emri kavramı, ödeme emrinin nasıl bir idari işlem olduğu, idari işlemin unsurları açısından incelenmesi ve ödeme emrinin unsurlarında hukuka aykırılık halleri bulunması konusuna yer verilmiştir.

Bilim Kodu : 50901
Anahtar Kelimeler : Ödeme emri, idari işlem, kamu alacağı.
Sayfa Adedi : 79
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ

LEGAL QUALITY OF PAYMENT ORDER IN TAX EXECUTIVE LAW AS AN
ADMINISTRATIVE PROCEDURE

(M.Sc. Thesis)

Nadide KODAMAN AKDEMİR

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

September 2019

ABSTRACT

Administrative law and tax law are intertwined due to the concepts related to establishment and supervision of tax law transactions. In this framework, the thesis examining the concept of administrative transaction which has an important place in administrative law in terms of payment order, which is an important stage of tax enforcement law, is examined in terms of the legal nature of the concept of payment order on the basis of administrative transaction which constitutes the combination set of administrative law and tax law. The payment order is a fundamental stage of the collection phase in the tax enforcement law and constitutes an administrative process on the basis of it. Therefore, first of all, it is important to determine the legal nature of the payment order, which is an administrative process. In this context, the concept of administrative procedure and the characteristics of administrative procedure have been handled in the thesis. In the following stages, the concept of payment order, what kind of administrative order the payment order is, examining in terms of the elements of the administrative order and the elements of the order of payment have been included in the law.

Science Code : 50901
Key Words : Payment order, administrative transaction, public receivable.
Page Number : 79
Supervisor : Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR.....	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. ÖDEME EMRİ İŞLEMİ.....	3
2.1. İdari İşlem Kavramı ve İdari İşlemin Özellikleri.....	3
2.1.1. İdari İşlem Kavramı	3
2.1.2. İdari İşlemin Özellikleri	4
2.1.2.1. İdari makamlarca yapılma	4
2.1.2.2. Hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir düzenleme olma	5
2.1.2.3. Kamu gücü kullanılarak tesis edilme	5
2.1.2.4. Tek yanlılık.....	5
2.1.2.5. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanma	6
2.1.2.6. İcrailik.....	6
2.1.2.7. Resen icra edilebilirlik.....	7
2.1.2.8. Yargısal denetime tabi olma	7
2.2. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri	8
2.2.1. Vergi İcra Hukuku Kavramı.....	8
2.2.2. Vergi İcra Hukukuna Hâkim Olan İlkeler.....	10
2.2.2.1. Hukuk devleti ilkesi.....	10
2.2.2.2. Malvarlığı ile sorumluluk	10
2.2.2.3. Çıkarlar dengesinin gözetilmesi	10
2.2.2.4. Resen harekete geçme ilkesi.....	10
2.2.2.5. Usul ekonomisi ilkesi	11
2.2.3. Vergi İcra Hukukunun Kapsamı	11
2.3. Ödeme Emrine İlişkin Temel Kavramlar	11
2.3.1. Kamu Alacağı Kavramı.....	11
2.3.1.1. Kamu alacaklarının özellikleri	12
2.3.1.2. 6183 sayılı kanuna göre kamu alacakları	13
2.3.2. Kamu Borçlusu	16

	Sayfa
2.3.2.1. Gerçek kişi kamu borçluları	16
2.3.3. Vergi Hukukunda Tahsil İşlemi	20
2.2.4. Ödeme Emrinin Hukuksal Niteliği	22
3. ÖDEME EMRİNİN İDARİ İŞLEM AÇISINDAN İNCELENMESİ	31
3.1. Yetki Unsuru Bakımından Ödeme Emri	31
3.1.1. Kişi Bakımından Yetki	32
3.1.2. Yer Bakımından Yetki	33
3.1.3. Konu Yönünden Yetki	34
3.1.4. Zaman Yönünden Yetki	35
3.1.5. Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri	36
3.2. Şekil Unsuru Bakımından Ödeme Emri	37
3.2.1. Ödeme Emrinin Tebliği	39
3.2.1.1. Gerçek kişilere tebliğ	40
3.2.1.2. Tüzel kişilere tebliğ	41
3.2.1.3. Kamu kurum kuruluşlarına tebligat	42
3.2.1.4. Yabancı ülkede bulunan kişiler	42
3.2.1.5. Er ve erata tebligat	43
3.2.2. Tebliğ Yöntemleri	43
3.2.2.1. Posta yolu ile tebliğ	43
3.2.2.2. Memur vasıtası ile tebliğ	45
3.2.2.3. Dairede tebliğ	45
3.2.2.4. İlan yoluyla tebliğ	45
3.2.2.5. Elektronik ortamda tebliğ	46
3.2.3. Şekil Unsuru Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri	48
3.2.3.1. Usulsüz tebliğ	48
3.2.3.2. Ödeme emrinin şekil kurallarına aykırı olarak düzenlenmiş olması	50
3.3. Sebep Unsuru Bakımının Ödeme Emri	53
3.3.1. Ödeme Emrinin Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri	54
3.3.1.1. Kamu alacağının varlığına yönelik hukuka aykırılık halleri	54
3.3.1.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik İddialar	62
3.4. Konu Unsuru Bakımından Ödeme Emri	67
3.4.1. Konu Unsuru Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri	67

	Sayfa
3.4.2. Ödeme Emrinin Konu Unsurunda Bağlı Yetki ve Takdir Yetkisi Kavramı ..	68
3.5. Amaç Unsuru Bakımından Ödeme Emri	69
3.5.1. Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri	70
3.5.2. Ödeme Emrinin Amaç Unsurunda Takdir Yetkisi Kavramı.....	70
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	71
KAYNAKÇA	75
ÖZGEÇMİŞ.....	79



KISALTMALAR

Kısaltmalar

Açıklamalar

AGE

Adı geçen eser.

AGM

Adı geçen makale.

AGT

Adı geçen tez.

AATUHK

Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

AÜHFD

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

C

Cilt.

D

Danıştay dairesi.

DBGK

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu.

DDDGK

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı.

DİBKK

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı.

DVDDK

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu.

DYİAS

Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistem.

E

Esas Numarası.

ET

Erişim Tarihi.

K

Karar Numarası.

İİK

İcra ve İflas Kanunu.

S

Sayı.

Sf

Sayfa.

TBB

Türkiye Barolar Birliği.

TEK

Tahsili Emval Kanunu.

TK

Tebliğat Kanunu.

TMK

Türk Medeni Kanunu.

TTK

Türk Ticaret Kanunu.

VUK

Vergi Usul Kanunu.

1. GİRİŞ

Toplumsal refahın artırılmasını sağlamak, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak ve bu hizmetlerin sürekli olarak yerine getirilmesi amacıyla devlet gelire ihtiyaç duymaktadır. Devletin bu ihtiyaçları karşılamak için ihtiyaç duyduğu gelirler içerisinde kamu alacakları da yer almaktadır. Kamu alacaklarının kamu hizmetlerini finanse edilmesinde oynadığı büyük rol dikkate alındığında, bu alacakların hızlı ve güvenilir bir şekilde tahsil edilmesi önem teşkil etmektedir.

Özel hukuk ilişkilerinde olduğu gibi borçlu ve alacaklı kavramlarını içinde barındıran kamu alacağı da bir borç ilişkisinden doğmaktadır. Ancak, her borç ilişkisinde olduğu gibi zaman zaman kamu borçlusunu da hukuk kurallarına uygun olarak borcunu zamanında yerine getirmeyebilir. Zamanında yerine getirilmeyen borç edimi için yargısal denetim gündeme gelebilecektir.

İşte kamu hukukuna tabi olan kamu borç ilişkilerinde, zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirilmeyen borçlar için cebren tahsil süreci devreye girecektir. Kamu alacaklarının takip ve tahsil sürecini düzenleyen bir usul yasası konumundaki 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gündeme gelecektir. Ödeme emri ise, bahsi geçen cebri tahsil ve takip sürecinin başlangıç safhasını oluşturmaktadır. Kamu borçlusuna usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen bir ödeme emri yok ise cebren tahsil sürecinin başlamasından da bahsedilemez. Dolayısıyla ödeme emri, kamu borçlusuna borcunu ödemesi konusunda son kez yapılan bir ihtar niteliğindedir.

Vergi hukukuna ilişkin işlemlerin tesisi ve denetimine ilişkin kavramlardan dolayı idare hukuku ve vergi hukuku iç içedir. Ödeme emri, vergi icra hukukunda tahsil aşamasının esaslı bir aşaması olup, temelinde bir idari işlem teşkil etmektedir. Bu nedenle her şeyden önce bir idari işlem olan ödeme emrinin hukuksal niteliğini belirlemek büyük önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, çalışmada ödeme emri idare hukukunda önemli bir yere sahip olan idari işlem kavramıyla sınırlandırılarak ele alınmıştır. Ödeme emrine konu alacağın kaynağının kamu hukuku olması nedeniyle yalnızca vergi hukuku-idare hukuku ile ilgili değil İcra iflas Hukuku gibi diğer hukuk dalları ile de yakından ilgili olmakla birlikte, çalışmamızda yalnızca ödeme emri bir idari işlem olarak ele alınmış olup, ödeme emrine ilişkin iptal davası açılması ya da dava sürecine ilişkin kısımlara çalışmamızda yer verilmemiştir. Zira kamu alacağının hızlı ve hukuk kurallarına uygun şekilde tahsil

edilebilmesi için bu sürecin başlangıç basamağını oluşturan ve bir idari işlem olan ödeme emrinin hukuki niteliğinin saptanması ve bu açıdan ele alınması önem arz etmektedir.

Bu kapsamda, tez çalışmasında öncelikli olarak ödeme emri işlemi ele alınacak, bu bölümde kamu alacağı, kamu borçlusu, vergi icra hukuku gibi ödeme emrine temel teşkil eden kavramlardan bahsedilecek ve ödeme emrinin hukuksal niteliği belirlenmeye çalışılacaktır. Sonraki aşamalarda, ödeme emri kavramı idari işlem açısından ele alınacak, idari işlemin unsurları açısından incelenmesi ve ödeme emrinin unsurlarında hukuka aykırılık halleri konusu yer alacaktır. Tez çalışması sonuç ve öneriler bölümü ile bitirilecektir.



2. ÖDEME EMRİ İŞLEMİ

2.1. İdari İşlem Kavramı ve İdari İşlemin Özellikleri

2.1.1. İdari İşlem Kavramı

İdari işlemler, öncelikli olarak bir hukuki işlem niteliğindedir. Bu nedendir ki, hukuki işlem kavramına genel bir bakış yerinde olacaktır.

Hukuki işlem, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması veya açıklamalarıdır. Hukuki işlem, irade beyanı ve hukuki sonuç doğurma kavramlarından oluşmaktadır. Hukuki işlemler ya irade beyan eden kişinin ya da üçüncü bir kişinin alanında hukuki sonuç doğurmaktadır. Hukuki işlemlere, hukuki işlemleri alelade işlemlerden ya da fiillerden ayırt etmeye yarayan bir sonuç bağıdır. İrade açıklaması ve hukuki sonuç kavramı bir araya geldiğinde hukuki işlem kavramı ortaya çıkacaktır. Geçerli bir hukuki işlem oluşması için ise geçerlik şartları aranmaktadır. Geçerlik şartlarını taşımayan bir hukuki işlem geçersiz bir hukuki işlem olacaktır¹ Geçerlik şartlarını hukuki işlem ehliyeti, işlemin hukuk düzeninin emredici kurallarına aykırı olmaması ve irade serbestîsi olarak sayabiliriz.

Özel hukuk alanındaki hukuki işlemler sözleşme ilişkisi çerçevesinde eşit iki iradenin karşılıklı beraberliği ile oluşurken; kamu hukuku alanındaki hukuki işlemler idarenin tek taraflı bir irade açıklaması şeklinde ortaya çıkar ve bu irade açıklamalarına idari işlem denir². İdari işlemi oluşturan irade ile hukuki işlemi oluşturan irade farklı özelliklerde olduğundan bu iki işlem ayrı hukuki statülere tabidir³.

Bu sebeple idari işlemin nitelikleri doktrin ve yargı kararlarıyla şekillenmektedir. Bu çerçevede, yargı kararlarına göre bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, bunun bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş olması ve idarenin idari faaliyette bulunduğu alan ile ilgili bulunmalıdır⁴. Danıştay, bir İçtihadı Birleştirme Kararında idari işlemi kısaca, idare makamlarının idare fonksiyonları ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelendirmiştir⁵. Yine Danıştay'ın daha sonraki muhtelif kararlarında idari işlem, kamu hizmetinin yürütülmesi dolayısıyla

¹ GÖZLER, K., Hukuka Giriş(1998), Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, sf. 332.

² SEZGİN, M. (2011), "İdari İşlem – İcra – Ayrılabilir İşlem – Yargısal Denetim", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt No: LXIX, Sayı: 1-2, sf. 242. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010538/1023009775>, E. T. 14. 06. 2016.

³ ERKUT, C. (1990), İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Ankara, Danıştay Yayınları, sf. 9.

⁴ ERGİN, C. (2008), İdari Yargı Davaları, Ankara Seçkin Yayınları, sf. 134

⁵ DİBKK, 14. 04. 1973 tarih ve E. 1972/2, K. 1973/10 sayılı kararı, (12. 07. 1973 tarih ve 14592 sayılı Resmi Gazete)

idare tarafından kamu gücü kullanılarak tek taraflı irade beyanı ile tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) işlem olarak tanımlanmıştır⁶.

Bazı yazarlara göre, iptal davasının konusunu oluşturmak bakımından idari işlem, idari makamların kamu gücü kullanarak idare hukuku alanında yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamaları iken⁷, bazı yazarlara göre idari işlem, idare hukuku alanındaki ve idari yargı tarafından denetlenilen işlemlerdir⁸.

Bütün aktardığımız açıklamaları toparlayacak olursak, idari işlem, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince, kamu gücü kullanılan, doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır⁹.

2.1.2. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemin özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

2.1.2.1. İdari makamlarca yapılma

Fransız hukukunda idari otorite kavramı olarak tanımlanan idari makam, hem kamu gücünü, hem de kamu gücünü kullanan organı ifade etmektedir¹⁰. Dolayısıyla idari işlem sadece, kamu gücünü kullanma yetkisine sahip olan makam tarafından yapılabilmektedir. Bununla birlikte, idarenin nam ve hesabına kamu hizmeti yapmakla yetkili ve görevli kılınmış özel hukuk gerçek ve tüzel kişiler de kendilerine kanunla açık bir yetki verilmesi halinde idari işlem yapma ehliyetine sahiptirler¹¹.

İdare içinde yer alan birimlerin tüm işlemleri idare işlevine ilişkin olmayabilir; örneğin idare dışında yer alan yasama ve yargı organlarının idare işlevine ilişkin işlemleri de bulunabilmektedir¹². Bu bağlamda, yargı fonksiyonu ve yasama fonksiyonu ile ilgili olmayan işlemlerin, salt yargı organlarınca ya da yasama organınca yapılmış olması o

⁶Danıştay 3. D., 28. 06. 1989 tarih ve E. 1988/2843, K. 1989/1804 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 01. 04. 2019.

⁷ AKYILMAZ, B. (2000), İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınevi, Ankara, sf. 27.

⁸ AKILLIOĞLU, T. (1980), "Ticaret Bakanlığının Anonim Ortaklık Ana Sözleşme Değişikliğine İzninin Çıkardığı Yönetim Hukuku Sorunları", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Aralık 1979, C. X, s. 2, Ankara, sf. 460.

⁹ AKYILMAZ, B., SEZGİNER, M., KAYA, C. (2009), Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, sf. 364-365.

¹⁰ Pierre DEVOLVÉ, L'Acte Administratif, Sirey, Paris, 1983, sf. 18 ; AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 365.

¹¹ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 364- 365.

¹² ERGİN, C. (2008), İdari Yargı Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, a. g. e., sf. 135.

işlemin yargısal işlem ya da yasama işlemi olmasına dayanak oluşturmaz. Dolayısıyla bu işlemlerinde idari işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

2.1.2.2. Hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir düzenleme olma

İdari işlemin hukuki sonuç doğurmaya yönelik olması, idari işlemi idari eylemden ayırt edilebilmesine yarayan bir özelliğidir. Yapılan düzenlemenin idari işlemin bir unsuru olarak nitelendirilebilmesi için o düzenlemenin tamamlanmış olması gerekmekte olup, bu yönü eksik kalan bir düzenlemenin hukuki anlamda bir etki yaratması da beklenemez¹³.

2.1.2.3. Kamu gücü kullanılarak tesis edilme

İdare hukuku bir kamu hukuku dalı olduğundan, bu ilişki devletin egemenliğinden idari faaliyetin temel hukuki aracı olan kamu gücünü ortaya çıkarmıştır¹⁴. Bir idari faaliyetin, kamu hukukuyla ilgili bir idari faaliyet olup olmadığı, faaliyetin kamu gücü kullanılarak yapıp yapılmadığına göre tespit edilecektir¹⁵. Dolayısıyla, kamu gücünü özel hukuk yetkilerini aşan yetkiler olarak tanımlamak mümkündür.

İdare tarafından gerçekleştirilen hukuki bir işlemin dayanağının kamu gücü kullanma yetkisi veren bir hukuki norm olması halinde, o işlemin kamu hukukuyla ilgili bir idari tasarrufu olduğu söylenebilir.

2.1.2.4. Tek yanlılık

Tek yanlılık kavramı olarak tek bir irade açıklamasıdır. Buradaki iradenin tek yanlılığı, işlemin tek yanlı bir irade açıklaması ile oluşmasıdır¹⁶. İdare, idari işlemleri oluştururken araştırma ve inceleme yapmak gibi başka işlemler yapmak zorunda kalabilir. Hazırlık işlemleri ve danışma işlemleri bu nitelikte işlemler olup, işlemin oluşma süreci ile ilgili usuli işlemlerdir¹⁷. Örneğin ihale sürecinde yaklaşık maliyetin tespiti aşamasında diğer kamu kurum ve kuruluşlarından gerçekleştirdikleri ihalelerde oluşan fiyatlara ya da sanayi ve ticaret odalarından piyasa fiyatlarına yönelik bilgi talebi, yaklaşık maliyetin ihaleyi yapacak olan idari makamca tespiti işleminin tek yanlı olma niteliğini bertaraf etmemektedir.

¹³ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 366-367.

¹⁴ Didier, TRUCHET, Droit Administratif, 6. Edition Thémis, Paris, 2015, s. 25., ; UÇAR. İsmail (2016), İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcalığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcalığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, sayı:3, sf. 339.

¹⁵ HOFFMAN/GERKE, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6 Aufl., Köln 1994, sf. 98; AKYILMAZ, a. g. e., sf. 39)

¹⁶ ERGİN, a. g. e., s. 135.

¹⁷ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 368-369.

2.1.2.5. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanma

İdarenin tek yanlı olarak tesis ettiği idari işlemlerin hukuka uygun oldukları varsayılır. Tek yanlı bir idari işlemin, bir mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar hukuka uygun olduğu varsayıldığından, idari işlem iptaline kadar uygulanmasına devam edilir¹⁸. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasının sonucu, idari işlemlere karşı açılacak iptal davalarının idari işlemin yürütülmesine engel oluşturmamasıdır.

2.1.2.6. İcrailik

İdare hukuku, kamusal iradenin üstünlüğünden dolayı tüzel kişiliklerin, herhangi bir özel hukuk kişisinden daha üstün yetkilere sahip olması temelini esas alır, böylelikle idari işlem kendine özgü bir güç kazanarak icrai nitelik kazanmaktadır¹⁹. İcrailik, idari işlemin yürütülmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır²⁰. İdari işlemin icrailiği, tek yanlılık ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özellikleri gibi idari işlemin kimliğini oluşturması bakımından önemli bir unsurdur²¹. İcrailik özelliğiyle birlikte idari işlemler kamu gücünün de etkisiyle üçüncü kişiler üzerinde bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini göstermektedir²².

İcrailik, idarenin iradesinin açıklanması suretiyle mevcut hukuk düzeninde değişiklik yaratılması olup, bu anlamda idari işlemin hukuk yönünden etkisi ani ve genel olmaktadır. Fakat icrailik kavramı, işlemin resen icra edilebilmesinden farklıdır. Hukuk alanında derhal değişiklik meydana getiren icrai işlem maddi alanda derhal ve her zaman değişiklik yapmayıp, bunun için bazı işlemlerin gerçekleşmesi gerekebilir²³. İdari kararın icrailik özelliği, idareye özel kişiler karşısında önemli üstünlükler sağlar; örneğin idare, kendi iradesini ilgili kişilere empoze etme imkânına kavuşur²⁴.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) ilk inceleme konularını düzenleyen 14'üncü maddesinde kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin iptal davasına

¹⁸ GÖZLER, K. (2008), İdare Hukuku Dersleri (7. Baskı), Bursa Ekin Basım Yayım Dağıtım, sf. 269.

¹⁹ ERKUT, a. g. e, sf. 17.

²⁰ CANBAZOĞLU, K. (2010), Vergilendirme ve Vergi Alacağı'nın Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi, TBB Dergisi, Sayı:89(sf. 154-195), sf. 159.

²¹ KAĞITCIOĞLU, M. (2012), İdari İşlemin İcrailiği, TBB Dergisi, 2012(103), sf. 268, E. T. 18. 06. 2016, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr>.

²² ERKUT, C. (1990), İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Ankara, Danıştay Yayınları, sf. 119.

²³ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 369.

²⁴ GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, a. g. e., sf. 266.

konu olabileceği hüküm altına alınmıştır. Bahse konu hükümdeki “yürütülmesi gereken işlem” kavramı “icrai işlem” kavramına karşılık gelmektedir. Örneğin Danıştay bir kararında taşınmazın haciz satışına esas olmak üzere alınan kıymet takdiri kararının hazırlayıcı işlem olduğu, kıymet takdiri kararının ihrazi işlem niteliğinde ve kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden olmadığı gerekçesiyle davayı reddeden vergi mahkemesinin kararını onamıştır²⁵.

Danıştay diğer bir kararında ise yasada öngörülen, kurulca uygun görülme, yerel idarelerce onaylanma hususlarının idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğini ortadan kaldırmadığına karar vermiştir²⁶;

“...Koruma Kurullarının çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar bir yönetmelikle belirlenir.” yolundaki hükümleri karşısında, koruma kurullarının koruma amaçlı imar planları ile ilgili kararlarının, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu kararlar olduğu, Yasada öngörülen, kurulca uygun görülme, yerel idarelerce onaylanma hususu ise, imar planlarının imar mevzuatı gereği yürürlüğe girme aşamasını belirleyen bir düzenleme olup, kurul kararlarının kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğini ve bağlayıcı olma özelliğini ortadan kaldırmadığı açıktır.”

Yine Danıştay başka bir kararında ise idari işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu olan ve idari davaya konu edilebilecek işlemler; idarelerin kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade beyanı ile tesis ettikleri, hukuk düzeninde değişiklik yapan, başka bir ifadeyle ilgililerin hukukunu etkileyen işlemler olarak tanımlamıştır²⁷.

2.1.2.7. Resen icra edilebilirlik

Bir idari işlemin hukuk dünyasında ortaya çıkan sonuçlarının, maddi ortama doğrudan doğruya idare tarafından aktarılmasına o kararın resen icrası denilmektedir. Resen icra edilebilirlik özelliği, idari işlemin uygulanması ile ilgilidir. İdarenin, kendi aldığı hukuka uygun kararları uygulayabilmek için olsa dahi kişinin fiziki varlığı veya mal varlığı üzerinde cebir kullanmak konusunda kural olarak bir yetkisi yoktur²⁸.

2.1.2.8. Yargısal denetime tabi olma

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak bütün idari işlemler yargısal denetime tabidir. Bu husus Anayasa'nın 125'inci maddesinin birinci fıkrasında idarenin her türlü

²⁵Danıştay 3. D., 21. 05. 1998 tarih ve E. 1997/2422, K. 1998/1795 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 01. 04. 2019.

²⁶DBGK, 14. 11. 2002 tarih ve E. 2002/2, K. 2002/5 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 01. 04. 2019.

²⁷Danıştay 15. D., 15. 09. 2015 tarih ve E. 2015/3624 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 01. 04. 2019.

²⁸GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, a. g. e., sf. 268.

eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu şeklinde ifade edilmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki Anayasa'da bir takım idari işlemler yargı denetimi dışında tutulmuşlardır²⁹.

