

T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU İCRA HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Önder İHTİYAR

610032009

Anabilim Dalı :Hukuk
Program :Kamu Hukuku
Tez Danışmanı :Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ

Nisan 2011

İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR.....	VI
GİRİŞ.....	VII

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ

I.ÖDEME EMRİ.....	1
A-ÖDEME EMRİNİN TANIMI.....	1
B-VERGİ ALACAKLARININ ÖDEME EMRİ İLE TAKİP EDİLEBİLMESİNİN ŞARTLARI	2
1.İhbarname Tebliğ edilmesine Karşın Vergi Borcunun Ödenmemesi	2
2.Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi	2
II.ÖDEME EMRİNİN ŞEKLİ,TEBLİĞİ VE SONUÇLARI	3
A-ÖDEME EMRİNİN ŞEKLİ	3
B-ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ	4
1.Belediye Sınırları İçinde Ödeme Emrinin Tebliği	5
2.Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği	6
a. Genel Olarak	6
b. Ödeme Cetveli Yoluyla Yapılan Tebligatın Amacına Ulaşması.....	8
3.Ödeme Emrinin Tebliği İle İlgili Özel Durumlar	9
a.Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emri Tebliği	9
b.Borçluya Ait Malların Üçüncü Kişinin Elinde Bulunma Hali	9
4. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 Sayılı Tebligat Kanununda Tebliğ	10

a. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanununda Tebligat Usulünde Farklılıklar Ve Sakıncaları.....	10
b. Vergi Usul Kanunu'nun Tebligata İlişkin Düzenlemelerinin Yarattığı Sakıncalar.....	12
5. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası Ve Sonuçları.....	12
a. Borcun Ödenmesi.....	13
b. Borcun Ödenmemesi Ve Mal Bildirimi.....	14
ba. Genel Olarak.....	14
bb. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması Halinde Mal Bildirimi.....	15
bc. Mal Bildirimi İle İlgili Diğer Hükümler.....	16
c. Mal Bildiriminde Bulunmama.....	17
d. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Cezai Yaptırımlar.....	17
da. Hapisle Tazyik.....	17
db. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Ve Yaptırımı.....	18
dc. Mal Edinme ve Artmalarının Bildirilmemesi Ve Yaptırımı.....	18
dd. Malı Olmadığını Bildiren Kamu Borçlularının Belli Bilgileri Vermemesi Ve Yaptırımı.....	19
de. Üçüncü Kişilerin Kamu Borçlusuna Ait Ellerinde Bulundurdukları Malları Bildirmemeleri Ve Yaptırımı.....	19
e. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Hukuki Yaptırımlar.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL DENETİMİ

I.ÖDEME EMRİ İŞLEMİNİN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ.....	20
II. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ(ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASI)	21
III.ÖDEME EMRİNE KARŞI AÇILAN DAVALARDA HUKUKA AYKIRILIKLARIN ÖĞELER BAKIMINDAN İNCELENMESİ.....	23

1.Yetki Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri	23
a.Genel Olarak Yetki Ögesi.....	23
b.Hukuka Aykırılık Halleri.....	25
2.Şekil Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri	27
a. Genel Olarak Şekil Ögesi.....	27
b. Hukuka Aykırılık Halleri.....	27
c. Ödeme Emrinin Şekline İlişkin Standart Bulunmaması	28
d. Ödeme Emrinin Şekil Ögesine İlişkin Yargı Kararları	30
e. Ödeme Emrinde Dava Açma Süresinin Yer Almaması.....	31
3. Konu Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri	34
a. Genel Olarak Konu Ögesi.....	34
b.Hukuka Aykırılık Halleri	35
4. Amaç Ögesi Açısından Hukuk Aykırılık Halleri	36
a. Genel Olarak Amaç Ögesi.....	36
b. Hukuka Aykırılık Halleri.....	37
5.Sebeup Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri	37
a. Genel Olarak Sebeup Ögesi.....	37
b. Hukuka Aykırılık Halleri.....	38
c. Kamu Alacağıının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık Savları.....	39
ca.Alacağın Vadesinin Gelmemesi	40
cb.Alacağın İhtilafı Olması	40
cba.Tahsilatın Kendiliğinden Durması	41
cbb.Tahsilatın Mahkeme Kararı İle Durması	43
d.Kamu Alacağıının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık Savları	43
da.Kamu Alacağıının Hukuken Doğmamış Olması.....	43
daa. Borç Doğuran İşlemin Olmaması	44
dab. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulüne Aykırı Olması	44
dac. Kamu Alacağıının Tahakkukunun Zamanaşımına Uğraması	45

db. Kamu Alacağıının Maddi Olarak Var Olmaması.....	46
dba. Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmiş Olması.....	50
dbb.Borçlunun Şahsında Hata Yapılması.....	51
dbc.Borcun Terkin Edilmesi.....	52
e.Alacağın Tahsiline Başka Hukuki Engel Bulunması.....	53
ea. Alacağın Tecilli Olması.....	53
eb. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğraması.....	53
ec.Mücbir Sebep.....	54
f. Sebep Ögesi Ve Yargı İçtihatları.....	55
g. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda İleri Sürülemeyen İddialar ve Anayasanın 125. Maddesi Karşısında Durumu.....	56
h. Ödeme Emrinin Sebep Ögesi Açısından Yaşanan Problemlere İlişkin Çözüm Önerileri.....	57
III. ÖDEME EMİRLERİNE İTİRAZ MERCİİ (İDARİ YARGI MERCİİ).....	59
1.Görevli İdari Yargı Mercii.....	59
2.Yetkili İdari Yargı Mercii.....	61
IV.-ÖDEME EMİRLERİNE İTİRAZ(DAVA AÇMA) SÜRESİ.....	62
1.Genel Esaslar.....	62
2.Adli Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi.....	63
3.İYUK.11. Madde Uyarınca Üst Makamlara Yapılan Başvuruların Dava Açma Süresine Etkisi.....	64
4.Mali Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi.....	66
5. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasında Ve Açılan Davanın Sonuçlandırılmasında Sürelerin Yetersizliği.....	69
a. Genel Olarak.....	69
b. Dava Açma Süresinin Kısıtlığı.....	69
c. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Neticelendirilmesinde Sürenin Kısıtlığı.....	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HUKUKSAL DENETİMİN SONUÇLARI

I-ÖDEME EMRİNE KARŞI SÜRESİNDE DAVA AÇILMAMASI YA DA AÇILAN DAVANIN SÜREDEN REDDİ HALLERİ	72
II.MAHKEMELERCE VERİLECEK KARAR TÜRLERİ	74
III.DAVANIN MUHTEMEL SONUÇLARI VE BORÇLUNUN TUTUMUNA GÖRE İZLENECEK YOLLAR	75
1.Davanın Kabulü	75
2.Davanın reddi,Kısmen Kabul,Kısmen Reddi	76
a.Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı.....	76
b. Haksız Çıkma Tazminatının Dava Yoluna Başvurmaya Etkisi.....	77
3.Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları	79
a.Teminat İstenmesi.....	79
b.Haciz.....	79
IV .KARARLARA KARŞI KANUNİ BAŞVURU YOLARI	80
1.Olağan Kanun Yolları	80
a.Temyiz.....	81
b.İtiraz.....	82
c.Kararın Düzeltilmesi.....	83
2.Olağanüstü Kanun Yolları	84
a.Yargılamanın Yenilenmesi.....	84
b.Kanun Yararına Bozma.....	85
c.İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru Yolu.....	86
SONUÇ	88
KAYNAKÇA	

K I S A L T M A L A R

AATUHK	Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
DSİ	Devlet Su İşleri
DK	Dernekler Kanunu
E	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
m.	madde
s.	sayfa
S.	Sayı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
T.C	Türkiye Cumhuriyeti
TRT	Türkiye Radyo Televizyonu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

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

Tercih edilen yöntem, kamu borçlularının kendi iradeleriyle kamu borçlarını ödemeleri olduğu halde bu durum her zaman bu şekilde tezahür etmemektedir. İşte tam bu noktada 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun'daki cebri icra usulleri devreye girerek kamu borçlusundan kamu alacağının zorla tahsil edilmesi yoluna gidilmektedir. Ödeme emri ile de cebri icra usullerine başvurulmadan önce borçluya kamu alacağını ödemesi için son bir şans tanınarak borcu rızası ile ödemeye davet edilmektedir.

Mükellefler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun özel bir kanun olması, sözkonusu kanunun uygulaması açısından yeterince bilgiye sahip olmamaları, kanunda yer alan bazı hükümlerde yer alan boşluk ya da eksiklikler ile kanunun uygulayıcısı konumunda olan kurumların eksik ve hatalı uygulamaları nedeniyle haklarını arama noktasında zorluk çekmektedirler.

Diğer taraftan uygulayıcı konumunda olan kurum çalışanlarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun'da ödeme emri ile ilgili olarak yer alan hükümleri eksik ya da hatalı uygulamaları ve kanunda yer alan hükümlerdeki eksiklik ve boşluklar Amme Alacaklısı konumundaki kurumların alacaklarını temin edememelerine, geç ve eksik temin etmelerine neden olmaktadır.

Özellikle ödeme emrinin tebliği aşamasında yaşanan sorunlar, ödeme emrine karşı açılan davalarda dava açma ve davanın sonuçlandırılması aşamasındaki süre sorunları, davanın ilk derece Mahkemelerinde sonuçlandırılması üzerine Kanun yolları aşamasında yaşanan sorunlar ve davanın kaybedilmesi nedeniyle Haksız Çıkma Zammı ile ilgili olarak yaşanan sorunlar öne çıkan sorunlar olarak gözükmektedir.

Bu çalışmanın, Birinci bölümünde ödeme emrinin tanımı, şekli ve kesinleşen bir kamu alacağının tahsili için ödeme emrinin kamu borçlularına tebliği, tebliğindeki usuller ile

ödeme emrinin tebliği sonrasında , borcun ödenmesi, borcun ödenmemesi ve mal bildirimini gibi hususlara ,İkinci bölümde ödeme emrinin idari işlem niteliği, idari işlemlerde yer alan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç öğeleri ile dava yoluna başvurulması halinde sözkonusu öğeler açısından hukuka aykırılık halleri, ödeme emrine karşı açılan davalarda görevli ve yetkili merciler ile ödeme emrine karşı açılan davalarda dava açma süresi ve davanın sonuçlandırılmasındaki süre hususlarına ,Üçüncü bölümde ise ödeme emrine karşı dava açılmaması ya da açılan süreden reddi halinde neler yapılabileceği, Mahkemelerce verilecek karar türleri, karar türlerine göre oluşacak hukuki durum ile kararlara karşı kanun yolları gibi konulara Danıştay içtihatları da göz önüne alınarak değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖDEME EMRİ

I.ÖDEME EMRİ

A-ÖDEME EMRİNİN TANIMI

Ödeme emri, 6183 sayılı Kanununun "Amme Alacağının Cebren Tahsili başlığını taşıyan ikinci kısmında ,55.maddede düzenlenmiştir.Buna göre,amme alacağını ödemeyenlere,yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının gerektiği,"ödeme emri" ile tebliğ edilir.Danıştay ödeme emrini, "kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, kamu borcunun nereye ödeneceğini,mal bildiriminde bulunulması lüzumu ile bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağını ve borçlunun 114. maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı bildiren bir belge olarak" olarak tanımlamıştır.¹

Ödeme emri,alacaklı kamu idaresi olarak tanımlanan devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip buldukları bu imkanın ilk aşamasını oluşturmaktadır.Kamu borçlusuna ödeme konusunda son kez yapılan uyarı niteliğindedir.Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesinin sonucu cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasıdır.²

Hakkında ödeme emri düzenlenip tebliğ edilen şahıs borcunu 7 gün içinde ödemeli ya da aynı süre içinde idari dava açıp yürütmenin durdurulmasını talep etmelidir. Aksi takdirde 6183 sayılı Kanunda belirtilen cebren tahsil yöntemleri işlemeye devam edecektir.

¹Danıştay 7.Daire,20.10.2008 tarih,E:2007/2641,K:2008/4086, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

²CANDAN Turgut,**Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007,s.258.

B-VERGİ ALACAKLARININ ÖDEME EMRİ İLE TAKİP EDİLEBİLMESİNİN ŞARTLARI

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

1. İhbarname Tebliğ Edilmesine Karşın Vergi Borcunun Ödenmemesi

Verginin tarhı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde, "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlanmıştır.

Resen ve ikmalen tarh edilip ilgililere tebliğ edilen ihbarnameler üzerine 30 gün içinde dava açılmaz ise vergi tahakkuk tahakkuk eder. Tahakkuktan itibaren de ilgililere 1 aylık ödeme süresi verilir. Ödeme süresi içinde ödeme yapılmaması durumunda cebren tahsil süreci başlayacaktır.

2- Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi

Kamu alacağının vadesi özel kanunlarında gösterilen veya 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi uyarınca yapılan yazılı tebligat tarihinden itibaren işlemeye başlayan ödeme müddetinin son günüdür. Ödeme emrinin sebep unsuru yönünden hukuka uygun olarak düzenlenebilmesi için, kamu alacağının vade günü sayılan bu günün mesai sonuna kadar ödenmemiş olması gereklidir. Çünkü kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturmaktadır.³

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 54. maddesi "ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur" şeklinde düzenlenmiştir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "4458 sayılı kanunda para cezaları için öngörölmüş bir ödeme müddeti olmadığından ödeme zamanının 6183 sayılı Kanunun 37. maddesine göre

³CANDAN , age. , s.259.

belirlenmesi,para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için anılan 37.maddedeki 30 günlük sürenin geçmesi gerektiğine" hükmedilmiştir.⁴

Danıştay 9. Dairesi bir kararında "Davacı şirket adına hükmolunan yargı harcının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi uyarınca idarece mükelleflere 1 aylık ödeme süresi verilmesi ve bu sürenin sonunda harcın ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlenmesi gerektiğine" hükmedilmiştir.⁵

II.ÖDEME EMRİNİN ŞEKLİ, TEBLİĞİ VE SONUÇLARI

A-ÖDEME EMRİNİN ŞEKLİ

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

- Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,
- Borcun nereye ödeneceği,
- Müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği,
- Mal bildiriminde bulununcaya kadar üç aya kadar hapisle tazyik olunacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı,
- Malı olmadığını bildirdiği takdirde bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde son ikametgah ve iş adreslerini ve varsa devamlı mükellefiyetlerinin bulunduğu diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermekle görevli oldukları;bu görevleri yerine getirmedikleri takdirde sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aya kadar hafif hapis veya 100 liraya kadar hafif para cezası ile cezalandırılacakları hususlarıdır.

Danıştay 7. Dairesi konu ile ilgili bir kararında, "Kamu borcunun nereye ödeneceğini,mal bildiriminde bulunulması lüzumu ile bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik

⁴Danıştay 7.Daire,22.02.2007 tarih,E:2005/2054,K:2007/689, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr,30.10.2010>.

⁵Danıştay 9.Daire,15.02.2006 tarih,E:2005/573,2006/334, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr.30.10.2010>.

olunacağını ve borçlunun 114. maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı içermeyen işlemin ödeme emri olarak nitelendirilemeyeceğine"⁶ hükmedilmiştir.

Ödeme emrinde dava açılacak yerin ve dava açma süresinin belirtilme zorunluluğu bulunmamasıyla birlikte Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 40. maddesinin ikinci fıkrasına göre,devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu düzenlenmiş,buna göre ödeme emirlerinde her ne kadar 6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde ödeme emrine karşı davanın açılacağı yer ile dava açma süresinin bulunması gerektiği belirtilmemiş ise de,söz konusu bu iki hususun Anayasanın 40. maddesi uyarınca ilgililere tebliğ edilen ödeme emri içeriğinde yer alması bir zorunluluktur.⁷

B-ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ

6183 sayılı Kanununun 8. maddesinde; "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri tatbik olunur" hükmüne yer verilmiştir, diğer bir ifadeyle aksine hüküm bulunmadıkça, bu Kanunda yazılı tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı söylenmektedir. Kural olarak ödeme emirlerinin tebliğlerinde de, VUK'un 93 ve devamındaki maddelerde yer alan düzenlemeler uygulanır. Ödeme emrinin VUK'un 93-109. maddelerinde yer alan hükümlere uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir.⁸

Nitekim Danıştay 6. Dairesinin bir kararında," Dava konusu ödeme emrine ilişkin tebligatların 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanununun 8. maddesi uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102. maddesinin uygulanması gerektiği, olayda davacının tebellüğden imtina etmesi üzerine anılan maddenin 6.ve 7.fıkralarındaki usule uygun işlem yapılmadan imtina tarihinin tebliğ tarihi kabulü ile davanın süre yönünden reddi yolundaki Mahkeme kararında isabet görülmediğine"⁹ hükmedilmiştir. Bununla birlikte; 55. maddenin üçüncü fıkrasında, belediye hudutları dışında bulunan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliğinde uygulanacak özel düzenleme yer almıştır. Buna göre, ödeme emrinin tebliği, belediye hudutları içinde VUK hükümlerine göre yapılacak; bu hudutlar dışındaki köylerde

⁶Danıştay 7. Daire,20.10.2008 tarih,E:2007/2641,K:2008/4086, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁷Danıştay 4. Daire, 13.11.2006 tarih,E:2005/2134,K:2006/2156, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁸ÇELİK Binnur, **Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2001, s. 105.

⁹ Danıştay 6. Daire,19.11.2004 tarih,E:2003/4701,K:2004/5281, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

ise, ayrıca 55. maddenin anılan fıkrasındaki düzenleme de göz önünde bulundurularak yapılacaktır.¹⁰

Danıştay 10. Dairesi bir kararında "6183 sayılı yasanın 55/3. maddesine göre Belediye sınırları dışında bulunan borçlular adına düzenlenen ödeme emrinin muhtarlıkça tebliğ edileceğine"¹¹ hükmedilmiştir.

VUK'un tebliğe ilişkin hüküm ve ilkeleri ödeme emrinin tebliğinde de aynen geçerlidir.

Ödeme emrinin tebliğinde meydana gelecek sakatlıklar, ödeme emrinin yargı yerlerince iptal edilmesi sonucunu doğuracağından, ödeme emrinin tebliği bu yönüyle de önem arz etmektedir.

Ödeme emrinin tebliğini, belediye sınırları içinde ve köylerde yapılma şeklini ayrı ayrı olarak incelemekte fayda olacaktır.

1. Belediye Sınırları İçerisinde Ödeme Emrinin Tebliği

VUK'un 93. maddesinde, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden tüm belgelerin ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, ödeme emrinin tebliğinde temel kural posta yoluyla tebliğdir. İlan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için;

- Muhatabın adresinin bilinmemesi,
- Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi,
- Başka nedenlerden dolayı posta yoluyla tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması, yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması gereklidir. (VUK, m.103.)

VUK'un 104. maddesinde; "İlan aşağıdaki şekilde yapılır:

¹⁰CANDAN , age. , s. 262.