2.2. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri

2.2.1. Vergi İcra Hukuku Kavramı

Borç ilişkilerinin en doğal sona erme biçimi, borcun zamanında ve rızaen ödenmesidir. Rızaen ödenmemesi durumunda özel hukuka tabi borç ilişkileri bakımından cebren tahsil yoluna gidilebilmekte ve İcra ve İflas Hukuku (İİK) hükümleri uygulanmaktadır. Aynı şekilde, kamu alacakları da, öncelikli olarak rızaen ödenmekte yahut zorla tahsil edilmektedir. Kamu alacaklarının zorla tahsil aşamasında vergi icra hukuku hükümleri devreye girmektedir. Esasen, vergi icra hukuku kamu alacaklarından ziyade kamu alacağının bir alt türü olan vergilerin tahsili ile ilgilenmektedir. Ancak kamu alacaklarında kamu gücü taraf olarak bulunduğundan vergi icra hukuku teriminin her türlü tahsil için kullanılabileceği düşünülmektedir.

Kamu icra hukuku deyimi, mali hukukun bir alt dalı olarak düşünülmekte ve kural olarak vergi, resim, harç gibi kamu gücüne dayanan mali yükümlerden doğan kamu alacağının tahsilini ifade etmektedir. Ancak, kamu icra hukukunun konusunu sadece kamusal mali yükümler oluşturmamaktadır. Çünkü devletin ve diğer kamu idare ve kurumlarının kamusal mali yüküm niteliğinde olmayan alacakları da kamu icra hukuku kurallarına göre tahsil edilmektedir³⁰.

Kamu alacaklarının tahsil usul ve tekniğine ilişkin olduğu ölçüde vergi icra hukuku, vergi hukukunun bir dalıdır. Şekli vergi hukuku içinde, mantıki sıra itibariyle vergi usul hukukunu tamamlayıcı bir dal olarak yer almaktadır. Bu niteliğine göre icra hukuku için yapılan tanımlardan yararlanarak vergi icra hukuku "Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının), kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır." şeklinde tanımlanabilir³¹.

Vergi icra hukuku, vergi hukukunun bir alt dalı olmakla birlikte kendine özgü bir hukuk dalı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Nitekim hem İİK hem de idare hukuku ile

²⁹ Anayasa'nın 125'inci maddesinin ikinci fıkrasında "Yüksek Askerî Şûranın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayırma hariç her türlü ilişik kesme kararlarına karşı yargı yolu açıktır. " hükmü yer almaktadır.

³⁰ KARAKOÇ, Y. (2014), Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, sf. 608.

³¹ ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., KUMRULU, A. (1985), Vergi Hukuku Cilt I Genel Kısım, 2. Bası, Ankara, sf. 183, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/131.pdf>, E. T. 05. 01. 2017

yakından ilişkilidir. Örneğin verginin tahsili de bir idari işlem niteliğinde olduğundan vergi tahsil işlemleri de idarî işlemlerin genel ilkelerine uymak zorundadır.

İcra hukuku ile vergi icra hukukunun ilişkisine gelindiğinde ise, devlet, kamu gücüne dayanan ve kendisine ait olan bir alacağın tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri devreye girmektedir. Doktrinde kamu alacaklarının tahsilinin İİK dışında ayrı bir kanunla düzenlenmesine bile gerek olmadığı görüşü de bulunmakla birlikte, vergi icra hukuku kapsamına giren ilişkilerde temel bir nitelik farkı görülür; bu fark belli düzenlemelere giderken tümüyle ayrı amaçlar güdülmesine yol açmaktadır. Vergi icra hukukunda, bireysel planda doğan bir hukukî durumun düzenlenmesi söz konusudur. Doğan hukukî durumun yarattığı borç malvarlığına dâhil bir borçtur; ancak bu borcun niteliği farklıdır. ... Kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve bir ölçüde kollektif çıkarın bireysel çıkara üstün tutulması ilkeleri kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların riske sokulmadan, düzenli ve zamanında sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk ise kamu alacaklarının belli, özel ve etkili usullere göre tahsiline yol açmaktadır. İdare, kamu alacaklarında re'sen icra yetkisini kullanmaktadır. Re'sen icra yetkisi, idarenin alacağı kararları başka bir aracıya başvurmadan kendiliğinden icra edebilme yeteneğidir. Özel icra takiplerinde ise devlet gücünün araya girmesi zorunluluğu söz konusudur³². Kısaca özetlemek gerekirse, vergi icra hukukunda devlet kamu gücünü kullanarak kamu alacaklarını tahsil yoluna gitmektedir.

Diğer taraftan, özel hukuk hükümlerine tabi alacaktan farklı olarak devlet alacaklı kimliğiyle alacağını tahsil ettikten sonrasını, yani borçlunun (yükümlünün) durumunu düşünmek zorundadır. Aksi halde, devlet kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır³³.

Genel icra hukuku ile vergi icra hukuku yukarıda sayılan farklılıkları bulunmasına rağmen yakın ilişki içerisinde olan hukuk dallarıdır. 6183 sayılı AATUHK kamu hukukundan doğan alacakların tahsiline yönelik özel bir kanundur. İcra ve iflas kanunu ise özel hukuktan doğan alacakların tahsiline yönelik genel bir kanundur. Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanun'da boşluk olması durumunda İİK hükümleri kendiliğinden uygulanmayacak olup, açıkça yollama yapılması durumunda uygulanmaktadır.

³² ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, sf. 185, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/131.pdf>, E. T. 05. 01. 2017.

³³ ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU, sf. 185, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/131.pdf>, E. T. 05. 01. 2017.

Vergi icra hukukunda iflasa ilişkin hükümler bulunmayıp, iflas durumunda icra ve iflas kanunu hükümleri uygulanmaktadır. İflas isteme bakımından adi ve ticari alacaklar arasında bir fark bulunmadığı gibi kamu alacakları ile özel hukuktan doğan alacaklar arasında da bir fark yoktur³⁴.

2.2.2. Vergi İcra Hukukuna Hâkim Olan İlkeler

Vergi icra hukukuna hâkim olan ilkeler, hukuk devleti ilkesi, resen harekete geçme ilkesi, malvarlığı ile sorumluluk, çıkarlar dengesinin gözetilmesi ve usul ekonomisi ilkesidir.

2.2.2.1.Hukuk devleti ilkesi

Hukukun her alanında olduğu gibi, vergi icra hukukunda da temel ilke hukuk devleti ilkesidir. Anayasanın 73. maddesi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin anayasal dayanağını oluşturmakta olup, genel olarak vergi ödevi ifade edilmiştir. Verginin uygulanması aşamasında hukuka uygun işlemler, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayacaktır.

2.2.2.2.Malvarlığı ile sorumluluk

Devlet zamanında ödenmeyen vergi borçları için borçluları malvarlığı ile sorumlu tutabilir. Bu ilke Anayasanın 38. maddesinde yer alan “...Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.” hükmünün bir gereğidir. Ancak 6183 sayılı Kanun’un 60. maddesinde yer alan tazyik hükmü bu kuralın istisnası sayılabilir. Diğer taraftan borçlunun malvarlığı ile sorumlu olmasının da sınırı haczedilemeyecek mallardır.

2.2.2.3.Çıkarlar dengesinin gözetilmesi

Devlet vergi borcunu tahsil ederken borçlunun durumunu da vergi kaynağını kurutmamak adına gözetmek durumundadır. Önemli olan var olan alacağı her halde tahsil etmek değil, aynı kaynaktan devamlı gelir sağlayabilmektir³⁵.

2.2.2.4.Resen harekete geçme ilkesi

Devlet borcunu zamanında ödemeyen borçlulara karşı cebir kullanma yetkisine sahiptir. Bu yetki tahsil dairesi aracılığıyla kullanılır.

³⁴ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 617.

³⁵ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 627.

2.2.2.5.Usul ekonomisi ilkesi

Tahsil işlemleri yürütülürken, tahsilatın en az masrafla ve çabuk şekilde yapılması önem arz etmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 106. maddesinde düzenlenmiş olan terkin kurumu, tahsilatta usul ekonomisi ilkesinin bir sonucudur. Tahsil için yapılacak giderler alacaktan fazla olduğu durumlarda kamu alacağı terkin edilmektedir³⁶.

2.2.3.Vergi İcra Hukukunun Kapsamı

Vergi icra hukuku başlığı altında yaptığımız tanımdan yola çıkarak, vergi icra hukukunun kapsamını devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının, kamu gücüne dayanan gelirlerinin (zorla) tahsili şeklinde tanımlamak mümkündür. Esasen yukarda yer verdiğimiz tartışmalar doğrultusunda geniş anlamıyla vergi icra hukuku kamu gücüne dayanan kamu gelirlerini kapsamakla birlikte dar anlamıyla vergilerin tahsili sürecini kapsamaktadır. Kamu alacaklarında ilişkinin başından beri kamu gücü taraf olarak bulunduğundan vergi icra hukuku teriminin her türlü tahsil için kullanılabileceğini söylemek yanlış olmaz³⁷.

2.3. Ödeme Emrine İlişkin Temel Kavramlar

2.3.1. Kamu Alacağı Kavramı

Kamu hizmetlerinin finansmanı sağlamak için kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden doğan, kamu idarelerinin bütçelerinde bulunan ve idari işlemlerle tahsil edilebilen gelirler kamu alacağı olarak tanımlanabilir³⁸.

6183 sayılı Kanunun³⁹ “Kanunun şümulü” başlıklı 1. maddesinde yer alan hüküm kamu alacağı kavramını da belirlemektedir. Kanun hükmü çerçevesinde, kamu alacağı alacaklı tarafın devlet, il özel idareleri ve belediyelerin olduğu ve söz konusu tüzel kişilere 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 ile aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamalarından doğan diğer alacakları ve bunların takip masraflarından oluşan alacaklar olarak tanımlanabilir. Örneğin Danıştay 22.04.2016 tarihli kararında bir anonim şirketin Irak'a yaptığı ihracat bedelini tahsil edememesi üzerine tespit edilen ihracat alacağı,

³⁶ RENÇBER, A. (2014), Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, XII Levha Yayınları, İstanbul, sf. 44.

³⁷ ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2010), Vergi Hukuku (19. Bası), Turhan kitabevi, Ankara, sf. 156.

³⁸ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 628.

³⁹ 6183 sayılı Kanun'a ilişkin daha ayrıntılı bilgilere “6183 sayılı Kanun'a göre Kamu Alacakları” başlığı altında yer verilecektir.

Güçlendirme ve Destekleme Fonundan sağlanmak üzere teminat karşılığında Türk Eximbank'tan döviz kredisi kullanılması olayında dava konusu alacağın anonim şirket ile Türk Eximbank arasında imzalanan özel hukuk hükümlerine tabi bir kredi sözleşmesinden kaynaklandığı ve anılan Banka tarafından sağlanan kredinin finansmanının Güçlendirme ve Destekleme Fonu olması da, kredi alacağının hukuki niteliğini değiştirmeyeceği; söz konusu alacağın, adli yargı yerinde açılacak bir alacak davası ile takip ve tahsil edilmesi gerektiği, kaynaklanan uyuşmazlık konusu alacağın takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılamayacağı şeklinde karar vermiştir⁴⁰.

AATUHK kapsamını belirleyen diğer bir hüküm olan 2. maddesindeki düzenlemeden Tahsili Emval Kanununa (TEK) atfedilen alacakların da kamu alacağı olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yeni çıkarılacak kanunlarda bir alacağın Tahsili Emval Kanununa ve 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceğine yönelik hüküm bulunursa, söz konusu alacak niteliği itibariyle kamu alacağı olmasa dahi takibi ve tahsili kamu icra hukuku hükümlerine göre gerçekleştirilir⁴¹.

Kanunda “devlet” kavramına yönelik bir tanım ve kapsam belirtilmemiştir. Kanunun lafzi ifadesiyle anlaşılması gereken kapsam ve anlam genel bütçeye⁴² dâhil dairelerden oluşmaktadır⁴³. Örneğin, kamu iktisadi teşebbüsleri kendilerine tanına özel hukuk tüzel kişiliği nedeniyle diğer bazı muhtelif kanunlarda olduğu gibi AATHUK’un kapsamı dışında yer almaktadır⁴⁴. Diğer taraftan genel bütçe dışında yer alan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve sosyal güvenlik kurumları kendi kanunlarında yapılan atıf gereği alacakları 6183 sayılı Kanun’a göre tahsil edilmektedir⁴⁵.

2.3.1.1. Kamu alacaklarının özellikleri

Kamu alacaklarında taraflardan birini devlet oluşturduğundan, devletin kamu gücüne dayanılarak tahsil edilir.

Yukarıda da aktardığımız gibi bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için devlete, il özel idaresine veya belediyeye ait bir alacak olması gerekmektedir. Ancak alacağın

⁴⁰ Danıştay 10. D., E:2013/5202, K:2016/2279, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 04. 04. 2019.

⁴¹ Business and Economics Research Journal Volume 2 Number 2 2011 pp. 61-76 ISSN: 1309-2448, www.berjournal.com, sf. 2.

⁴² Genel bütçe kavramı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 12. maddesinde devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve Kanunun ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır.

⁴³ YILMAZ, K. (2006), Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa Açıklama Yorum Yargı Kararları, Ce-Ka Yayınları, Ankara, sf. 30.

⁴⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a. g. e., sf. 160.

⁴⁵ BUDAK, T., BENK, S. (2011), Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Business and Economics Research Journal Volume 2 Number 2, s3. amazonaws.com, E. T. 22. 11. 2018, sf. 63.

bahsedilen tüzel kişilere ait olması yeterli değildir. Bu alacak AATUHK’da sayılan vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacaklardan olmak zorundadır. Dolayısıyla, yapılan açıklamalar doğrultusunda, kamu alacakları kamu hukukundan doğar ve kamu hukukuna tabidir. Kamu alacaklarının diğer bir niteliği ise kamu hizmetlerinin finanse edilmesi amacıyla tahsil edilir.

2.3.1.2. 6183 sayılı kanuna göre kamu alacakları

Ödeme emri, vergi icra hukukunun önemli aşamalarından biridir. Hal böyle iken vergi icra hukukunun temelini oluşturan 6183 sayılı AATUHK’dan bahsetmek yerinde olacaktır.

6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının takip ve tahsil usul ile esaslarını düzenleyen bir usul kanunudur. 1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun pek çok değişikliğe uğramış, ancak yapısını büyük ölçüde korumayı başarmıştır.

6183 sayılı Kanun öncesinde Tahsili Emval Kanunu hükümleri uygulanmaktaydı. TEK’in ihtiyaçları karşılayamayacak duruma gelmesi karşısında 6183 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi zorunlu hale gelmiş ve kanunun gerekçesinde şu ifadeler yer verilmiştir:

“Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığı zaman mahdut birkaç vergiyi şümulü içine alıyordu. Kanununun 1 nci ve 2 nci maddelerinde konusu (Emlâk ve akar, arazi Hazine namına alınan mukataa zemin, temettü ve arazii miriye üzerinde tarh olunan aşar bedeli, Maarif ve Teçhizat hisseleri ve tezkere esmanı, tahrir masrafları ve arazi üzerine tarh olunan âşann tarh ve tertip muamelesi esasiyesinin masraflarının sureti tahsili) olarak tesbit edilmişti. Fakat kanunun şümul şahsı, sayılan bu alacaklarla mahdut kalmamı ve yürürlüğe girdiğinden kısa bir zaman sonra başlayan değişikliklerle bugünkü çok şümulü ve dağınık manzarasını almıştır. Halen pek çok adede ve birçok dağınık mevzulardaki kanunlarda Tahsili Emval Kanununa atıflar yapılmış. Devletten baka özel idarelere, belediyelere ait birtakım alacaklar da özel kanunlarından atıflar yapılmak suretiyle kanunun şümul sahasına dâhil olmuş bulunmaktadır...Tahsili Emval Kanunu ve eklerinin bir özel kovuşturma sistemi kurmak hususundaki kifayetsizliğinden baka, koyduğu ödeme ve kovuşturma sistemi bugünkü ekonomik ve Sosyal ihtiyaçlarımızı karşılamaktan da çok uzaktır. Gerçekten, borçlular, kamu alacaklarının ödeme vasıtaları bakımından bugün hemen her memlekette uygulanmakta olan kolaylıklardan mahrum bulunmaktadır. Borcunu zamanında ödemiyenler hakkında uygulanan ve talikan ihtar, haciz, saüş ve hapisle tazyikten ibaret bulunan usul pek geridir. Her borçluya bir ihtarname tebliğ yerine bu borçlulardan isimlerini hep bir arada ve bir cetvel halinde ilan etmek büyük şehirlerde ve geniş ve dağınık oturan borçluları ikaz bakımından kâfi derecede verimli olmamaktadır. Her hangi bir kimsenin talik edilen cetvellerde adını arayıp bulması hem

gölünç ve hem de ihmal edilen bir iş olmakta, ihtar keyfiyetinden haberi bulunmayan borçlu birdenbire hacizle ve çeşitli kovuşturmalara karşılaşıncı huzursuzluk duymaktadır...”⁴⁶.

Tarih, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil işlemine ilişkin esaslar anılan Kanunda düzenlenmiş, ayrıntılarına yer verilmiştir. AATHUK’un 1. maddesinde kapsam “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...” şeklinde, 2. maddede “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.” şeklinde belirlenmiştir. Öte yandan, AATUHK’a yollama yapılması durumunda yine TEK hükümleri uygulanacaktır. Ancak salt AATUHK hükümlerinin uygulanması alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır.

AATUHK’a göre kamu alacaklarını asli nitelikte kamu alacakları, fer’i nitelikteki kamu alacakları, takip masrafları ve diğer kamu alacakları başlıkları altında incelemek yerinde olacaktır.

2.3.1.2.1. Asli nitelikteki kamu alacakları

Asli nitelikteki kamu alacakları vergi, resim, harç, para cezaları, vergi cezaları, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları ve takip masraflarından oluşmaktadır⁴⁷.

AATHUK’da asli kamu alacakları belirlenirken “gibi” sözcüğünün kullanılması söz konusu alacakların çeşitlerinin sayılarak alacakların sınırlandırılmasından dolayıdır⁴⁸.

2.3.1.2.2. Fer’i nitelikteki kamu alacakları

Fer’i kamu alacakları, gecikme zammı, tecil faizi, haksız çıkma zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammından oluşan ve asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır. Bu alacaklar devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılamak için asıl kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanır⁴⁹.

⁴⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, <http://www.gib.gov.tr/>, E. T. 07. 01. 2017.

⁴⁷ ÖZBALCI, Y. (2003), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, sf. 48.

⁴⁸ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 632.

⁴⁹ GERÇEK, A. (2010), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, sf. 6.

2.3.1.2.3. Diğer kamu alacakları

AATHUK'un 1. maddesinde hangi alacakların kamu alacağı olduğu belirtilmiştir. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin, sözleşmeden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanan alacakları diğer kamu alacaklarını oluşturmaktadır. Yani, diğer kamu alacağı niteliği kazanabilmesi için, sözleşmeden, haksız fiilden veya haksız iktisaptan doğmamış ve kamu hizmeti uygulamasından doğmuş olması şartlarını birlikte taşıması gerekmektedir. Bu sebepten dolayı, pek çok alacak AATHUK kapsamına girmektedir⁵⁰.

Diğer kamu alacaklarının daha iyi anlaşılması açısından kamu hizmeti kavramına göz atmakta fayda vardır. Kamu hizmeti, bir kamu tüzel kişisi veya onun denetimi altında bir özel hukuk kişisi tarafından genel veya ortak ihtiyaçları karşılanmak amacıyla ifa edilen kamu yararı amacına yönelik faaliyetlerdir⁵¹.

Bir alacağın kamu alacağı olmasına esas kriter olan kamu hizmeti kavramına özel hukuk kişisi tarafından yerine getirilen kamu hizmeti kavramı girmemektedir. Çünkü kamu icra hukuku hükümlerine göre sadece devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından yapılan kamu hizmetlerinden kaynaklanan alacaklar tahsil edilmektedir⁵².

Kamu hizmeti yapılmasından doğan kamu alacaklarının listesini çıkarmak güç olsa da bazı örnekler vermek mümkündür. Belediyelerin, hizmetlerinden yararlanan taşınmaz maliklerinden tahsil ettikleri harcamalara katılma payları kamu hizmetlerinden doğan kamu alacaklarına açık bir örnek oluşturmaktadır⁵³. Kamu hizmetinden doğan kamu alacaklarını tanımlamanın güçlüğüne, kanun koyucunun kamu hizmetinden doğan alacakları istisnalarını sayma yoluyla tanımlamasından çıkarmak zor değildir.

2.3.1.2.4. Takip masrafları

Takip masrafları, 6183 sayılı Kanunun 1. maddesi kapsamına giren asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının tahsilleri amacıyla yapılan takiplerin gerektirdiği masraflar olup, bu alacaklara 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır ve kamu alacağı sayılmaktadır. Takiplerden doğan masraflara zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza gibi, her türlü gider, takibat gideri örnek verilebilir⁵⁴.

⁵⁰ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 49.

⁵¹ GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, a. g. e., sf. 509.

⁵² KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, a. g. e., sf. 634.

⁵³ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, a. g. e., sf. 635.

⁵⁴ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 49.

Takip giderlerinin takip ve tahsilini 6183 sayılı Kanundan ayrı bir hükme tabi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icra mercilerinde takibe sevk etmek anlamına gelecektir. Söz konusu alacaklar, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule takip ve tahsil edilmeleri yararlı ve zorunludur⁵⁵.

2.3.2. Kamu Borçlusu

AATHUK'un 3. maddesinde kamu borçlusu kamu borcunu ödemekle yükümlü olan, gerçek veya tüzel kişiler, kanuni temsilciler, mirasçılar ve vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve kefil olarak hüküm altına alınmıştır.

2.3.2.1. Gerçek kişi kamu borçluları

Gerçek kişi kamu borçlularından kastedilen vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve kefildir.

2.3.2.1.1. Vergi mükellefi

Vergi hukukunda vergi mükellefi diye bir kavramın ortaya çıkmasının sebebi devletin finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplanmasını sağlamaktır⁵⁶. Vergi mükellefi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre ödeme yaptığında kendi ekonomik değerlerinde eksilme meydana gelen, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği, verginin asıl borçlusudur⁵⁷.

Vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olayın vergi mükellefi kişiliğinde gerçekleşmesi ile doğar. Bunun için de vergiyi doğuran olay ile vergi mükellefi arasında bir bağın kurulması gerekmektedir⁵⁸.

Vergi mükellefine ilişkin tanım, ilk bakışta vergi mükellefinin sadece vergiyi ödeme görevi olduğu şeklinde bir kanı oluşmaktadır. Ancak, vergi mükellefinin vergiyi ödeme dışında başka görevleri de bulunmaktadır. VUK'ta hüküm altına alınan ve yerine getirilmemesi durumunda çeşitli yaptırımlara maruz kalan bu ödevler şekli ödevler olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, defter tutmak, adres değişikliklerini bildirmek gibi⁵⁹.

⁵⁵ ÇELİK, B. (2001), Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, sf. 30.

⁵⁶ GERÇEK, A. (2005), Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, AÜHFD, Sy. 3, C. 54(sf. 157-193), sf. 158.

⁵⁷ ÇELİK, a. g. e., sf. 39.

⁵⁸ GERÇEK, a. g. e., sf. 31.

⁵⁹ KIZILOĞLU, Ş., TAŞ, M. (2010), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (, Güncellenmiş 2. Baskı), Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf. 55.

Vergi mükellefi olmak için medeni hukuktaki fiil ehliyeti⁶⁰ aranmaz. Vergi hukukunda önemli olan verginin ödeme gücüne göre alınmasından kaynaklı hak ehliyetidir⁶¹. Dolayısıyla herhangi bir şekilde kanuni ehliyeti olmayan veya yasak faaliyetlerle uğraşan bir kişinin vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmesi durumunda vergi mükellefiyeti doğacaktır⁶².

2.3.2.1.2. Vergi sorumlusu

Vergi sorumlusu, vergi mükellefi ile olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme sürecine ilişkin maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinde üçüncü kişilere karşı sorumlu olan kişilerdir⁶³. Vergi sorumlusu ile vergiyi doğuran olay arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayın doğması ile başlar, ödemenin yapılması ile son bulur⁶⁴.

Vergi sorumluluğu kanundan doğar, bu sebeple tarafların iç ilişkilerinde verginin amacına aykırı olmamak koşuluyla vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşme yapabilir. Yine de bu sözleşmeye karşın vergi dairesine karşı muhatap vergi sorumlusu olacaktır. Örneğin Danıştay bir kararında VUK kapsamındaki mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı, dolayısıyla limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmelerin özel hukuk sözleşmesi niteliğinde olduğu, kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, belirtilen nitelikteki pay devri sözleşmeleriyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmadığına hükmetmiştir⁶⁵.

Vergi sorumlusuna ilişkin diğer bir özellikte sorumluluğun ferî nitelikte olmasıdır. Dolayısıyla mükellef vergi ödevini yerine getirmediği zaman ikincil nitelikte vergi sorumlusuna başvurulabilecektir⁶⁶. Böylece vergi sorumlusu kavramıyla birlikte vergilerin kolay ve en az masrafla tahsili ile vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi sağlanmakta, vergi alacağını güvence altına alınmaktadır⁶⁷.

⁶⁰ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 9. maddesinde ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetine sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı madde hükmünde fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edebilir ve borç altına girebileceği de düzenlenmiştir.

⁶¹ ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y. (2001), Vergi Hukuku(Yenilenmiş 5. Baskı), İmaj Yayıncılık, Ankara, 96-97.

⁶² GERÇEK, a. g. m., sf. 159.

⁶³ GERÇEK, a. g. e., sf. 32.

⁶⁴ SABAN, N. (2015), Vergi Hukuku(7. Bası), Beta Yayınları, İstanbul, sf. 80.

⁶⁵ Danıştay 3. D., 04. 03. 2014 tarih ve E:2013/7629, K:2014/902 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. :27. 02. 2019.

⁶⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a. g. e., sf. 80.

⁶⁷ GERÇEK, a. g. m, sf. 163.

2.3.2.1.3.Kanuni temsilciler

Kanuni temsilcilerde AATUHK'un 3. maddesinde kamu borçlularından sayılmıştır. Öyle ki, kanuni temsilcilerin öneminden dolayı AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilciler için ayrıca bir düzenleme yapılmıştır. İlgili mevzuat hükmü şu şekildedir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Hükümden anlaşılacağı üzere, kamu alacağı için kanuni temsilciye başvurmak için ödevlerini yerine getirmemesi önemli değildir. Alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine kanuni temsilciye başvurulabilecektir. Ancak yine de, asıl borçlu hakkında takip yapılmadan, kanuni temsilci hakkında takip başlatılamayacaktır⁶⁸.

Kanun mükerrer 35. maddesine ilişkin 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde açıklık getirilmiştir. Tebliğ'e göre kanuni temsilciler ifadesinden tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerinin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.

Buna göre, tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca Ticaret Siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde atanan kanuni temsilciler, kamu alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır.

Yukarıda aktarılan madde hükmünde yer alan "... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..." ifadesinin, kamu borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun hacedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi yürütülen takip

⁶⁸ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 81-82.

işlemlerine rağmen kamu alacağının kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin olduğu halleri kapsadığı şeklinde açıklamalara yer verilmiştir⁶⁹.

Diğer taraftan kamu alacağının vergiden kaynaklanması durumunda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin VUK'un 10. maddesindeki hüküm uygulanacaktır. Anılan hükümde tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların, vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi sorumlusu veya vergi mükellefi olması durumunda vergi ödevlerinin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir⁷⁰.

2.3.2.1.4. Mirasçılar

Kanun'da mirasçılar da kamu borçluları arasında sayılmıştır. Ancak, mirasçılardan kamu borçlusu sayılabilmesi için mirasçılardan mirası reddetmemiş olması gerekir⁷¹. Vergi borcundan kaynaklı kamu borçlarına ilişkin VUK'un 12. maddesinde özel hüküm bulunmaktadır.

AATUHK'da borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında anılan Kanun hükümlerinin uygulanacağı ve borçlunun ölümünden önce başlanılmış olan işlemlere devam edileceği hüküm altına alınmıştır⁷².

2.3.2.1.5. Kefil

AATUHK'un 11. maddesinde teminat olarak kefil düzenlenmiştir. Söz konusu maddede düzenlenen kamu alacağını güvenceye almak için güvenilir bir kişinin şahsi teminatıdır.

Borçlar Hukuku'nun aksine kefalet sözleşmesinin yazılı ve noter tarafından tasdikli olması gerekmektedir. Ayrıca, gösterilen kefillerin müteselsil kefil ve müşterek borçlu olmaları gerekmektedir⁷³.

Kefil olacak şahsın,

- Ekonomik durumu iyi ve toplumda güvenilir biri olması gerekmektedir.
- Kaç tane kefilin olacağı hususu tahsil dairesinin takdirindedir, tahsil dairesi birden fazla kefil isteyebilir.

⁶⁹ www.gib.gov.tr, E. T. 27. 11. 2018.

⁷⁰ www.mevzuat.gov.tr, E. T. 28. 11. 2018.

⁷¹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 229.

⁷² ÖZBALCI, a. g. e., sf. 126.

⁷³ GERÇEK, a. g. e., sf. 41.

- Şahsi kefil olması durumunda, kamu alacaklısının ilk önce asıl borçluya başvurma gibi bir zorunluluğu yoktur, kefillerden herhangi birisinden borç tahsil edilebilir⁷⁴.

2.3.2.1.6. Yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri

Yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri de kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamındadır. Bu çerçevede AATUHK'un 35. maddesi ve VUK'un 10. maddesi devreye girecektir⁷⁵.

Diğer taraftan borcun takibe alınmasında borcun bir ihbarname niteliğinde yazı ile haberdar edilmesi, borcun rızaen ödenmesi yahut dava ile ilgili sürecin başlatılması açısından önem arz etmektedir⁷⁶.

2.3.3. Vergi Hukukunda Tahsil İşlemi

Kapsamı vergi kanunlarıyla belirlenmiş olan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi devletin vergi alacağına veya mükellefin vergi borcunun sebebinin oluşturur ve alacağın tahsiline ilişkin idari işlemlerin içinde yer aldığı süreci de başlatmaktadır⁷⁷.

Vergi hukukunda tahsil verginin kanuna uygun surette ödenmesidir. Tahsil aşamasında ödeme ile birlikte mükellefin vergi borcu sona ermektedir⁷⁸ Tahsil işlemi ile vergi borcu kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır. Diğer taraftan usulüne uygun ve yetkili kişi/kurumlara yapılmayan ödemeler tahsil anlamına gelmemektedir.

Kamu hukukundan doğan bir yükümlülük olan ödeme, kısaca kamu alacağına idari yoldan tahsil edilmesidir⁷⁹. Diğer taraftan verginin ödenebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekir.

Tahsil işlemi kamu borçlusu açısından ödeme şeklinde karşımıza çıkarken, kamu alacaklısı açısından iki yönlü olarak görünüş teşkil etmektedir. Borcun rızaen ödenmesi durumunda toplama, zorla ödetme durumunda ise tahsil işlemi olarak ortaya çıkmaktadır⁸⁰.

⁷⁴ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 191.

⁷⁵ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 84.

⁷⁶ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 85-86.

⁷⁷ ÖZAY, İ. H. (2004), Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, sf. 461.

⁷⁸ AKSOY, Ş. (2010), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (4. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul, sf. 57.

⁷⁹ ÇAĞAN, N. (1975), Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, sf. 93.

⁸⁰ ÇAPTUĞ, M., AKSOY A. Ezgi (2017), İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şener Ertaş'a Armağan, C. 19, (sf. 2893-2953), sf. 291.

Tahsil işlemi tahakkuk aşamasından farklı olarak vergi borcunu sona erdirdiğinden ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır⁸¹. Bu sebeple tahsil işlemi idari işlemlerin genel kuramına uymak durumundadır. Tahsil işleminin tarh işlemiyle zorunlu bir nedensellik bağı vardır⁸².

Genel olarak idari işlemler açısından bakıldığında tahsil, tek bir idari organın irade açıklamasıyla ortaya çıkan yalın bir işlemdir. Her bir mükellef için ayrı ayrı tesis edilmesi ve bu şekilde mükellefleri özel, kişisel bir duruma sokması nedeniyle ise birel işlemdir. Bir kişi hakkında yeni bir hukuki sonuç yaratan veya mevcut hukuki durumu değiştiren veya kaldıran niteliğe sahip olması nedeniyle tahsil işlemi yapıcı bir işlemdir⁸³. Aynı zamanda, idarenin borçluya ödeme emri göndermesi gibi işlemlerden dolayı bir uygulama işlemidir⁸⁴.

İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları açısından tahsil işlemine baktığımızda;

Yetki unsurunu; Tahsil işlemi Anayasa ve kanunların yetkili kıldığı kişilerce yerine getirilmesi gerekmektedir. Kamu alacağının tahsil işlemini yapmaya tahsil dairesi yetkili olduğundan, tahsil işleminin yetki unsurunu tahsil dairesi oluşturmaktadır.

Şekil unsurunu; Tahsil işlemi VUK ve AATUHK'da belirtilen şekil şartlarına uygun olarak yerine getirilmelidir.

Sebep unsurunu; Kamu borcunun AATHUK'da belirtilen tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması oluşturmaktadır.

Konu unsurunu; Tahsil işleminin konusunu kamu alacağının cebren ya da rızaen kamu borçlusunu tarafından ödenmesi oluşturmaktadır.

Amaç unsurunu; Tahsil işleminden beklenen nihai sonuç kamu alacaklarının en kısa sürede tahsil edilerek kamu yararının sağlanmasıdır⁸⁵.

Vergileme ile amaçlanan kamu harcamalarının finanse edilmesi hususu için devletin ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini toplaması gerekir. Bu nedenle vergilemenin son aşaması olan tahsilatın başarısı son derece önemlidir.

⁸¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a. g. e., sf. 108.

⁸² AĞAR, S. (2009), Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, sf. 127.

⁸³ AĞAR, a. g. e., sf. 146.

⁸⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a. g. e, sf. 108.

⁸⁵ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 310-313.

2.2.4. Ödeme Emrinin Hukuksal Niteliği

Cebren tahsil, zamanında ödenmeyen bir kamu alacağının, kamu gücü kullanılarak alacaklısı veya alacaklı adına kamu gücü kullanma konusunda yetkili makamlar tarafından tahsil edilmesidir⁸⁶.

İşte burada, kesinleşmiş veya tahakkuk etmiş bir vergi borcu söz konusu olduğunda, borçlu borcunu iradesiyle ödememişse, cebren tahsili sağlayan ödeme emri söz konusu olmaktadır. Usulüne uygun bir şekilde borçluya gönderilen ödeme emri ile alacak borçludan cebren tahsil edilecektir. Ancak her şeyden önce, ödeme emri düzenlenebilmesi için bir kamu alacağının varlığı şarttır⁸⁷. Kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliği hakkından doğan, ayrıcalıklı özellik taşıyan alacaklar olup, kamu hukukundan doğar ve bu hukuk hükümlerine tabi olurlar⁸⁸.

6183 sayılı Kanun'a göre bir alacağın kamu alacağı olması için ise devlete, il özel idarelerine veya belediyeye ait olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak sadece bu ölçüt, alacağın kamu alacağı olması ve 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilmesi için yeterli değildir. Örneğin, bir belediyenin taşınmazını kiraya vermesi durumunda kira bedeli alacağı 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilmeyeceğinden, söz konusu alacak için ödeme emri de düzenlenmeyecektir⁸⁹. Kanun'un 1. maddesine göre devletin, il özel idarelerinin veya belediyenin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışındaki alacakları takibi 6183 sayılı Kanun'a göre yapılır ve bu alacaklara ilişkin ödeme emri düzenlenir.

Anılan Kanun'un 2. maddesinde muhtelif kanunlarda TEK'e göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 2. maddesi kanunun uygulama alanının genişletici niteliktedir. TEK'e atıf yapılan bazı kanunlara örnek verecek olursak⁹⁰;

-2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 19.maddesine göre alınan değer paha bedelleri,

-4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkındaki Kanun'un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,

⁸⁶ GÖK, Ö. (2012), Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 12, Özel S. (sf. 381-433) sf. 388.

⁸⁷ŞİMŞEK, E. (1996), Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, sf. 439-461.

⁸⁸ TUNCER, S., Vergi Uygulamaları, Okan Yayıncılık, İstanbul 1984, sf. 5.

⁸⁹ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 47.

⁹⁰ ÇELİK, a. g. e., sf. 30.

-2903 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre pamuk ıslah bedelleri,

-442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paraları,

-4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un 15. maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedeli.

442 sayılı Köy Kanunu'nun⁹¹ 45. maddesini ele aldığımızda ilgili madde hükmünde, "Paranın harcanmasında hiçbir fenalık olmamasına ve faydasız yere para verilmemesine köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azaları göz kulak olurlar ve paranın harcanmasında fenalık ve yolsuzluk olduğu Hükümetçe anlaşılırsa kaza idare meclisinin hükmü ile Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azasının malları satılarak köylünün parası ödenir." şeklindeki hüküm ile birlikte, mülga Tahsili Emval Kanununa atıf yapılmıştır.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanun'un 01.01.21954 yılında yürürlüğü girmesiyle birlikte TEK'in mülga olmasından dolayı, birçok özel kanunda artık 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a yapılan atıf gereği tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre yapılan oda aidatları, SGK primleri, trafik cezaları, ecrimisiller gibi alacaklar da bulunmaktadır. Bu tür kanunlara örnek verecek olursak;

-2872 sayılı Çevre Kanunu hükümlerine göre kurulan, "Çevre Kirliliği Önleme Fonu" gelirleri,

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununa göre oluşturulan fonun gelirleri,

- 3182 sayılı Kanun uyarınca fona sağlanan kaynaklar,

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75. maddesi uyarınca rızaen ödenmeyen ecrimisiller,

- 6326 sayılı Petrol Kanuna göre petrol hakkı sahibinin yerine getirmediği mali yükümlülükler,

- 1593 sayılı Umumi Hıfsızsihha Kanunu uyarınca kesilen para cezaları,

- 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununda belirtilen koşullara uygulanan para cezaları

-3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununun 14'üncü maddesinde düzenlenen zoralım bedelleri,

⁹¹ 07. 04. 1924 tarih ve 68 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. <http://www.mevzuat.gov.tr/>, E. T. 18. 07. 2019.

-506 sayılı Sosyal ve Sigortalar Kanununun 80. maddesine göre süresinde ödenmeyen primler ve öbür alacaklar⁹²,

-4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu çerçevesinde dış borçlanma senetleri,

-5411 sayılı Bankacılık Kanunu çerçevesinde tesis edilen para cezaları.

Yukarıda yer verdiğimiz 4749 sayılı Kanun’u ele aldığımızda, anılan Kanun’un “Hazine alacaklarının tahsili ve idaresi” başlıklı 11’inci maddesinde ise “...Dış borcun ikrazı suretiyle kullanılan kredilerden, ikraz edilen kuruluşlarca vadesinde Müsteşarlığa ödenmeyen kısımlar ve Hazine garantilerinden Müsteşarlıkça üstlenmeler neticesinde doğan alacaklar ile ikrazen ihraç edilmiş olan Devlet iç borçlanma senetlerinin borçlu tarafından ödenmemesi durumunda, bu tür alacaklar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.⁹³” şeklinde hükümler yer almaktadır. İlgili Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilemeyen devlet iç borçlanma senetlerinin tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla tahsil edilemeyen devlet iç borçlanma senetleri için usulüne uygun olarak ödeme emri düzenlenmesi gerekecektir.

Yine 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Kamu İhale Kurumu” başlıklı 53’üncü maddesinde “...Kurumun mal ve varlıkları Devlet malı sayılır, hacz edilemez, rehn edilemez. Kurumun tahsil edilemeyen gelirleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre mal sandıklarınca tahsil edilerek bir ay içerisinde Kurum hesaplarına aktarılır.⁹⁴” hükmü yer almakta olup, örneğin Kamu İhale Kurumu’nun gelirlerinden olan her türlü basılı evrak, form, ilan, doküman ve yayınlar ile Elektronik Kamu Alımları Platformunun işletilmesinden elde edilecek gelirlerin borçludan tahsil edilememesi durumunda devreye 6183 sayılı Kanun hükümleri girecek ve ödeme emrinin düzenlenmesi gündeme gelecektir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun⁹⁵ da düzenlenen ve idari yaptırım türlerinden birisi olan idari para cezalarının tahsiline ilişkin olarak da 6183 sayılı Kanun’a atıf

⁹² YÜCESOY, U. İlve (2006), Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, sf. 31.

⁹³ 09. 04. 2002 tarih ve 24721 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. <http://www.mevzuat.gov.tr/>, E. T. 18. 07. 2019.

⁹⁴ 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. http://www.mevzuat.gov.tr, E. T. 18. 07. 2019.

⁹⁵ 31. 03. 2005 tarih ve 25772 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. http://www.mevzuat.gov.tr, E. T. 18. 07. 2019.

yapılmaktadır. 5326 sayılı Kanun'un "İdarî para cezası" başlıklı 17'inci maddesinde yer alan hükümlere göre idari para cezalarını devlet tüzel kişiliği, idari kamu kurumları, mahalli idareler, iktisadi kamu kurumları, sosyal kamu kurumları, bilimsel kamu kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile mahkemeler ve cumhuriyet savcısının düzenleme yetkisi bulunmaktadır⁹⁶. Yine aynı Kanun hükmüne göre 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idarî para cezalarının ilgili kanunlarında 01.06.2005 tarihinden sonra belirlenen oranın dışındaki kısmı ile Cumhuriyet başsavcılıkları ve mahkemeler tarafından verilen idarî para cezaları genel bütçeye, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler tarafından verilen idarî para cezaları kendi bütçelerine, diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen idarî para cezaları ise, ilgili kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, genel bütçeye kaydedilecek olup, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının verdiği para cezaları, kendi kanunlarındaki hükümlere tâbidir.

Yukarıda yer verilen tespitler çerçevesinde, genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararların tahsili 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler tarafından verilen idarî para cezalarının tahsili ise, ilgili kanunlarında aksine hüküm bulunmaması durumunda, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen ve genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyen idarî para cezaları, ilgili kanunlarında özel hüküm bulunmadığı takdirde genel hükümlere göre tahsil edilecektir.

Her ne kadar 5326 sayılı Kanun'da, 6183 sayılı kanun hükümlerine tahsil edileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiş olsa da, ödeme emrinin hangi aşamada düzenleneceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun'un 17. maddesinin dördüncü fıkrasında, genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararların, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği hüküm altına alınmış olup, söz konusu hususa ilişkin olarak açık düzenlemelere 442 sayılı Tahsilat Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. 442 sayılı Tahsilat Genel Tebliği'nin "İdari Para Cezalarının Kesinleşmesi" başlıklı C bölümündeki düzenlemelere göre genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilebilmesi için bu cezalara ilişkin idari yaptırım kararlarının kesinleşmesi gerekmektedir.

⁹⁶ <https://www.gib.gov.tr>, E. T. 21. 08. 2019.

İdari para cezasının kesinleşmesi ise, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde idari para cezalarının takip edilebilir aşamaya gelmesi ile mümkündür. Tebliğ’de ayrıca idari yaptırım kararlarının kesinleşme durumları da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁹⁷. Bu durumda ödeme emri idari yaptırım kararının kesinleşmesinden sonra düzenlenecektir. Ancak, idari yaptırım kararına karşı dava açılması durumunda ödeme emri düzenlenemeyecektir. Nitekim Danıştay bir kararında ödeme emrinin düzenlendiği tarih itibarıyla Sulh Ceza Mahkemesi tarafından henüz bir karar verilmediği gerekçesiyle düzenlenen ödeme emrini hukuka uygun bulmamıştır⁹⁸. Başka bir kararda ise ithalatı yapılan eşyaların gümrüksüz olarak serbest dolaşıma sokulduğu gerekçesiyle Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenen idari para cezasının tahsili amacıyla tesis edilen ödeme emrinin, davacıya tebliğine dair herhangi bir bilginin bulunmaması ve davacı tarafından anılan para cezasına karşı itiraz edilmiş olması gerekçeleriyle hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir⁹⁹.

İdari para cezasının kanun yollarına başvurularak kesinleşmiş olmasından sonra tahsil sürecinde henüz para cezası tahsil edilmeden, kanun hükmünde yapılan değişiklik ile belirtilen eylem nedeniyle verilen idari para cezasının değişmesiyle lehe bir kanun değişikliği olması durumunda Danıştay 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 5/1. maddesine göre; Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümlerinin kabahatler açısından da uygulanacağı ve kabahatler karşısında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralının geçerli olmakla birlikte, "derhal uygulama" kuralının idari yaptırım kararının infazı yöntemi ile ilgili olduğu, dolayısıyla infaz aşamasında da olsa, kabahat fiilinin unsurlarına veya yaptırımına yönelik lehe kanun değişikliklerinde uygulanması gerektiğine karar vermiştir¹⁰⁰.

6183 sayılı Kanun’un 1. maddesi ödeme emrine ilişkin kapsamı belirlerken, anılan Kanun’un 2. maddesinde 6183 sayılı Kanun çerçevesinde düzenlenecek olan ödeme emrinin alanı genişletilmektedir. Bu çerçevede, ödeme emrinin Türk Hukuk Sisteminde geniş ve dağınık bir yer tuttuğunu söyleyebiliriz.

⁹⁷ <https://www.gib.gov.tr>, E. T. 21. 08. 2019.

⁹⁸ Danıştay 10. D., 07. 12. 2015 tarih ve E. 2012/1133, K. 2015/5568 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 21. 08. 2019.

⁹⁹ Danıştay 10. D., 22. 02. 2016 tarih ve E. 2013/4236, K. 2016/931 sayılı kararı, http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, E. T. 15. 08. 2019.

¹⁰⁰ Danıştay 15. D., 15. 02. 2018 tarih ve E. 2017/3280, K. 2018/1759 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 21. 08. 2019.

Ödeme emri ile birlikte icra takip işlemleri başlar. Ancak, ödeme emrinin kesin bir tanımı bulunmamaktadır. Danıştay bir kararında ödeme emrini vadesinde borcunu ödemeyen borçlulara borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları amacıyla kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak düzenlenen belge olarak tanımlamıştır¹⁰¹. Doktrinde ise, icra takibi aşamasından önceki ve kamu alacağının takip ve tahsiline yönelik hukuki işlem¹⁰² ya da cebren tahsil işlemlerine başlanılacağı yazı ile bildirilmesi¹⁰³ gibi tanımlara yer verilmiştir.

Ödeme emri düzenlenerek kamu alacakları takip ve tahsil edilebilmesi için her şeyden önce hukuki açıdan geçerli bir ödeme emrinin varlığı şarttır. Bu çerçevede, ödeme emrinin bir idari işlem niteliğinde olduğu açıktır. Dolayısıyla, ödeme emri konusunda, genel idari işlem konusunda geçerli olan pek çok kural da ödeme emri konusunda geçerli olacaktır¹⁰⁴.

Ödeme emrini idari işlemlerin genel özellikleriyle değerlendirdiğimizde, kamu alacaklısı devlet, il özel idareleri ya da belediyelerden oluşmak üzere idari makamlarca, hukuki sonuç olarak ise kamu alacağının tahsilini amaçlayarak, muhatabının rızasını gerektirmeden tek yanlı ve kamu gücünü kullanarak, düzenlendiği anda hukuka uygun şekilde doğan idari işlemler olarak tanımlayabiliriz. Öte yandan, hukuka aykırı olduğu iddiasıyla ise, yargısal denetime de tabi olmaktadır.

Bu çerçevede, ödeme emri borçluya, vadesi gelmiş ancak ödenmemiş kamu alacağını ödemesini bildiren kişisel, sübjektif, kesin, yürütülmesi zorunlu, yükümlendirici, yenilik doğurucu bir idari işlemdir. Şekle bağlı olup, tıpkı idari işlemlerde olduğu gibi belirli şekil, usul, konu, sebep, yetki ve amaç unsurlarını taşımak zorundadır. Aksi halde idari dava çeşitlerinden biri olan vergi davasına konu olabilir¹⁰⁵.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmesi için, kamu borcunu belli süre içinde ödemeli veyahut aynı

¹⁰¹ Danıştay 9. D., 21. 11. 2006 tarih ve E. 2006/2331, K. 2006/4730 sayılı kararı <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr>, E. T. 04. 02. 2019.