¹¹Danıştay 10. Daire,19.02.2007 tarih,E:2005/2595,K:2007/508, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, bir milyar liradan az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3. İlan ile yapılan tebliğin konusu 1.000-YTL ila 100.000-YTL arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyar lirayı aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir" hükmüne, 105. maddesinde ise;"İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur:

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;

2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı." hükmüne yer verilmiştir. İlan yoluyla tebliğin şekli ve içeriği VUK'un anılan 104. ve 105. maddelerinde belirlenmiştir. Ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilmesi halinde de bu hükümlere uyulması gerektiği hususu açıktır.

2. Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği

a. Genel Olarak

Yukarıda da belirtildiği üzere kural olarak ödeme emirlerin tebliğlerinde de, VUK'un 93. ve devamındaki maddelerinde yer alan düzenlemeler uygulanır. Bununla birlikte, 55. maddenin üçüncü fıkrasında, belediye hudutları dışında bulunan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliğinde uygulanacak özel düzenleme yer almıştır.¹² Buna göre, ödeme emrine

¹²CANDAN , age. , s. 262.

ilişkin tebliğ, belediye hudutları içinde VUK hükümlerine göre yapılacak, bu hudutlar dışındaki köylerde ise, ayrıca 55. maddenin anılan fıkrasındaki düzenleme de göz önünde bulundurularak yapılacaktır.

55. maddenin üçüncü fıkrasında, VUK'da öngörülen posta ve memur eliyle tebliğ usulleri dışında bir üçüncü usul olan muhtarlıkça tebliğ usulü getirilmiştir. Buna göre, belediye hudutları dışındaki köylerde bulunan kamu borçlularına ödeme emri tebliği, kamu borçlusunun bulunduğu köy muhtarlığınca yapılır. Ancak, muhtarlık, tebligatın yapılmasında, VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerini uygulamak zorundadır. Muhtarlıkça yapılan tebliğin usulüne uygun olabilmesi, bu hükümlere uygun olarak yapılmış olmasına bağlıdır.

Muhtarlıkça yapılacak tebliğin, ödeme emrinin muhtarlığa tevdiini izleyen on beş gün içinde yapılması gerekmektedir. Bu süre içerisinde tebliğ edilmeyen ödeme emirlerinin muhatabı olan kamu borçlularının isimleri, "ödeme cetveline" alınarak, borçlular, borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağrılır. Bu cetvel, ödeme emri hüküm ve mahiyetindedir. Cetvelin ödeme emri hüküm ve mahiyetinde olması, ödeme emri gibi hukuki sonuçlar doğurması anlamına gelir. Ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğine karşın, borcunu yedi gün içinde ödemeyen, mal bildiriminde de bulunmayan kamu borçluları hakkında hangi tür işlem yapılması gerekiyorsa, ödeme cetvelinde adı yazılı olmasına karşın borcunu aynı süre içinde ödemeyen veya mal bildiriminde bulunmayan kamu borçluları hakkında da aynı işlemler yapılır.

Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulunun kapısına, bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahale asılır. Ödeme cetveli ve örneği, on gün müddetle askıda kalır. Ödeme cetveli, bu on günlük müddet sonunda tebliğ edilmiş olur.

Ödeme cetveli asılırken ve indirilirken, keyfiyet, muhtarlıkça düzenlenecek bir tutanakla (zabıtla) tespit edilir.

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

b. Ödeme Cetveli Yoluyla Yapılan Tebligatların Amacına Ulaşması

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

Belediye sınırı dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emri muhtar tarafından tebliğ edilir. Ödeme emirleri muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 (on beş) gün içinde borçlulara tebliğ edilemez ise, o zaman bildirim yapılmayan borçluların isimleri, ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir ödeme cetveline alınırlar. Bu cetvelin bir örneği köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği bir mahale 10 gün süreyle asılır. Ayrıca ödeme cetvelinin asıldığı tellal aracılığıyla ilan olunur.

Bu ödeme cetvelinin askıdan indirilmesi ile kamu borçlusu hakkında cebren takip ve tahsil işlemleri başlamış olur.

Köylerde bulunan borçlulara ödeme emirlerinin muhtarlıkça tebliğ edilmesi, muhtarların köy halkı ile yakın ilişkilerinin olması nedeniyle etkin olamamaktadır. Bu gerçekten hareketle, kanun koyucunun, bu yolla tebliğ edilemeyen ödeme emirlerinin tümünü bir cetvelde toplayıp, ilan etmek suretiyle tebliğini sağlamaya çalıştığı açıktır.¹³

Sorun yaratan diğer bir durum ise, muhtarlığın ödeme emri tebliğinde VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerini uygulamak zorunda olması fakat muhtarların bu konuda bilgi yetersizliği ve bu konudaki eksikliklerinin de tebligat yapılmasına engel olacağı hususudur.

Ödeme cetveli, ödeme emri hüküm ve mahiyetindedir. Ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğine karşın, borcunu yedi gün içinde ödemeyen veya mal bildiriminde de bulunmayan kamu borçluları hakkında yapılan işlemler, adı ödeme cetvelinde olmasına karşın borcunu aynı süre içinde ödemeyen ve mal bildiriminde bulunmayan kamu borçluları hakkında da uygulanır.

Ödeme emirlerinin belediye hudutları dışındaki köylerde tebliği görevinin muhtarlığa verilmesi, yaptırımlarının ise muhtarlığa değil de ödeme emrinde yetkili olan dairelere verilmiş olması bir çelişkidir. Madem ki ödeme cetveline ilişkin yaptırımlar tahsil dairelerince yapılacak o zaman ödeme emrine ilişkin tebliğin de tahsil dairesi vasıtasıyla yapılması sağlanmalıdır.

¹³ÇELİK Binnur, *age.*, s. 106.

Belediye hudutları dışındaki köylerde ödeme emri tebliğinin muhtarlar tarafından değil de tahsil daireleri tarafından yapılması, hem köylerde ödeme emri tebliğinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesini sağlayacak hem de kamu alacağının ödeme cetveline yazılması suretiyle sürüncemede bırakılmasını engelleyecektir.

Aksi takdirde ödeme emrinin 15 gün içinde tebliğ edilememesi üzerine ödeme cetveli düzenlenecek ve bu cetvel 10 gün askıda kaldıktan sonra ödeme emri ile ilgili diğer hususların uygulanması yoluna gidilecektir ki bu durumda da kamu alacağının tahsili gecikecektir.

3. Ödeme Emrinin Tebliği ile İlgili Bazı Özel Durumlar

a. Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emri Tebliği

Yabancı memleketlerde bulunan Türk uyruklu borçlulara, VUK'un 97. maddesine göre rızaen ödeme yapmaları konusunda talepte bulunulabilir.¹⁴ Borçlu Türk tabiiyetinde olup da yabancı ülkede bulunuyor ise, ödeme emri tebliğleri Dışişleri Bakanlığı kanalı ile mahalli büyük elçilik veya konsolosluklar aracılığı ile yapılarak, borçlulardan borçlarını rızaen ödemeleri hususunda talepte bulunabilir. Bu olanak yoksa ve posta ile de tebliğ yapılamıyorsa, o zaman VUK' un 103. maddesi uyarınca ilan yolu ile tebliğ yapılır. Ancak bu belirtilenlerden hiçbirinin kamu alacağının tahsilinde emin bir yol olmadığı açıktır. Bu Kanunun hal şekli, yabancı devletlerle yapılacak anlaşmalarla alacakların takip ve tahsilinde karşılıklı yardım ve kolaylıkların sağlanmasıdır.¹⁵

b. Borçluya Ait Malların Üçüncü Kişilerin Elinde Bulunma Hali

Borçluya ait malların bir kısmı ödeme emrinin tebliği sırasında üçüncü kişilerin ellerinde olabilir. Söz konusu malları elinde bulunduran üçüncü kişilerden bu malları 7 (yedi) gün içinde bildirmeleri istenir. Bu istem, AATUHK'nın ödeme emri ile ilgili 55. maddesinde hükme bağlandığından, ödeme emri mahiyetindedir.

Eğer üçüncü kişiler yapılan bu isteme rağmen ellerindeki malları bildirmezlerse AATUHK'nın 113. maddesi gereğince sulh işlerine bakan mahkemelerce 15 günden 6 aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılır.

¹⁴ÜNLÜ Cengiz, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 472.

¹⁵AKMANSU Mehmet, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun Şerh ve İzahları**, Ankara 1954.s. 215-216.

4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 7201 sayılı Tebligat Kanununda Tebliğ

a. Vergi Usul Kanunu ve Tebligat Kanununda Tebligat Usullerinde Farklılıklar ve Sakıncaları

Tebliğat Kanunu Türk Hukukunda tebliğ işlemlerini düzenleyen bir genel yasa olarak yer almıştır. Ancak, vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir. VUK vergilendirme sürecine ilişkin tebliğat işlemlerini özel hükümlere bağlamaktadır. (m.21, m.93-109).¹⁶ VUK'daki bu özel hükümler, vergi hukukunun kendine özgü kavramlarını kullanmakla birlikte, az sayıda farklılık dışında, esas olarak Tebliğat Kanunu'nda yer alan ilkeleri hemen hemen içermektedir. Her iki kanunun aynı konuya ilişkin hükümleri arasında çelişki olması halinde ise özel kanun - genel kanun ayırımına gidilebilecektir.

Vergilendirme sürecinin tüm idari aşamalarında (6183 sayılı Kanunun 8. maddesinde yer alan atıf nedeniyle, bu kanun kapsamında yapılacak tebliğatlarda da), VUK'un tebliğata ilişkin hükümleri geçerlidir. Vergi yargısına intikal eden durumlarda ise, bu aşamada yapılacak tebliğatlarda, 2577 sayılı Kanunun 60.maddesi uyarınca Tebliğat Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

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

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

Tebliğat Kanunu'nun 16.maddesi muhatap yerine tebliği alacak olan kişinin, muhatap ile birlikte sürekli oturan aile efradından biri olma koşulunu getirdiği halde, VUK vergilendirme gibi önemli bir konudaki tebliğin, mükellefin ikametgah adresinde rastlantıyla da olsa bulunan herhangi birine yapılmasını yeterli görmektedir.

¹⁶ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınları, 19.Baskı, Ankara, 2010., s. 104.

VUK'un bu düzenlemesi mükellefler açısından ödeme emrine karşı hukuki yollara başvurma hakkını ortadan kaldırdığı gibi bazen telafi edilemeyecek sonuçlar da doğurabilmektedir. Çünkü mükellef ile birlikte herhangi bir şekilde rastlantıyla dahi olsa aynı çatı altında bulunan kimseye tebligat yapılabilmekte bazen bu kişi tarafından tebligat hakkında mükellefe herhangi bir bilgi verilmeme durumu ile karşılaşılabilir.

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

Tebliğat Kanunu'nda bilinen adresin ne olduğu ve nasıl tespit edileceği konusunda herhangi bir hüküm bulunmamakta, bu husus Tebliğat Nizamnamesinde yer almaktadır. Anılan nizamnamenin 13.maddesinde; tebliğatın,tebliğ yapılacak şahsa kendi müracaatı, diğer alakalıların bildirmesi, mevcut vesaik, tahkikat veya sair suretlerle bilinen en son adresinde yapılacağı belirtildikten sonra, maddenin devamında, gösterilen adreste tebliğin yapılamaması hallerinde, tebliğatı çıkaran mercie, muhatabın adresini tespit konusunda görevler yüklenmektedir. Ancak, böyle bir araştırmaya rağmen muhatabın adresi tespit edilemezse ilan tebliğ yoluna gidilebilecektir.

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

VUK'da vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikanın tebliğ edileceği adresin tespitinde vergi idaresine herhangi bir görev verilmeyerek, bu sorumluluğun mükellefe yüklenmesinin nedeni olarak kamu alacağının sürüncemede bırakılmaması, verginin Anayasal bir ödev olması ve VUK'daki "Mükellefin Ödevleri"ne ilişkin hükümlerdir.

b. Vergi Usul Kanunu'nun Tebligata İlişkin Düzenlemelerinin Yarattığı Sakıncalar

Mükellef açısından tebliğ, vergi borcundan haberdar olması, vergi borçlusunu konumuna sokulması ve borçlu durumuna sokulması nedeniyle hukuki yollara başvurma sürelerini başlatmasıdır.

Fakat mükellef (muhatap) ile sürekli olarak oturmayan sadece aynı çatı altında bulunması nedeniyle tebligat yapılan bir kimsenin tebligatı aldığına ilişkin muhataba bilgi vermemesi durumunda, muhatabın vergi borçlusunu olduğunu diğer bir ifadeyle borçlu konumuna sokulmasından kaynaklı hukuki yollara başvurma imkanından haberdar olmamasına neden olacaktır. Bu durumun da, mükellefin haklı olduğu ve haksız olarak hakkında tahakkuk edilen bir borcu ödemesi gibi bir sakınca yaratacağı açıktır.

Öte yandan, mükellefe adresi bildirme konusunda yükümlülük yüklenmesi, idarenin bu durumdan ayrıştırılıp ayrı tutulması, idarenin ufak bir araştırma ile adresi tespit edip ilan tebligat yoluna gitmesini önleyebilecekken bu yola başvurmadan ilan tebligat yoluna gitmesine sebep olmaktadır.

Fakat idarenin adres araştırması yapabilmesi ve tebligatın muhataba yapılamaması halinde aynı çatı altında sürekli ikamet eden kimseye tebligat yapılabilmesi için bu hususlarda VUK'da değişiklik yapılması şarttır. Aksi takdirde ilgililerin mağduriyetlerine yol açacak uygulamaların devam edebileceği açıktır.

5.Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası ve Sonuçları

Ödeme emrinin 6183 sayılı Kanununun 54. maddesinde sayılan cebren tahsil yöntemlerinden biri olmadığını, amme alacağının cebren tahsiline girilmeden önce, kamu borçlusuna yapılan son bir uyarı niteliği taşıdığını daha önce incelemiştik. İşte bu uyarıya rağmen kamu alacağının ödenmemesi halinde, cebren tahsil yöntemlerine geçilebilir. Bu, ödeme emri tebliğinin idare açısından ortaya çıkan sonucudur. Diğer bir ifade ile ödeme emri tebliği üzerine, idarenin önünde, cebren tahsil yöntemlerine geçmek için hukuki bir engel kalmamıştır. Bu aşamadan sonra, idarenin cebren tahsil yöntemlerini uygulayıp uygulamayacağı, kamu borçlusunun hareketine ya da tercihinin bağlıdır.

Ödeme emrinin tebliği ile tesis edilen idari işlem hukuk dünyasında meydana gelmiş olur. Bundan sonraki süreç muhatabın (borçlunun) iradesine kalmıştır. 7 gün içinde borç ödenebileceği gibi dava açılabilir ya da borcun ödenmemesi durumu ortaya çıkabilir.

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

a. Borcun Ödenmesi

Kamu alacağının son bulma nedenlerinden biri de ödemedir. Tebliğ işlemi ile borçtan haberdar olan borçlu, 7 (yedi) gün içinde borcunu ödeyebilir. Bu durumda, ödeme ile vergilendirme süreci son bulmuş olur. Tebliğ edilen ödeme emri üzerine 7 (yedi) gün içinde asıl borç ve fer'ileri ödenir. Asli kamu alacakları; kanuni olarak alınan vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile takip masraflarından doğan alacaklardır, fer'i alacaklar ise; kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan alacaklardır. Bunlar 6183 sayılı Kanununun 51. maddesindeki gecikme zammı, 58. maddesindeki haksız çıkma zammı, VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık zammı, 112. maddesinin 3. bendindeki dava konusu edilen vergi uyuşmazlıklarında davanın kaybedilmesi halinde alınan faizdir.

Ödeme emrinde gecikme zammı, ancak ödeme gününde belli olacağından gecikme zammının ne miktarda olduğuna yer verilmez. Sadece ödeme emrinde "gecikme zammının belirleneceğine" dair damga bulunur. Ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde gecikme faizi ile birlikte diğer borçlar ödenir. Ancak gecikme faizi adından da anlaşılacağı gibi vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için vade tarihinden hesaplanarak ödenir. Kamu alacağı ister cebren tahsil sürecine girsin ister girmesin gecikme faizi vade gününden itibaren ödeme gününe kadar hesaplanır.¹⁷

Borcun 6183 sayılı Kanununun 37. ve devamı maddelerinde düzenlenen usullere göre ödenmesi ile kamu borçlusu ve kamu alacaklısı ilişkisi sona erer.

¹⁷ BÜLBÜL Duran, **Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, Ankara 2003, s. 33.

b. Borcun Ödenmemesi ve Mal Bildirimi

ba. Genel Olarak

Mal bildiriminde bulunmanın amacı, ödeme emrinden sonraki haciz aşamasını kolaylaştırmaktır. Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarını alacaklı tahsil dairesine sözlü veya yazı ile bildirmesidir. Hiç kuşkusuz alacaklı idare yalnızca mal bildiriminde gösterilen malları haczetmek zorunda değildir. Kamu alacaklısı, borçluya ait re'sen tespit ettiği varlıkları da haczedebilir.¹⁸ Ancak haczedilecek mallar seçilirken kamu alacağının tahsili bakımından bir sakınca oluşturmadığı sürece, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği malların dikkate alınması yerinde olabilir. 6183 sayılı Kanununun 62. maddesinin son fıkrası uyarınca mal bildirimi, haciz sırasında kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun çıkarlarını bağdaştırmaya yönelik bir işleve sahiptir.

6183 sayılı Kanununun 59. maddesinde mal bildirimi müessesesi düzenlenmiştir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Mal bildirimi mutlaka bir malın bildirilmesini ifade etmez. Hacı kabil malı olmayan mükelleflerin malları olmadığını bildirmeleri de mal bildirimi hükmündedir.¹⁹

59. madde mal bildiriminin mahiyetini açıklamaktadır. Madde hükmüne göre asıl olan borcu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmaktır. Mal beyanı servet beyanı mahiyetinde olmayıp, borcu karşılayacak derecede bildirim yapılması anlamındadır.²⁰ Yoksa borçlu borcundan daha fazla mal bildiriminde bulunmak zorunda değildir.

Borçlu mal bildiriminde malın değerini de bildirmekle beraber, bildirilen malın borcu karşılayıp karşılayamayacağına dair tahsili tahsil dairesine aittir. Bu itibarla tahsil dairesi mal bildirimindeki malların borcu karşılamayacağına veya haciz ve satışının çok güç olacağına kanaat getirirse, borçludan ilave bildirimde bulunmasını isteyebilir. Ancak bu talebin ikinci

¹⁸DÖNMEZ Recai, "İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", Yaklaşım, Eylül 2003, s. 37.

¹⁹ŞAMLIOĞLU Servet /ÖZBALCI Yılmaz, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara 1994, s. 384.

²⁰SEVEN Bülent, "Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı", (erişim) <http://www.turkhukuk sitesi.com>, 30.10.2010.

bir ödeme emri ile değil, yazı ile veya şifahen yapılması lazımdır.²¹ Yazının alındığının veya sözlü ihtarin yapıldığının usulüne göre belgelendirilmesi şarttır.