¹⁰² KARAKOÇ, Y Yusuf KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000, sf. 154.

¹⁰³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a. g. e., sf. 163.

¹⁰⁴ ÜZELTÜRK, H. (2015) (Editörler), Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri Tebliğler, Prof. Dr. Adnan Tezel Hukuk Toplantıları, Legal Yayınları, İstanbul, sf. 8.

¹⁰⁵ YÜCESOY, U. İlve (2006), Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SOSYAL Bilimler Enstitüsü, sf. 84-85.

süre içinde ödeme emrini idari davaya konu ederek, yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekmektedir¹⁰⁶.

Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade açıklaması ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulaması zorunlu niteliği olan bir idari işlemdir. Kişi, ödeme emrinin gereğini yerine getirmese, kendisine haciz işlemi uygulanabilir. Bu nedenle ödeme emri icrai bir işlemdir. Bu niteliği tek başına onu idari davaya konu edebilmektedir. Bu nedenle, diğer idari işlemlerde olduğu gibi ödeme emrinde olabilecek hukuka aykırılıklar da idari davaya konu olabilir. Ancak ödeme emrinin diğer idari işlemlerden farkı, sebep unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının kanunla sınırlandırılmış olmasıdır¹⁰⁷.

Ödeme emri, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde olduğundan, ödeme emri işleminin iptali istemiyle dava açılabilir. Ödeme emrine karşı yargı yolu 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma hakkı, cebri icra aşamasına geçilmeden ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmek açısından önemlidir. Böylece tüm hukuka aykırılıklar daha en başında çözüme kavuşturulabilecektir. Ancak, ödeme emrine karşı dava açılırken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Cebren tahsil sürecinde kamu alacağının tahsilinin sekteye uğramaması gerekmektedir. Bu nedenle ödeme emrine karşı açılacak davada izlenecek yolda dikkat edilmesi gereken husus, tahsil sürecinin kesintiye uğrammasıdır¹⁰⁸.

Bireysel idari işlemler maddi bakımdan şart ve sübjektif işlemler, içeriği bakımdan emredici, yapıcı ve tespit edici işlemler, açıklanan iradenin sayısı ve usulü bakımından basit, kollektif ve karma işlemler, muhatapları üzerinde doğurduğu etki bakımında yükümlendirici ve yararlandırıcı işlemler, icrai olup olmamaları bakımından ise icrai ve icrai olmayan işlemler şeklinde sınıflandırılmaktadır¹⁰⁹. Bir bireysel idari işlemler niteliğinde olan ödeme emrini irdelediğimizde, ödeme emri kamu borçlusunu belli bir hukuki duruma soktuğundan sübjektif bir işlem, borçlunun 15 gün içinde borcunu ödemesi gerektiği ya da mal bildiriminde bulunması gerektiğini belirttiğinden emredici, tek bir idari makamın iradesi ile oluştuğundan basit işlem, belli bir davranışta bulunmayı isteyen bir işlem olduğundan yükümlendirici, ayrıca başka bir işlemin varlığına gerek kalmadan borçlu üzerinde etkisini gösterdiğinden icrai nitelikte bir bireysel idari işlemdir.

¹⁰⁶ CANDAN, T. (2007), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sf. 258.

¹⁰⁷ CANDAN, a. g. e., sf. 272.

¹⁰⁸ DÖNMEZ, R. (2005), Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip, Seçkin Yayınları, Ankara, sf. 24.

¹⁰⁹ GÜNDAY, a. g. e., sf. 116.

Bu bölümde ödeme emrine hukuki açıdan genel çerçeve çizilmiş olup, ödeme emrinin idari işlemin unsurları açısından detaylı incelenmesine ikinci bölümde yer verilecektir.





3. ÖDEME EMRİNİN İDARİ İŞLEM AÇISINDAN İNCELENMESİ

Vergi hukukunda idari işlem, idarenin kendi işleviyle ilgili olarak icrai ve yükümlülerin hak ve hukuki statülerinde değişiklik ve yenilik yaratan irade açıklamaları olarak tanımlanabilir¹¹⁰. Bu sebeple, vergilendirme sürecinin bir parçası olan ödeme emrinin hukuki açıdan bir idari işlem niteliğinde olduğu açıktır. Alacaklı kamu idaresinin iradesiyle düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulanması zorunlu olan bir idari işlem niteliğindedir. Ödeme emri idari işlem kesin ve uygulanması zorunlu olan bir idari işlem olduğundan, dava konusu edilerek iptali istenebilir.

Yukarıda aktardığımız gibi bir idari işlem olarak ödeme emri, her idari işlem gibi yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından oluşmaktadır. Ödeme emrinin idari işlemin unsurları açısından ayrıntılı olarak incelenmesi ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

Ödeme emrinin tahsil sürecindeki işlevi borçluya tebliğ edilmesi ile birlikte cebren tahsil sürecini başlatması olarak ifade edilebilir. AATUHK'un 55. maddesinde düzenlenen ödeme emrine ilişkin olarak, ilgili kanun hükmünde borçlulara 15 gün içinde¹¹¹ borçlarını ödemeleri veyahut mal bildiriminde bulunmaları gerektiği düzenlenmiştir.

Ayrıca, 55. maddede ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde 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 hususlarının bulunması gerektiği de hüküm altına alınmıştır.

3.1.Yetki Unsuru Bakımından Ödeme Emri

TDK sözlüğünde yetki kavramı, “bir görevi, bir işi yasaların verdiği imkânlarla göre, belli şartlarla yürütmeyi sağlayan hak, salahiyet, mezuniyet¹¹²” şeklinde tanımlanmıştır. İdare hukukundaki yetki ise; kamu gücünün kullanılmasını ifade eden idari

¹¹⁰ AĞAR, S. (2006), Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I, TBB Dergisi, Sy. 67 (sf. 285-316), sf. 285.

¹¹¹ 05. 12. 2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 28. 11. 2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9. maddesi ile bu fıkrada yer alan “7” ibaresi “15” olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123. maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 01. 01. 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹¹² <http://www.tdk.gov.tr>, E. T. 14. 07. 2016.

işlemin, herkes tarafından değil, yalnızca hukuken belirlenmiş ve kamu adına irade sahibi olanlarca yapılabilmesidir¹¹³. Bu, nihayetinde idarenin eylem ve işlemlerini kapsar. Özel olarak ise, yetki, idarenin idari işlem yapma yeteneği için de kullanılmaktadır¹¹⁴.

Yetki unsuru, idari işlemin en önemli unsurudur. Öyle ki, Danıştay'a göre sonradan yetki unsurundaki sakatlık onay ya da izinle giderilemez¹¹⁵.

Bilindiği üzere yetki unsuru yasalarla veya yasaların yetki verdiği düzenleyici işlemlerle düzenlenmektedir. Belli yetkiler ancak yetkili organlar kullanabileceğinden, idare hukukunda asıl olan yetkisizliktir¹¹⁶. İdari işlemin yetki unsuru göreve bağlıdır, dolayısıyla kamu hizmetini ifa eden kişiye değil, makam verilir¹¹⁷.

Yetki unsuru kişi bakımından yetki, yer bakımından yetki, konu bakımından yetki ve zaman bakımından yetki olarak dört başlıkta incelenebilir. Bu çerçevede, ödeme emrinin yetki unsurlarını aşağıdaki şekilde inceleyebiliriz.

3.1.1. Kişi Bakımından Yetki

Kişi bakımından yetki, idari işlemin kimler tarafından yapıldığını belirten unsurdur. Kişi bakımından yetki unsurunda, idare adına açıklanan iradenin hukuk âleminde sonuç doğurabilmesi için medeni hukuk açısından ehliyetli bir kişiden iradenin doğmuş olması gerekmektedir.

Kural olarak idare adına idari işlem yapma yetkisi, idarenin içindeki idari makam olarak adlandırılan kişi veya kişilere aittir. Başka bir ifadeyle, kişi bakımından yetki, kural olarak, idari makamlara ayrılmıştır. İstisnai hallerde ise, özel kişiler veya idari olmayan kamusal makamlar da idari işlem yapmaya yetkili olabilmektedirler¹¹⁸. İdari işlem yapmaya yetkili makamlar mevzuatta ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla yetki ancak kanunda belirtilen kişi ya da makamlarca kullanılabilir¹¹⁹. Kanunla verilen bu yetki açık izin olmadığı sürece devredilemez¹²⁰.

¹¹³ YAYLA, Y. (1985), İdare Hukuku, İstanbul, sf. 87; DURAN, sf. 401.

¹¹⁴ ULU, G. (2011), İdari İşlemin Yetki Unsuru, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi., 2011, sf. 36.

¹¹⁵ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 392.

¹¹⁶ YILDIRIM, T., YASİN, M., KAMAN, N., ÖZDEMİR, H. Eyüp, ÜSTÜN, G., TEKİNSOY, Özge O. (2018), İdare Hukuku, (Güncelleştirilmiş 7. Baskı), Oniki Levha Yayınları, sf. 363-364.

¹¹⁷ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 392.

¹¹⁸ ULU, a. g. t., sf. 132.

¹¹⁹ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 396.

¹²⁰ RENÇBER, a. g. e, sf. 56.

Yetki unsuruna ilişkin olarak aktardığımız bilgiler ışığında, AATUHK'un 3. maddesinde ödeme emrini düzenleme yetkisinin alacaklı kamu idaresine verildiğini görmekteyiz. Yine aynı madde hükmünde alacaklı kamu idaresinden anlaşılması gerekenin kamu idareleri olan, devlet, il özel idareleri ve belediyeler şeklinde ifade edilmiştir. Diğer taraftan 6183 sayılı Kanununun 1. maddesinde alacaklı amme idaresi olarak sayılmamakla birlikte, özel kanunlarda alacakları 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edileceği belirtilmiş olan kamu tüzel kişileri de alacaklarının takibinde de 6183 sayılı Kanun hükümlerini uygulanacağından, söz konusu kamu tüzel kişilerinin de alacaklı kamu idaresi olarak sayılmasında sakınca bulunmamaktadır¹²¹.

AATUHK'un 5. maddesi uyarınca, alacaklı kamu idarelerinin alacaklarının takibinin, bu idarelerin mahalli tahsil daireleri tarafından yapılması gerekmektedir. Alacaklı olan devletin kamu alacaklarının takibinde, vergi alacakları açısından Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri, Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı malmüdürlükleri ve muhasebe müdürlükleri ile gümrük mevzuatı uyarınca alınan kamu alacakları için Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır¹²².

VUK'un 4. maddesinde ise vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımlanmıştır. Vergi dairesi kavramı, tahsil dairesi kavramına göre daha dar kapsamlı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. AATUHK kapsamında tahsil dairesi olmak için Kanunu uygulamakla görevli bulunmak yeterlidir¹²³.

3.1.2. Yer Bakımından Yetki

Yer yönünde yetki kavramı, idari makamların konu açısından sahip oldukları yetkileri kullanabilecekleri coğrafi alanı ifade etmekte olup, bazı idari makamların yer yönünden yetkileri ülke çapında geçerliyken, bazı idari makamların yetkileri ise belli bir coğrafi alan ile sınırlıdır¹²⁴.

Ödeme emrinde yer açısından yetki unsurunda ilk olarak tespit edilmesi gereken neredeki vergi dairesinin ödeme emri düzenlemeye yetkili olduğudur¹²⁵. VUK'un 110.

¹²¹ Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1, <http://www.gib.gov.tr>, E. 21. 02. 2019.

¹²² Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1, <http://www.gib.gov.tr>, E. 21. 02. 2019.

¹²³ GERÇEK, a. ge., sf. 26.

¹²⁴ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 392.

¹²⁵ RENÇBER, a. g. e., sf. 58.

maddesinde verginin ödeneceği yer, mükellefin bağlı ve kayıtlı olduğu vergi dairesidir¹²⁶. Vergi türlerine göre ilgili Kanunlarında mükellefin vergi bakımından bağlı olacağı vergi dairesi düzenlenmektedir¹²⁷. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tam mükellefiyette kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerde bulunan tarha yetkili vergi dairesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Ancak, mükellef ve iş yeri ikametgâhlarının farklı yerde bulunması durumunda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülmesi ve mükellefe önceden bildirilmesi durumunda iş yerinin bulunduğu vergi dairesine beyanname verilebilir¹²⁸.

AATUHK'nun 5. maddesinde ise, kamu alacaklarının takibatının alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki tahsil dairesince yapılacağı, borçlu veya mallarının başka yerde bulunması durumunda, o yerdeki aynı idareye ait tahsil dairesine niyabeten takibatın yaptırılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla madde hükmünden kamu alacakları bakımından tahsil dairelerinin yer yönünden yetkili oldukları coğrafi alan alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yer olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, Kocaeli'nde bir vergi dairesi niyabeten işlemleri İzmir'de ancak bir vergi dairesine yaptırabilir¹²⁹.

Temsilen yaptırılacak işlemler açısından konuya baktığımızda, niyabeten ödeme emrinin düzenlenip düzenlenemeyeceği sorunu karşımıza çıkmaktadır. Danıştay'a göre ödeme emri gönderilmesi, posta yoluyla da gerçekleştirilebileceğinden, ödeme emrinin düzenlenmesi niyabet gerektiren bir işlem niteliğinde olmamaktadır¹³⁰. Kanımızca da ödeme emri düzenlenerek, posta yolu ya da diğer yollarla tebliğ edilebildiğinden, söz konusu işlemin niyabet yoluyla gerçekleştirilmesi süreci gereksiz uzatma anlamına gelmektedir.

3.1.3. Konu Yönünden Yetki

Anayasa ve kanunlar idari makamlara ancak belirli konularda karar alma yetkisi vermektedir. Dolayısıyla konu yönünden yetki kavramı, idarenin hangi konuda işlem yapmaya yetkili ise o konuda işlem yapabilmesini ifade eder. İdari makamların ancak belli

¹²⁶ MUTLUER, K. (2008), Vergi Genel Hukuku(2. bası), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, sf. 142.

¹²⁷ GERÇEK, a. g. e., sf. 58.

¹²⁸ ŞENYÜZ, D., GERÇEK, A., YÜCE, M., Türk Vergi Sistemi(14. bası), Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf. 223.

¹²⁹ GERÇEK, a. g. e., sf. 29.

¹³⁰ RENÇBER, a. g. e., sf. 59-60.

konulara ilişkin karar alabileceğinin ifade eden kavram konu(görev) yönünden yetki unsurudur. Kanunlarla her idarenin görev alanına giren konular belirlenmiştir¹³¹.

Konu yönünden yetki unsuru bakımından ödeme emrini incelendiğinde, AATUHK'da ödeme emri düzenlemeye yetkili kişiler olarak alacaklı kamu idaresinin belirlendiği görülmektedir. Yine aynı Kanun'un 3. maddesinde ise alacaklı kamu idaresinin devleti, il özel idarelerini ve belediyeleri kapsadığı ifade edilmiştir. Örneğin Danıştay bir kararında köy birliklerinin AATUHK kapsamında ödeme emri düzenleyemeyeceği şeklinde karar vermiştir¹³².

Vergi Dairesi Başkanlığı ise yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, tahsil, terkin, tecil, ödeme vb. işler yapmakla yetkili olduğundan, AATUHK açısından da konu yönünden yetkilidir¹³³. Yine vergi alacakları bakımından müteselsil borç olması durumunda, ödeme emrini düzenleme yetkisi asıl borcu tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesindedir¹³⁴.

3.1.4. Zaman Yönünden Yetki

Zaman yönünden yetki, idare adına konu ve yer yönünden yetkili olan kişilerin, yetkilerini kullanabilecekleri zaman dilimini ifade etmektedir. İdare adına yetkili olanlar, yalnızca fiilen çalıştıkları süre içerisinde yetkilerini kullanmakla da görevli ve yetkilidirler. Bunun için öncelikle atama işlemlerinin tamamlanmış ve fiilen göreve başlanmış olunması gerekmektedir¹³⁵. Bir idari makamda bulunan kişinin, idare adına işlem yapma yetkisi, kişinin görevli olduğu süre için geçerlidir. Dolayısıyla, kişiler idari makama gelmeden önce ya da makamdan ayrıldıktan sonra, o makama ait yetkileri kullanamazlar¹³⁶.

Kişilerin istifa gibi sebeplerle görevden ayrılmış olmaları yetkiyi sona erdiren bir sebeptir. Ancak, kamu hizmetlerinin sürekliliği ilkesi gereği kişiler görevlerinden ayrılmış olsalar bile, gecikmesinde sakınca bulunan işlemleri yerine getirebilirler¹³⁷.

Ödeme emrini zaman yönünden yetki unsuru açısından irdelediğimizde, tahsil daireleri ödeme emri düzenleme yetkilerini zamanaşımı süresinde kullanmak

¹³¹ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 394.

¹³² Danıştay 9. D., 02. 04. 1990 tarih ve E. 1988/2271, K. 1990/526 sayılı kararı, emsal. danistay. uyap. gov. tr, E. T. 25. 02. 2019.

¹³³ RENÇBER, a. g. e., sf. 58.

¹³⁴ KARAKUŞ, H. (2009), Türk Vergi Hukukunda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, sf. 65.

¹³⁵ AKYILMAZ, İdari Usul, sf. 111.

¹³⁶ KARATEPE, Ş. (1993), İdare Hukuku, Üniversite Kitabevi, İzmir, sf. 251.

¹³⁷ ATAY, E. Ethem(2006), İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, sf. 448.

zorundadırlar. Tıpkı özel hukuk da olduğu gibi zamanaşımı kamu alacakları bakımından da borcu sona erdiren bir sebeptir. Kanunda belirtilen sürelerden sonra alacaklı kamu idareleri bakımından kamu alacağını tahsil ettirme ve tahakkuk ettirme hakkı sona ermektedir. Zamanaşımı kavramı sayesinde kamu idareleri görevlerini daha hızlı ve bir düzen içinde yerine getirmeye zorlanmaktadır¹³⁸. Dolayısıyla alacağın zamanaşımına uğraması ödeme emrinin düzenlenmesine de engel teşkil etmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı türleri olarak karşımıza tarh zamanaşımı (VUK mad.114) ,tahsil zamanaşımı (AATUHK mad.102) çıkmaktadır¹³⁹.

Diğer taraftan, kamu görevlilerin yetkilerini görevde buldukları sürede kullanabildiklerini belirtmiştik. Bu çerçevede, istifa, emeklilik gibi çeşitli sebeplerle görevi başında bulunmayan kamu görevlilerinin ödeme emri düzenlemeyecektir.

3.1.5. Yetki Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri

Ödeme emrini yetki unsuru açısından ayrıntılı olarak yukarıdaki bölümlerde incelemiştik. Söz konusu kurallara uygun olarak düzenlenmeyen bir ödeme emri yetki unsuru bakımından sakat olacaktır.

Öncelikli olarak, AATUHK kapsamında kişi yönünden ödeme emri düzenlemeye yetkili kamu idareleri olan, devlet, il özel idareleri ve belediyeler ve VUK kapsamında verginin türüne göre belirlenen kişiler dışında ödeme emrinin düzenlenmesi yetki unsurunda sakatlık doğuracaktır. Örneğin, yasama ve yargı organlarının ödeme emri düzenlemesi durumunda fonksiyon gaspı ortaya çıkacaktır. Söz konusu durum işlemin yok hükmünde sayılmasına neden olabilecektir.

Diğer taraftan ödeme emrini düzenleme yetkisine tahsil dairelerinin sahip olduğundan da yukarıda bahsetmiştik. Kanunda açıkça tahsile yetkili olduğu belirtilen idareler dışındaki idarelerin ödeme emri düzenlemesi yetki tecavüzüne¹⁴⁰ sebebiyet verecektir. Ancak bu durum fonksiyon gasbındaki¹⁴¹ gibi ödeme emrini yok hükmünde kılmaz. Bu durumda uygulanacak yaptırım iptal yaptırımıdır.

¹³⁸ ÇELİK, a. g. e., sf. 229.

¹³⁹ GERÇEK, a. g. e., sf. 106.

¹⁴⁰ GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, sf. 309; Bir idari makamın diğer bir idari makamın yetkili olduğu bir konuda veya yerde işlem tesis etmesi yetki tecavüzünü oluşturacaktır.

¹⁴¹ Fonksiyon gasbı: yasama, yürütme ve yargı devlet organlarından birinin kendi görev alanı dışına çıkarak diğer bir devlet organı adına işlem tesis etmesidir. Fonksiyon gaspı sonucu oluşan idari işlem hukuk âleminde sonuç doğurmaz, yoklukla maluldür. Danıştay'a göre, "...kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı

Bununla birlikte, yetki tecavüzünün açık ve bariz olması durumunda iptal yaptırım yerine, uygulanacak yaptırım ödeme emrinin yok hükmünde saymaktır. Örneğin, vergi hukuku açısından ödeme emri düzenlemeye yetkili İzmir Vergi Dairesi yerine Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığınca düzenlenen bir ödeme emrinin yok hükmünde sayılması gerekecektir¹⁴².

Ayrıca, yer yönünden yetkili olmayan vergi dairelerinin de düzenlemiş oldukları ödeme emirleri iptal yaptırımına tabi olacaktır. Örneğin Danıştay Ankara Vergi Dairesince yapılması gereken tarhiyatın Hocapaşa Vergi Dairesince yapılmasını hukuku uygun bulmamıştır¹⁴³.

Yine, zamaşıma uğrayan bir kamu alacağının zamaşımı süresi dolduktan sonra kamu alacaklısı tarafından takibinin yapılamayacağını belirtmiştik. Nitekim Danıştay'da zamaşımı süresi dolduktan sonra tebliğ edilen ödeme emrinde hukuka uyarlık görmemiştir¹⁴⁴.

3.2. Şekil Unsuru Bakımından Ödeme Emri

Özel hukuktaki şekil serbestisinin aksine, idare hukukunda şekil serbestîsi kabul edilmemiştir. Şekil unsuru, idari işlemin yapılmasında uyulması gereken şekil ve usul kurallarını içerir¹⁴⁵. Dolayısıyla İdari işlemin unsurları açısından şekil, iradenin dış dünyaya yansımadaki maddi biçimi ve idari işlemin yapılmasında izlenen usulü olmak üzere iki yönlüdür¹⁴⁶. Böylece, idari işlemin şekil unsurundaki iki yön, hem ispat açısından bir kolaylık sağlamakta, hem de o idari işlemin yapıcısı tarafından nasıl yapıldığını göstermektedir¹⁴⁷. Şekil unsuru, yazılılık, gerekçeli olma, şekil ve usulde paralellik, başvuru yeri ve süresi gibi kriterleri içermektedir.

Her idari işlem gibi ödeme emri de şekil kurallarına tabidir. Öncelikli olarak ödeme emrinde yazılılık esastır. Yazılı olması gerekenden anlaşılması gerekenin kağıt üzerinde olması gerektiği savunulmaktaysa da, günümüzde elektronik belge sisteminin gelişmesi ile

kuşkusuzdur". Danıştay 7. D., 08. 02. 2007 tarih ve E. 2006/5220 K. 2007/394 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, 2007, Sy. 116, sf. 225.

¹⁴² ÇAPTUĞ, AKSOY, ag. m., sf. 2916.

¹⁴³ Danıştay 7. Dairesi, E. 1971/11, K. 1972/3605 sayılı kararı, ÇELİKKOL, H., ÖZGENELLER, F. (1975), Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve ilgili Danıştay Kararları, Ankara, sf. 180.

¹⁴⁴ Danıştay 13. D., 15. 03. 2016 tarihli ve E:2016/253, K:2016/694 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 27. 02. 2019.

¹⁴⁵ YILDIRIM, YASİN, KAMAN, ÖZDEMİR, ÜSTÜN, TEKİNSOY, a. g. e., sf. 374.

¹⁴⁶ GÜNDAY, age., sf. 132.

¹⁴⁷ ÖZAY, age., sf. 491.

birlikte dijital ortam da yazılılık şartı yerine getirilebilmektedir¹⁴⁸. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı iç yazışmalarını web tabanlı ve e-imza destekli çözüm sunan elektronik bir belge yönetim sistemi olan DYİAS (Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi) ile yapmaktadır¹⁴⁹.

Diğer taraftan ödeme emri AATUHK'un 55. maddesinde sıkı şekil kurallarına tabi kılınmıştır. Her şeyden önce mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinde tebliğ edilen belgenin ödeme emri olduğu açıkça yazılmalıdır. Bununla birlikte, söz konusu madde hükmüne göre ödeme emrinde aşağıdaki bilgiler bulunmak zorundadır;

-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,

-Borçlunun 114. maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza.

Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarlarından anlaşılması gereken, borcun hangi vergi, resim ya da harçtan kaynaklandığını içermesi, ferilerinin gecikme zammı, gecikme faizi gibi türleri kapsadığı ve miktarının ise açıkça yer almasıdır. Borcun hangi tür vergi, resim ya da harçtan kaynaklandığını içermesi idari işlemin gerekçeli olmasının bir sonucudur. Ancak, AATUHK'un 52. maddesi gereğince gecikme zammının kamu borçlusuna önceden bildirilmesi gerekmediğinden, uygulamada ödeme emrine “ayrıca gecikme zammı da alınacaktır.” ibarelerinin yazıldığı görülmektedir¹⁵⁰.

Diğer taraftan yazılılık ilkesinin bir sonucu olarak ödeme emrinin imzalı da olması gerekmektedir. Nitekim Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'de belge

“herhangi bir bireysel işlemin, kurumsal fonksiyonun veya kurumsal işlemin yerine getirilmesi için alınmış ya da idare tarafından hazırlanmış; içerik, ilişki ve formatı ile ait olduğu fonksiyon veya işlem için delil teşkil ederek aidiyet zincirini muhafaza eden, el

¹⁴⁸ UZELTÜRK, age., sf. 13.

¹⁴⁹ DANACI. Cemalettin, Elektronik İmzanın Hukuki Niteliği ve Vergi Hukukunda Kullanılmasının Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2016, sf. 98.

¹⁵⁰ RENÇBER, a. g. e., sf. 64.

yazısı ya da güvenli elektronik imza ile imzalanmış ve EBYS ya da kurumsal belge kayıt sistemleri içinde kayıt altına alınmış her türlü kayıtlı bilgi veya doküman”¹⁵¹

olarak tanımlanmıştır. Resmi bir belge niteliğindeki ödeme emrinin de imzalı olması gerektiği açıktır. Yine ödeme emrinde, muhatabın yani mükellefin adı işlemde yer almak zorundadır. Ödeme emrinde yer alan diğer bilgilerden, işlemin muhatabı anlaşılamiyorsa ödeme emrinin hukuka ayrı olduğu kabul edilmelidir¹⁵².

Anayasa'nın 40. maddesi gereğince devlet işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. AATUHK'un 55. maddesine göre ödeme emrinde dava açılacak yerin ve dava açma süresinin belirtilme zorunluluğu bulunmamakla birlikte, Anayasa'nın 40. maddesi ve AATUHK'un 8. maddesinde yer alan tebligatlara ilişkin VUK'a yapılan yollama ve VUK'un 108. maddesinde tebligatlarda dava açma süresinin belirtilmesi zorunluluğu karşısında ödeme emri düzenlenirken de başvuru yolu ve başvuru süresinin belirtilmesi gerektiği kanaatindeyiz¹⁵³.

3.2.1. Ödeme Emrinin Tebliği

Kökeni Arapça “belağa” kelimesine dayanan tebliğ, bildirme, duyurma, anlatma, haber verme anlamına gelmekte olup, tebligat bir bilgi veya haberin ilgili kişiye bildirilmesi anlamına gelmektedir¹⁵⁴. VUK'un 21. maddesinde ise tebliğ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır. Mükellef açısından ve hukuki açıdan sonuç doğurması için ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Tebliğin amacı kendisi hakkında işlem yapılan kimseyi haberdar etmektir. Hakkında işlem yapılan kimse, bu işlemten haberdar olduğunda hukuki yollara başvurma süresi de başlayacaktır. Böylece, tebliğ yalnızca kişinin işlemten haberdar olmasını sağlamaz, ayrıca başvuru sürelerinin de başlamasını sağlamaktadır. Ödeme emri de, kişinin hukuki durumunu doğrudan etkileyen bir işlem olduğundan, tebliğ önem arz etmektedir.

Türk hukukunda tebligat işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yürütülmektedir. Anılan Kanun'a ek olarak VUK'da özel olarak tebligat hükümleri düzenlenmiş olup, AATUHK'un 8. maddesinde de tebligat hükümlerine ilişkin olarak

¹⁵¹ 02. 02. 2015 tarih ve 29255 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵² ÜZELTÜRK, a. g. e., sf. 14.

¹⁵³ ÇAPTUĞ, AKSOY, a. g. m., sf. 2926.

¹⁵⁴ RUHİ, A. Cemal (2005), Tebligat Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, sf. 25.

VUK'a atıf yapılmıştır. Bu çerçevede, vergi hukukuna ilişkin işlemlerin tebliğinde VUK hükümleri uygulanacak olup, söz konusu Kanun'da hüküm bulunmaması durumunda genel Kanun konumunda yer alan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

VUK'un 21. maddesinde tebliğ "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısı ile tebliğden temel amaç, vergilendirme ile ilgili hususların muhatabına bildirilmesidir¹⁵⁵.

VUK'un 21 ile 93. ve 102. maddelerinde, düzenlenen adresi bilinen gerçek ve ya tüzel kişilere ilmühaberli taahhütlü, adresi bilinmeyenlere ilan yoluyla yapılan tebliğ dikkate alındığında, tebliğin haberdar etme amacının yanında belgelendirme amacının da olduğu anlaşılmaktadır¹⁵⁶.

Tebliğ ile ilgili genel bilgiler verdikten sonra, ödeme emrinin muhatabına göre süreç farklı şekilde işleyebilmektedir. Bu sebepten, gerçek kişiler, tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşları, yabancı ülkede bulunan kişiler ve er ve eratlar olmak üzere ödeme emrinin tebliğinde muhatabı dört kategoride incelemek yerinde olacaktır.

3.2.1.1. Gerçek kişilere tebliğ

Gerçek kişilere yapılacak tebliğde esas olan kişinin kendisine tebliğ yapılmasıdır. Ancak gerçek kişinin şahsına tebliğ yapılamaması durumunda, kişinin kanuni temsilcisine, umumi vekiline veya ikametgâhında bulunanlara veya işyerindeki personeline yapılabilir¹⁵⁷.

Daha önceki bölümlerde küçük ve kısıtlıların da vergi mükellefi olabileceğinden bahsetmiştik. İşte vergi mükellefi olan küçük ve kısıtlılara yapılacak ödeme emri tebliği bunların kanuni temsilcilerine yapılır.

Dar mükellefiyete tabi kişilere yapılacak tebliğ, bu mükelleflerin Türkiye' de bulunan daimi temsilcileri, daimi temsilci yoksa bunlara kazanç ve irad sağlayanlar daimi temsilci sayılarak bunlara yapılır¹⁵⁸.

VUK'un 94. maddesinde tebliğin umumi vekillere de yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünde düzenlenen vekil, yetkisini sözleşmeden alan vekildir¹⁵⁹. Söz

¹⁵⁵ ÜREL, G. (2012), Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, sf. 147.

¹⁵⁶ ŞENYÜZ, D. (1997), Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, sf. 9.

¹⁵⁷ ÜZELTÜRK, a. g. e., sf. 41.

¹⁵⁸ KIZILOĞLU, Ş. (1994), Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, C. 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf. 857.

konusu yetkinin genel ya da özel olarak düzenlenmesi hususunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre bu yetkinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir ki, vekâletnamede verilen genel yetki tebliğin umumi vekile verilebilmesi için yeterli değildir¹⁶⁰. Bizce de, ödeme emrinin tebliğinin dava açma sürelerini başlatması gibi hukuki sonuçları düşünüldüğünde açıkça bu hususta yetki verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan yine aynı madde hükmünde, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da çalışanlarından birine yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu şekilde yapılan tebliğde, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir. İkametgâhında tebliğ yapılacak kimse ile muhattap arasında bir kan bağı veyahut o adreste oturma zorunluluğu aranmamaktadır. Ayrıca, işyerlerinde memur ya da çalışanlarından birine yapılan tebliğ de çalışanın o işyerinde çalıştığına dair belgelendirmenin de yapılması gerekmektedir¹⁶¹.

Muhattabın ölmesi durumunda tebligat mirasçılara yapılacaktır. Vergi borçlarından her bir muris hissesi oranında sorumlu olduğundan, reddi miras yapmamış olan mirasçıların her birine hissesi oranına düşen vergi borcu ile ilgili olarak tebligat yapılır¹⁶²

3.2.1.2. Tüzel kişilere tebliğ

Tüzel kişilere ödeme emrinin tebliği bunların müdürü yahut kanuni temsilcisine yapılır¹⁶³. Ancak birden fazla temsilci bulunuyorsa bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir. Diğer taraftan tüzel kişi dar mükellef ise, bunların tebligatı Türkiye'deki daimi temsilcilerine, eğer daimi temsilcisi yoksa kendilerine kazanç ve irad sağlayanlara tebligat yapılır¹⁶⁴.

VUK'un 94. maddesine göre tüzel kişiliği bulunmayan cemaat gibi teşekküllerde tebliğ bunların yöneticilerine veya temsilcilerine yapılır.

Tasfiye halindeki tüzel kişilerde tebligat tasfiye memuruna yapılması gerekmektedir. Bu hallerde tebliğin mutlaka tasfiye memuruna yapılması şarttır; tebliğin

¹⁵⁹ UĞUR, K. (1978), Türk Vergi Hukukunda Tebligat. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Sy. 26 (330-387), Ankara, sf. 343.

¹⁶⁰ ŞENYÜZ(1997), a. g. e., sf. 79-80.

¹⁶¹ ÜZELTÜRK, a. g. e., sf. 41.

¹⁶² RENÇBER, a. g. e., sf. 72.

¹⁶³ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 149.

¹⁶⁴ ÜREL, a. g. e., sf. 192.

şirketin tasfiyeden önceki adreslerine yapılması, önceki adreslere tebligat yapılamaması gerekçe gösterilerek ilan tebligat yoluna gidilmesi mümkün değildir¹⁶⁵.

Adi ortaklıklar ise tüzel kişiliğe sahip olmadığından, vergi kanunları bakımından vergileme ve tarhiyat muhatabı olarak olmadıklarından, ortakların ortaklıktan sağladıkları kazancı şahsi gelir unsuru ile ilgili tebligatlar ayrı ayrı yapılır.

3.2.1.3. Kamu kurum kuruluşlarına tebligat

VUK'un 98. maddesine göre kamu kurum kuruluşlarına yapılacak tebliğ, bu kurum ve kuruluşların en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında evrak şeflikleri de yetkili makam olarak değerlendirildiğinden, evrak şefliklerine yapılan tebligatlar usulüne uygun tebligat konumundadır¹⁶⁶. Ancak günümüzde, kamu kurum ve kuruluşlarının neredeyse çoğunun kurum avukatının bulunduğu göz önüne alındığında, kamu kurumunun avukatına yapılan tebligat da geçerli bir tebligattır¹⁶⁷.

3.2.1.4. Yabancı ülkede bulunan kişiler

VUK'un 97. maddesine göre yabancı ülkede bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o ülkenin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdandır¹⁶⁸. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla da yapılabilir. Yabancı ülkelerdeki bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı ülkede resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılır. Yabancı ülkelerde bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı buldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla yapılır¹⁶⁹.

¹⁶⁵ ÜREL, a. g. e., sf. 192.

¹⁶⁶ RENÇBER, a. g. e., sf. 75.

¹⁶⁷ YILMAZ, E., ÇAĞLAR, T. (2007), Tebligat Kanunu (5. Bası), Yetkin Yayınları, Ankara, sf. 1102.

¹⁶⁸ SABAN, a. g. e., sf. 138.

¹⁶⁹ www.mevzuat.gov.tr, E. T. :12. 03. 2019.

3.2.1.5. Er ve erata tebligat

VUK'un 96. maddesine göre kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst aracılığıyla yapılır. Bu evrakın derhal tebliğ olunacak kimseye verilmesi gerekmekte olup, verilmemesi durumunda üst tazminle mahkûm olur. Bu hususun tebliğ evrakında yazılı olması gerekmektedir¹⁷⁰.

Vergi Usul Kanunu 96. maddesinde belirtilen vasıtalı tebliğ yalnızca erat hakkında geçerli olup, erat dışındaki askeri personele ilişkin olarak düzenlenmemiştir. 7201 Sayılı Tebligat Kanunu erat dışındaki kimseler için ayrı hükümler içerdiğinden, erat dışındaki kimselere yapılacak tebliğde bu hükümlerin uygulanması gerekmektedir¹⁷¹.

3.2.2. Tebliğ Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ yöntemleri posta ile tebliğ, memur aracılığıyla tebliğ, dairede tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olarak düzenlenmiştir.

3.2.2.1. Posta yolu ile tebliğ

Vergi hukukunda vergileme işlemlerinin tebliğinde asıl olan posta yolu ile tebliğdir. Söz konusu tebliğ usulünde tebliğ edilecek belge Maliye ve Hazine Bakanlığınca belirlenen özel kapalı zarf içinde posta idaresine teslim edilip, posta idaresince muhatabına tebliğ konusu belge teslim edildiği anda tebliğ edilmiş sayılır¹⁷².

Posta yolu ile yapılan tebliğin iadeli taahhütlü mektupla yapılması gerekmekte olup, muhattabın bilinen adresinde posta yoluyla tebliğ yapılması gerekmektedir. Bilinen adres kavramı VUK'un 101. maddesinde hüküm altına alınmıştır¹⁷³.

Anılan Kanun'un 101. maddesinde bilinen adres kavramı şu şekilde düzenlenmiştir;

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

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

¹⁷⁰ ŞENYÜZ, GERÇEK, YÜCE, a. g. e., sf. 152.

¹⁷¹ YILMAZ, ÇAĞLAR, a. g. e., sf. 432.

¹⁷² KARAKOÇ, a. g. e., sf. 289.

¹⁷³ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 150.

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

Diğer taraftan aynı madde hükmünde, yukarıda birinci ve ikinci olarak belirtilen bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış sayılması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Tebliğ zarfı, ilgili posta memuru tarafından muhataba verilir ve bunun üzerine muhatap ve posta memuru tarafından ilmühaberine tarih belirtilmek suretiyle imza atılır. Ancak muhatabın adresinde bulunmaması üzerine posta memuru tarafından durum zarf üzerine belirtilmek suretiyle posta idaresi tarafından ilgili kuruma bildirilir¹⁷⁴.

Muhatabın tebliğden kaçınması durumunda tebliğ evrakın önüne konulması suretiyle yapılır. Ayrıca bu işlem de komşulardan biri ya da ihtiyar kurulu üyeleri ya da zabıta memuru önünde yapılır¹⁷⁵.

Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde muhatabın bulunamaması durumunda durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından belirlenecek münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde

¹⁷⁴ KARAKOÇ, a. g. e., sf. 290.

¹⁷⁵ KANETİ, S. (1989), Vergi Hukuku (2. Bası), Filiz Kitabevi, İstanbul, sf. 134.

alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır¹⁷⁶.

3.2.2.2. Memur vasıtası ile tebliğ

213 sayılı VUK'un 107. maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.

Memur vasıtasıyla ile tebliğ yoluna genellikle acele ve özellikli durumlarda başvurulmaktadır. Acele ve özellikli durumların tespiti noktasında idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır¹⁷⁷. Uygulama da Bakanlığın takdir yetkisini sadece tebliğin acilen yapılması gereken zamanaşımının yaklaştığı durumlarda kullandığı görülmektedir¹⁷⁸.

3.2.2.3. Dairede tebliğ

213 sayılı VUK'da posta ile veya memur aracılığı ile yapılacak tebliğ işlemlerinin muhatabın kabulü şartıyla daire ya da komisyonda da yapılabileceğini hüküm altına alınmıştır¹⁷⁹. Dairede tebliğ ile birlikte tebligat işlemleri kolaylaşabilmektedir.

Muhatap herhangi bir nedenle vergi dairesine veya komisyona geldiğinde tebliğe esas belgeyi tebliğ almayı kabul etmesi halinde tebligat yapılabilir. Muhatabın tebligatı kabul etmemesi halinde tebligat diğer yollarla yapılır. Vergi idarelerinin bünyelerinde oluşturulan komisyonlarda yapılan tebliğ de dairede yapılan tebliğin bir türüdür¹⁸⁰. Dairede tebliğ yöntemi ile birlikte, muhatap belge kendisine tebliğ edilecek sürede düşünme hakkından feragat etmektedir¹⁸¹.

3.2.2.4. İlan yoluyla tebliğ

213 sayılı VUK'un 103. maddesinde ilan yoluyla tebligat yapılabilecek hallere yer verilmiştir. Madde hükmüne göre ilan yoluyla tebligat yapılabilecek haller;

-Muhatabın bu Kanunun 101. maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa,

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

-Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

¹⁷⁶ www.mevzuat.gov.tr, E. T. 14. 03. 2019.

¹⁷⁷ KARAKOÇ, a. g. e. sf. 291.

¹⁷⁸ RENÇBER, a. g. e., sf. 79.

¹⁷⁹ KIRBAŞ, Ş. (2004), Vergi Hukuku, Ankara, sf. 129

¹⁸⁰ KIZILOĞ, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M., DÖNMEZ, R. (2007), Vergi Hukuku, Ankara, sf. 153.

¹⁸¹ RENÇBER, a. g. e., sf. 80.

-Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.

İlan yoluyla tebligat esas itibariyle adresi bilinmeyenlere yapılabilecek bir tebliğ usulü olduğundan, yukarıda bahsettiğimiz tebliğ usulleri tüketilmeden ilan yoluyla tebligat yapılamaz¹⁸². Dolayısıyla ilan yoluyla tebligat istisnai bir yoldur¹⁸³.

Muhatabın adresinde bulunmadığı durumlar kanunda hüküm altına alınan yollarla belirlenmedikçe, ilan yoluyla yapılan tebligat geçerli olmaz¹⁸⁴. Danıştay ise bilinen adreslerden birine yapılan tebligatı yeterli görmemekte, diğer bilinen adreslere de tebligat yapılmasını beklemektedir. Örneğin bir kararında vergi beyannamelerinde belirtilen adreslerinde bilinen adres olarak değerlendirilmesi gerektiği, ikametgah adresinde aranarak iş yeri adresinde aranmadan ilan yoluyla tebligat yapılmasını yeterli görmemiştir¹⁸⁵.

İlan yazısı tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya özgü yerine asılır ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15. gün ilan tarihi olarak kabul edilir¹⁸⁶. Bununla birlikte, 213 sayılı Kanun'un 106. maddesi gereğince ilan üzerine vergi dairesine müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta yolu ile tebliğ yapılır.

Diğer taraftan ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilip edilemeyeceği tartışılabilir olsa da, vergilendirme ile ilgili olarak "hüküm ifade eden bilimüm vesika ve yazıların" ilan tebliğ edilebileceği hüküm altına alındığından ve ödeme emrinin de bir idari işlem niteliğinde bulunduğu dikkate alındığında ödeme emri de ilan yoluyla tebliğ edilebilir.

3.2.2.5. Elektronik ortamda tebliğ

Günümüzde gelişen teknoloji ile elektronik devlet sistemi büyük önem kazanmıştır. İşte bu gelişen uygulamaların bir uzantısı olarak vergi hukukunda da elektronik tebligat giderek önem kazanmaktadır.

213 sayılı VUK'un 107. maddesine 6009 sayılı Kanunla eklenen 107/A maddesi ile e-tebliğ bir tebliğ usulü olarak düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalımsızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

¹⁸² ÜZELTÜRK, a. g. e., sf. 47.

¹⁸³ BERKEM, K., ERTAN, A., İLTER, V., AKDAĞ, Ö. F., ERER, N., DİNÇER, S. (1966). Vergi Kanunları Külliyesi (İzahlı ve İçtihatlı)- Vergi Usul Kanunu, C. 1, Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, sf. 166.

¹⁸⁴ KARAKOÇ, a. g. e., sf. 279.

¹⁸⁵ ÖZGEN, Vergi Usul Kanunu, sf. 320.

¹⁸⁶ ÜZELTÜRK, a. g. e., sf. 48.

19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği ile Kayıtlı Elektronik Posta uygulaması düzenlenmiş olup, TK ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) başta olmak üzere vergi hukuku dışındaki işlemler için getirilmiştir. Kayıtlı Elektronik Posta adresi olan mükelleflerin vergi ile ilgili tebligatları alabilmek için mutlaka elektronik tebligata ilişkin ayrıca parola ve şifre edinmeleri gerekmektedir¹⁸⁷.

Vergi hukukunda uygulanan e- tebligat “ek” bir tebliğ usulü ya da ilan yoluyla tebliğde olduğu gibi ikinci aşamada başvurulabilecek bir usul değildir, başlı başına ayrı bir tebliğ usulüdür ve elektronik tebligat adresi bulunan mükellefe, elektronik tebligat yolu ile tebliğ yolu denenmeden ilan tebliğ yolu ile tebligat yapılması usule uygun olmayacaktır¹⁸⁸.

456 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre elektronik tebligat yapılabilecek kimseler şunlardır;

-Kurumlar vergisi mükellefleri

-Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Diğer taraftan VUK'un 107/A maddesine göre elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Bu çerçevede mükelleflerin dava açma süreleri de söz konusu beşinci günden itibaren başlayacaktır. Ödeme emrine ilişkin olarak ise, elektronik ortamda bir tebligata istinaden açılacak dava süresi, elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günden itibaren 15 gün olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği'nin 16. maddesine göre elektronik yolla tebligatın, zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde Tebligat Kanununda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır. Ancak vergileme işlemlerine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, mahkeme, muhatabın e-tebligat hakkındaki mevzuat gereği e-tebligat yolu ile tebligat almaya mecbur olan ancak, kendi iradesi dışında

¹⁸⁷ ÖZGEN, S. (2018), Türk Vergi Hukukunda Tebligat, Yüksek lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, sf. 95.

¹⁸⁸ SOLAK AKMAN, İ. (2016/2), Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, Ankara Barosu Dergisi(sf. 267-282), sf. 276.

ceza infaz kurumunda kalan mükellefe ilişkin VUK'un 13. maddesinin 3. bendinde geçen "Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler" kapsamında değerlendirilerek, aynı Kanun'un 107/A maddesinde geçen "yapılabilir" ibaresinden yola çıkılarak diğer tebligat yöntemleri ile de tebligatın yapılabileceğini belirtmiştir¹⁸⁹.

3.2.3. Şekil Unsuru Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri

İdari işlemlerde şekil yönünden sakatlık hallerinde asli ve tali unsur ayrımı yapıldığı görülmektedir. İdari işlemin asli unsurunu etkilemeyen şekil unsurundaki sakatlık halleri idari işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır. Danıştay şekil koşullarına uyulmamasını, iptal nedeni olarak kabul ederken, kimi kez, yapılan sakatlığın, sonucu etkileyip etkilemediğine bakmakta ve biçim ve yöntem kurallarında yapılan sakatlıklardan, sonucu etkileyici nitelikte olanları, iptal nedeni olarak kabul etmektedir. Buna karşılık Danıştay, sonucu etkileyici nitelikte olmayan biçimsel sakatlıkları, eğer bunlar kamu düzeni ile ilgili değilse, iptal nedeni olarak görmemektedir¹⁹⁰. Örneğin Danıştay bir kararında içinde bulunulan yılsonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammının aslı gibi addolunması ve onun hukuki rejimine tabi tutulması, 6183 sayılı Kanunun 2. fıkra hükmü gereği olduğundan, hesaplanan gecikme zammı miktarının ayrıca ödeme emrinde gösterilmemiş olmasının ödeme emrinin iptalini gerektirecek bir şekil noksanlığı teşkil etmeyeceğine karar vermiştir¹⁹¹.

Ödeme emri de bir idari işlem olduğundan, aynı durum ödeme emri açısından da söz konusudur¹⁹². Ödeme emri tesis edilirken belirlenmiş olan şekil şartlarına uyulmaması sonucu etkilemiyorsa ve işlem kamu düzenine ilişkin değil ise, iptal nedeni olarak değerlendirilmemektedir¹⁹³.

Ödeme emrinin şekil unsuruna ilişkin hukuka aykırılıklar usulsüz tebliğ ve ödeme emrinin şekil kurallarına aykırı olarak düzenlenmiş olması başlıkları altında incelenecektir.