Tahsil dairesi alacağını borçlunun mallarının haciz ve satışı suretiyle almaya kalktığı zaman, borçlunun mal bildiriminde belirttiği malları haczetmek mecburiyetinde değildir. Kanunun 62. maddesindeki düzenleme karşısında, tahsil dairesi, mal bildiriminde kendisi tarafından tespit edilen malları da, mal bildirimindeki mallarla birlikte veya onlara tercihen haczedebilir. Ancak, 62. maddenin son fıkrasına göre tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef olduğundan, gerek haciz esnasında ve bilhassa satışta, alacağın kolaylıkla tahsiline yarayacak mallar tercih edilmekle beraber, alacak garanti edildikten sonra mükellefi ızzar edecek hareketlerden sakınılacağı da tabiidir.²²

Kanun, borca yetecek miktarda mal bildirilmesini esas almakla beraber, maddede borçlunun her türlü gelirlerinin ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarının ve buna göre borcunu ne suretle ödeyebileceğinin de bildirileceğini hükme bağlamıştır. Bu bildirim mecburiyeti borca yetecek kadar mal bildiriminde bulunulmaması halinde tekevvün eder. Şu halde borca yetecek miktarda mal bildiriminde bulunabilenler bunu bildirecekler, bulunamayanlar borca yetmeyen mallarını veya malları olmadığını ve ayrıca yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borçlarını nasıl ödeyebileceklerini de bildireceklerdir. Burada tabiri caiz ise bir servet beyanı söz konusudur.²³

bb. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması Halinde Mal Bildirimi

Ödeme emrine karşı dava açılması ilke olarak mal bildiriminde bulunma zorunluluğunu ortadan kaldırır.²⁴

Ödeme emrine karşı 58. madde uyarınca dava açıldığında, mal bildirimine davanın reddine ait vergi mahkemesi kararının tebliğinden itibaren 7 gün içinde yapılır. Ödeme emrine karşı kısmi dava açıldığında, dava edilen kısım için aynı esaslar geçerlidir.²⁵

²¹ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI , *age.* ,s. 385.

²²ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI , *age.* ,s. 385.

²³ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI , *age.* ,s. 385.

²⁴DÖNMEZ , *age.* ,s. 136.

²⁵ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI , *age.* , s. 386.

bc. Mal Bildirimi İle İlgili Diğer Hükümler

Borçlular şarta bağlı alacaklarını beyana mecburdur. Ancak ahlâki alacakların (zamanaşımına uğramış alacaklar) beyanı mecburi değildir.

Geliri muayyen olmayan borçluların muayyen bir devreye rastlayan aylık veya yıllık ortalama gelirini beyan etmeleri yeterlidir.

Borçlular, mal bildiriminde haczi caiz olmayan mallarını bildirmeye mecbur tutulamaz. Zira kamu düzeni düşüncesi borçlunun bazı mallarının haczine manidir. Özellikle bu mallar arasında haczi caiz olmayan miktarının tavini tahsil dairesine ait bulunan malların mal bildiriminde gösterilmesine herhangi bir sakınca yoktur. Bu takdirde, bu mallardan tahsil dairesince takdir edilerek borçluya bırakılan kısımların haciz dışı bırakılması yeterli olur.

Maddede geçen yaşayış tarzına göre geçim kaynakları tabiri ile borçlunun kendisinin ve ailesinin kira, yiyip içmek, giyinmek, eğlenmek gibi yaptığı giderler dahildir. Bu giderler geçim kaynaklarının delili olacaktır. Ancak, bu giderlerin sürekliliği asıldır. Borçlu lüks bir hayat sürüyorsa, bu yüksek hayat seviyesinin dayandığı geçim kaynaklarının kendisine ait olmadığını ispat hakkını haizdir.

Köylerde mal bildirimi, gelir ve kurumlar vergileri ile bu vergilere tabi şahıs ve kurumlara ait gider vergileri dışında kalan amme borçları için (Emlak Vergileri, MTV, VİV) köy muhtarlığına da yapılabilmektedir.

Mal bildirimi karşılığında borçluya pulsuz makbuz verilir. Mal bildiriminin taahhütlü mektupla yapılması kabildir. Mal bildiriminde gösterilen mallar üzerine tahsil dairesinde haciz vazedilmedikçe borçlu bu mallar üzerindeki tasarruf hakkını muhafaza eder.

Mal bildirimi sözlü olarak yapılabilir. Bunun için de keyfiyetin bir tutanakla tespiti gerekir. Yazılı olarak mal bildiriminde bulunacak borçlu mal bildirimine mahsus basılı kağıtla beyana zorlanamaz.

Sermaye ve şahıs şirketleri, mal bildirimlerinde, bilançolarına dahil aktif kıymetlerden borca yetecek olanları bildirmekle yetinmektedirler. Uygulamada bu beyanlar esas alınmaktadır.

Mal bildiriminde bulunan borçlu malları kendi belirlediği bedelle bildirmektedir.

c. Mal Bildiriminde Bulunmama

Ödeme emrinde, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kaydı bulunur. Mal bildiriminde bulunmayanlara karşı uygulanacak yaptırımlar, cezai yaptırımlar ve hukuki yaptırımlar olmak üzere ayrılabilir.

d. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Cezai Yaptırımlar

da. Hapisle Tazyik

6183 sayılı Kanununun 60. maddesinde de ifade edildiği gibi kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu yedi gün içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak üzere ve üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunur.

Söz konusu hapis kararı, yedi günlük sürenin dolmasından sonra, tahsil dairesinin talebi üzerine, icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir.

Kamu borçlusunun mal bildiriminde bulununcaya kadar özgürlüğünden kısıtlanması, hukuki niteliği açısından, ceza hukuku anlamında bir suçun karşılığı değildir. Bu bir suç olsaydı mal bildiriminde bulunmama fiilinin bütün unsurlarının yerine gelmesiyle suç tamamlanmış olacak ve fail hakim kararıyla cezalandırılabilir, sonrasında hükmedilen cezanın infaz ya da diğer hukuki sebeplerle ortadan kalkması üzerinde durulacaktı. Halbuki, mal bildiriminde bulunmadığı iddiası ile hakim karşısına çıkartılan kişi tamamlanmış bir suçun faili durumunda değildir. Söz konusu yaptırımın amacı borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamaktır. Kamu borçlusu herhangi bir şekilde mal bildiriminde bulunduğu takdirde hakkında hapisle tazyik uygulanması söz konusu olmaz.

Her ne kadar yasada yedi günlük süre içinde mal bildiriminde bulunma zorunluluğundan söz edilse de, bu süre geçtikten sonra da her zaman kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunması mümkündür. Amaç borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamak olduğu için, yedi günlük süre geçtikten sonra mal bildiriminde bulunan borçlunun hapisle tazyik edilmesi talep edilemez.²⁶ Çünkü mal bildiriminde bulunulmasıyla hapisle tazyik talebi

²⁶DÖNMEZ , age. , s. 38.

konusuz kalmaktadır. Hapisle tazyik yaptırımı bir ceza hukuku kurumu olmaktan ziyade, cebri icra sürecinin etkinliğini artırmaya yönelik bir araç niteliğindedir.

db. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Ve Yaptırımı

6183 sayılı Kanununun 111. maddesinde; mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanların sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aydan bir seneye kadar hapis ile cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Bu suçun oluşması için ortada bir mal bildiriminin bulunması, bu bildirim gerçeğe aykırı olması ve manevi unsur yönünden kastın varlığı gereklidir.

Bildirilen mal varlığının borcu karşılamaya yetmemesi gerçeğe aykırı bildirimde bulunmak anlamına gelmez. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin tebliğinde bu gibi durumlarda ilave mal bildiriminde bulunulması gereğinin borçluya ihtar edileceği, bu ihtara rağmen başka malı olduğu halde eksik bildirimde bulunanların cezalandırılmasının istenebileceğini ifade etmiştir.

Bununla ilgili Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 3.2.1992 tarih, E:1991/8-355, K:1992/3 sayılı kararında;²⁷

"Tapuda adına kayıtlı taşınmaz olduğu saptanan sanık, bu taşınmazı icra takibinden önce harici senetle sattığını, bu nedenle mal beyanında göstermediğini savunmuşsa da tapuda kayıtlı taşınmazın harici senetle yapılan satışı geçersizdir. Tapuda malik gibi gözükken sanığın taşınmazdan her zaman yararlanması, tasarrufta bulunması mümkündür. Sanığın mal beyanında, adına tapuda kayıtlı taşınmazı harici senetle sattığını ve teslim ettiğini bildirmemesi ve icra takibi sırasında yapılan araştırma sonucu taşınmazın bulunması iyi niyetli olmadığını göstermektedir. Suç tarihinde, adına kayıtlı taşınmaz olduğu halde mal beyanını bildirmeyen sanığın yüklenen suçtan (gerçeğe aykırı beyanda bulunmak) cezalandırılmasına karar verilmesi" gerektiğine hükmetmiştir.

dc. Mal Edinme ve Artmalarının Bildirilmemesi Ve Yaptırımı

6183 sayılı Kanununun 61. maddesinde; mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlunun, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine

²⁷KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhul, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**,Yaklaşım Yayınları,8. Baskı,Ankara 2005., s. 477.

bildirmeye zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bu zorunluluğa uymayarak kamu alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar sulh işlerine bakan mahkemelerce bir aydan bir seneye kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılır. (6183 sayılı Kanun m.112).

dd. Malı Olmadığını Bildiren Kamu Borçlularının Belli Bilgileri Vermemesi Ve Yaptırımı

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

de. Üçüncü Kişilerin Kamu Borçlusuna Ait Ellerinde Bulundurdukları Malları Bildirmemeleri Ve Yaptırımı

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

e. Mal Bildiriminde Bulunmama Durumunda Hukuki Yaptırımlar

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

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

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

İKİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL DENETİMİ

I. ÖDEME EMRİNİN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİ

Ödeme emri, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağına tahsili amacıyla sahip buldukları bu imkanın ilk aşamasını oluşturmaktadır. Kamu borçlusuna ödeme konusunda son kez yapılan uyarı niteliğindedir. Kamu alacağına bu uyarıya rağmen ödenmemesinin sonucu, cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasıdır.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunun kişinin, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına ve kamu alacağına haczedilecek mal varlığının paraya çevrilmek suretiyle tahsiline engel olabilmek için, kamu borcunu belli süre içinde ödemesi veya aynı süre içinde ödeme emrini idari davaya konu ederek, yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekir.

Alacaklı kamu idaresinin tek taraflı irade açıklaması ile düzenlenen ödeme emri, kesin ve uygulaması zorunlu niteliği olan bir idari işlemdir. Bu nedenle, diğer idari işlemlerde olduğu gibi bazı hukuka aykırılıklar içermesi kaçınılmazdır. Ödeme emrinin diğer idari işlemlerden farkı, sebep unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının kanunla sınırlandırılmış olmasıdır.²⁸

Ödeme emri, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde olduğundan, ödeme emri işleminin iptali istemiyle dava açılabilir. Vergileme aşamalarında açılması olağan olan vergi davaları, tahsil sürecinde de olabilmektedir. Kanuni idare ilkesinin bir uzantısı olan ödeme emrine karşı yargı yolu 6183 sayılı Kanun ile belirlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma hakkının varlığı, cebri icra sürecinin henüz başındayken ortaya çıkabilecek ve sonuçları kişisel bakımından bir hayli ağır olabilecek hukuka aykırılıkları gidermek bakımından son derece önemlidir.²⁹ Ancak, ödeme emrine karşı dava açılırken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Cebren tahsil süreci, bir anlamda sekteye uğramış tahsil sürecinin kamu otoritesi eliyle işlerlik kazanarak, özel kesim tonlarını kamu kesimine geçişini hızlandırmaktadır. Ödeme emrine karşı açılacak davada izlenecek yolda dikkat edilmesi gereken husus, tahsil sürecinin kesintiye uğramamasıdır.

²⁸CANDAN , *age.* , s. 272.

²⁹DÖNMEZ Recai, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip*, Seçkin Yayınları, Ankara 2005.s. 24.

II. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ (ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASI)

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde ödeme emrine itiraz hususu şu şekilde düzenlenmiştir; "kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 (yedi) gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.³⁰ İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında VUK hükümleri tatbik olunur. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır. İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 (yedi) gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.³¹ İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamla tahsil edilir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.³² Borcun tamamına bu madde gereğince vaki itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 (yedi) gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vaki itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz."

İdari yargı düzeni, idarenin hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacıyla var olan yargı düzenidir. Bu nedenle, yargı denetiminin işlemesi, idarenin, öncelikle bir faaliyette bulunmasına (idari işlem veya eylem yapmasına) ve idare edilenlerce de, bu idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve sonuçta idari işlemin hukuk düzeninden kısmen veya tamamen kaldırılması veya bu işlem ya da eylemden doğan maddi ve/veya manevi zararların giderilmesi için 2577 sayılı İYUK'da öngörülen dava türlerinden birine uygun olarak başvurusu olmadan, idari yargı denetiminin işlerlik kazanması olanaklı bulunmadığı gibi, idarece tesis edilmiş bir işlem, yapılmış bir eylem yoksa salt idare edilenlerin başvurusu da idarenin yargısal yoldan denetlenmesi için yeterli değildir.

³⁰2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 13. maddesi ile , "dava açabilirler" şekline dönüşmüştür.

³¹2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladığı 20.7.1982 gününden sonra, koyu renkle altı çizilerek yazılan hükümlerin uygulama yeri kalmamıştır.

³²2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladığı 20.7.1982 gününden sonra, koyu renkle altı çizilen bu fıkranın uygulama alanı kalmamıştır.

Kamu idareleri görevlerini idari işlem veya idari eylem yaparak yerine getirirler. Bu görevleri yerine getirirken, üstün hukuk kurallarına tabi olurlar ve kamu gücü kullanırlar. Bu yüzden, yapmış oldukları idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluklarının denetimi, özel hukuk işlemlerinden farklı yargılama kurallarına tabidir. Bu işlem ve eylemlerin ait oldukları kamu hizmetinden kaynaklanan nedenlerle farklı teknik özellikler taşıması, tabi oldukları yargılama hukuku bakımından önemli sonuçlar yaratmaz.³³

İdari işlemler; yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş unsurdan oluşur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/a maddesine göre de; ödeme emrindeki hukuka aykırılıklar bu beş unsur yönünden dava konusu edilebilir.

VUK'un 378. maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması gerekir.

Kendilerine 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesi uyarınca ödeme emri veya ödeme cetveli tebliğ edilenler, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde ödeme emri veya ödeme cetveline karşı, böyle bir borcu bulunmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddiaları ile alacaklı tahsil dairesinin itiraz (dava) işlerine bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.

Alacaklı kamu idaresinin, tek taraflı bir iradesiyle düzenlenen ödeme emrinin, idarenin diğer alanlarda tesis ettiği idari işlemlerle herhangi bir farkı bulunmadığından, idari yargının denetimine tabi tutulması gerektiği açıktır.³⁴ Öte yandan, Anayasanın 125. maddesinde yer alan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yolunun açık olduğuna ilişkin hüküm de bunu gerektirmektedir.

6183 sayılı Kanununun 58. maddesi ile ilgili olarak, alacaklı tahsil dairesi tarafından kamu borçlusunun takibi için, anılan kanunun 55. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak düzenlenen ödeme emrinin, tabi olduğu idari yargılama usulü bakımından olan özelliklerini ve ödeme emrine karşı açılması olanaklı idari davaya ilişkin kurallar inceleme konusu yapılacaktır. Ödeme emri ile ilgili davada ileri sürülmesi mümkün olan hukuka aykırılık halleri, idari işlemin unsurları bakımından ayrıma tabi tutularak açıklanacaktır.

³³CANDAN , *age.* , s. 271.

³⁴KIZILOT /KIZILOT , *age.* , s. 484.

III. ÖDEME EMRİNE KARŞI AÇILAN DAVADA MEVCUT HUKUKA AYKIRILIKLARIN ÖĞELER BAKIMINDAN İNCELENMESİ

I. Yetki Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri

a. Genel Olarak Yetki Ögesi

Yetki, bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, yetki, idari makamı işgal eden kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetidir. İdari işlem belli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır. Bu irade açıklamasının yöneldiği sonucu doğurabilmesi için herhangi bir kişi tarafından değil idare adına irade açıklamaya yetkili olan bir kişi veya kişiler tarafından açıklanması gerekir. İşte idari işlemin özünü oluşturan irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağı hususu o işlemin yetki unsurunu oluşturur.³⁵

Danıştay 10. Dairesinin konu ile bir kararında; "Bandrolsüz cihaz satışı nedeniyle tahakkuk ettirilen para cezasının tahsili amacıyla TRT Baş Hukuk Müşavirliğince düzenlenen ödeme emrinde, kamu alacağının tahsili konusunda yetkili Mahalli tahsil dairesince düzenlenmemesi nedeniyle hukuka uyarlık bulunmadığına" hükmedilmiştir.³⁶

Yetki, kamu gücü kullanarak, tek yanlı irade beyanı (açıklaması) ile idari işlem tesis edebilme (yapabilme) iktidarındır. İdari işlem tesisi yetkisi, kanunlarla idari makamlara tanınmıştır. Bu yetkinin, idari makamlar dışındaki kişi ve makamlarca; örneğin yasama ve yargı organlarınınca kullanılması fonksiyon gaspı; kanunların yetkili kıldığı idari makamlar dışındaki idari makamlarca kullanılması yetki gaspı; yetkili makamlar tarafından fakat sınırları dışında kullanılması da yetki aşımı halini oluşturur. Bu hukuka aykırılık halleri, ağırlık derecelerine göre, idari işlemin yok hükmünde (örneğin fonksiyon gasbında olduğu gibi) veya iptal edilebilir nitelikte sayılmasına neden olur.

Belli bir zamanda belli bir hizmet için ve belli bir yerde kullanılması gereken yetki, onu kullanan kamu görevlisinin fiziki kişiliğinden bağımsız olarak vardır, kişilik dışıdır ve kamu görevlisine değil göreve aittir. Kamu görevlisinin atanmasından önce vardır, devamlıdır ve kullanılmakla tükenmez.

³⁵GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2003, s.635.

³⁶Danıştay 10. Daire, 16.02.2007 tarih, E:2005/3522, K:2007/44, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

Kamu görevlisinin görev süresi ile sınırlı olmadığı gibi, görev süresi sona eren kamu görevlisinin, yetkiyi kullanmaya devam etmesi de olanaklı değildir. Yetki kamu görevlisi için bir ayrıcalık değil, yükümlülüktür. Kamu görevlisi, onu kullanamamazlık edemez. Kamu hizmetinin ve kamu yararının gerektirdiği her durumda onu kullanmak zorundadır.³⁷

6183 sayılı Kanunda, ödeme emri düzenleme yetkisi, alacaklı kamu idaresine tanınmıştır. Kanununun 3. maddesinde, alacaklı kamu idaresi devlet, İl özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır. Alacaklı kamu idaresi, bu yetkisini 6183 sayılı Kanunu uygulamakla görevli daire, servis ve memurları aracılığıyla kullanır. Birden fazla tahsil dairesi bulunması halinde yetki, ödemenin yapılacağı yere göre belirlenir. **(m.5-39). Özel kanunlarda ayrı yer gösterilmemiş olunması koşuluyla, ödeme borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine yapılır.(m.39). Ödemenin yapılacağı yer ile borçlunun bulunduğu yerin farklı olması durumunda, borçlunun bulunduğu yerdeki aynı neviden alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesinin naip olarak tayinine olanak tanınmıştır.(m.5/2).** Ancak, uygulamada ödeme emrinin naip tayini yoluyla takibi konusunda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.Bir görüşe göre ödeme emri gibi, posta ile gönderilmesi olanaklı işlemlerin naip eliyle yürütülmesi kabul edilmemektedir.