3.2.3.1. Usulsüz tebliğ

Tesis edilen her idari işlemde olduğu gibi ödeme emrinde de mükellef açısından ödeme emrinin bir anlam ifade edilebilmesi için tebliğ edilmesi gerekmektedir. Danıştay da bir kararında tekemmül eden ancak ilgisine yazılı olarak tebliğ edilmemiş idari bir

¹⁸⁹Gaziantep 1. Vergi Mahkemesi 24. 04. 2017 tarih ve E. 2017/22, K. 2017/245 sayılı kararı; ÖZGEN, a. g. t., sf. 104-105.

¹⁹⁰GÖZÜBÜYÜK, a. g. e., sf. 218.

¹⁹¹Danıştay VDDGK, 26. 01. 1996 tarih ve E:1995/266, K:1996/38 sayılı kararı, ERGEN, a. g. e., sf. 253.

¹⁹²DURAN, L. (1982), İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, sf. 410.

¹⁹³TAN, T. (2015), İdare Hukuku (4. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara, sf. 255.

işlemin muhatabın menfaatini etkilemeyeceğine karar vermiştir¹⁹⁴. Bir diğer anlamda tebliğ idari işlemin uygulanmasına ilişkin şekil şartı olarak tanımlanabilir¹⁹⁵. Tebliğ işlemleri usule ilişkin işlemler olduğundan, tebliğ işlemlerindeki noksanlıklar ancak tebliğe esas teşkil eden idari işlemlere ilişkin noksanlıklar ile birlikte davaya konu edilebilir¹⁹⁶. Dolayısıyla tebligat aşamasında yapılacak hatalar nihai işleme bağlı olduğundan, nihai işlemten bağımsız olarak iptal davasına konu edilemezler¹⁹⁷.

Bu açıklamalarla birlikte, ödeme emrinin şekil yönünden sakatlığına sadece ödeme emrinde yer alan şekli noksanlıklar sebep olmamaktadır. Ödeme emrinin hukuka ve usulüne uygun olarak tebliğ edilip edilmediği de önemlidir.

Ödeme emrine ilişkin olarak dava açma süresi her idari işlemde olduğu gibi tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Bu çerçevede usulsüz tebligat işlemlerinde dava açma süresinin başlangıcına ilişkin olarak Danıştay usulsüz tebliğlerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre muhatabı tebliğ almışsa, muteber sayılacağını ve muhatabın beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi sayılacağına karar vermiştir¹⁹⁸. Başka bir kararda ise bir anonim şirkette yönetim kurulu üyesi olarak yer alan muhatabın, ortak olduğu başka bir şirket adresine tebliğe çıkarıldığı ve bu işyerinde çalışan bir şahsa gününde tebliğ edilen durumda ödeme emrinin iptaline ilişkin olarak açılan davada sürenin muhatabın tebligatı öğrendiği tarih olarak beyan ettiği tarihin esas alınması gerektiği yönünde karar vermiştir¹⁹⁹.

Diğer taraftan VUK'da tebliğ usulleri sıkı şekil şartlarına bağlandığından, usulüne uygun yapılmayan bir tebligat durumunda Danıştay kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden idari işlemi iptal etmektedir²⁰⁰. Danıştay başka bir kararında ise, usulsüz tebligat isteminde bulunmadan ödeme emrine ilişkin böyle bir borcun bulunmadığı talebiyle açılan davada, usulüne uygun bir tebliğ yapılmadığı gerekçesiyle henüz kesinleşmeyen idarî para cezasının tahsiline yönelik düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığına hükmetmiştir;

¹⁹⁴ Danıştay 4. D., 15. 02. 2005 tarih ve E. 2004/1779, K. 2005/227 sayılı kararı ; ÇAPTUĞ, AKSOY, a. g. m., sf. 2944.

¹⁹⁵ YAYLA, Y. (2010), İdare Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul. sf. 126.

¹⁹⁶ AĞAR, İcrai İşlem, sf. 298.

¹⁹⁷ APALI, İ. (2017/Temmuz-Ağustos), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması, Mali Çözüm Dergisi (sf. 257-272), sf. 261.

¹⁹⁸ AĞAR, İcrai işlem, sf. 299.

¹⁹⁹ Danıştay 4. D., 15. 03. 1999 tarih ve E. 1998/906, K. 1999/1052 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 19. 03. 2019.

²⁰⁰ ÇAPTUĞ, AKSOY, a. g. m, sf. 2945.

“...Bu itibarla, yukarıda aktarılan yasal düzenlemeler ve uyuşmazlık konusu olayın birlikte değerlendirilmesinden; dava konusu ödeme emrinin, dayanağı olan Kurul kararının tüm usul işlemleri tamamlanmadan tesis edilmesi nedeniyle, Mahkeme tarafından, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülen iddiaların "böyle bir borcunun olmadığı" itirazı kapsamında görülerek işin esasının değerlendirilmesi suretiyle henüz kesinleşmeyen idarî para cezasının tahsiline yönelik düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle iptaline karar vermesi gerekirken, davanın reddine karar verilmesinde hukukî isabet görülmemiştir.²⁰¹”.

Yine Danıştay gümrük vergisinden kaynaklanan ödeme emrine ilişkin tebliğde muhatabın adresinde bulunamaması üzerine "Adreste kimse bulunmaması üzerine evrak Mahalle Muhtarlığına teslim edildikten sonra bilgi için 2 No'lu haber kağıdının muhatabın kapısına yapıştırıldığı gibi komşusu 'a haber bırakıldığı" şeklinde, muhtarın imzasını içeren 26.3.2007 tarihli şerh düşülerek iade edilen tebliğin 213 sayılı Kanununun 102. maddesi uyarınca, ödeme emrine ilişkin tebliğ evrakının iade edilmesi ve ikinci defa yeniden tebliğe çıkarılması icap ettiği halde, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılan tebligat usulsüz olduğuna karar vermiştir²⁰².

3.2.3.2. Ödeme emrinin şekil kurallarına aykırı olarak düzenlenmiş olması

Ödeme emrine ilişkin olarak 6183 sayılı AATUHK'un 55. maddesinde sıkı şekil kuralları düzenlenmiştir. Ödeme emrinin bu şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ödeme emrinde 55. maddede yer alan bilgilerden birinin veya birkaçının eksik olması ödeme emrinin şekil yönünden hukuka aykırı olmasına sebep olur²⁰³.

Öncelikli olarak, ödeme emrinde ödem emri olduğu açıkça yazılmalıdır. Bu nedenledir ki, ödemeye davet yazıları ödeme emri niteliğinde değildir. Nitekim, Danıştay'da bir kararında ödemeye davet yazılarının davaya konu edilemeyeceğine hükmetmiştir;

“...Vergilendirmeye ilişkin işlemler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ihbarname kuralına göre takip edilir. Olayda, beyan edilmeyen ve ödenmeyen vergiler ile bunlara ilişkin ceza, gecikme faizi ve zammından müteselsil sorumlu tutulan davacı ticaret borsasına söz konusu alacakların, vergi ve ceza ihbarnamesiyle duyurulması gerekirken, davalı vergi dairesi müdürlüğünün bir yazısıyla istendiği anlaşıldığından, tarh edilmiş bir vergiden söz edilemeyecektir. Söz konusu yazı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmayıp, uyarı mahiyetinde ödemeye çağrı yazısı niteliğinde

²⁰¹ Danıştay 13. D., 18. 02. 2016 tarih ve E. 2015/5527, K. 2016/364 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 19. 03. 2019.

²⁰² Danıştay 7. D., 04. 05. 2009 tarihli ve E. 2008/1216, K. 2009/2313 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 19. 03. 2019.

²⁰³ CANDAN, a. g. e., sf. 184.

olduğundan, idari davaya konu edilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin 1/b bendi uyarınca davanın reddi gerekirken, vergi mahkemesince davanın esasının incelenerek karar verilmesi hukuka uygun düşmemiştir.²⁰⁴

Ancak, hemen belirtmek gerekir ki Danıştay'ın ödemeye çağrı mektuplarını ödeme emri niteliğinde değerlendirdiği kararlarda mevcuttur²⁰⁵.

Kanımızca, ödemeye davet yazılarının kesin ve yürütülebilir nitelikte bir idari işlem olmadığı ve bu tür yazıların icrai nitelikte olmadığı da dikkate alındığında, söz konusu yazılara ilişkin olarak ödeme emri gibi işlem yapılmaması gerekmekte ve ilgili mahkemece anılan durumlara ilişkin olarak davanın esastan incelenmeden reddedilmesi gerekmektedir.

Diğer bir önemli bir husus ise idari işlemlerde başvuru yolları ve başvuru sürelerinin gösterilmesi noktasıdır. Anayasa'nın 40/2 maddesi uyarınca idarelerin tesis ettikleri idari işlemlerde başvuru yollarını ve başvuru sürelerini göstermeleri gerekmektedir. Anayasa hükmü böyle olmakla birlikte, ödeme emrine ilişkin olarak özel bir dava açma süresi bulunduğu da dikkate alındığında AATUHK'un 55. maddesinde ödeme emrinin şekil unsurlarına ilişkin olarak özellikle bir düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu durumlarda ne olacağına ilişkin yargı kararları mevcuttur.

Öncelikli olarak Danıştay, Anayasa'nın 40/2 maddesinin bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde anayasal bir hak olan hak arama hürriyetlerini son derece dağınık mevzuat nedeniyle sonuna kadar kullanabilmelerini sağlamak ve kolaylaştırmak amacıyla, devletin kurumları vasıtasıyla tesis edilen işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı veya idari makamların gösterilmesi, ayrıca söz konusu başvurunun süresinin de belirtilmesi gerektiğinin bir Anayasal zorunluluk olduğu ve yasal düzenleme gerektirmeden uygulanabileceğine karar vermiştir. Başvuru yolları ya da başvuru süreleri belirtilmeden düzenlenen ödeme emrine ilişkin olarak ise, söz konusu durumun davanın ne zaman açıldığına bakılmaksızın süre aşımından reddedilemeyeceği sonucunu doğuracağına hükmetmiştir²⁰⁶. Ancak Danıştay'ın aksi yönde kararları da mevcuttur. Örneğin, başvuru süresi gösterilmeden düzenlenen ödeme emrine ilişkin olarak 7 gün geçtikten sonra genel dava açma süresi içerisinde dava açılması gerektiği yönünde karar vermiştir;

²⁰⁴ Danıştay 3. D., 11. 11. 2003 tarih ve E. 2001/4400, K. 2003/4925 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 20. 03. 2019.

²⁰⁵ Danıştay 7. D., 09. 04. 1996 tarih ve E. 1987/3863, K. 1996/1430 sayılı kararı ;RENÇBER, a. g. e., sf. 206.

²⁰⁶ Danıştay 9. D., 03. 11. 2010 tarih ve E. 2008/559, K. 2010/5801 sayılı kararı, www.hukukmedeniyeti.org/karar/75, E. T. 20. 03. 2019.

“İdarenin, Anayasa'dan kaynaklanan yükümlülüğünü yerine getirmesi esas olmakla birlikte, belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi, idari işlemlere karşı açılan davalarda dava açma sürelerinin işletilmeyip, ihmal edilmesi sonucunu da doğurmamaktadır. Anayasa'nın 125. maddesinde idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağının belirtilmesi karşısında, usulüne uygun tebliğ olunan veya bütün unsurlarıyla ilgililer tarafından öğrenilen idari işlemler üzerine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda açıkça belirtilen ve ilgililerce de bilindiğinin kabulü gereken genel dava açma sürelerinin işletilmesi zorunludur ²⁰⁷”.

Kanımızca, 6183 sayılı AATUHK'un 55. maddesinde, bir ödeme emrinde bulunması gereken hususlar belirtilmekle birlikte ödeme emrinin tebliği üzerine hangi yargı yerine veya makama başvurulması gerektiği ve başvurunun süresinin ne olduğu yolunda bir belirleme bulunmadığı ve Anayasa'nın 40/2. maddesinde yer alan düzenlemenin muhatabın hak arama hürriyetini koruma amacı taşıdığı hususları bir arada değerlendirildiğinde, bu gibi durumlarda ödeme emrine ilişkin olarak genel dava açma süresinin aranmaması gerekmektedir.

Yukarıda aktardığımız özellikler dışında daha öncede belirttiğimiz gibi ödeme emrinin AATUHK'un 55. maddesinde belirtilen özellikleri taşıması gerekmektedir. Nitekim Danıştay'a göre de bir belgenin ödeme emri sayılabilmesi için gerekli asli unsurları taşıması gerekmektedir²⁰⁸. Ancak burada şekil unsurları açısından esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan sakatlıklar ayrımı yapmanın yerinde olacağı kanaatindeyiz. Örneğin, ödeme emrinde borcun süresinde ödenmediği durumda borcun cebren tahsil edileceği ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunacağı yazmaz ise, söz konusu eksiklik ödeme emrinin iptalini gerektirmez, lakin kamu borçlusu da hapisle tazyik olunamaz²⁰⁹. Bununla birlikte, ödeme emrinde borcun nereye ödeneceği bilgisinin bulunmaması ise, ödeme emrinin iptaline sebep olacaktır²¹⁰. Ayrıca ödeme emrinin asli unsurlarından olan ödeme emrine dayanak teşkil eden borcun asıl ve ferileri ile mahiyetinin belirtilmemesi de ödeme emrinin şekil unsuru yönünden iptal edilmesini gerektirmektedir²¹¹.

²⁰⁷ Danıştay 10. D., 31. 12. 2007 tarih ve E. 2006/2232, K. 2007/6691 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, E. T. 20. 03. 2019.

²⁰⁸ Danıştay 7. D., 22. 10. 2002 tarih ve E. 2000/5633, K. 2002/3351 sayılı kararı, Danıştay 7. D., 09. 04. 1996 tarih ve E. 1994/2158, K. 1996/1430 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 21. 03. 2019.

²⁰⁹ RENÇBER, a. g. e., sf. 209.

²¹⁰ ŞİMŞEK, a. g. e., sf. 207.

²¹¹ Danıştay 10. D., 24. 09. 1992 tarih ve E. 1990/4028, K. 1992/3218 sayılı kararı; RENÇBER, a. g. e., sf. 207.

3.3. Sebep Unsuru Bakımının Ödeme Emri

İdari işlemlerde sebep unsuru, idari işlemin dayanağını oluşturmakta olup idari işlemin yapılmasına yol açan hukuki bir işlem veyahut maddi olaydır²¹². İdari makamlar durup dururken işlem yapmayacağından, idareyi işlem yapmaya iten güç olarak da tanımlanabilir²¹³. İdari işlemlerin sebebi ise genel ve nesnel olmalıdır²¹⁴.

İdari işlemin sebebinin mevcut olmaması idari işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirecektir. Diğer taraftan sebep unsurunda sakatlık halleri gösterilen sebebin hukuka ve gerçeğe aykırı olması veya idarece hukuki işlemin sebebinin nitelendirilmesinde hata yapılması şeklinde de ortaya çıkabilir. Sebep unsurunda aykırılık da idari işlemin iptalini gerektiren durumlardan biridir. Bir işlemin nedeninin yasa da belirtilmesi durumunda, işleme dayanak yapılan nedenin gerçekleşip gerçekleşmemesi durumu idarenin tarafsız hareket etmesi gerekmektedir.

Ödeme emri özelinde yukarıda aktardığımız bilgileri irdelediğimizde ise, ödeme emrinin sebebini 6183 sayılı AATUHK'un 1. maddesinde belirtildiği üzere vadesinde ödenmeyen kamu alacağıdır; fakat kamu alacağı öncesinde de tarh işlemi vardır. Ödeme emrinin tesis edilebilmesi için hukuken tahakkuk etmiş bir kamu alacağı, tahsil aşamasına gelmiş olması ve kamu borçlusu tarafından ödeme süresi içinde ödenmemiş olması gerekir. Diğer taraftan kamu alacağının tahsilinin mümkün olması veya henüz vadesi dolmamış ise ya da vadesi içinde ödenmemişse de ödeme emri düzenlenmesi gerekir²¹⁵. Ancak ödeme emrinin düzenlenebileceği tek durum bu değildir. AATUHK'un 35. maddesinde belirtilen borcun tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlılar ile vakıf veya cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan tüzel kişiliklerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda da ödeme emri düzenlenir²¹⁶.

Öncelikli olarak ödeme emrinde sebep unsurunun ortaya çıkarılabilmesi için kamu alacağının ödeme süresine de bakmak gerekmektedir. Tahakkuk eden kamu alacakları kanunlarında belirlenen zamanlarında ödenir. Her kamu alacağına göre kendi kanununda belirlenen zamanlara göre de değişebilmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda dönemler itibariyle muacceliyet özel olarak düzenlenmiştir²¹⁷.

²¹² YILDIRIM, T., a. g. e., sf. 382.

²¹³ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 403

²¹⁴ ÖZAY, a. g. e., sf. 455.

²¹⁵ KIZILOĞLU, Ş., KIZILOĞLU, Z., (2005), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları (8. Baskı), Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf. 485.

²¹⁶ CANDAN, a. g. e., sf. 439.

²¹⁷ RENÇBER, a. g. e., sf. 54.

3.3.1. Ödeme Emrinin Sebep Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri

3.3.1.1. Kamu alacağının varlığına yönelik hukuka aykırılık halleri

Ödeme emrinin sebep unsuruna yönelik yaptığımız genel açıklamalarda öncelikli olarak vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının varlığının ilk koşul olduğundan bahsetmiştik. Dolayısıyla ödeme emrinin düzenlenebilmesi için öncelikli olarak bir kamu alacağının varlığı şarttır. 6183 sayılı AATUHK'un 58. maddesi çerçevesinde kamu alacağının varlığına yönelik itirazlar "böyle bir borcum yoktur." şeklinde iddia anlamına gelmektedir²¹⁸.

3.3.1.1.1. Kamu alacağının hukuken doğmamış olduğu iddiası

6183 sayılı AATUHK'un 1. maddesi kapsamında ödeme emri düzenlenebilmesi için bir kamu alacağının varlığı şarttır. Dolayısıyla ortada bir kamu alacağından söz edilemiyorsa o alacağın takibinin 6183 sayılı kanun kapsamında ödeme emri düzenlenerek yapılmasının imkânı yoktur.

Diğer taraftan bir kamu alacağından bahsedebilmek için ise, tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçerek usulüne uygun olarak ilgisine duyurulması gerekmektedir. Örneğin Danıştay bir kararında evsel katı atık ücreti ile ilgili düzenlenen ödeme emrine ilişkin olarak amme alacağı niteliği taşımayan ve özel hukuk hükümlerine tabi olan evsel katı atık ücretinden kaynaklanan dava konusu alacağın, amme alacaklarının takip ve tahsili için öngörülen bir yöntem olan 6183 sayılı Kanun kapsamında "ödeme emri" ile istenilmesine hukuken olanak bulunmadığı şeklinde karar vermiştir²¹⁹. Başka bir kararında ise

"...Davaya konu ödeme emrinde belirtilen 6.139,66 TL zarar ziyan bedeli, davacının, belediyenin bakım ve gözetimindeki asfalta ve su borularına verdiği zarar neticesinde oluşmuş olup, davacının bu eyleminin haksız fiil niteliğinde bulunduğu kuşku bulunmamaktadır.

Bu duruma göre idare ile zararı veren kişi arasındaki uyuşmazlığın, haksız fiile ilişkin özel hukuk hükümlerine göre adli yargı yerlerinde açılacak davalarda çözümlenmesi gerektiğinden, idarenin tek yanlı olarak, zarara uğradığından bahisle davacıyı borçlu kabul etmesi ve re'sen zarar hesaplaması yaparak bunu tahsil etmesi olanaklı değildir.²²⁰" şeklinde karar vermiştir.

²¹⁸ KIZILOT. Ş, KIZILOT. Z., a. g. e., sf. 485.

²¹⁹ Danıştay 14. D., 16. 04. 2018 tarih ve E. 2015/10947, K. 2018/2673 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

²²⁰ Danıştay 8. D., 12. 11. 2013 tarih ve E. 2010/4364, K. 2013/7777 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

3.3.1.1.1.1. Ödeme emrinin tebliğinin usulüne uygun şekilde yapılmamış olması

Daha önceki bölümlerde VUK'a göre vergi alacağına ilişkin düzenlenen ödeme emrinin tebliğinin nasıl yapılacağına yer vermiştik. Usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen bir vergi alacağı tahakkuk edemeyecektir, dolayısıyla tahakkuk etmeyen bir alacak da hukuken doğmamış olacaktır²²¹.

Bununla birlikte borç sadece kendisine usulüne uygun tebliğ yapılmayan mükellef açısından doğmamış sayılacaktır. Borçtan sorumlu olan ve kendilerine usulüne uygun olarak tebliğ yapılmış kimseler açısından borç hukuken doğmuş olacaktır²²².

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 13.03.1971 tarihli kararında, kamu alacağının tahakkukuna esas ihbarnamelerin usulüne uygun tebliğ edilmediği durumlarda, söz konusu hususun AATUHK'un 58. maddesi kapsamında "böyle bir borcum yoktur." itirazı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir²²³. Dolayısıyla usulüne uygun olarak tebliği yapılmayan bir borç "böyle bir borcum yoktur" itirazı kapsamında değerlendirilecektir. Danıştay daireleri de şüanda yapılan tebligat işleminin usulüne uygun şekilde gerçekleşmemesi durumunda kamu alacağının hukuken doğmadığı kanaatinde²²⁴. Örneğin bir kararda yükümlü ile aynı adreste oturmadığı anlaşılan kız kardeşine Vergi Usul Kanunu ile Tebligat Kanunu hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat nedeniyle kesinleşmiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceğine karar verilmiştir²²⁵.

3.3.1.1.1.2. Alacağı doğuran işlemin bulunmadığı iddiası

Vergi hukukunda borç doğuran işlemler tarh ve ceza kesme işlemleri ile kimi hallerde, tahakkuk işlemleridir. Kamu borçlusu ile ilgili böyle bir işlem tesis edilmeden ve tebliğ edilmeden ödeme emri düzenlenmesi durumunda alacağı doğuran işlemin bulunmadığı iddiasında bulunulabilir²²⁶. Dolayısıyla bu gibi durumlarda da ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale gelir.

Danıştay bir kararında tasfiye dönemi sonrasında ticaret sicilinden silinerek şirket tüzel kişiliği sona eren şirket hakkında, ticaret sicilinden silindikten sonraki tarihte düzenlenen ödeme emrinde münfesih şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis

²²¹ Ayrıntılı bilgi için bkznz. Bölüm 2, sf. 45-46.

²²² RENÇBER, a. g. e., sf. 179.

²²³ DİBK, 13. 03. 1971 tarih ve E. 1969/13, K. 1971/18 sayılı kararı ; RENÇBER, a. g. e., sf. 181.

²²⁴ CANDAN, a. g. e., sf. 84.

²²⁵ Danıştay 4. D., 13. 02. 2000 tarih ve E. 2001/4553, K. 2002/541 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

²²⁶ CANDAN, a. g. e. sf. 299.

edilemeyeceğinden düzenlenen ödeme emirlerini hukuka uygun görmemiştir²²⁷. Başka bir kararında ise idari para cezasına dayanak olarak düzenlenen ödeme emrine ilişkin olarak, ödeme emrinin dayanağı olan idari para cezasının yargı kararıyla hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi nedeniyle dayanaksız kalan dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırı olduğu şeklinde karar verilmiştir²²⁸. Yine başka bir kararda Danıştay idari para cezasına dayanak olarak düzenlenen ödeme emrine ilişkin tahakkuk işleminin terkin edilmesiyle dayanaksız kalan ödeme emrinin iptaline karar vermiştir²²⁹.

3.3.1.1.1.3.Kamu alacağının tarh/tahakkuk zamanaşımına uğramış olduğu iddiası

Özel hukukta zamanaşımı alacağın talep edilebilirliğini, hak düşürücü süre ise hakkın özünü ortadan kaldırmaktadır. Vergi hukukunda ise alacağın takibini engelleyen bir hal olmakla birlikte, doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından hak düşürücü süreye benzemektedir²³⁰.

Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki türlü zamanaşımı bulunmaktadır. Tahsil zamanaşımı 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenirken, tarh zamanaşımı 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir. Burada bahsedeceğimiz zamanaşımı türü tahakkuk zamanaşımıdır²³¹. Diğer taraftan, kamu borçluları kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı belli nedenlerle dava açabilirler. AATUHK'un 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davalarına bakan vergi mahkemesinde dava açabileceği şeklinde hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede ödeme emrine karşı açılacak dava nedenleri arasında "borcun zamanaşımına uğramış olması" sayılmış ise de, bu husus tahsil zamanaşımı ile ilgili bulunduğundan tahakkuk zamanaşımının maddede sayılan böyle bir borcun bulunmadığı" defii içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK'un 114. maddesine göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler tarh zamanaşımına uğrar. Tarh zamanaşımının süresi kural olarak vergiyi doğuran olayın

²²⁷ Danıştay 4. D., 07. 04. 2005 tarih ve E. 2004/639, K. 2005/578 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T: 24. 03. 2019.

²²⁸ Danıştay 15. D., 15. 12. 2015 tarih ve E. 2015/8528, K. 2015/8763 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T: 25. 03. 2019.

²²⁹ Danıştay 10. D., 22. 04. 2016 tarih ve E. 2013/2368, K. 2016/2278 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T: 25. 03. 2019.

²³⁰ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 459.

²³¹ Tahsil zamanaşımı konusuna "borcun zamanaşımına uğradığı iddiası" başlığı altında değinilecektir.

gerçekleştiği yılı takip eden yılın başıdır; ancak emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi bunun istisnasını teşkil eder. Emlak vergisinde tarh zamanaşımı bina, arazi vb.nin beyan dışı kaldıklarının idarece öğrenildikleri tarihi izleyen yılın başından itibaren, veraset ve intikal vergisi ise intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihten itibaren başlar²³².

Tarh zamanaşımına uğrayan vergi borcuyla ilgili olarak, gelir idaresi mükellefe vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderemez²³³. VUK'un 113. maddesinde yer alan "Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır." hükmü çerçevesinde, tahakkuk zamanaşımına yönelik olarak yapılacak bir itiraz böyle bir borcun olmadığına ilişkin olmalıdır²³⁴. Hatta öyle ki tahakkuk zamanaşımına uğradıktan sonra tarh edilerek ödeme emri düzenlenen ve mükelleften talep edilen vergiler kamu alacağı niteliğini kaybeder²³⁵. Örneğin Danıştay bir kararında tarh zamanaşımına uğradıktan sonra damga vergisine ilişkin olarak düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir²³⁶.

Ancak Danıştay yukarıda aktardığımız kararlar öncesinde söz konusu husus hakkında farklı kararlar vermektedir. Bu neden Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 03.04.1987 tarihli kararı ile kamu alacağının tahsili ve ödeme emrinin tebliği aşamasında dahi yargı yerlerince tahakkuk zamanaşımının re'sen incelenebileceğine ve "böyle bir borcum yoktur" def'i içinde değerlendirilebileceğine karar vermiştir²³⁷.

3.3.1.1.2. Kamu alacağının maddi olarak mevcut olmaması

Bazı durumlarda ödeme emri usulüne uygun olarak mükellefe tebliğ edilmekle birlikte, borç doğuran maddi olay bulunmayabilir. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran idari işlem (tarh, tahakkuk veya bir başka idari işlem) yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından biri veya birkaçı ile hukuka aykırı olarak doğmuş bulunabilir. Uygulamada kamu alacağı doğuran işlemde mevcut bu tür hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan idari davada ileri sürülmesi halinde yargıç tarafından incelenip incelenemeyeceği konusunda görüş birliği bulunmamaktadır²³⁸. Danıştay daireleri arasında da bu konuda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay bir kararında tarh aşamasındaki hukuka

²³² KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, sf. 460.

²³³ GERÇEK, a. g. e., sf. 109.

²³⁴ RENÇBER, a. g. e., sf. 184.

²³⁵ CANDAN, a. g. e., sf. 304.

²³⁶ Danıştay 7. D., 14. 03. 2006 tarih ve E. 2005/1076, K. 2006/811 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

²³⁷ DİB, 03. 04. 1987 tarih ve E. 1986/3, K. 1987/1 sayılı kararı, RENÇBER, a. g. e., sf. 185.

²³⁸ KARAKUŞ, a. g. t., sf. 102.

aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada “borcum yoktur” iddiası kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir²³⁹. Başka bir kararda ise dava sırasında tarhiyata ilişkin normun iptal edilmesi durumunda böyle bir borcum yoktur itirazı kapsamın değerlendirilebileceğine karar verilmiştir²⁴⁰.

Diğer kararlara baktığımızda ise,

-Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazın işgal edildiğinden bahisle davacı şirket adına tahakkuk ettirilen ecrimisil alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan ecrimisil ihbarnamesine karşı dava açılmadığından amme alacağının itirazsız kesinleştiği, ödeme emirleri için yasada sınırlı olarak sayılan dava açma nedenlerinin de bulunmadığına karar verilmiştir²⁴¹.

- Başka bir kararda ise tahakkuk işleminin şirketin acentası adına yapıldığı ortada davacı açısından kesinleşmiş bir tahakkuk işleminden söz edilebilmesine olanak

²³⁹ Danıştay 7. D., 31. 10. 2000 tarih ve E. 2000/1173, K. 2000/2984 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019, kararda ayrıntılı olarak şu ifadeler yer verilmiştir; “kamu alacağını aratan işlem den ayrı ve bağımsız bir idari işlemdir. Kuşkusuz, ödeme emri düzenlenmesinin sebeplerinden ilki, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan bu işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğamayacağından, ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamayacaktır. Başka anlatımla; ilki ikincisinin maddi sebebi olan bir ayrılabilir işlemler zinciri söz konusudur. Bu işlemler zincirinin, kamu alacağının hukuken doğduğu, yani tahakkuk ettiği tarihten tahsiline kadar uzaması; örneğin, ödeme emrinin tebliğ edilerek ödeme süresi geçmesine karşın, ödenmeme eyleminin sürmesi halinde, önce haciz, daha sonra da satış işlemi yapılması olasıdır.

Bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılacak ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargı tarafından dikkate alınabilecek niteliktedir. Şayet, içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. İdari dava açma süresinin sonuncu gününü izleyen tarihten itibaren, içerdiği tüm hukuka aykırılıklara karşın, işlem hukuka uygun kabul edilip, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme dayanak alınabilir. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin bu nedenle idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında, bu işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu olamaz.”

²⁴⁰ DDDGK, 08. 12. 2006 tarih ve E. 2006/220, K. 2006/366 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019, kararda durum şu şekilde ifade edilmiştir; “...Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının Anayasaya aykırılığı iddiası ile açılan davada, Anayasa Mahkemesi 6. 1. 2005 günlü ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararıyla vergi ziyayı cezasının hesaplanış şeklini Anayasaya aykırı bularak iptal etmiş, iptal hükmü yürürlüğe girmeden 8. 4. 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Kanunla 344 üncü maddenin 2 nci fıkrası değiştirilerek vergi ziyayı suçlu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüş ve Danıştay’ın yerleşik kararlarıyla da vergi ziyayı cezasının ziyaa uğrattılan tutarın bir katı kadar uygulanacağı kesinlik kazanmıştır.

Bu durumda kamu alacağının tahsili aşamasında da Anayasa Mahkemesi iptal kararı ve Danıştay İçtihatları göz önüne alınarak, vergi ziyayı cezasının bir katı aşan kısmının 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde yer alan “böyle bir borcun bulunmadığı” kapsamında değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesi hukuk devleti ve Anayasanın üstünlüğü ilkesinin gereğidir.”

²⁴¹ Danıştay 10. D., 04. 02. 2005 tarih ve E. 2001/4578, K. 2005/226 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

bulunmadığı, bu durumda, borç tahakkuk ettirilerek bir ihbarname ile tebliğ edilmeksizin, diğer bir deyişle, kesinleşmiş bir amme alacağı bulunmaksızın söz konusu çevre para cezasının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmesine ilişkin dava konusu işlem hukuka uygun bulunmamıştır²⁴².

- Şirketin ilgili dönemde ticari faaliyetin bulunmadığı yolundaki iddiasının, 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde öngörülen "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir²⁴³.

-Başka bir kararda ise ortada herhangi bir vergi zıyaı bulunmadığından, kesilen kaçakçılık cezasının, ödeme emri aşamasında, "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilerek işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir²⁴⁴.

3.3.1.1.3. Borcun tamamen veya kısmen ödenmiş olması

Borcun ödenmesi ile birlikte kamu alacağının takibi sona erer. Ödeme ile mükellef borcundan kurtulurken, kamu alacaklısı da alacağına kavuşur²⁴⁵. Vergilendirme sürecine ilişkin düzenlemeler VUK'ta yer alırken, tahsiline ilişkin düzenlemeler AATUHK'da yer almaktadır.

6183 sayılı AATUHK'un 40. maddesinde ödemenin alacaklı tahsil dairesinin yetkili memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılacağı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ödemenin özel ödeme şekilleri kullanılmak suretiyle yapılması zorunluluğunu getirmeye yetkili olduğu ve makbuz karşılığı yapılmayan ödemelerle yetkili memurlardan başkalarına yapılan ödemeler amme alacağına mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu borcunun ödeme emrinin tebliğinden önce ödenmesi durumu, ödeme emrinin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirir. Ödeme emrinin tebliğinden sonra yapılan ödemeler, ödeme emrini hukuka aykırı hale getirmez. Bilakis, bu durum ödeme emrinin gereklerinin yerine getirilmesidir. Diğer taraftan, ödeme emrinin düzenlenmesi sırasında ve tebliğinden sonra var olan kamu borcu, dava sırasında ödenmişse yine ödeme

²⁴² DİDDK, 16. 12. 2015 tarih ve E. 2013/497, K. 2015/5408 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

²⁴³ Danıştay 9. D., 27. 11. 2006 tarih ve E. 2007/2494, K. 2009/1295 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 25. 03. 2019.

²⁴⁴ Danıştay 14. 05. 1998 tarih ve E. 1997/847, K. 1998/1885 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 26. 03. 2019.

²⁴⁵ GERÇEK, a. g. e., sf. 51.

emri hukuka aykırı hale gelmeyecektir²⁴⁶. Nitekim Danıştay bir kararında bu hususu “Ödeme emrinin tebliği üzerine, içeriği olan miktarın ödenmiş bulunması, açılan davada ödeme emrinin hukuka uygun olarak düzenlenmiş olup olmadığının tartışılmasına engel değildir.²⁴⁷” şeklinde ifade etmiştir.

Alacaklı kamu idaresinin aynı belediye sınırları içerisinde birden fazla tahsil dairesi varsa, Danıştay bu durumda idareyi bir bütün olarak görmekte ve söz konusu durumun daireler arası yazışmayla giderilebilecek nitelikte bir husus olduğundan düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermiştir²⁴⁸.

Diğer taraftan borcun bir kısmına itiraz edilmişse, 6183 sayılı AATUHK’un 58. maddesine göre itiraz edilen kısmın açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Aksi bir durum itiraz edilmemiş sayılmasına sebep olacaktır²⁴⁹.

3.3.1.1.4. Vergi hatalarının bulunması

Türk Vergi Hukukunda hata kavramına VUK’ da yer verilmiştir. VUK’ un 116. maddesine göre; vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları, “vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlemlerdir²⁵⁰.

Vergi hataları vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak ikiye ayrılmaktadır. 213 sayılı VUK’un 117. maddesine göre hesap hataları;

-Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

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

²⁴⁶ KIZILOT, Ş., KIZILOT, Z., a. g. e., sf. 492.

²⁴⁷ Danıştay 7. D., 10. 03. 1993 tarih ve E. 1990/355, K. 1993/970 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 26. 03. 2019.

²⁴⁸ Danıştay 7. D., 1969 tarih ve E. 1968/1895, K. 1969/1832 sayılı kararı; RENÇBER, a. g. e., sf. 167.

²⁴⁹ RENÇBER, a. g. e., sf. 200.

²⁵⁰ KIZILOT, Ş., KIZILOT, Z., a. g. e., sf. 109.

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

118. maddesine göre vergilendirme hataları ise,

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

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

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

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

Ödeme emrinin sebep unsurundaki hukuka aykırılıklara hesap hataları yönünden baktığımızda, matrah hataları ve vergi tutarındaki hatalar tarhiyat aşamasında ileri sürülmesi gerektiğinden, böyle bir borcun olmadığı itirazı kapsamına mükerrer vergilendirme girmektedir²⁵¹.

Vergilendirme hataları açısından ödem emrini incelediğimizde ise;

-Şahısta hata; isim benzerliği gibi sebeplerle ilgilisi olmayan bir kişiden bir başkasının borcu istenebilir. Bu gibi durumlarda şahısta hata meydana gelmekte olup, ödeme emrinin iptalini gerektirir. Şahısta hata durumu “böyle bir borcum yoktur.” İtirazı kapsamında değerlendirilmesi gereken bir hata türüdür. Örneğin, bir kararda yönetim kurulu üyeliğinden istifa ederek ayrılan davacı adına, şirketin vergi borcuna ilişkin olarak düzenlenen ödeme emrinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118. maddesinin 1 nolu bendinde yer alan mükellefin şahsında hata sebebiyle iptal edilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir²⁵².

²⁵¹ RENÇBER, a. g. e., sf. 191-192.

²⁵² DVDDK, 22. 04. 1994 tarih ve E. 1993/118, K. 1994/195 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 27. 03. 2019.

Mükellefiyette hatanın ise ödeme emrine karşı ileri sürülüp sürülemeyeceği tartışmalı olsa da, Danıştay genel olarak tarhiyata karşı ileri sürülebileceğine hükmetmiştir²⁵³.

Mevzuda hata konusunda ise Danıştay söz konusu hatanın “böyle bir borcum yoktur” iddiası kapsamında incelenebileceği düşüncesindedir. Örneğin bir kararda “mahsup talebinin kabul edilmemesine ilişkin işleme karşı dava açılmamış ise de, mahsup talebi kabul edilmeyerek düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada davacının Türkiye içinden serbest bölgedeki alıcıya yapılan hizmet teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12 nci maddeleri uyarınca vergiden müstesna olduğu yolundaki iddiaları incelenerek bu iddiaların "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilip karar verilmesi gerekmektedir.²⁵⁴” şeklinde karar vermiştir.

3.3.1.1.5. Kamu alacağının idarece terkin edilmiş olması

Kamu alacaklarından biri olan vergi alacağı, bazı koşulların oluşmasıyla birtakım nedenlere bağlı olarak ortadan kalkmaktadır. Terkin, vergi hukukunda ise vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birisidir. Bu işlem sonunda bu tür kamu alacağı bütün hukuki sonuçları ile ortadan kalkmış olur²⁵⁵.

Yukarıda da aktardığımız gibi verginin terkinini ile birlikte vergi borcu ortadan kalkacağından, terkin edilmiş vergi borcuna ilişkin olarak düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesi gerekmektedir. Ancak ödeme emrinin iptaline neden olabilmesi için terkinin, ödeme emrinin tebliğinden önce gerçekleşmesi gerekmektedir²⁵⁶.

3.3.1.2. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik İddialar

Daha öncede belirttiğimiz gibi ödeme emri düzenlenebilmesi için kamu alacağının tahsil edilebilir nitelikte olması gerekmektedir.

Ödeme emrini sebep unsuru yönünden sakatlayan ve kamu alacağının tahsil edilebilirliğine yönelik iddiaları şu şekilde inceleyebiliriz;

²⁵³ RENÇBER, a. g. e., sf. 192-193.

²⁵⁴ Danıştay 4. D., 23. 10. 2007 tarih ve E. 2007/555, K. 2007/3268 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 27. 03. 2019.

²⁵⁵ TUNCER, S. (2002), Vergi Hukuku Açısından Terkin, Yaklaşım Dergisi, Sy. 6, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/022/>, E. T. 27. 03. 2019.

²⁵⁶ CANDAN, a. g. e., sf. 322.

3.3.1.2.1. Kamu alacağının vadesinin gelmemiş olması

6183 sayılı AATUHK'un 37. maddesine göre kamu alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödeneceği, özel kanunlarında ödeme zamanı belirlenmemiş kamu alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirtilen usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği, ödeme süresinin son gününün kamu alacağının vade günü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vade gününden önce ödeme emri mükellefe tebliğ edilmez. Dolayısıyla kamu alacağının vadesi ödeme emrinin muhataba tebliğ edildiği tarihte dolmuş olur²⁵⁷. Diğer taraftan vadesi gelmemiş kamu alacakları için düzenlenen ödeme emirleri de sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale gelmiş olur. Nitekim, Danıştay kesinleşen kamu alacağının vadesinde ödenmemesi üzerine düzenlenen ödeme emrinin, düzenlenme tarihinde değil, yükümlüye tebliğ olunduğu tarihte hüküm ifade edeceğine karar vermiştir²⁵⁸. Başka bir kararında ise bir aylık ödeme süresi dolmadan ödeme emri düzenlenen somut olayda, bu süre dolmadığı sürece, kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz etmek mümkün olmayacağından, bu aşamada, para cezalarının ödeme emriyle cebren tahsili yoluna gidilmesi de olanaklı olmayacağı yönünde karar vermiştir²⁵⁹.

3.3.1.2.2. Kamu alacağının ihtilafı olması

3.3.1.2.2.1. Tahsilatın mahkeme kararı ile durması

İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrasına göre vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına²⁶⁰ göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Dolayısıyla vergi, resim, harç ve benzeri

²⁵⁷ CANDAN, a. g. e., sf. 302.

²⁵⁸ Danıştay 7. D., 28. 02. 1995 tarih ve E. 1993/8, K. 1995/792 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 27. 03. 2019.

²⁵⁹ Danıştay 7. D., 22. 02. 2007 tarih ve E. 2005/2054, K. 2007/689 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 27. 03. 2019.

²⁶⁰ İYUK'un 26. maddesinin üçüncü fıkrasına göre davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemde kaldırılsın ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

mali yükümlerle bunların zam ve cezalarını konu edinen tarh ve ceza kesme işlemleri dışında kalan vergileme işlemlerine karşı açılan davalar ile diğer kamu alacaklarıyla ilgili davalarda tahsilat ancak mahkemenin vereceği yürütmenin durdurulması kararı üzerine durabilir. Tahsilatı mahkeme kararı ile duran kamu alacakları için ödeme emri düzenlenemez. Diğer taraftan tahsilatın mahkeme kararı ile durması için usulüne uygun açılmış bir davanın olması da şarttır. Nitekim, Danıştay bir kararında bu görüşü şu şekilde ifade etmiştir;

“...gerek ek tahakkuka, gerekse para cezalarına vaki itirazın reddi işleminin iptali istemiyle Vergi Mahkemesinde idari dava açılmış olması sebebiyle, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, yolunda yer alan hüküm uyarınca tahsilatın durduğundan söz edilebilmesi için, açılan davanın usulüne uygun olması zorunludur.²⁶¹”

Başka bir kararda ise ödeme emrine ilişkin olarak dava açılıp açılmadığı araştırılmadan kamu alacağının kesinleştiği yönünde karar veren yerel mahkemenin kararını yerinde görmemiştir²⁶². Başka bir kararında ise;

“...Danıştay Üçüncü Dairesinin 2.11.1994 gün ve K:1994/3414 sayılı kararı ile mahkeme kararının cezaya ilişkin hüküm fıkrası bozularak kusur cezasının kaçakçılık cezasına çevrilmesi üzerine kaçakçılık cezasının tahsili amacıyla dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, yukarda sözü edilen madde uyarınca cezanın kesinleşmesi için vergi mahkemesince ceza hakkında karar verilmiş olması gerektiği. İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesine göre de Danıştay'ın bozma kararı üzerine dava yeniden incelenerek mahkemenin bozma kararına uyması ya da ilk kararında ısrar etmesinin sözkonusu olabileceği, olayda ise Danıştay'ın bozma kararı üzerine vergi mahkemesince henüz yeniden bir karar verilmediğinden kararın kesinleştiğinden söz edilemeyeceği, kesinleşmemiş bir kamu alacağının tahsili için idarece davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesinde yasaya uyarlık görülmediği²⁶³” ne karar vermiştir.

3.3.1.2.2.2. Tahsilatın kendiliğinden durması

Bir önceki bölümde de aktardığımız gibi, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemi durduracağı

²⁶¹ Danıştay 7. D., 25. 02. 2008 tarih ve E. 2006/1090, K. 2008/1183 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, E. T. 28. 03. 2019.

²⁶² Danıştay 7. D., 11. 06. 2002 tarih ve E. 2000/1797, K. 2002/2329 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

²⁶³ Danıştay 3. D., 26. 12. 1995 tarih ve E. 1995/3088, K. 1995/4385 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

öngörülmüştür. Danıştay bir kararında, ödeme emrine konu ek gümrük vergisi ve katma değer vergisi tahakkukuna karşı dava açılmış olmasının mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe veya ek tahakkuk iptal edilmedikçe tahsilat işlemlerini durdurmayacağına hükmetmiştir²⁶⁴.

3.3.1.2.2.3. Alacağın tecilli olması

Tecil kamu alacağının ödeme vadesinin ertelenmesidir. Asli ve ferî nitelikteki bütün kamu alacakları için uygulanabilir. Tecil, kesinleşen kamu alacağına ilişkin henüz vadesi gelmeden tahsil dairesinin ödeme emri göndermesinden önce veyahut ödeme emri tebliğ edildikten sonra da her aşamada istenebilir²⁶⁵.

6183 sayılı AATUHK'un 48. maddesine göre kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haciz sonucu haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilir.

Bu şekilde kamu alacağının tecil edilmesi durumunda, tecil isteğinin cevaplandırılmasına kadar ve kabul edilmesi durumunda tecil süresince de söz konusu kamu alacağı hakkında artık ödeme emri düzenlenemez²⁶⁶.

Diğer taraftan, tecil talebi reddedilen mükelleflerin kamu borcuna ilişkin olarak ödeme emri düzenlenebilmesi için tecil işleminin reddedildiğine ilişkin muhataba bilgi verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim, Danıştay bu hususa ilişkin olarak bir kararında şu ifadelere yer vermiştir;

“...davacı tarafından, Haziran 2007 döneminde ihraç edilmek şartıyla ihracatçı firmalara teslim edilen mallara ilişkin olarak tecil edilen özel tüketim vergisinin terkin talebiyle yapılan başvuru üzerine, İdarece, terkin talebinin yerinde olmadığı yolunda işlem tesis edilmeden, dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği, dolayısıyla, terkin talebinin reddine dair işleme karşı dava açılmasına olanak tanınmadığı anlaşıldığından; ödeme emrini, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”²⁶⁷

²⁶⁴ Danıştay 7. D., 12. 05. 2004 tarih ve E. 2003/2480, K. 2004/1236 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

²⁶⁵ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 474-475.

²⁶⁶ RENÇBER, a. g. e., sf. 199.

²⁶⁷ Danıştay 3. D., 29. 03. 2013 tarih ve E. 2013/523, K. 2013/998 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

3.3.1.2.2.4. Mücbir sebep bulunması durumu

VUK'un 15. maddesine göre mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması durumunda bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Anılan Kanun'da mücbir sebep hallerine örnekleme yoluyla yer verilmiştir. 13. maddeye göre;

-Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

-Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

-Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep sayılabilir.

Mücbir sebep hallerinin bulunması durumunda, süreler işlemeyeceğinden, kamu alacağına ilişkin ödeme süresi de işlemeyecektir. Dolayısıyla ödeme süresi işlemeyen bir kamu alacağına ilişkin düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale gelecektir.

3.3.3.1.3. Borcun zamanaşımına uğramış olması

Bir önceki bölümlerde borcun tarh zamanaşımına uğramış olmasını incelemiştik. Burada bahsedeceğimiz zamanaşımı türü AATUHK'un 58. maddesinde de belirtildiği gibi tahsil zamanaşımıdır.

AATUHK'un 102. maddesinde kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Yani tahsil zamanaşımında, hukuken doğmuş bir alacak söz konusu olup, tahsil zamanaşımı geçmiş ise, bu alacağın tahsili mümkün olmamaktadır. Bu tür borçlar için ödeme emrinin düzenlenmesi ödeme emrinin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirecektir.

Nitekim Danıştay'ın genel görüşü de bu yöndedir. Örneğin, bir kararında beş yıl içinde tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsil zamanaşımına uğradığı açık olduğundan kanuni temsilciden talep edilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir²⁶⁸. Başka bir kararında tahsil zamanaşımının dava aşamasında gözetilmesi gerektiğine hükmetmiştir;

²⁶⁸Danıştay 3. D., 20. 01. 2009 tarih ve E. 2006/3902, K. 2009/51 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyp.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

“Tahakkuk ettirilerek tahsil aşamasına gelen vergilerin, bu tarihten sonra, ancak, tahsil zamanaşımına uğraması söz konusu olabileceğinden, olayda, tahsil zamanaşımının bulunup bulunmadığı hususunun irdelenmesi gerekmektedir²⁶⁹ .

3.4. Konu Unsuru Bakımından Ödeme Emri

İdare hukukunda bir idari işlemin doğuracağı sonuç o idari işlemin konu unsurunu oluşturmaktadır. Her idari işlem bir hukuki sonuca yönelik olduğundan her idari işlemin bir konusu vardır²⁷⁰ . Yasalar ve düzenleyici işlemler, idari işlemlerin konusunu önceden belirleyebilir veyahut konu unsur bakımından idareye takdir yetkisi de tanınabilir²⁷¹ . İdarenin takdir yetkisine dayanarak tesis edeceği işlemler, kanunun öngördüğü hukuki sonuca ilişkin olmalıdır. Aksi bir durum hukuki işlemi konu unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirecektir²⁷² .

İdari işlemlerin konusu objektiftir. Yani işlemin sebebine göre sonucu önceden bellidir. Bu durumu tarafların anlaşmasıyla bertaraf edilemez. İdarenin bu durumu kendiliğinden değiştirme yetkisi bulunmamaktadır²⁷³ .

İdari işlemin konu unsuruna ödeme emri açısından baktığımızda ise, ödeme emrinin konu unsurunu kamu alacağı oluşturmaktadır. Dolayısıyla devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin özel hukuktan alacakları kamu alacağı niteliğinde olmadığından, ödeme emrinin konusunu teşkil etmez²⁷⁴ . Ayrıca anılan tüzel kişiliklere ait alacakların haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları da kamu alacağı niteliğinde değildir. Söz konusu tüzel kişilikler dışında bir kamu kuruluşunun alacağı da AATUHK kapsamına girmez²⁷⁵ . Kamu alacaklarının niteliklerine ilişkin incelemeye önceki bölümlerde yer verildiğinden burada tekrar olmaması adına yer vermiyoruz²⁷⁶ .

3.4.1. Konu Unsuru Yönünden Hukuka Aykırılık Halleri

Ödeme emrine dayanak teşkil eden alacak AATUHK'un 1. ve 2. maddesinde belirtilen alacaklardan birisi değil ise, ödeme emri ile istenemeyecektir. Söz konusu durumda, ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırılı hale gelecektir. Diğer

²⁶⁹ Danıştay 7. D., 18. 05. 1999 tarih ve E. 1998/2266, K. 1999/2062 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, E. T. 28. 03. 2019.

²⁷⁰ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, a. g. e., sf. 406-407.

²⁷¹ YILDIRIM, a. g. e., sf. 386-387.

²⁷² KAYA, C. (2011), İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi (1. Baskı), 12 Levha Yayınları, İstanbul, sf. 219.

²⁷³ ERGEN, a. g. e., sf. 304.

²⁷⁴ CANDAN, a. g. e., sf. 333.

²⁷⁵ ÖZBALCI, a. g. e., sf. 46-47.

²⁷⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. sf. 12-14.

taraftan ödeme emrine ilişkin borç miktarında yapılan hata da, ödeme emrini konu unsuru bakımından sakat hale getirmektedir²⁷⁷

Danıştay bir kararında yetkili olmayan bir vergi dairesi tarafından kesilen vergi cezasının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç yaratmayacağından, bu durumu 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde yer alan ödeme emriyle istenebilecek bir borcun bulunmadığına hükmetmiştir²⁷⁸.

Başka bir kararında ise kamu alacaklarının kamu alacağı niteliği kazanması için tahakkuk etmiş olmaları gerektiği yönünde karar vermiştir;

“...Buna göre Devlete, Özel İdarelere ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar gibi temel kamu alacakları ile bu alacakların hiç ödenmemesinden veya geç ödenmesinden kaynaklanan fer'i nitelikte alacaklar 6183 sayılı kanuna göre takip edilecektir. 6183 sayılı Kanununun 1 inci maddesinde belirtilen vergi, resim, harç, gecikme zammı ve faizi, kamu alacağı niteliğini kazandıktan sonra bu Kanun hükümlerine tabi olur. Bu alacakların kamu alacağı niteliği kazanması için ise tahakkuk etmeleri gereklidir. Dolayısıyla henüz tahakkuk etmemiş alacaklara Vergi Usul Kanunu hükümleri, tahakkuktan sonra ise 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.”²⁷⁹

Yine başka bir kararda katma değer vergisi borcunu ödemek amacıyla davacı tarafından verilen çekin karşılığının bulunmadığı nedeniyle iadesi üzerine çek bedelinin %10'u nispetinde tazminat faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin 6183 sayılı AATUHK'un 1. maddesi kapsamında bir kamu alacağı niteliğinde olmadığından, iptali yönünde karar verilmiştir²⁸⁰.

3.4.2. Ödeme Emrinin Konu Unsurunda Bağlı Yetki ve Takdir Yetkisi Kavramı

Takdir yetkisi genel anlamıyla, bir hukuki durumla ilgili idareye serbest olarak hareket alanı tanınması, idareye bu hukuki durumla ilgili olarak alternatif seçeneklerin sunulmasıdır²⁸¹.

Takdir yetkisinin tespiti “atayabilir”, “verebilir” gibi ifadelerden kanun açık hükmünden anlaşılabilmesi gibi, “milli güvenlik”, “kamu yararı” gibi belirsiz kavramlarla da idareye tanınabilir. Öte yandan, takdir yetkisi sadece saydığımız ölçütlerle idareye tanınmaz. İdarenin teknik bilgi ve uzmanlığına ihtiyaç duyulan hallerde idarenin subjektif

²⁷⁷ CANDAN, a. g. e., sf. 312.

²⁷⁸ DVDDK, 10. 10. 2008 tarih ve E. 2007/4896, K. 2008/627 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, E. T. 22. 03. 2019.

²⁷⁹ Danıştay 4. D., 18. 06. 2002 tarih ve E. 2002/5559 E., K. 2002/2615 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, E. T. 22. 03. 2019.

²⁸⁰ Danıştay 7. D, 09. 11. 1995 tarih ve E. 1993/2406, K. 1995/4351 sayılı kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, E. T. 22. 03. 2019.

²⁸¹ AKYILMAZ, a. g. e., sf. 165.

değerlendirmesine bırakılan durumlar ve kolluk durumundaki izin hallerinde de idarenin takdir yetkisinin olduğu söylenebilir²⁸².

Bağlı yetki ise, objektif hukuk kurallarının, idari işlemin sebebini ve konusunu yeterli açıklıkla ve idarenin takdirine yer bırakmaksızın belirttiği hallerde söz konusu olmaktadır²⁸³.

Ödeme emri bağlamında bağlı yetki- takdir yetkisini değerlendirdiğimizde, 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde "Amme alacağını vadesinde ödemiyeenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur." hükmü yer almaktadır. Kamu alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda ödeme emri düzenlenmesi zorunludur, kamu alacaklısı tarafından idarenin özel hukuk sözleşmesinden kaynaklanan bir alacağına ilişkin takdir yetkisini kullanarak ödeme emri düzenlemesi mümkün değildir. Dolayısıyla, kamu alacaklısının bu husustaki yetkisi bağlı yetkidir.

3.5. Amaç Unsuru Bakımından Ödeme Emri

İdari işlemlerde amaç unsuru o idari işlemi yapan idarenin o işlemde beklediği sonuç, gayedir. Özel kişilerin özel yarar, kişisel gaye gütmeleri beklenebilirken, idari işlemi yapan makamlar kamu yararını sağlamak ve kamu hizmetlerinin eksiksiz bir şekilde yürütülmesi dışında bir amaç güdemezler, ya da gütmeleri beklenmez²⁸⁴.

İdari makamın idari işlemi kullanması gerektiği amaçtan farklı bir amaçla tesis etmesi idari işlemde amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık oluşturacaktır. Bu durum yetki saptırması kavramı ile ifade edilmektedir. Amaç yönünden hukuka aykırılık diğer iptal nedenlerinden ayrılır. Amaç yönünden hukuka aykırılık ileri sürüldüğünde, yargı yeri işlemi yapan kamu görevlisinin niyetini araştırma zorundadır²⁸⁵. Yetki saptırması, bütün idari işlemlerde söz konusu olabilecek bir sakatlık halidir²⁸⁶.

Ödeme emrinde de yine genel amaç kamu yararı ve kamu hizmetlerinin etkin şekilde devam etmesini sağlamaktır. Diğer taraftan ödeme emrinin genel anlamda kamu yararı amacıyla tesis edildiği söylenebilirken, özel olarak amaç tahsilat yapmaktır. Kamu

²⁸² KAYA, a. g. e., sf. 35-51.

²⁸³ ALAN, N. (1976), Konu unsuru bakımından takdir yetkisi ve kanuna aykırılık. İdare hukuku ve idari yargı ile ilgili incelemeler I. Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları (s. 330 – 369), sf. 334.

²⁸⁴ AKYILMAZ, SEZGİN, KAYA, a. g. e., sf. 407.

²⁸⁵ GÖZÜBÜYÜK, Ş., TAN, T. (2001), İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt II, Ankara, Turhan Kitabevi, sf. 498.

²⁸⁶ GÖZLER, İdare Hukuku Dersleri, sf. 351.

alacağı tahsilatıyla birlikte kamu hizmetlerinin finansmanı da sağlanmaktadır. İdareler ödeme emri düzenleme konusunda bağlı yetkiye sahiptirler. AATUHK'un 55. maddesinin birinci fıkrasındaki sebep gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresinin/tahsil dairesinin ödeme emrini düzenlemesi zorunludur²⁸⁷.

3.5.1. Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri

Ödeme emrine ilişkin olarak AATUHK'un 55. maddesinin birinci fıkrasındaki sebep gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresinin/tahsil dairesinin ödeme emrini düzenlemesi zorunlu olduğundan yukarıda bahsetmiştik. Bu sebeple, tahsil aşamasına gelmiş ve tahsil için ödeme emri düzenlenmişse, ödeme emrinin amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olduğundan bahsetmek mümkün bulunmamaktadır²⁸⁸.

3.5.2. Ödeme Emrinin Amaç Unsurunda Takdir Yetkisi Kavramı

Sebep unsuruna ilişkin açıklamalarda yer verdiğimiz üzere takdir yetkisi idareye serbestçe hareket etme alanı sağlamaktadır. Takdir yetkisi idareye bir seçim hakkı tanımaktadır.

Amaç unsurunun kendi niteliğinden kaynaklı olarak, daima idari işlemlerde amaç kamu yararadır. Bu sebeptendir ki, amaç unsurunda takdir yetkisi kavramı gündeme gelmemektedir²⁸⁹. Amaç unsuru bağlamında ödeme emrine baktığımızda, tüm idari işlemlerde olduğu gibi amaç unsuru bağlamında takdir yetkisi bulunmamaktadır.

²⁸⁷ KARAKOÇ, Y. (2000), Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, sf. 118.

²⁸⁸ ÇOŞKUN, M. (2011), Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, Ankara, sf. 549.

²⁸⁹ GİRİTLİ, İ. (1957). Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt XXI, s. 1-4, sf. 73,

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir kamu borcu niteliğindeki vergi devletin kamu ihtiyaçlarının finanse edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim vergi öneminden dolayı Anayasa ile güvence altına alınmıştır.

Özel hukuk borç ilişkilerinde olduğu gibi kamu borçlarında da, bu borç ilişkisinin sonucunun nihayetinde borcun ödenmesi beklenmektedir. Bu borçların kamu borçluları tarafından ödenmesiyle birlikte devlet kamu ihtiyaçlarını finanse edebilecek ve böylece döngü tamamlanabilecektir.

Bununla birlikte, bu tür kamu borç ilişkilerinde de borcunun gereği gibi zamanında ya da hiç yerine getirmeyen kamu borçluları da bulunmaktadır. Bu şekilde ödenmeyen kamu alacağı için cebri tahsil sürecinin başlatılması gerekmektedir. Türk Vergi Hukukunda kamu alacakları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilmektedir. Cebri tahsil sürecini başlatan ise borçluya usulüne uygun olarak tebliğ edilen bir ödeme emridir.

Ödeme emri cebri tahsil sürecini başlatması ve dava açılacak işlem olması sebebiyle tahsil sürecinin önemli bir aşamasının oluşturmaktadır. Bununla birlikte, ödeme emri tipik bir idari işlem örneği teşkil etmektedir. Bir idari işlem niteliğinde olmasından dolayı yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygun olarak tesis edilmeleri gerekmektedir. Böylece, kamu borçlusu ödeme emrine ilişkin olarak yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından bir ya da bir kaçına ilişkin olarak hukuka aykırılık iddialarında bulunabilecektir. Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesine göre ödeme emrine ilişkin olarak borçlunun borcunun bulunmadığı, zamanaşımına uğradığı veyahut bir kısmını ödediği itirazlarında bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden anlaşıldığı üzere ödeme emrine ilişkin itirazlarda sadece sebep ve konu yönünden hukuka aykırılıklara yer verilmiş olup, diğer idari işlem unsurları yönünden açıkça bir düzenlemeye gidilmemiştir. Ancak, bu durum bizi, diğer unsurlar yönünden de hukuka aykırılıklara ilişkin olarak itiraz edilebileceği sonucuna götürmektedir.

Ödeme emri, kesinleşmiş veya tahakkuk etmiş bir kamu alacağı söz konusu olduğunda, borçlunun borcunu zamanında ödememesi durumunda borçluya borcunu ödemesi için son bir çağrıdır. Ödeme emrinin borçluya tebliğ edilmesiyle birlikte, borçlu ödeme emrine ilişkin olarak dava açabilecek veyahut mal bildiriminde bulunabilecektir. Ancak, her şeyden önce ödeme emrinin hukuki sonuçlarını doğurabilmesi için ödeme

emrinin usulün uygun olarak düzenlenmesi ve usulüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

Ödeme emrinin şekli kurallarına ilişkin düzenlemeler 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Şekli unsurlara ilişkin olarak anılan Kanun maddesinde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş olmakla birlikte, ödeme emrine ilişkin olarak başvuru yolları ve başvuru süresine yer verilmesi gerektiği yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. Her ne kadar, yargı kararları ve Danıştay içtihatları ile birlikte Anayasa'nın 125. Maddesinin bir gereği olarak dava aşamasında başvuru yolları ve başvuru sürelerinin gösterilmediği durumlar mükellef lehine yorumlansa da, söz konusu durum kamu alacağının tahsiline ilişkin sürecin gereksiz yere uzamasına sebep olmaktadır. Anılan madde hükmünde yapılabilecek bir değişiklikle birlikte ödem emrinin şekli unsurları içerisinde başvuru yolları ve başvuru sürelerinin gösterilmesi zorunlu hale getirilebilir.

Diğer taraftan, ödeme emrinin muhatabı açısından sonuç doğurabilmesi için usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Usulüne uygun olarak tebliğ edilen ödeme emrine ilişkin olarak muhatap itiraz edebilecektir. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde ödeme emrine ilişkin olarak 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmünde itirazın itiraz komisyonu nezdinde yapılabileceği düzenlenmişse de, madde hükmünde yer alan itiraz komisyonundan kastın uygulama ve doktrinde de yer aldığı gibi vergi mahkemeleri olduğu açıktır. Bu durumun Kanun hükmünde açıkça düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ödeme emrine ilişkin itiraz süresine gelince, 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte, daha önceki halinde süresi 7 gün olan ödeme emrine itiraz süresi 15 gün olarak değiştirilmiştir. Eskiye nazaran dava açma süresinin daha uzun süre olmasıyla birlikte iyileştirici bir durum olarak nitelendirilebilecekse de, idari yargı da dava açma sürelerinin çeşitliliği ve ödeme emrine itiraz edilmemesi durumunda doğacak hukuki sonuçların ciddiyeti birlikte değerlendirildiğinde, dava açma süresinin 30 gün gibi daha makul bir süre olarak düzenlenebileceği kanaatindeyiz.

Ödeme emrine itiraz noktasında belirtilmesi gereken diğer bir önemli nokta ise, e-tebligat yöntemi ile birlikte tebliğ edilen ödeme emrine karşı itiraz süresinin ne olacağı noktasındadır. Bilindiği gibi, bilişim sisteminin gelişmesiyle birlikte elektronik dönem başlamıştır. Çağın gereklerinin vergi sistemine adapte edebilmek amacıyla, tebligat

sisteminde e-tebligat dönemi başlamıştır. E-tebligat ile birlikte, mükellefe tebliğ edilen ödeme emri, tebliği izleyen beşinci günün sonunda mükellefe tebliğ edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla, ödeme emrine itiraz süresi de bu beşinci günden itibaren 15 gün olarak uygulanacaktır. Ancak, söz konusu durum e-tebligat adresi alma zorunluluğu bulunmayanlar ve zorunluluğu bulunanlar açısından ikili bir uygulamaya sebep olmaktadır. Bu sebeple e-tebligat sisteminin giderek yaygınlaşması hem tasarruf sağlayacak hem de ikili uygulamaların önüne geçebilecektir.





KAYNAKÇA

- Ağar, S.(2006). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I. *TBB Dergisi*. Sayı:67. Sf.285-316
- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Akıllıoğlu, T. (1979) . Ticaret Bakanlığının Anonim Ortaklık Ana Sözleşme Değişikliğine İzinin Çıkardığı Yönetim Hukuku Sorunları. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*. Aralık.C.X, S. 2
- Aksoy, Ş. (2010) . *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (4.Baskı) . İstanbul: Filiz Kitabevi
- Akyılmaz, B.(2000). *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*.Ankara :Yetkin Yayınevi
- Apalı,İ.(2017/Temmuz-Ağustos). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması. *Mali Çözüm Dergisi* .Sf.257-272
- Atay.E. Ethem(2006). *İdare Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Berkem, K., Ertan, A., İltar, V., Akdağ, Ö. F., Erer, N., Dinçer, S. (1966). *Vergi Kanunları Külliyesi (İzahlı ve İctihatlı)- Vergi Usul Kanunu, C.1*. Ankara: Ankara Yarı Açık Cezaevi Matbaası
- Candan, T. (2007) . *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Canbazoğlu,K. (2010). Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi. *TBB Dergisi*. Sayı:89 . Sf.154-195
- Çağan, N. (1975) .*Süreler*. Ankara:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
- Çaptuğ, M., Aksoy A. Ezgi (Özel Sayı-2017). İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şener Ertaş'a Armağan*. C.19. Sf.2893-2953
- Çelik, B. (2001). *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları
- Çoşkun, M.(2011). *Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*.. Ankara: Seçkin Yayınları
- Dönmez,R.(2005). *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip*. Ankara: Seçkin Yayınları
- Duran, L.(1982). *İdare Hukuku Ders Notları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları
- Edip,Ş. (1996). *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım

- Ergin,C.(2008). *İdari Yargı Davaları*.Ankara: Seçkin Yayınları
- Erkut,C.(1990). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Yayınları
- Gerçek,A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım
- Gerçek, A.(2005), Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi. *AÜHFD*. Sayı:3.C:54.Sf.157-193
- Giritli,İ.(1957). Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması. *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*..Cilt XXI Sayı: 1-4. Sf.73
- Gözler, K. (1998). *Hukuka Giriş*.Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları
- Gözler,K. (2003).*İdare Hukuku*. C. I.Bursa: Ekin Yayınları
- Gözler,K. (2008). *İdare Hukuku Dersleri (7. Baskı)*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım
- Gözübüyük,Ş.,Tan,T.(2001). *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*. Ankara:Turhan Kitabevi
- Gözübüyük,Ş.,Tan,T.(2001).*İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt II* .Ankara:Turhan Kitabevi
- Günday, M.(2004).*İdare Hukuku (9. Baskı)*. Ankara:İmaj Yayınları
- Gök, Ö. (Özel Sayı:2010). Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12. Sayı: 381-433
- İnternet : www.mevzuat.gov.tr adresinden 2019 yılında elde edilmiştir.
- İnternet : www.gib.gov.tr adresinden 2019 yılında elde edilmiştir.
- İnternet : www.mevzuat.gov.tr adresinden 2019 yılında elde edilmiştir.
- İnternet: Budak,T., Benk,S., Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Business And Economics Research Journal Volume 2 Number 2 2011, S3.Amazonaws.Com <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423873778.p> adresinden 22.11.2018 tarihinde elde edilmiştir.
- İnternet: Tuncer, S. (2002) . Vergi Hukuku Açısından Terkin. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 6. [Http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/](http://Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/) adresinden 27.03.2019 tarihinde elde edilmiştir.
- Kağıtçıoğlu.M.(2012) .İdari İşlemin İcrailiği. *TBB Dergisi*. Sayı: 2012(103)
- Kaneti,S.(1989). *Vergi Hukuku(2. Bası)*. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Karatepe, Ş.(1993).*İdare Hukuku*. İzmir: Üniversite Kitabevi

- Karakoç, Y. (2000). *Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Karakuş, H. (2009). *Türk Vergi Hukukunda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Kaya, C. (2011). *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi* (1. Baskı). İstanbul: 12 Levha Yayınları
- Kızılot, Ş. (1994). *Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları ve Özetler Cilt: 2*. Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (8. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Ş., Taş, M. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Mutluer, K. (2008). *Vergi Genel Hukuku* (2. Bası). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları İstanbul
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku* (2. Bası). Cilt 1. Ankara: Yargı Yayınları
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. (2010). *Vergi Hukuku* (19. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi
- Özay, İ. H. (2004). *Günüşiğinde Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Özbalcı, Y. (2003). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık
- Özbalcı, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık
- Özgen, S. (2018). *Türk Vergi Hukukunda Tebligat*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya
- Rençber, A. (2014). *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*. XII Levha Yayınları
- Ruhi, Ahmet C. (2005). *Tebligat Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları
- Saban, N. (2015). *Vergi Hukuku* (7. Bası). İstanbul: Beta Yayınları
- Sezginer, M. (2011). *İdari İşlem – İcra – Ayrılabilir İşlem – Yargısal Denetim*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası. C: LXIX. Sayı: 1-2

- Solak Akman, İ. (2016/2). Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma Ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler.*Ankara Barosu Dergisi*. Sf.267-282
- Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*. Bursa: Yaklaşım Yayınları
- Şenyüz,D.,Gerçek,A.,Yüce,M.(2008).*Türk Vergi Sistemi*(14.Bası).Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Tan, T.(2015). *İdare Hukuku* (4. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi
- Uğur, K. (1978). Türk Vergi Hukukunda Tebligat. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II. *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları*. Sy.26. Sf.330-387
- Uluatam,Ö.,Methibay,Y.(2001). *Vergi Hukuku* (Yenilenmiş 5. Baskı). Ankara: İmaj Yayıncılık
- Üzeltürk, H. (Ed.) (2015). *Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri Tebliğler, Prof. Dr. Adnan Tezel Hukuk Top.* İstanbul: Legal Yayınları
- Ürel, G. (2012). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Yayla, Y. (2010). *İdare Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınevi
- Yıldırım, T. ,Yasin, M., Kaman, N., Özdemir, H. Eyüp, Üstün,G., Tekinsoy, Özge O. (2018) . *İdare Hukuku* (Güncelleştirilmiş 7.Baskı). Ankara: Oniki Levha Yayınları
- Yılmaz, K. (2006). *Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa Açıklama Yorum Yargı Kararları*. Ankara: Ce-Ka Yayınları
- Yılmaz, E.,Çağlar, T.(2007). *Tebliğat Kanunu*(5.Bası) . Ankara: Yetkin Yayınları
- Yücesoy, Uluğ İ.(2006). *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Sonuçları* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir
- Danıştay Dergisi, Sy.95, Sy.93-94,Sy.139.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Nadide KODAMAN AKDEMİR
Uyruğu : TC.
Doğum tarihi ve yeri : 20.06.1990, Kırıkkale
Medeni hali : Evli
Telefon : 05068041471
e-mail : nadidekodaman@hotmail.com.tr



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Lisans	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi	03.08.2012
Lise	Kırıkkale Anadolu Öğretmen Lisesi	2008

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2014-	Kamu İhale Kurumu	Kamu İhale Uzmanı

Yabancı Dil

Orta derecede İngilizce