Bu durum ile ilgili Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında; "Ödeme emrinin niyabeten düzenlenip tebliğ olunması olanaklı bulunmadığı, tahsili amaçlanan vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesi tarafından düzenlenmesinin ve tebliğ olunmasının gerektiğine" hükmedilmiştir.³⁸

Yukarıda belirtilen görüş ve kararın aksine uygulamalar da sözkonusu olmaktadır.

Nitekim Danıştay 3. Dairesinin bir kararında; "6183 sayılı yasanın 5. maddesi uyarınca takip edilen amme alacağının asıl borçlu şirketin mükellefi bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğünün vermiş olduğu yetkiye dayanılarak niyabeten davacının mükellefi olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğünce ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına" hükmedilmiştir.³⁹

³⁷CANDAN Turgut,**Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**,Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara,1994,s.68.

³⁸Danıştay 7. Daire,23.06.2005 tarih,E:2004/1657,K:2005/1369,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr.,30.10.2010>.

³⁹Danıştay 3. Daire,22.03.2006 tarih,E:2006/220,K:2006/768,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr.,30.10.2010>.

Ödeme emrinin bu kurallara aykırı olarak düzenlenmesi, yetki unsurunda hukuka aykırılık halini oluşturur. Örneğin 213 sayılı VUK'un 4. maddesinde; verginin tahsili yetkisi vergi dairelerine verilmiştir. Vergi daireleri dışındaki bir dairenin tahsil işlemlerine girişmesi, ödeme emri düzenlemesi, vergi dairelerine ait yetkinin gasbedilmesidir. Diğer bir ifadeyle tahsili gereken vergiler ile ilgili ödeme emrinin vergi dairesinden başka bir idare tarafından düzenlenmesi, yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Vergi dairelerine ait yetkinin gasbedilmesiyle tahsil işlemi iptal edilir.⁴⁰

Konu ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi bir kararında; " Köy birliklerinin 6183 sayılı Kanun uyarınca ödeme emri düzenleme yetkilerinin olmadığına" hükmetmiştir.⁴¹

Yine konu ile ilgili Danıştay 4. Dairesi bir kararında; "Vergi tarh, tahakkuk ve tahsili konularında işlem tesisi yetkisi, kanun gereği vergi dairelerine ait olduğundan; vergi sorumlusu durumunda bulunan İçişleri Bakanlığı'nın davacının ücretlerinden ödeme sırasında kesilmeyen vergilerin tahsili amacıyla giriştiği işlemlerin, yetki dışı tesis edildiği ve bu nedenle iptallerinin gerektiğine" hükmetmiştir.⁴²

Öte yandan tahsil daireleri, bu yetkilerini, zamanaşımı süresi içinde kullanmak zorundadırlar. Kuşkusuz, zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağı, tahsil imkanı olmayan alacak durumundadır. Bu bakımdan, bu tür alacak için düzenlenen ödeme emri, her şeyden önce, sebep unsuru yönünden hukuka aykırıdır.⁴³ Alacağın tahsilinin zamanaşımına uğraması, ödeme emri düzenleme yetkisinin kullanılmasına da engeldir. Diğer bir anlatımla zamanaşımı süresi, yetkinin kullanımının zaman bakımından sınırını oluşturmaktadır. Bu bakımdan; zamanaşımı süresinin dolması alacaklı kamu idaresini yetkisiz kılacağından, ödeme emrinin yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olması doğaldır.

b. Hukuka Aykırılık Halleri

Yetki kamu gücüne dayanarak tek taraflı iradeyle, işlem yapabilme iktidarısıdır. Anayasa ve kanunların bazı idari makam ve organlara tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme görev ve ayrıcalığı idari işlemlerin yetki unsurunu oluşturmaktadır.⁴⁴ İdari işlem yapma yetkisi

⁴⁰ KIZILOT /KIZILOT , *age.* , s.485.

⁴¹ Danıştay 9. Daire, 02.04.1990 tarih, E:1988/2271, K:1990/526, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr..30.10.2010>.

⁴² Danıştay 4. Daire, E:1982/449, K:1982/193, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr..30.10.2010>.

⁴³ CANDAN , *age.* , s.274.

⁴⁴ KARAKOÇ Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, s. 96.

kanunlarla idari makamlara tanınmış olup, bu yetkinin idari makamlar dışındaki kişi ve makamlarca kullanılması fonksiyon gasbını, yetkili makamlar tarafından fakat sınırları dışında kullanılması da yetki gasbı durumunu oluşturur.

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

Tahsili gereken vergilerle ilgili ödeme emrinin vergi dairesinden başka bir idare tarafından düzenlenmesi, yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Vergi dairelerine ait yetkinin gasbedilmesiyle tahsil işlemi iptal edilmektedir.⁴⁵

Danıştay 7. Dairesinin bir kararında; "6183 sayılı Kanunun 5. maddesi uyarınca vergi alacaklarının takip ve tahsili için ödeme emri tebliğini yapmaya asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünün yetkili olduğuna"⁴⁶ hükmedilmiştir.

Danıştay 6. Dairesi bir kararında; "Belediye başkanlığının 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesine dayanarak para cezası verme yetkisi bulunmadığından, yok hükmünde olan bu işleme karşı sulh ceza mahkemesinde dava açılması ve işlemin kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenmesinde isabet olmadığına"⁴⁷ hükmetmiştir.

Danıştay 10. Dairesi bir kararında; "6183 sayılı Kanunun 5. maddesinde takibatın alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı hükme bağlandığından sulama ücretinin DSİ 7. Bölge Müdürlüğünün mahalli tahsil dairesince takip edilmesi gerekirken, takibata yetkili olmayan Maliye ve Gümrük Bakanlığı DSİ 7. Bölge Saymanlık Müdürlüğü'nce takip edilmesinden dolayı ödeme emrinin yetkisiz makamca düzenlendiğine" hükmetmiştir.⁴⁸

⁴⁵KIZILOT/KIZILOT , *age.* , s. 485.

⁴⁶ Danıştay 7. Daire, 14.10.2002, E:2000/9109, K:2002/3255, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

⁴⁷ Danıştay 6. Daire, 9.3.1988 tarih, E:1988/215, K:1988/334, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

⁴⁸ Danıştay 10. Daire, 25.4.1991 tarih, E:1988/1129, K:1991/1458, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

2. Şekil Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri

a. Genel Olarak Şekil Ögesi

Şekil,hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradenin kendisiyle açıklandığı şeydir. Şekil iradeyi açıklamak için kullanılan araca kalıba denir.Şekil,bu iradenin maddi alemdeki görüntüsüdür. Diğer bir ifadeyle şekil dendiği zaman hukuki işlemin içeriği değil bu işlemin içinde yer aldığı şey yani bu işlemin instrumentum'u anlaşılır.Şekil hukuki işlemin taşıyıcısına yani onun içinde yer aldığı belgeye kendisiyle ifade edildiği söze harekete işaret eder.⁴⁹

İdare ödeme emri işlemi tesis ederken belli ölçütlere uymak zorundadır. Bunlar; makul süre, yetki ve usulde paralellik ile bildirim koşuludur. Ödeme emri işlemi tesisinde, kamusal idarenin hukuk dünyasına yansıma şekline kadar (yazılılık şekil şartıdır) belli safhalardan geçmek zorundadır. Belirleyici, yenilik doğurucu, yükümlendirici, bağlı bir idari işlem olan ödeme emri, çağdaş hukuk sistemlerinin benimsediği ilkelere göre tesis edilmek zorundadır. Bütün bu düzenlemeler 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Yetkili idari makam yani alacaklı kamu idaresi, maddi vergi hukukunda düzenlenen haklarını elde etmek için kamu gücünü kullanarak dışsal hukuki etki yaratacak, kanunda belirtilen belli şekilde, yazılı bir bildirimde bulunmak durumundadır.

b. Hukuka Aykırılık Halleri

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

Bu bilgilerden birinin veya birkaçının bulunmaması sonucu ödeme emri hukuka aykırı duruma gelir ve iptal edilmesi sonucu doğar.

Ayrıca sadece 6183 sayılı Kanun değil usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslar arası anlaşmalar, anayasalar değişikliklerin de göz ardı edilmemesi ve buna göre ödeme emri düzenlenmesi gerekir. Birey haklarını ihlal edici aykırı bir şekli düzenleme söz konusu olduğunda ödeme emri hukuka aykırıdır. Özellikle Anayasanın 40/2.maddesine göre yazılı işlemlerin itiraz yolları ve itiraz sürelerini içermeleri gerekmektedir.

Danıştay 10. Dairesi bir kararında: "6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde öngörülen biçimde, borcun asıl ve fer'ilerini, mahiyet ve miktarlarını göstermeyen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna" hükmetmiştir.⁵⁰

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında;"Asla dönüştürülen gecikme zammı için düzenlenen ödeme emrinde alacağın türü bölümüne, dönüştürüldüğü vergi aslı adının yazılmasının, ödeme emrini biçim yönünden sakatlamayacağına" hükmetmiştir.⁵¹

c. Ödeme Emrinin Şekline İlişkin Standart Bulunmaması

6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde ödeme emrinin içeriğinde bulunması gerekli hususlar diğer bir ifadeyle bulunması gerekli bilgiler belirtilmiştir.

Uygulamada, vergi dairelerince, ödeme emrinin şekli ve içeriği yönünden belli bir standardın yakalandığı, en azından mükellefe göre değişebilen unsurlar dışında ödeme emrini sakatlayacak hataların yapılmadığı söylenebilir. Ancak, belediyeler ve il özel idareleri ile gümrük idareleri için aynı şeyi söylemek zor görünmektedir. Ödeme emrinin şekline ilişkin anılan idarelerce belli bir standardın yakalanamadığı görülmektedir..

Ödeme emrinin şekil açısından farklı olarak düzenlenmesi mükellefler tarafından, bazen kendilerine tebliğ edilen bu belgenin mahiyetinin anlaşılabilmesi gibi sıkıntılar yaratmaktadır.

⁵⁰Danıştay 10.Daire, 24.9.1992 tarih, E:1990/4028, K:1992/3218, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁵¹Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 22.11.1996 tarih, E:1995/159, K:1996/389,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

6183 sayılı Kanununun 55.maddesi ödeme emrinde nelerin bulunması gerektiğini sınırlı olarak saymış ve kanunun emrini yerine getirmek üzere bu hususlar matbu ödeme emirlerine derç edilmiştir.⁵²

Ödeme emri içeriğinin nasıl olması gerektiği ile ilgili olarak Danıştay kararları çoğu zaman yol gösterici olmaktadır.

Konu ile ilgili Danıştay 10.Dairesi'nin bir kararında; "Borcun asıl ve fer'ilerini, mahiyet ve miktarını göstermeyen ödeme emrinin idare mahkemesince iptalinde hukuka aykırılık bulunmadığına" hükmedilmiştir.⁵³

Danıştay 4.Dairesi'nin bir kararında ise; "Dava konusu edilen ödeme emrinin, gerçekte mevcut kamu alacağının asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarını göstermemiş olması sebebiyle, kanuni unsurları taşıyan muteber bir belge olarak nitelendirilmesinin mümkün bulunmadığı; idari işlemin unsurlarındaki kanuna aykırılığın, taraflarca dilekçe ve savunmalarla getirilen açıklamalar ve mahkemece bu esasa göre karar verilmesiyle düzeltilmesinin, kanuna aykırılığı sabit bulunan belgeye sıhhat ve geçerlilik kazandıramayacağı, kanunda öngörülen esas ve şekillere uyulmadan düzenlendiği anlaşılan ödeme emrinin, vergi mahkemesince iptaline karar verilmesinde kanuna ve usule aykırılık görülmediğine" hükmedilmiştir.⁵⁴

Yine konu ile ilgili Danıştay 3.Dairesi'nin bir kararında; "Bir belgenin ödeme emri olarak nitelendirilebilmesi için, 6183 sayılı Kanununun 55.maddesinde yazılı bilgileri içermesi gerektiği, bu nitelikte olmayan takip yaprağının ödeme emri olarak kabul edilemeyeceğine" hükmedilmiştir.⁵⁵

Uygulamada kimi zaman, ödeme emri yerine borçlulara takip yaprağının tebliğ edildiği görülmektedir. Danıştay içtihadı, kanunda ödeme emri için öngörülen şekil kurallarına uygun bulunmayan takip yaprağının idari davaya konu edilemeyeceği yolundadır.⁵⁶

⁵²GÜNER Sedat, **Tüm Mevzuatıyla Birlikte 6183 ve 7201 sayılı Kanunlar (İçtihatlı ve Örnekli)**, İstanbul Matbaacılık, Ankara 1999s. 173.

⁵³Danıştay 10.Daire, 24.9.1992 tarih, E:1990/4028, K:1992/3218, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

⁵⁴Danıştay 4.Daire, 21.2.1995 tarih, E:1994/1482, K:1995/811, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

⁵⁵Danıştay 3.Daire, 10.12.1996 tarih, E:1986/1143, K:1986/2547, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

⁵⁶Danıştay 3.Daire, 10.12.1986 tarih, E:1986/1143, K:1986/2543, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

Yargı kararlarından kısaca ödeme emrinin şekli ile ilgili şu şekilde bir uygulamaya gidildiği görülmektedir. Ödeme emrinin şekli içeriği ile ilgilidir. Ödeme emrinin belirli bir şablona ya da dizayna sahip olması aranmamaktadır. Çünkü Kanunda bu yönde herhangi bir tarif verilmiş değildir. Önemli olan husus 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde yazılı bilgileri içermiş olması gerektiğidir.

Buna göre ödeme emri düzenlemekle yükümlü bulunan idarelerin 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde yer alan bilgileri ihtiva edecek şekilde ödeme emri düzenlemeleri gerekmektedir.

Ödeme emrinin şekline ilişkin, kanunda her ne kadar belli bir şablon ya da format öngörülmemiş ise de, ödeme emrini düzenlemekle yetkili idarelerin, mükelleflerin mağduriyetine yol açmaması açısından matbu ödeme emirleri oluşturmaları ve bu matbu oluşturulan ödeme emri belgelerini mükelleflere tebliğ etmeleri, yerinde ve haksızlıkları ortadan kaldıran bir uygulama olacaktır.

İlgililerin kendilerine tebliğ edilen ödeme emri belgesinin mahiyetini anlamamaları halinde, ödeme emrinin tebliği sonucu yasanın öngörülen yükümlülüklerini yerine getirememesi ve yine kanunda öngörülen hukuki yollara başvuramayarak mağduriyet yaşamaları gibi bir durum ile karşılaşılabilir.

d. Ödeme Emrinin Şekil Ögesine İlişkin Yargı Kararları

6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde yer alan bilgilerden birinin veya birkaçının bulunmaması, ödeme emrini şekil unsuru bakımından hukuka aykırı kılar. Bunun sonucu ise, sakatlığın ağırlığına göre, ödeme emrinin iptal edilmesi veya yok sayılmasıdır.

Örneğin, kamu alacağının bildirilen süre içinde ödenmesi, aksi takdirde 6183 sayılı Kanunun uygulanacağına dair yazı 55.maddede açıklanan bilgileri içermediğinden, uygulamada ödemeye çağrı mektubu olarak nitelendirilmekte ve ödeme emri niteliğinde olmadığından idari davaya konu edilemeyeceği kabul olunmaktadır. Başka bir ifade ile yok hükmünde sayılmaktadır.⁵⁷ Ödemeye çağrı mektubunun idari davaya konu olabilecek nitelikte, yani kesin işlem olduğu; ancak, içerdiği şekle aykırılık nedeniyle iptale mahkum bulunduğu yönünde verilmiş Danıştay kararları da mevcuttur.⁵⁸

⁵⁷Danıştay 7.Daire, 4.5.1989 tarih, E:1986/1183 , (erişim) <http://www.danistay.gov.tr,30.10.2010>.

⁵⁸Danıştay 3.Daire, 27.1.1993 tarih, E:1992/1359, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr,30.10.2010>.

Ödeme emrinin taşıdığı şekil eksikliğinden dolayı yok sayılarak idari davaya konu edilememesi ile dava konusu edilerek şekil eksikliğinden dolayı iptale mahkum edilmesi durumları, birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. Çünkü bahsedilen birinci durumda düzenlenen belgenin ödeme emri olarak kabul edilmemesi, ikinci durumda ise belgenin bir ödeme emri olarak kabul edilmesi fakat içerik olarak hukuka aykırı bulunarak iptali söz konusu olmaktadır.

Bu iki farklı durumun, ilgililer açısından sonuçları farklı olacağından bu yönde bir görüş birliğine varılması, ilgililerin mağduriyetinin önüne geçilmesi açısından önemlidir.

Bu hususta yapılması gereken, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile şekil unsuru açısından ödeme emri olarak kabul edilemeyecek belgelere ilişkin genel bir tanımlama yoluna gidilmesidir. Böylece hem tahsil dairelerin şekle aykırı ödeme emri düzenlemesinin önüne geçilecek hem de ilgililerin dava yoluna gitmeden mağduriyetlerinin önlenmesi sağlanacaktır.

e. Ödeme Emri'nde Dava Açma Süresinin Yer Almaması

2577 sayılı İYUK'da, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi otuz gündür. Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda ise, dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme özel hüküm niteliği taşıdığından, İYUK'un 30 günlük genel dava açma süresi ödeme emrine karşı açılan davalarda uygulanamayacaktır. Dolayısıyla ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda süre, tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür.

Buna rağmen 6183 sayılı Kanunun 55.maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar içerisinde başvuru yeri ve sürelerle ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Kamu borçlularına gönderilen ödeme emirleri anayasal buyrukları karşılar şekilde düzenlenmemektedir.⁵⁹ Çünkü ödeme emirlerinde genellikle bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii ve başvuru süresi belirtilmemektedir. 58.maddede ödeme emrine itiraz konusunda VUK hükümlerine atıf yapılmaktadır.⁶⁰

⁵⁹DOĞRUSÖZ Bumin, "Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>. 30.10.2010.

⁶⁰ÜZELTÜRK Hakan, "Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları", Dünya Online, (erişim) <http://www.dunyaonline.com.tr>. 30.10.2010.

6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar arasında başvuru yeri ve başvuru süresinin belirtilmemiş olması nedeniyle, düzenlenen ödeme emirlerinde başvuru süresinin belirtilmemesi durumunda ilgililerin ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresinden sonra dava açmaları halinde, davanın süreden reddedilip reddedilemeyeceği ve bu hususta nasıl bir karar verileceği uygulamada tartışma konusu olmuştur.

1982 Anayasası'nın 40.maddesinin 2.fıkrası "Devlet, işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır" düzenlemesine yer vermiştir.

Bu madde karşısında, devletin bir kurumu olan vergi daireleri tarafından düzenlenen ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik idari makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan anayasanın bağlayıcılığının bir sonucudur.⁶¹ İdarenin Anayasanın yukarıda belirtilen hükmüne rağmen dava açma süresi konusunda borçluları uyarmadığı durumlarda ve davanın süresinden sonra açıldığı hallerde, süre aşımı defisini ileri sürememesi veya mahkemelerin süre aşımı dolayısıyla davanın reddine karar verememesi gerekir.

Danıştay 4. Dairesi bir kararında; "Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacak hükümler olmadığına, genellikle bir uygulama kanununa ihtiyaç olduğuna, ancak Anayasanın ayrıntılı biçimde düzenlediği konularda uygulama kanununa gerek olmadığına, hatta mevcut kanunlarda Anayasaya uygunluk için değişiklik yapılması gerektiği hallerde dahi, ayrıntılı anayasa hükümlerinin doğrudan uygulama alanı bulacağına, nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarının da bu doğrultuda olduğuna, dolayısıyla Anayasanın 40/2.maddesinin yasal düzenleme gerektirmeksizin doğrudan uygulanabileceğine, son derece karmaşık mevzuat karşısında bireylerin hak arama özgürlükleri ile hak ve özgürlüklerinin korunması açısından idarenin bu anayasal buyruğa uymadığı durumlarda, idarenin hak arama hürriyetini sınırlandırdığının kabulü gerektiği ve bu gibi hallerde dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle, davayı süre aşımından reddeden yerel mahkeme kararında hukuka uyarlık görmeyerek bozulmasına" karar vermiştir.⁶²

⁶¹DOĞRUSÖZ Bumin, "**Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi**". Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

⁶²Danıştay 4.Daire, 13.11.2006 tarih, E:2005/2134, K:2006/2156, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

Anayasa'nın 40.maddesinin doğrudan uygulanabilirliği tartışmasının yapılmasını zorunlu gören Danıştay'a göre Anayasa hükümleri doğrudan ve öncelikle uygulanacaktır. Yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamları ve diğer kamu kurum ve kuruluşları işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmek zorundadır.

Danıştay'a göre ödeme emirlerinde dava açma süresinin yer almaması karşısında 7 günlük dava açma süresi geçse de dava açma süresi devam etmektedir. Bu durum mükellef hakları bakımından olumlu bir gelişmedir.⁶³ Hak arama özgürlüğü, mükelleflere nasıl davranmaları gerektiği konusunda açıklamalar getirilmesini gerektirmektedir. Burada amaç bir hukuk devleti olarak mükellefin süresinin farkına varmayarak dava açmaması değil, özellikle haklı olabileceği ihtimaline karşı bu hakkının kendisine hatırlatılmasıdır.

Anayasa Mahkemesi bu durum ile ilgili bir kararında; "Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette, hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinin zorunlu koşullarındandır" şeklinde karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında da vurgulandığı gibi "statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenilirlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır."⁶⁴

Yine konu ile ilgili Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında; " 6183 sayılı Kanunda, ödeme emrine karşı açılacak davalara ait süreyi ödeme süresine bağlayan bir düzenleme olmadığı gibi, dava açma süresinin 7 gün olduğunun da açık bir biçimde gösterildiği, bu bakımdan ödeme emrinde ödeme süresinin 30 gün olarak gösterilmiş olması nedeniyle davacının dava açma süresi konusunda yanıltıldığından hareketle, 7 günlük sürenin bitiminden sonra açılan davanın süresinde olduğunun kabul edilemeyeceği, ilgililere yanlış bilgi verilmesinin, hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açacağına" hükmedilmiştir.⁶⁵

⁶³ÜZELTÜRK Hakan, "**Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları**", Dünya Online, (erişim) <http://www.dunyaonline.com.tr>. 30.10.2010.

⁶⁴SEVİĞ Veysi, "**Anayasa ve Vergi Hukuku İlişkisi**", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>. 30.10.2010.

⁶⁵Danıştay, 7.Daire, 11.4.2007 tarih, E:2006/41, K:2007/1679, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

Danıştay 7.Dairesi'nin vermiş olduğu bu kararda dikkate alınması gereken husus, düzenlenen ödeme emrinde dava açma süresinin yanlış olarak gösterilmesi değil, ödeme süresinin yanlışlıkla 30 gün olarak belirtilmesi suretiyle dava açma süresinin ilgili tarafından kaçırılmış olmasıdır. Dolayısıyla, söz konusu bu karar ile Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu karar arasında bir çelişki bulunmamakta ve bu karar ile 4.Daire'nin vermiş olduğu karar ekseninde yapılan açıklamaların doğruluğu teyit edilmiş olmaktadır.

Sonuç olarak, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da, 2577 sayılı İYUK' da ve 6183 sayılı AATUH Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, ödeme emrinde dava açma süresinin gösterilmemiş olması, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerinin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla Anayasanın 36.maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40.maddesine açıkça aykırılık oluşturduğundan, bu gibi durumlarda dava açma süresinin 7 gün yerine 30 gün olarak kabul edilmesinin hakkaniyete uygun olacağı ve ilgililerin hak kaybını önleyeceği açıktır.

3. Konu Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri

a. Genel Olarak Konu Ögesi

Bir hukuki işlemin konusu onun doğurduğu,hukuki sonuç yani hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir.⁶⁶ "İdari işlemlerin sonuçlarının meşru ve yapılabilir olması gerekir. Konu idari işlemin özüdür, esastır. Uygulanan hukuk kuralı, konusuyla kendisini gösterir."⁶⁷

Ödeme emrinin konusu, 6183 sayılı Kanunun 3. maddesine göre kamu alacağıdır. Ancak nelerin kamu alacağı olup olmadığının öncelikle tespit edilmesi gerekir. Bunlar; vergi ve benzeri mali yükümlere ilişkin mevzuattan kaynaklanıp kaynaklanmadığının veya bunların tahkik ve takip masraflarına ilişkin olup olmadığının, kamu hizmeti uygulamasından ortaya çıkıp çıkmadığının, akitten, haksız fiil veya haksız iktisaptan (sebepsiz zenginleşmeden) ortaya çıkıp çıkmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırmaya, özel kanunlarında

⁶⁶GÖZLER , age. , s.805.

⁶⁷KIZILOT /KIZILOT , age. ,s.488.

6183 sayılı Kanun hükümlerine yapılmış bir gönderme bulunup bulunmadığının araştırılması da eklenmelidir. Yapılacak bu araştırma sonucunda, ödeme emri ile istenilen alacağın, kamu alacağı olmadığı tespit edilecek olursa, ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı yani sakat doğmuş demektir.⁶⁸

Ödeme emrinin konusu, tahsili amaçlanan kamu alacağıdır. Kamu alacağı olmayan; örneğin, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin özel hukuktan doğan alacaklarının ödeme emri ile istenilmesi olanaklı değildir. Bu nitelikteki alacaklar için, düzenlenerek tebliğ olunan ödeme emri, konu unsuru bakımından sakat doğmuş bir idari işlemdir. Ödeme emrinde, istenilen borç miktarının hesabında yapılan hata da, ödeme emrini konu unsuru yönünden sakatlar.

b. Hukuka Aykırılık Halleri

İdari işlemin konusu, hukuk düzeninde yaratılmak istenilen sonuçtur. Bu sonucun, kanunda öngörülen olması, işlemin konu unsuru bakımından hukuka uygun doğabilmesi için zorunludur.⁶⁹

Ödeme emri ile istenen kamu alacağı 6183 sayılı Kanunun 1. ve 2. maddelerinde belirtilmiştir. Ödeme emrine konu olabilecek alacaklar şu şekilde sınıflandırılabilir;

- Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacaklar,
- Aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yapılışına bağlı olarak doğan alacakları,
- Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na ve/veya AATUHK'a göre tahsili belirtilen alacaklar.

Alacağın sözleşmeden, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğduğu anlaşılırsa, ödeme emri konu unsuru açısından hukuka aykırı kabul edilecektir. Ancak ödeme

⁶⁸KIZILOT /KIZILOT , *age.* ,s.488.

⁶⁹CANDAN , *age.* ,s. 312.

emrine konu olan alacak 6183 sayılı Kanununun 1 ve 2. maddesindeki kamu alacağı kapsamına giriyor ise bu durumda diğer unsurların hukuka aykırılıklarına bakılır.

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin özel hukuktan doğan alacaklarının ödeme emri ile istenilmesi olanaklı değildir. Çünkü ödeme emrinin konusu tahsili amaçlanan kamu hizmetidir.

Konu ile ilgili Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "Ödeme emri ile istenilen nakdi tazminatın kamu alacağı olmadığı, ödeme emrine konu edilemeyeceğine" hükmetmiştir.⁷⁰

4. Amaç Ögesi Açısından Hukuka Aykırılık Halleri

a. Genel Olarak Amaç Ögesi

Amaç, idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuçtur. Amaç idari işlemi yapan kişinin bu işlem ile ulaşmak istediği sonuç konusunda zihninden geçen niyet ve düşüncelerdir. Amaç idari işlemin subjektif unsurudur.⁷¹

6183 sayılı Kanununun 55. maddesinin 1. fıkrasında; ödeme emrinin, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 7 (yedi) gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması için düzenleneceği öngörülmüştür. Kamu alacaklarının, kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamalara kaynak oluşturması nedeniyle, vadelerinde ödenmelerinde veya gecikmeden tahsillerinde kamu yararı bulunduğu kuşkusuzdur. Bu bakımdan; hukuken mevcut bir kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde amacın, kamu yararının sağlanması olmadığı iddiası geçerli değildir. Böyle bir iddia, ancak alacağın tahakkuk aşamasında veya tahsilini engelleyecek hukuki durumların yaratılmasıyla ilgili işlemlerde; örneğin, koşulların bulunmasına rağmen tecil isteğinin kabul edilmemesinde söz konusu olabilir.⁷²

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

⁷⁰Danıştay 7.Daire, 5.10.2006 tarih, E:2005/1009, K:2006/2876, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁷¹GÖZLER, *age.*, s.851.

⁷²CANDAN, *age.*, s.313.

b. Hukuka Aykırılık Halleri

Amaç, idari yerlerin yaptıkları işlemde elde etmek istedikleri nihai sonuçtur. Bu unsur subjektif bir nitelik gösterir ve bu niteliği itibarıyla de idari işlemin diğer unsurlarından ayrılır.⁷³ İdari işlemler varılmak istenen amaç kamu yararadır.

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

5. Sebep Ögesi Bakımından Hukuka Aykırılık Halleri

a. Genel Olarak Sebep Ögesi

İdare hukukunda işlemler kendilerinden önce gelen ve nesnel kurullarla belirlenmiş bulunan bir sebebe dayanmalıdırlar. Sebep nesnel bir nitelik taşır çünkü işlemi yapanın kendi düşüncesinde yer alan ve bu nedenle yeğlediği bir husus değil, onun dışında kalan ve nesnel hukukun ortaya koyduğu uygun bir maddi olgudur. Nesnel hukukun öngördüğü bir neden veya maddi olgu yok ise işlem sakat dolayısıyla hukuka aykırı olur. Sebebin tamamen nesnel nitelikte olması bir yandan hukuk kuralları ile belirlenmesi öte yandan da fiili ve maddi bir olgu şeklinde somutlaşmasından kaynaklanmaktadır. İşlemin sebebini kural işlemlerle belirlenmiş hukuksal bir duruma ilişkin olgu veya kendisinden önce yapılmış başka bir işlem oluşturabilir. Bu bakımdan sebep ona bağlı olarak ne tür işlem yapılması gerektiğini de belirleyen bir unsurdur.⁷⁴

Ödeme emri düzenleyebilmek için idarenin dayanmak zorunda olduğu sebep, 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde gösterilen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir.⁷⁵ Bunun için de, öncelikle, ortada hukuken tahakkuk etmiş bir alacağın bulunması; bu alacağın da, kamu alacağı olması ve bu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş bulunmasına karşın, özel kanununda gösterilen veya 6183 sayılı Kanunun 37. maddesinde öngörülen tebliğin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlayan ödeme müddeti içerisinde, alacaklı tahsil dairesine ödenmemiş olunması gereklidir. Eğer alacak hukuken mevcut değilse ya da hukuken mevcut olan alacak, kamu alacağı niteliği taşııyorsa; örneğin özel hukuktan kaynaklanan bir

⁷³KIZILOT /KIZILOT , age. ,s. 495.

⁷⁴ ÖZAY İlhan, **Gün Işığında Yönetim**, Filiz Kitabevi Yayınları, İstanbul, 2004, s.454-455.

⁷⁵KIZILOT /KIZILOT , age. ,s.485.

alacaksa, alacak kamu alacağı olmasına karşın, tahsili olanaklı değilse veya olanaklı olmasına karşın henüz vadesi dolmamışsa veya vadesi içerisinde ödenmişse, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında; "Ödeme emri düzenlenebilmesi için ortada bir kamu alacağı bulunması ve bu alacağın süresinde ödenmemesi gerektiğine" hükmedilmiştir.⁷⁶

Danıştay 10. Dairesinin bir kararında, "İdarenin özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan alacaklarının ödeme emri ile istenilemeyeceği, bu nedenle, özel hukuktan kaynaklanan alacağı konu edinen dava konusu ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu; ancak, kamu gücü kullanılarak tesis edilen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın idari yargı yerinde çözümleneceği ve iptalinin gerekeceğine" hükmedilmiştir.⁷⁷

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla idari dava açabileceği söylenmektedir. Maddede sözü edilen zamanaşımı; alacağın tahsil edilebilir hale gelmesinden (tahakkukundan) sonra işlemeye başlayarak, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihe kadar dolan; yani alacağın tahsili aşamasına ilişkin olan zamanaşımı süresidir. Ancak; Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu vermiş olduğu kararında⁷⁸ tarh (tahakkuk) zamanaşımı süresinin dolduğuna dair iddiayı da bu madde uyarınca ileri sürülmesi olanaklı iddialar arasında dahil etmiştir. Tahsil zamanaşımı süresinin dolması, hukuken doğmuş ve vadesi gelmiş bulunan kamu alacağını tahsil edilemez hale getireceğinden, bu sürenin dolmasından sonra (asıl borçlu veya kanuni temsilcisi adına) düzenlenen ödeme emrinin, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacağı kuşkusuzdur.⁷⁹

b. Hukuka Aykırılık Halleri

Ödeme emri ayrı bir idari işlem olmasına rağmen, kendisinden önce gerçekleşen idari işlemlere bağlı gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle ödeme emri işleminin tesisi için

⁷⁶Danıştay 7. Daire,28.09.2005 tarih,E:2004/1402,K:2005/2155,(erişim)<http://www.danistay.gov.tr.30.10.2010>.

⁷⁷ Danıştay 10. Daire,18.01.1984 tarih,E:1983/1327,K:1984/28,(erişim)<http://www.danistay.gov.tr.30.10.2010>.

⁷⁸ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 03.04.1987 tarih,E:1986/3,K:1987/1, (erişim)<http://www.danistay.gov.tr.30.10.2010>.

⁷⁹CANDAN , age. ,s.277.

vadesinde ödenmeyen kamu alacağını belirleyen bir tarh işleminin varlığı gereklidir. Tarh işlemi olmadan ödeme emri işlemi tesis edilemez.⁸⁰

Sebeplerin ögesi için tahsil edilebilir bir alacağın, hukuken doğmuş ve vadesinde ödenmemiş olması gerekmektedir. Bunun üzerine ilgisine tebliğ edilmiş bir ödeme emrinin olması gerekmektedir. "Ödeme emri tebliği aşamasına gelmiş bir kamu alacağı kârî olarak oldukça uzun bir süreçten geçerek büyük ölçüde belirginleşmiş hatta bazen kristalleşmiş bir alacak görünümündedir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde ve kesilen cezalarda bu çok açıktır. Vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek tahsil aşamasına gelen bu tür kamu alacaklarının artık ödenmesi gerektiği konusunda pek az şüphe kalmıştır."⁸¹

Kanun koyucunun, ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülecek dava sebeplerini kısıtlı olarak saptama sebebi, vergilendirmenin ve yargılamanın selameti açısından gerekli olan zorunluluktur.

Ödeme emrinin sebep unsurunda olabilecek hukuka aykırılıklarla ilgili iddiaları, üç ana başlık altında toplamak olanaklıdır.⁸² Bunlar; kamu alacağının mevcudiyetine yönelik hukuka aykırılık iddiaları, kamu alacağının tahsil edilebilirliğine yönelik hukuka aykırılık iddiaları, kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrine yönelik hukuka aykırılık iddialarıdır.

c. Kamu Alacağının Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık Savları

Ödeme emri tebliğ edilmekle hukuki sonuç doğuracağından; kamu alacağının tahsil edilebilir nitelikte olup olmadığının, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihe göre belirlenmesi gerekir.

Vadesinde ödenmediği ileri sürülen kamu alacağı dolayısıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için, söz konusu alacağın hukuken doğmuş olması yeterli değildir. Ayrıca bu alacağın tahsil edilebilir nitelikte olması da gereklidir. Alacağın tahsil edilebilir olması, rızaen ödenmesine veya cebren tahsiline hukuken engel bulunmaması demektir. Kamu borçlusunun ödeme güçlüğü içerisinde bulunması, bu anlamda değildir.⁸³ Eğer alacak vadeye bağlanmışsa yani müeccel ise veya idari bir davaya konu edilmişse ve bu yüzden tahsil

⁸⁰CANDAN , (Kanuni Temsilci), age., s. 158.

⁸¹DÖNMEZ , (Vergi İcra Hukuku), age., s. 124.

⁸²CANDAN , age. , s. 278.

⁸³CANDAN , age. , s. 301.

imkanı kalmamışsa yahut tahsiline başka bir engel varsa, kamu borçlusu adına ödeme emri düzenlenemez.

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

ca. Alacağın Vadesinin Gelmemesi

6183 sayılı Kanununun 37. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, kamu alacakları, özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemişse, bu zaman Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usulü göre yapılacak tebliğden itibaren bir aydır. Ödeme müddetinin son günü, kamu alacağının vade günü sayılır. Bu tarihten önce ödeme emri tebliğ edilemez.

Burada; ödeme emrini sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kılan neden, ödeme emrinin ödeme müddeti dolmadan düzenlenmesi değil, muhataba bu tarihten önce tebliğ edilmiş olmasıdır.⁸⁴ Muhatabına ödeme müddetinin dolmasından önce tebliğ edilmediği sürece, alacaklı tahsil dairesince ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme müddeti dolduktan sonra tebliğ olunmak üzere dosyasında saklanmasında herhangi bir sakınca yoktur.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "Kamu alacağının tahsil edilebilir olup olmadığının belirlenmesi bakımından, ödeme emrinin düzenlendiği tarihin değil, ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliğ edildiği tarihin esas alınması gerektiği, davacıya tebliğ edildiği tarihte kamu alacağının vadesinin doğmuş olduğu anlaşıldığından ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında isabet olmadığına" hükmetmiştir.⁸⁵

cb. Alacağın İhtilafı Olması

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

⁸⁴CANDAN , *age.* , s. 302.

⁸⁵Danıştay 7.Daire, 29.11.2000 tarih, E:2000/3653, K:2000/3505, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010

eba. Tahsilatın Kendiliğinden Durması

2577 sayılı İYUK'un 27. maddesinin 3. fıkrasında vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemini durduracağı öngörülmüştür.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "Tahakkuka karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde açılan davanın tahsilatı kendiliğinden durduracağı; tahakkuka konu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenemeyeceğine" hükmetmiştir.⁸⁶

İhtirazi kayıtla verilen beyannameye dayanılarak salınan vergilere karşı açılan davalarda bu hükmün uygulama yeri yoktur. Bu davalarda, tahsilatın durmasının sağlanması, idari yargı yerinden yürütmenin durdurulmasına karar verilmesinin istenilmesine, yargı yerinin de bu isteği kanuna uygun bularak yürütmenin durdurulmasına karar vermiş olmasına bağlıdır.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle idari dava açılmış bulunmasına karşın, davada yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmadığından; tahakkuk eden gümrük vergisinin ödeme emri ile istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına" hükmetmiştir.⁸⁷

Anılan 27. maddenin 3. fıkrasında öngörülen davalarda, tahsilat, dava açılmakla, kendiliğinden durmaktadır. Bu konuda yargı yerinin herhangi bir kararına gerek yoktur.

İdari davanın tahsilatı kendiliğinden durdurucu etkisi, yalnızca vergi mahkemelerinde açılan davalar için söz konusudur. Davanın konusu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezaları olsa dahi, başka idari yargı yerlerinde, örneğin idare mahkemesinde açılan dava, bu etkiyi yaratmaz. Davanın açıldığı vergi mahkemesi, o dava için yetkisiz olsa dahi, davanın durdurucu etkisi vardır.⁸⁸

⁸⁶Danıştay 7.Daire, 9.6.1997 tarih, E:1996/3995, K:1997/2353, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁸⁷Danıştay 7.Daire, 29.11.2005 tarih, E:2002/3668, K:2005/2952, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁸⁸CANDAN Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007 s. 304.

Ayrıca vergi mahkemesinde açılan her dava da, bu dava ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarının tahsilini durdurmaz. Davanın tahsilatı durdurucu etkisi, yalnızca, tarh ve ceza kesme işlemlerini konu edinen idari davalara tanınmıştır. Örneğin konusu tarh edilen vergi ve kesilen ceza olmayan düzeltme başvurusunun reddinden sonra yapılan şikayet başvurusunun, Maliye Bakanlığı'nca reddine dair işlemi konu alan idari davalar bu etkiye sahip değildir.

Davacının gösterdiği adreste tebligat yapılamaması sebebiyle dava dosyasının İYUK'un 26.maddesinin 3 fıkrası uyarınca, yeni adres bildirilinceye kadar işlemde kaldırılması halinde, davanın tahsilatı durdurucu etkisi ortadan kalkar. Bu yolda verilecek karar üzerine dosya yenilense dahi, yenileme dilekçesi, davanın tahsilatı kendiliğinden durdurucu etkisini yeniden yaratmaz. Aynı şekilde diğer idari davalarda, idari yargı yerince verilen ve dosyanın işlemde kaldırılmasıyla hükümsüz hale gelen yürütmenin durdurulmasına dair karar da, kendiliğinden geri gelmez. Bu hallerde, tahsilatın durdurulabilmesi için idari yargı yerinden yürütmenin durdurulmasının istenilmesi, yargı yerinin de 27. maddenin 2. fıkrasında aranan koşulların gerçekleştiği kanısına varıp yürütmenin durdurulmasına karar vermesi gereklidir. Aksi halde, alacaklı tahsil dairesince alacağın ödeme emri ile takibi için gerekli işlemlere başvurulabilir.

Konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi bir kararında, "Göstermiş olduğu adreste bulunamaması sebebiyle dosyası işlemde kaldırılan davacının, yeni adres bildirerek dosyanın yeniden işleme konulmasını sağlamışsa da; yapmış olduğu yürütmenin durdurulması isteminden sonradan vazgeçmiş bulunduğu anlaşıldığından, davalı vergi dairesince iptali istenilen tarhiyata konu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık bulunmadığına" hükmetmiştir.⁸⁹

Buna karşılık dava devam ederken ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik ve niteliklerinde değişiklik meydana gelmesi dolayısıyla, İYUK'un sözü edilen 26. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, işlemde kaldırılan dosyalarda tahsilat dört ay süre ile durmaya devam eder. Bu süre içerisinde takip yenilenmediği takdirde, kamu alacağı tahsil edilebilir hale gelir.⁹⁰

⁸⁹Danıştay 7.Daire, 15.12.2005 tarih, E:2003/454, K:2005/3280, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010,

⁹⁰CANDAN, *age.*, s. 305.

cbb. Tahsilatın Mahkeme Kararı ile Durması

Vergi, resim, harç ve benzeri 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, davanın açılmasıyla tahsilat kendiliğinden durmaz. Bunun için, davaya bakan idari yargı yerinin karar vermesi gerekir. Davaya bakan idari yargı yeri dava konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

d. Kamu Alacağının Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık Savları

Hukuken mevcut olmayan bir alacağın vadesinde ödenmediğinden söz edilemez. Dolayısıyla vadesinde ödenmediğinden bahisle ödeme emri ile istenebilmesi için, öncelikle bir alacağın bulunması; bu alacağın da, kamu alacağı olması gereklidir. Kamu hukukunda bir alacağın hukuken doğabilmesi, özel kanunlarında düzenlenen kurallara uygun olarak işlem tesisi ve bu işlemin, yine usulüne uygun olarak ilgisine duyurulması ile olur. Örneğin, tarh ve tahakkuk eden bir vergi tebliğ edilmeden, hukuken doğmuş bir vergi alacağından bahsedilemez.

Ödeme emrine konu edilen kamu borcunun mevcudiyetine yönelik iddia, 58. maddede belirtilen "böyle bir borcum yoktur" iddiası anlamındadır. Bu çerçevede ileri sürülebilecek iddialar şunlardır.

da. Kamu Alacağının Hukuken Doğmamış Olması

Ödeme emri düzenleyebilmek için idarenin dayanmak zorunda olduğu sebep, 6183 sayılı Kanununun 1.maddesinde gösterilen kamu alacağının vadesinde ödenmemesidir. Bir vergi alacağının vadesinde ödenmediğinden söz edebilmek için, alacağın hukuken doğmuş olması, başka bir anlatımla tarh ya da tahakkuk işlemleri yapılarak tebliğ edilmiş olması gereklidir.

Danıştay vergi cezaları yönünden de, alacağın hukuken doğmuş olması koşulu üzerinde titizlikle durmaktadır.⁹¹

⁹¹KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**,Yaklaşım Yayınları,8. Baskı,Ankara 2005.,, s. 485.

Borç doğuran bir işlem mevcut değilse veya işlem usulüne uygun olarak ilgisine duyurulmamışsa ya da alacak zamanaşımına uğramışsa, hukuken doğmuş bir kamu alacağından söz edilemez.

daa. Borç Doğuran İşlemin Olmaması

Vergi hukukunda borç doğuran, daha doğrusu, kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemler, tarh ve ceza kesme işlemleri ile, kimi hallerde, tahakkuk işlemleridir. Diğer kamu alacakları ile ilgili borç doğuran işlemler ise, özel kanunlarda; örneğin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gösterilmiştir. Kamu borçlusuna bu tür bir işlem tesis ve tebliğ olunmadan ödeme emri düzenlenmesi olanaklı değildir.

Danıştay 3. Dairesi konu ile ilgili bir kararında; "6183 sayılı Kanununun 54. maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı hükme bağlandığından, alacaklı vergi dairesince geri alınması gereken vergi iadeleri ile üç kat cezasının cebren tahsiline girişilmeden önce alacağın tahakkuk etmiş, yani ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bulunmasının; bunun için de, daha önceki bir tarihte alacağa vücut veren bir işlemin tesis edilerek ilgisine duyurulmuş olmasının gerektiğine" hükmetmiştir.⁹²

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

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili bir kararında; "Tasfiye işlemleri tamamlanarak, ticaret sicilinden silinen ve böylece tüzel kişiliği sona eren şirket adına vergilendirme işlemi yapılamayacağından; yapılan ve hukuki geçerliliği bulunmayan vergilendirme işlemine dayanılarak tasfiye memuru adına düzenlenen ödeme emrinde hukuki isabet bulunmadığına" hükmetmiştir.⁹³

dab. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulüne Aykırı Olması

Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin tebliğ usulleri, VUK' un 93. ve devamı maddelerinde, diğer kamu alacaklarını konu edinen işlemlerin tebliğ usulleri de, 7201 sayılı

⁹²Danıştay 3.Daire, 22.6.1988 tarih, E:1987/1361, K:1988/1846, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁹³Danıştay 4.Daire, 7.4.2005 tarih, E:2004/639, K:2005/578, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

Tebliğat Kanunu'nda gösterilmiştir. Tebliğin usulüne uygun olduğundan söz edebilmek için, bu maddelerde öngörülen usullere göre yapılmasına bağlıdır.

Danıştay dava daireleri, yapılan tebliğin işlemin tabi olduğu tebligat hükümlerine aykırı olması halinde, kamu alacağının hukuken doğmamış olduğunun kabulü konusunda görüş birliği içindedirler. Daireler, bu durumu genellikle ortada kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı şeklinde ifade etmektedirler.⁹⁴

Konu ile ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; "Ödeme emrine karşı açılan davada, tahsili amaçlanan vergiyi konu edinen tarh işlemine ait ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği yolundaki iddianın öncelikle incelenmesi gerektiğine" hükmetmiştir.⁹⁵

Danıştay 4. Dairesi konu ile ilgili bir kararında; "İhbarnamelerin usulsüz olarak tebliği üzerine, tarhiyata konu verginin tahsil edilebilir hale geldiği söylenemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığına" hükmetmiştir.⁹⁶

dac. Kamu Alacağının Tahakkuk Zamanaşımına Uğraması

Tahakkuk zamaşımı, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmemesi halinde, vergi borcunun istenememesi halidir.(VUK m.114/1). Tahsil zamaşımı ise, yasada belli edilen sürenin geçmesinden sonra, alacaklı kamu idaresinin, alacağını tahsil etme yetkisinin ortadan kalkmasıdır.(VUK m.366).

Tahakkuk zamaşımına uğrayan vergiler yasal süresi içinde idari davaya konu edilmemiş olsalar dahi konuları olan vergilerin ödeme emri ile istenilmesi mümkün olmayacaktır. Tahakkuk zaman aşımında kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellenmekte, tahsil zamaşımına uğrayan kamu alacağı ise yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Borç rızaen ödenmesi durumunda geçerli olacaktır.⁹⁷

⁹⁴CANDAN , *age.* , s. 281.

⁹⁵Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 10.6.1988 tarih, E:1988/20, K:1988/78, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁹⁶Danıştay 4.Daire, 21.2.1995 tarih, E:1994/3621, K:1995/816, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

⁹⁷KIZILOTL /KIZILOTL , *age.* ,s. 487.

Bir kamu alacağının tahakkuku için kanunlarda bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse, idare bu süreye uymak zorundadır. Alacak, bu süre içerisinde borçlusuna tebliğ edilmezse, zamanaşımına uğrar. Zamanaşımına uğrayan alacak hukuken hiç doğmamış diğer bir anlatımla yok sayılır. Zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan ve mükellefe tebliğ edilen tarh işlemleri, yasal süresi içinde idari davaya konu edilmemiş olsalar dahi, konuları olan vergilerin ödeme emriyle istenilmesi mümkün olmayacaktır.

Bununla ilgili Danıştay 3. Dairesi bir kararında; "Zamanaşımına uğradıktan sonra kesinleşen vergi cezası için, kesinleştiğinden bahisle tahsili için ödeme emri düzenlenip tebliğ edilemeyeceğine" hükmetmiştir.⁹⁸

Tahakkuk zamanaşımına uğrayan vergiler için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan idari davalarda, Danıştay dava daireleri arasında çıkan görüş ayrılığı ve farklı içtihatlar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından, kamu alacağının tahsili aşamasında açılan idari davada, idari yargı yeri tarafından tahakkuk zamanaşımının da incelenebileceği şeklinde birleştirilerek giderilmiştir.⁹⁹

db. Kamu Alacağının Maddi Olarak Var Olmaması

Ödeme emri ile istenilen kamu alacağı, asıl borçlusuna usulüne uygun olarak tebliğ olunmak suretiyle tahsil edilebilir hale gelmiş bulunmasına karşın, borç doğuran maddi olay (örneğin vergiyi doğuran olay) mevcut olmayabilir. Örneğin gelir getirici faaliyetleri bulunmayan ya da gelir vergisinden muaf olan kişiye, beyanname vermediğinden bahisle re'sen gelir vergisi tarh edilerek usulüne uygun şekilde tebliğ edilmiş ve tarh işlemi idari davaya konu edilmediğinden veya edilemediğinden vergi kesinlik kazanmış olabilir. Diğer taraftan kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin gelir getirici faaliyeti bulunmakla birlikte, idare tarafından hesaplanan vergide bir hata yapılmış; re'sen takdir nedeni bulunmadığı halde, matrah bu yolla takdir edilmiş veya hesaplamada hata yapılmış olabilir.

Kısacası kamu alacağını doğuran idari işlem (tarh, tahakkuk veya bir başka idari işlem) yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri veya birkaçı ile hukuka aykırı olarak doğmuş bulunabilir. Uygulamada zaman zaman kamu alacağı doğuran işlemde mevcut

⁹⁸Danıştay 3.Daire, 16.3.1988 tarih, E:1987/1348, K:1988/856, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.
⁹⁹Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 3.4.1987 tarih, E:1986/3, K:1987/1. (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

bu tür hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan idari davada ileri sürülmesi halinde yargıç tarafından incelenip incelenemeyeceği sorunu, tartışma gündemine gelmektedir.

Aslında "borcum yoktur kavramı" olabildiğinde geniş kapsamlı yorumlanmaya elverişli gözükten bir kavramdır. Gelir getirici faaliyetlerin bulunmadığını öne süren kişi de, aslında böyle bir borcu olmadığını ifade etmeyi amaçlamaktadır. Yine doğal afet nedeniyle tarımsal ürün elde edemediğini ifade eden bir çiftçi de böyle bir borcu olamayacağını anlatmak istemektedir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, borç doğuran işlemdeki hukuka aykırılıkların süresinde açılacak idari davada ileri sürülmesi gerektiği, aksi takdirde doğurdukları borcun tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülemeyecekleri gibi, idari yargıç tarafından da kendiliğinden nazara alınamayacakları sonucu çıkmaktadır. Uygulamada Danıştay dava daireleri arasında, bu konuda içtihat birliği yoktur.¹⁰⁰ Kimi daireler, ödeme emri aşamasında tahakkuk aşamasıyla ilgili iddiaların incelenemeyeceği görüşünde oldukları halde, diğerleri aksi yönde karar vermektedirler. Hatta, aynı dairenin, olayın özelliklerinden kaynaklanan çelişik kararlarına da rastlanmaktadır. İçtihat hakkında bir fikir verebilmek için, çeşitli daire kararlarının incelenmesinde yarar görülmektedir.

-Yok hükmünde sayılan düzenlemeye dayanılarak yapılan tahakkukun kesinleştiğinden bahisle düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığına karar verilmiştir.¹⁰¹

- 213 sayılı VUK'un 122. ve devamı maddelerine göre yapılacak düzeltme ve şikayet başvurularına konu edilmesi gereken bir hukuka aykırılığın, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹⁰²

- Arsa satışından elde edilen safi kazanca ilişkin vergi matrahının yanlış hesaplanmış olması, bu matraha dayanılarak yapılan tarh işleminde bir hukuka aykırılık hali olup, bu hukuka aykırılığın, ancak söz konusu tarh işlemine karşı açılacak idari davada ileri sürülebileceği, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada verilen iptal kararına gerekçe yapılamayacağına karar verilmiştir.¹⁰³

¹⁰⁰CANDAN , age. , s. 284.

¹⁰¹Danıştay 7.Daire, 25.11.2002 tarih, E:2001/3772, K:2002/3723, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰²Danıştay 3.Daire, 21.1.1987 tarih, E:1986/880, K:1987/204, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰³Danıştay 3.Daire, 27.6.1987 tarih, E:1985/567, K:1987/1623, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

- İşin vergilendirme döneminden önce terk edildiği iddiasının, 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde ödeme emrine karşı ileri sürülebileceği söylenen iddialardan olmadığı, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada bu iddiaya dayanılarak kararverilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁰⁴

- Pişmanlık isteminde bulunan ve pişmanlık zammı ödeyen mükellef hakkında vergi cezası kesilemeyeceğinden; pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerektiği iddiasının, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada, böyle bir borcunun olmadığı, iddiası kapsamında değerlendirilmesinin gerektiğine karar verilmiştir.¹⁰⁵

- Tarhiyatın VUK'un 11. maddesi uyarınca sorumlu adına yapılması gerektiği iddiasının tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada ileri sürülmesi gereken hukuka aykırılık hali olduğu, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada ileri sürülemeyeceğini karar verilmiştir.¹⁰⁶

- Vergiden muaf olduğuna dair iddianın tarh işlemine karşı açılan idari davada ileri sürülmesi gerektiği, bu işleme karşı dava açılmaması halinde, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹⁰⁷

- Davacının ilgili dönemde faiz geliri elde etmediği yolundaki iddiasının tarh aşamasında ileri sürülebilir nitelikte olduğu, tahsilat aşamasında, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹⁰⁸

- Tevkifata tabi olmamasına karşın tevkif edilen; ancak, vergi dairesine beyan edilip ödenmeyen verginin satıcıya ödendiği iddiasının, ödeme emri aşamasında incelenmesinin olanaklı olmadığına karar verilmiştir.¹⁰⁹

- VUK'un 369. maddesinde öngörülen anlamda yanılma halinin bulunduğu iddiasının, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada, böyle bir borcunun olmadığı iddiası olarak incelenilmesi gerektiğine karar verilmiştir.¹¹⁰

¹⁰⁴ Danıştay 3.Daire, 16.3.1998 tarih, E:1987/1348, K:1988/856, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰⁵ Danıştay 4.Daire, 7.12.1995 tarih, E:1995/3194, K:1995/5122, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰⁶ Danıştay 3.Daire, 23.9.1987 tarih, E:1987/204, K:1987/1905, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰⁷ Danıştay 3.Daire, 15.3.1995 tarih, E:1994/4530, K:1995/779, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰⁸ Danıştay 3.Daire, 16.10.1997 tarih, E:1996/4885, K:1996/1292, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁰⁹ Danıştay 7.Daire, 20.9.2001 tarih, E:2000/5520, K:2001/2968, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹¹⁰ Danıştay 4.Daire, 7.3.1996 tarih, E:1995/5863, K:1996/787, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

- Ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihte ölmüş bulunan mükellef adına salınan vergi ölümden önce kesinleşmiş bulunduğu göre; bu verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin mirasçılara tebliğinde kanuna aykırılık bulunmadığı, tahakkuk aşamasına ilişkin iddiaların, tahsil aşamasında ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹¹¹

- Tahsilat aşamasından önceki aşamaya ilişkin hukuka aykırılıkların, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan idari davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹¹²

- Ödeme emrinin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi olanaklı iddiaların, kamu alacağının kesinleşip tahsil edilebilir hale gelmesinden sonraki aşamada ortaya çıkan yeni durumlarla ilgili olduğu; ceza kesme işleminin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi gereken, kaçakçılık cezası kesilmesinin hukuka aykırı olduğu yolundaki iddianın ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹¹³

- Kamu alacağının tahsili aşamasında, alacağın tahakkuk zaman aşımına uğradığı iddiasının incelenebileceğine karar verilmiştir.¹¹⁴

Borcun maddi olarak mevcut olmadığı anlamına gelen iddialar, asıl borçlu tarafından kendisine tebliğ olunan borç doğurucu işlemlere karşı süresinde açılan idari davada ileri sürülmüş bulunmaları halinde, kendi adına düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan davada, kanuni temsilci tarafından yeniden ileri sürülemezler. Zira söz konusu iddianın varit olmadığı bir yargı kararı ile ortaya konulmuş olmaktadır. Buna karşılık kanuni temsilciden istenilen kamu alacağını hukuken doğuran işlemin temsil edilen bakımından hukuka uygunluk karinesine kavuşmuş olması; başka anlatımla, kamu alacağının hukuken doğmuş bulunması, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanunda öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediklerinin tespiti amacıyla, söz konusu işlemin herhangi bir hukuka aykırılık içerip içermediğinin idari yargı yerince araştırılmasına engel değildir.¹¹⁵

¹¹¹Danıştay 9.Daire, 15.2.1982 tarih, E:1980/5630, K:1982/812, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

¹¹²Danıştay 7.Daire, 11.6.1997 tarih, E:1996/3299, K:1997/2380, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

¹¹³Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.5.1995 tarih, E:1995/122, K:1995/167, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

¹¹⁴Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 3.4.1987 tarih, E:1986/3, K:1987/1, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

¹¹⁵CANDAN , age. , s. 296.

dba. Borcun Kısmen veya Tamamen Ödenmiş Olması

Kamu alacağının ödeme yeri 6183 sayılı Kanununun 39. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş kamu alacakları borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir. Özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olsun olmasın borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabı bildirmek şartıyla bu yerin belediye sınırları içinde yetkili olmayan tahsil dairesine de ödeme yapılabilmektedir. Örneğin, farklı vergi dairesine ödeme yapılabilir. Bu durumda, yapılan ödeme kamu alacağı olduğundan, vergi daireleri arasında yapılan yazışma ile bu durum düzeltilebilir. Ödeme emri ile istenilen kamu alacağının ödendiği, yetkili ve sorumlu memurlar tarafından düzenlenen makbuzla veya tahsil daireleri ya da bankalar tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak, imzalanıp mühürlenmiş tahsile ait kayıtlarla ispat olunur.

Konuyla ilgili Danıştay 3. Dairesi bir kararında; "Hazine bir bütün olduğundan, yapılan yanlış ödemenin vergi daireleri arasında cereyan edecek yazışma ile düzeltilebileceği ve bu nedenle ödenen kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrinin kanuna aykırı olduğuna" hükmetmiştir.¹¹⁶

Kamu borcu doğduğu tarihte ödeme emrinin tebliğ olduğu tarih arasında, kısmen veya tamamen ödenmişse ödeme emri sebep unsuru yönünden tamamen veya kısmen hukuka aykırı bir şekilde düzenlenmiş olur. Burada ödeme emrini sebep unsuru bakımından sakatlayan, kamu borcunun ödeme emrinin tebliğinden önce ödenmesidir. Ancak, ödeme emrinin düzenlendiği ve tebliğ edildiği tarihte mevcut olan borç dava sırasında ödenmiş ise ödeme emri hukuka aykırı demek değildir.¹¹⁷

Danıştay içtihadına göre kamu borçlusunun mahsup imkanının bulunması halinde, mahsup yapılmadan ödeme emri düzenlenemeyeceği kabul edilmektedir. İçtihadına göre mahsup işlemi yapıldıktan sonra ödenmesi gerekli bakiye borç kalırsa, ödeme emri bu miktar için düzenlenebilir. Mahsup alındısı düzenlenip tebliğ olunduktan sonra, mahsup isteğinin reddini gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde, mahsup işlemi geri alınıp tersine işlem kurulmadan, mahsup işleminin hatalı olduğundan bahisle ödeme emri düzenlenemeyecektir.¹¹⁸

¹¹⁶Danıştay 3.Daire, 1.6.1988 tarih, E:1988/94, K:1988/1581, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹¹⁷KIZILOTL /KIZILOTL , age. , s. 492.

¹¹⁸Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 11.12.1992 tarih, E:1992/63, K:1992/454, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

Ödeme emri ile istenilen borcun ödenmiş olması, ödeme emrinin yasal süresi içinde idari davaya konu edilerek hukukiliğinin tartışılmasına engel değildir. Hatta dava devam ederken dahi, ödeme emrinin konusu olan borç ödenebilir. Davacı tarafından, yargı yerine verilecek dilekçe ile davadan açıkça vazgeçilmedikçe (feragat edilmedikçe), borcun ödenmiş olması, yargılamanın devamı açısından hukuki sorun çıkarmamaktadır.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi bir kararında; "..ödeme emri ile istenilen kamu alacağının tahsil edilmiş olmasının, ödeme emrine karşı açılan davanın incelenmesine engel olmayacağına" hükmetmiştir.¹¹⁹

Kimin tarafından yapılırsa yapılsın, ödeme kamu alacağını ortadan kaldıracığından, ödeme emri de sebepsiz kalır.Bu nedenle ödemenin, ödeme emrini sebep unsurundan yoksun kılabilmesi için kimin tarafından yapıldığının önemi yoktur.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "Mahkeme kararında hüküm altına alınan yargı harcının karşı tarafça ödendiği anlaşıldığından; davacıdan ödeme emri ile istenilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına" hükmetmiştir.¹²⁰

dbb. Borçlunun Şahsında Hata Yapılması

Tüzel kişinin borcunun gerçek kişiden, gerçek kişinin borcunun ortağı olduğu tüzel kişiden, sorumludan istenilmesi gereken borcun mükelleften, murisin borcunun mirası reddeden mirasçıdan istenilmesi, borçlunun şahsında hata yapıldığını gösterir. Borçlunun şahsında yapılan böyle bir hatanın, düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak idari davada ileri sürülmesi olanaklıdır. Ödeme emri hayatta olan gerçek kişiler veya tüzel kişiliği devam eden kuruluşlar adına düzenlenebilir. Gerçek kişinin ölümü veya tüzel kişinin kişiliğinin fesihle sona ermesi hallerinde, ölen gerçek kişi veya tüzel kişiliği sona eren kuruluş adına ödeme emri düzenlenip tebliğ olunamaz.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi bir kararında; "İflas halindeki tüzel kişinin vergi borçlarına ilişkin takibin iflas masası nezdinde yapılması gerektiği; borçlu tüzel kişi adına ödeme emri düzenlenemeyeceğine" hükmetmiştir.¹²¹

¹¹⁹Danıştay 4.Daire, 4.10.1985 tarih, E:1985/2717, K:1985/2352, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹²⁰Danıştay 7.Daire, 19.3.2001 tarih, E:2000/2515, K:2000/804, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹²¹Danıştay 4.Daire, 16.2.1995 tarih, E:1994/4556, K:1995/726, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

Danıştay 3. Dairesi bir kararında; "Üç mirasçı bıraktığı anlaşılan murisin vergi borcunun, mirasçılardan yalnızca birinden istenilemeyeceğine" hükmetmiştir.¹²²

Herhangi bir nedenle başkasına ait bir kamu alacağı bu borçla ilişkisi bulunmayan başka bir kişiden talep edilebilir. Başkasına ait kamu borcunun herhangi bir nedenden kaynaklanan hata sonucu, bu borçla ilgisi bulunmayan kişiden istenilmesi halinde, borçlunun şahsında hatadan söz edilebilir. İsim benzerliği, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin asıl borçlu ile olan ilişkisi, akrabalık bağı, adreste benzerlik veya ayniyet ya da kamu ajanının bilgisizliği vs. alacaklı kamu idaresini hata yapmaya sevk etmiş olabilir. Burada sözü edilen hatadan kasıt, ödeme emrinde borçlu hanesinde, kamu borcu ile ilgisi bulunmayan kişinin gösterilmiş olmasıdır. Yoksa doğru borçlu adına düzenlenen ödeme emrinin ilgisi olmayan kişiye tebliğ edilmesi değildir. Böyle bir durumda, hataen kendi imzasına ödeme emri tebliğ edilen kişinin bu ödeme emrinden etkilenmesi söz konusu olamaz.¹²³

dbc. Borcun Terkin Edilmesi

Vergi alacağının terkinini, vergi alacağının silinmesi, kamu borçlusunun borçtan kurtarılması demektir. Vergi borcu silinmekle ortadan kalkacağından terkin edilen borcun ödeme emri ile istenilmesi de söz konusu olamayacaktır. Affa uğrayan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri de aynı durumdadır. Kamu borcu silinmekle ortadan kalkacağından, alacaklı kamu idaresinin bir işlemiyle terkin edilen borcun ödeme emri ile istenilmesi de söz konusu olmaz. Ancak 6183 sayılı Kanunun 105 ve 106. maddelerinde yazılı sebeplerle, özel kanunlardaki düzenlemeler uyarınca terkin edilen kamu alacağı, herhangi bir nedenle istenilmiş olabilir. Bu amaçla düzenlenen ödeme emri iptale mahkumdur. Ancak, terkinin ödeme emri düzenleme sebebini ortadan kaldırabilmesi için ödeme emrinin düzenlendiği tarihten önce gerçekleşmiş olması gerekir.

Konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi bir kararında; "ödeme emri düzenlenip tebliğ edildikten sonra ortaya çıkan sebepler dolayısıyla yapılan terkinin, düzenlenip tebliğ olunan ve o tarihte hukuka uygun bulunan ödeme emrini hukuka aykırı kılmasının ve bu nedenle ödeme emrinin idari yargı yerince iptal edilmesinin olanaklı olmadığına."¹²⁴ hükmetmiştir.

¹²²Danıştay 3.Daire, 23.3.1988 tarih, E:1987/1496, K:1988/952, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹²³CANDAN , age. ,s. 299.

¹²⁴Danıştay 7.Daire, 11.4.2002 tarih, E:2000/3612, K:2002/1533, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

e. Alacağın Tahsiline Başka Hukuki Engel Bulunması

Alacak kamu idaresince tesis edilen bir idari işlem ile usulüne uygun olarak borçlusuna duyurulmuş, yani hukuken doğmuş ve vadesi de geçmiş bulunmasına karşın, başka bir hukuki engel sebebiyle tahsil edilebilirliğini yitirmiş olabilir. Böyle bir alacak için ödeme emri düzenlenip tebliğ olunması mümkün değildir. Bu hukuki engellerden bir bölümü sürekli dir. Yani alacağın tahsilini imkansız kılar. Diğer bir bölümü ise tahsilatı belli bir süre için durdurur. Örneğin, alacağın tecil edilmiş olması, mücbir sebep bu tür bir engeldir.

ea. Alacağın Tecilli Olması

6183 sayılı Kanununun 48. maddesinde, kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenilmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartı ile alacaklı kamu idaresi veya yetkili kılacağı makamca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacaklarının iki yılı, bu alacaklar dışında kalan kamu alacaklarının ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabileceği öngörülmüştür. Kamu alacağı, borçlunun tecil isteğinin cevaplandırılmasına kadar; isteğin kabul olunması halinde de, tecil süresince, tahsil edilebilirliğini kaybedeceğinden, bu alacak için ödeme emri düzenlenemez. Kamu alacağı tecil süresinin dolmasıyla veya tecil şartlarına uyulmaması, değerini kaybeden teminat veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde, muaccel hale gelir başka bir anlatımla tahsil edilebilirliğine yeniden kavuşur.

eb. Alacağın Tahsil Zamanaşımına Uğraması

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, açacağı idari davada alacağın zamanaşımına uğradığı iddiasında bulunabileceği öngörülmüştür. Maddede sözü edilen zamanaşımı süresi, kamu alacağının tahakkukundan; diğer bir ifadeyle tahsil edilebilir hale gelmesinden sonraki aşama ile ilgilidir. Tahakkuk zamanaşımında, kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellendiği halde, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirir. Yani borç vardır ancak tabii borç niteliğindedir. Borcun rızaen ödenmesi halinde ödeme geçerlidir. Bu tür borç için ödeme emri düzenlenemez.

6183 sayılı Kanununun 102. maddesinde tahsil zamanaşımı süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar, beşinci yılın sonunda nihayete erer. Tahsil zamanaşımı süresi 103. maddede yazılı hallerin meydana gelmesi üzerine kesilir. Kesilen zamanaşımı, kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımı süresinin hesabında, süreyi durduran sebeplerin meydana geldiği tarihe kadar işleyen süre ile sebeplerin ortadan kalkmasından sonra işleyecek sürenin toplamı dikkate alınır.

Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğraması, sürenin dolmasından önce var olan ödeme emri düzenleme sebebini ortadan kaldırır. Zamanaşımı süresinin bitimi ile birlikte, ödeme emri düzenleyebilmek için hukuken geçerli bir sebep de kalmaz. Bu nedenle, tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlemdir.

ec. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, kamu alacağına ait ödeme süresinin işlenmesini de durduracağından, bu tür bir alacağın vadesinde ödenmediğinden söz edilemez ve mücbir sebep ortadan kalkmadıkça, tahsil işlemlerine geçilemez.²¹³ sayılı Kanununun 13. maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi kanunlarında yazılı sürelerin işlemeyeceği açıklanmıştır.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi bir kararında; "VUK'un 13. maddesinde öngörülen mücbir sebeplerin, verginin tahsili aşamasında da geçerli olacağı; bu nedenle ve aynı Kanununun 15. maddesi uyarınca mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar tahsile ilişkin sürelerin işlemeyeceğine" hükmetmiştir.¹²⁵

f. Sebep Ögesi ve Yargı İçtihatları

Bilindiği gibi, ödeme emri konu edindiği kamu alacağını yaratan idari işlemde ayrı ve bağımsız bir işlemdir. Ödeme emri düzenlenmesinin ilk sebebi, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan başka bir işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğmayacağından ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamaz. Diğer bir ifadeyle ortada birbirini izleyen zincirleme işlemler söz konusudur. Bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılar ve o

¹²⁵Danıştay 4.Daire, E:1980/3181, K:1981/847(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010,

işlemin iptali istemiyle açılan idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargıç tarafından dikkate alınır. İçerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden biri dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin son halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmasına hukuken olanak kalmaz.¹²⁶ Başka bir anlatımla işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin bu nedenle idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında bu işleme dayanılarak yapılan sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu değildir. Ancak bu dokunulmazlık hali, idari işlemin yargı organı önündeki durumu ile ilgilidir. Yoksa idare, hukuka aykırı olarak doğan işlemi, kazanılmış haklara riayet etme koşuluyla her zaman geri alabilir, değiştirebilir veya yerine yenisini yapabilir. Bunun yolu da kanunlarda ayrıca gösterilmiştir. Örneğin düzeltme ve şikayet başvuruları gibi.

Borç doğuran işlemdeki hukuka aykırılıklar süresinde açılacak idari davada ileri sürülebilecek, doğrudukları borcun tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülemeyeceklerdir. Bu konuda Danıştay daireleri arasında görüş farklılıkları bulunmakta hatta aynı dairenin farklı tarihlerde olayın özelliğinden kaynaklanan çelişkili kararları da bulunmaktadır.

İçtihat hakkında fikir edinmek için bazı Danıştay kararlarının incelenmesi yerinde olacaktır.

-Gelir getirici faaliyetinin bulunmadığı iddiasının, tarh işlemine karşı açılan idari davada ileri sürülmesi gerektiği, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülemeyeceğine karar verilmiştir.¹²⁷

-Hayat standardı esasına göre salınan gelir vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan idari davada, ilgili vergilendirme döneminde hiç faaliyeti olmadığı iddiasının, böyle bir borcu olmadığı iddiasını içerdiği ve bu iddianın ispatlandığının kabulü gerektiğine karar verilmiştir.¹²⁸

¹²⁶ CANDAN , *age.* , s. 284.

¹²⁷ Danıştay 3.Daire, 8.6.1998 tarih, E:1987/2145, K:1988/1654., Danıştay 4.Daire, 20.5.1987 tarih, E:1987/489, K:1987/1842, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹²⁸ Danıştay 4.Daire, 7.6.1986 tarih, E:1986/1909, K:1986/2884, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

6183 sayılı Kanununun 58.maddesi iddia konularını bu şekilde sınırlandırmıştır. Ancak ileri sürülebilecek bu iddia konularının içerikleri, yargı içtihatları tarafından doldurulmuş ve geliştirilmiştir.¹²⁹

Bir diğer husus da vergi hukuku doktrininde, "böyle bir borcu olmadığı" iddiasının yeterince incelenmediği ve bu kavramın içinin yargı içtihatları ile doldurulmaya çalışıldığının görülmesidir.¹³⁰

g. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda İleri Sürülemeyen İddialar ve Anayasanın 125. Maddesi Karşısındaki Durumu

6183 sayılı Kanununun 58.maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla idari dava açabileceği söylenmektedir.

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde ödeme emrinin iptali talebiyle açılacak davada ileri sürülebileceği söylenen iddialardan, "böyle bir borcu olmadığı" iddiasının hangi anlama geldiği ve hangi iddiaları kapsadığı konusu, uygulamada zaman zaman duraksamalara neden olmakta ve kimi zaman farklı kararlar verilmesine sebep olmaktadır. Bu iddianın, idari yargı yerini, borcun tahakkukundan önceki aşamaya yani maddi kaynağına kadar götürebileceğini söyleyenler bulunduğu gibi aksine idari yargı yerinin araştırmak zorunda olduğu hukuka aykırılık hallerinin, bu aşamada tesis edilen işlemlere (tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine) karşı açılacak idari davada tartışma konusu yapılması gerektiğini söyleyenler de vardır. Bu sonuculara göre, ödeme emrine karşı açılan davada yargı yeri yalnızca alacağın hukuken doğup doğmadığını araştırabilir, daha geriye gidemez.¹³¹

1982 Anayasası'nın 125.maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç, hukuk devletinde var olması gerekli bir ilke olan idarenin hukuka uygun davranmasını gerçekleştirmektir..

¹²⁹DOĞRUSÖZ Bumin, "Ödeme Emrinde Üç İddia", Referans Gazetesi,, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

¹³⁰Maliye Bakanlığı yayınladığı Seri:A No:1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile amme alacaklarının tahsil usullerine ilişkin olarak daha önce yayımlanan 434 adet Genel Tebliği yürürlükten kaldırarak konuyu bir bütün olarak yeniden düzenlemiştir. Ödeme Emrine karşı açılan davalarda ileri sürülecek iddialar bu tebliğde sadece "böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği, borcun zaman aşımına uğradığı" iddiaları ile sınırlandırılmış gibi lanse ettirilerek bu iddianın içinin yargı içtihatları ile doldurulduğu/doldurulacağı hakkında herhangi bir bilgi verilmemiştir. Bu durum mükellefler açısından adeta yanıltıcı bir hal almıştır

¹³¹CANDAN , age. ,s. 278.

Vergiyi doğuran olayın tahakkuk aşamasında dava konusu edilmemiş olması nedeniyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine ilişkin iddianın ödeme emri aşamasında incelenememesi, herhangi bir şekilde hukuksal olarak ortaya çıkan ancak maddi anlamda var olmayan bir alacağın tahsil edilmesine yol açacaktır. Bu durumun ise 1982 Anayasasının 125. maddesinde yer alan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olacağı ilkesi ile 1982 Anayasası'nın vergide eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturacağı hususu muhakkaktır.

h. Ödeme Emrinin Sebep Ögesi Açısından Yaşanan Problemlere İlişkin Çözüm Önerileri

Tahakkuk aşamasında açılan vergi davalarında, davacının davasını dayandıracığı sebepler ilke olarak sınırlandırılmamıştır. Davacı her türlü maddi ve hukuki sebebi ileri sürme hakkına sahiptir. Ödeme emirlerine karşı açılan davalar ise davanın dayandırılacağı sebepler yönünden sınırlandırılmıştır.¹³² Sebep yönünden sınırlama getirilmesinin amacı, cebri tahsil sürecine gelmiş olan kamu alacaklarının tahsilinin daha fazla uzatılmamasıdır.

Söz konusu bu iddialardan "borcun zaman aşımına uğradığı" iddiası ve "kısmen ödediği" iddiası ile ilgili olarak uygulamada ve içtihatlarda bir görüş birliğine varıldığı görülmekle birlikte, "böyle bir borcu olmadığı" iddiası ile ilgili olarak uygulamada ve içtihatlarda ortak bir görüşe varılamadığı, Danıştay daireleri tarafından farklı kararlar verildiği görülmektedir.

"Böyle bir borcu olmadığı" iddiası ile ilgili olarak Danıştay daireleri arasındaki görüş farklılıklarının ortadan kaldırılabilmesi için, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından genel ve kapsamlı ilkeler belirlenmek suretiyle görüş farklılıklarının ortadan kaldırılması cihetine gidilmelidir.

Örneğin tahakkuk zaman aşımına uğrayan vergiler için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda çalışmamız içerisinde de belirtildiği gibi Danıştay dava daireleri arasında çıkan görüş ayrılığı, farklı içtihatlar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından, kamu alacağının tahsili aşamasında açılan idari davada idari yargı yeri tarafından tahakkuk zaman aşımının da incelenebileceği şeklinde birleştirilerek giderilmiştir.

¹³²DÖNMEZ , (Vergi İcra Hukuku), age. , s. 124.

Hem yargı yerlerinde hem de doktrinde "böyle bir borcun olmadığı" iddiası ile ilgili olarak görüş farklılıklarının ortadan kaldırılması için sadece Danıştay tarafından içtihat geliştirilmesi beklenmeden, vergi hukuku doktrininde de bu konunun yeterince incelenmesi ve bu konuda temel bazı çözümlerin önerilmesi gerekmektedir.

Danıştay içtihatlarında, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkan bir hukuka aykırılığın vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında tesis edilen işleme karşı açılacak davada incelenebileceğine ilişkin eğilim gittikçe ağırlık kazanmaya başlamaktadır.

Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediği hususu herhangi bir sınırlama olmaksızın incelenebilmelidir. Ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine ilişkin iddialar, tereddüte yer vermeyecek şekilde iddia eden tarafından ispat edilmelidir. Aksi takdirde vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine ilişkin iddianın ödeme emri aşamasında incelenmemesi, herhangi bir şekilde hukuksal olarak ortaya çıkan ancak maddi anlamda var olmayan bir verginin tahsil edilmesine sebep olur ki bu da Anayasanın vergide eşitlik ve adalet ilkeleri ile sosyal ve hukuk devleti prensiplerine aykırılık oluşturacaktır.

Diğer bir ifadeyle, 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itirazda bulunabileceği yolunda yer alan hüküm, ödeme emirlerine karşı açılacak idari davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık hallerinin anılan hususlarla sınırlandırılmış olduğu izlenimini uyandırmakta ve zaman zaman bu yolda uygulamaya rastlanmakta ise de; bu sayılan hukuka aykırılık halleri, ödeme emrinin sebep unsuruna ilişkindir. Bu sınırlamayı işlemin diğer unsurları için de geçerli sayma olanağı yoktur.¹³³ Aksine anlayış, idarenin bir kısım hukuka aykırılıklarının yargı denetimi dışında bırakılması anlamına geleceğinden, hukuka bağlı idare anlayışı ve Anayasanın 125. maddesinde yer alan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" kuralı ile bağdaşmayacaktır. Uygulamada hakim olan görüş de bu yöndedir.

¹³³CANDAN , age. ,s. 272.

III. ÖDEME EMİRLERİNE İTİRAZ MERCİİ (İDARİ YARGI MERCİİ)

1. Görevli İdari Yargı Mercii

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, maddede belirtilen nedenlerle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği açıklanmıştır. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin faaliyete geçtikleri 20.7.1982 tarihinden itibaren itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş bulunduğundan, anılan tarihten itibaren itiraz komisyonlarının yerine vergi mahkemeleri geçmiştir. Vergi mahkemelerinin 6183 sayılı Kanununun uygulamasından doğan uyuşmazlıklarla ilgili görevi genel bütçeye dahil, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına inhisar ettirildiğinden, diğer kamu alacaklarını konu edinen ödeme emirlerine karşı açılan idari davalar idari yargı düzeninin genel görevli mahkemeleri olan idare mahkemelerinin görevine girmektedir.

Ödeme emirlerine karşı açılan idari davalara bakmakla görevli idari yargı yeri, davaya konu edilen ödeme emrinin konusuna bakılarak belirlenmektedir.¹³⁴

- Davaya konu edilen ödeme emri, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ise, görevli idari yargı yeri, vergi mahkemeleridir.

- Bu sayılanlar dışında kalan kamu alacaklarını konu edinen ödeme emirlerine karşı açılan idari davalar ise idare mahkemelerinin görevine girmektedir.

İşlemin davaya konu edilen kısmında yazılı miktarın, 2010 yılı itibariyle 7.790 TL ye kadar olan kısımları için uyuşmazlığa vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından, 2010 yılı itibariyle 7.790 TL den fazla olan uyuşmazlıklar için ise vergi mahkemelerince heyet (kurul) halinde bakılır.¹³⁵ Tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin bu parasal sınır, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırın, o yıl için 213 sayılı VUK'un mükerrer 298. maddedeki hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen değerlendirme oranında arttırılması suretiyle bulunur.

¹³⁴CANDAN , age. ,s. 315.

¹³⁵Bu miktar 2009 yılı itibariyle 7.630-TL,2010 yılı itibariyle 7.790- TL olmuştur.

Bu açıklamalara göre;

- Ödeme emrine konu edilen alacak 213 sayılı VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ise, bu ödeme emrine karşı açılan davalarda görevli idari yargı yeri vergi mahkemesidir.

- Gümrük vergi ve resimleri ile ithalde alınan KDV, ÖTV gibi, VUK'un kapsamı dışında kalan vergi ve resimler ile bunlara bağlı diğer alacaklar için görevli idari yargı yeri yine vergi mahkemesidir.

- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları dışında kalan diğer kamu alacakları için görevli idari yargı yeri idare mahkemesidir.

Mahkeme görevli olduğu davayı, ödeme emrinin iptali istenilen kısmının konusu olan kamu alacağının, yukarıda belirtilen miktarı aşp aşmamasına göre, kurul halinde veya tek hakimli olarak çözümleyip karara bağlar.

Danıştay 3.Dairesi bir kararında; "dava konusu ödeme emrinin içeriği trafik para cezası, her ne kadar 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini belirleyen 6.maddesinde sayılan vergi, resim ve harçlar dışında kalmakla beraber uyuşmazlığın niteliği itibariyle idari uyuşmazlık olması karşısında yetkili idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiğine" hükmetmiştir.¹³⁶

Danıştay 7.Dairesi bir kararında;" 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 27.maddesi uyarınca kesilen para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın idare mahkemesinin görevinde olduğuna" hükmetmiştir.¹³⁷

Ödeme emrinin görevli idari yargı yeri dışındaki yargı yerlerinde açılan davaya konu edilmiş olması halinde;

- Davanın açıldığı yargı yeri, bir idari yargı yeri ise; örneğin vergi mahkemesinin görevine giren dava, idare mahkemesinde, idare mahkemesinin görevine giren dava da, vergi mahkemesinde açılmış ise; mahkeme davayı ilk inceleme sırasında veya daha sonraki bir aşamada, İYUK 15/1-a uyarınca görevsizlik nedeniyle reddeder ve dosyayı görevli ve yetkili

¹³⁶Danıştay 3.Daire, 10.11.1999 tarih, E:1999/4054, K:1999/3727, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹³⁷Danıştay 7.Daire, 15.2.2006 tarih, E:2005/1909, K:2006/574, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

idari yargı yerine gönderir. Görevsiz idari yargı yerine başvuru tarihi, görevli mahkemede dava tarihi kabul edilir. Görevsiz mahkemeye başvuru tarihinin, görevli mahkemede dava açma süresi içerisinde olması koşuluyla, bu şekilde açılan dava süresinde açılmış sayılır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların yanlılıkla idare mahkemesinde açılması halinde, vergi mahkemesinde dava açma süresinin uygulanması gerekir.¹³⁸ Görevsiz idari yargı yerine başvuru tarihinin, görevli mahkemede idari dava açma süresinin dolmasından sonraya rastlaması durumunda, dosya kendisine gönderilen mahkeme, davayı süre aşımı sebebiyle reddeder.

- Davanın açıldığı yargı yeri, idari yargı düzeni dışında yer almakta yani adli veya askeri yargı düzenlerine dahil bulunmakta ise; davanın bu yargı yerince görevsizlik sebebiyle reddi üzerine, bu yolda verilen kararın kesinleşmesini izleyen günden itibaren 30 günlük süre içerisinde, İYUK'un 9. maddesi uyarınca yetkili idari yargı yerinde yeniden idari dava açılabilir. Bu durumda, görevsiz yargı yerine yapılan başvuru tarihi, görevli idari yargı yerinde dava tarihi kabul edilir. Dolayısıyla davanın idari yargı yerinde süresinde açılmış sayılabilmesi için görevsiz yargı yerine başvurunun idare veya vergi mahkemesinde idari dava açma süresi içinde yapılmış olması gereklidir. Aksi takdirde söz konusu 30 (otuz) günlük süre içerisinde açılmış olsa dahi görevli idari yargı yerince süre aşımı sebebiyle reddedilir. 30 (otuz) günlük ek dava açma hakkının kullanılabilmesi için, söz konusu görevsizlik kararının kesinleşmesi beklenilmelidir. Görevli ve yetkili idari yargı yerinde davanın, bu otuz günlük süre içerisinde açılması, süresinde kabulü için şarttır.

2. Yetkili İdari Yargı Mercii

Ödeme emrinin konusu, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarına ilişkin ise; yetkili mahkeme ödeme emrini düzenleyen alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Ödeme emrinin konusu, diğer kamu alacakları ise yetkili mahkeme, İYUK'un 32. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, ödeme emrini düzenleyen alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Davanın bu esasa göre belirlenecek yetkili idare/vergi mahkemesinde değil de, başka bir idare/vergi mahkemesinde açılması halinde, yetkisiz mahkeme, davayı ilk inceleme sırasında veya sonraki herhangi bir aşamada, İYUK'un 15.

¹³⁸ Danıştay 9.Daire, 31.12.1986 tarih, E:1984/1634, K:1986/3839, (erişim) <http://www.danistav.gov.tr> 30.10.2010.

maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca; yetkisizlik sebebiyle reddederek, dosyayı yetkili mahkemeye gönderir. Bu takdirde dava yetkisiz vergi mahkemesine başvuru tarihinde açılmış sayılır. Yetkisiz mahkemeye başvuru, idari dava açma süresi içerisinde ise, dava süresinde kabul edilir, aksi takdirde, süre aşımı sebebiyle reddedilir.

IV. ÖDEME EMİRLERİNE İTİRAZ (DAVA AÇMA) SÜRESİ

1. Genel Esaslar

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı bir süre gösterilmeyen hallerde 30 (otuz) gündür. (İYUK m.7). Özel kanunlardaki dava açma süreleri, bu genel düzenlemenin dışında tutulması nedeniyle, ödeme emirlerine karşı davanın 6183 sayılı Kanununun 58. maddesi uyarınca 7 (yedi) gün içinde açılması gerekir. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu sürenin geçirilmesi halinde, ödeme emrinin yargı önüne götürülmesi olanağı ortadan kalkar.

İYUK'un dava açma süresine ilişkin hükümleri, ödeme emrine karşı açılan davalarda da aynen geçerlidir.

- Dava açma süresi, 6183 sayılı Kanununun 8. maddesinde yapılan atıf uyarınca, ödeme emrinin 213 sayılı VUK'da yer alan tebliğ hükümlerine uygun olarak tebliğini takip eden günden itibaren başlar.

- 2577 sayılı Kanununun 8. maddesine göre tatil günleri süreye dahildir. Ancak, dava açma süresinin son günü tatile rastlarsa, dava açma süresi, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

- Yine 8. maddeye göre dava açma süresinin son günü çalışmaya ara verme (adli tatil) zamanına rastlaması halinde, dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 (yedi) gün uzar.

VUK'un 13. maddesinde sayılan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken sürelerin durması sonucunu doğuran mücbir sebeplere benzer bir düzenlemenin İYUK'ta yer almaması nedeniyle, mücbir sebep bulunsa dahi, dava süresi durmaz, işlemeye devam eder.¹³⁹

¹³⁹Danıştay 9.Daire, 13.3.1985 tarih, E:1984/2095, K:1985/427, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

2. Adli Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi

Ödeme emrine karşı dava açma süresinin son gününün adli tatile rastlaması halinde vergi mahkemesinde dava açma süresinin uzayıp uzamayacağı diğer bir tartışmalı konudur.

2577 sayılı Kanununun 8. maddesinde; Bu kanunda yazılı sürelerin son gününün adli tatile rastlaması halinde adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı hükme bağlanmıştır. Ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi belirtildiği gibi 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiş, ihbarname, tahakkuk fişi gibi diğer işlemler ile ilgili dava açma süresi ise 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. 2577 sayılı Kanununun 8. maddesi hükmünde yer alan "bu kanunda yazılı süreler" tanımı sadece 2577 sayılı Kanunda yer alan sürelerle ilgilidir. Ödeme emriyle ilgili dava açma süresini düzenleyen 6183 sayılı Kanunda yer alan sürenin son gününün adli tatile rastlaması halinde sürenin adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzaması mümkün değildir.¹⁴⁰ Çünkü yasa koyucu 8.maddede sürenin uzamasını 2577 sayılı Kanunda belirtilen sürelerle sınırlı olmak üzere koşula bağlamıştır.

Ödeme emri ile ilgili dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda düzenlendiği ve 2577 sayılı Kanuna göre özel hükümler getirdiğinden, özel düzenlemelere ilişkin kanun hükmü, genel düzenlemelere ilişkin kuralları içeren 2577 sayılı Kanundan önce uygulanacaktır. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanunda yer alan "bu kanunda yazılı süreler" ifadesini 6183 sayılı Kanunda belirtilen süreyi de kapsayacak şekilde genişletmek söz konusu değildir.¹⁴¹

Bununla birlikte Danıştay'ın uygulaması aksi yöndedir. Danıştay, ödeme emrinin iptali istemiyle açılacak idari davalarda olduğu gibi, özel kanunlarda öngörülen özel sürelerin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması durumunda da, sürenin uzayacağını kabul etmektedir.¹⁴²

¹⁴⁰ÇİFTÇİ Erhan, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar", Yaklaşım, S.58, Ekim 1997., s. 75.

¹⁴¹Danıştay daireleri arasında, adli tatilin bitiminden sonra uzayan dava açma süresinin hangi gün olduğu hususunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bazı daireler adli tatilden sonra uzayan sürenin son gününün 11 Eylül gününün mesai saati bitimi olduğunu kabul ederken (10.Daire), bazı daireler ise uzayan sürenin son gününün 12 Eylül gününün mesai saati bitimi olduğunu kabul etmektedirler.

¹⁴²Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 21.4.2000 tarih, E:1999/447, K:2000/159, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

3. İYUK 11. Madde Uyarınca Üst Makama Yapılan Başvuruların Dava Açma Süresine Etkisi

İYUK 11. madde ile idareyle idari işleme muhatap olanlar arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargıya gidilmeden, idari aşamada çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Zira, idare son sözünü söyleyerek, davaya konu olabilecek etkili bir işlem tesis etmiştir. Bu işlemin özel kanunlarda veya İYUK'da öngörülen süre içinde dava konusu edilmemesi halinde, sonuçlarına katlanılmak zorunda kalınacaktır. Dava yolu ise idari yola göre çoğu zaman daha uzun olması nedeniyle özellikle vergi davalarında ve gecikme faizi ile gecikme zammı oranlarının yüksek olduğu dönemlerde, daha ağır sonuçlarla karşı karşıya kalınmasına neden olabilmektedir.

İYUK'un 11. maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ödeme emri davalarında uygulanıp uygulanamayacağı hususunda çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Yargı yerleri arasında bu durum hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay 7. Dairesi ile diğer Danıştay Vergi Dava Daireleri arasında bu konuda bir anlaşmazlık bulunmaktadır.

Danıştay 7. Dairesi'nin hakim kararları, 11. maddenin bu gibi uyuşmazlık durumlarında uygulanması yönündedir. Bu dairenin düşüncesine göre; 6183 sayılı Kanunda öngörülen 7 (yedi) günlük dava açma süresinin uzaması sonucunu doğuran bir yol da, 2577 sayılı Kanunun 11. maddesinde düzenlenen üst makama başvurmadır.

Anılan maddeye göre, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde, dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.¹⁴³

- Bu yolun işletilebilmesi için öncelikle ortada tebliğ edilmiş bir ödeme emri olmalıdır.

¹⁴³Danıştay 7.Dairesi tarafından, 2577 sayılı Kanunun 11. maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ödeme emri davalarında uygulanabileceği kabul edilmesine rağmen, diğer dava dairelerinde hakim olan görüş 11. maddenin vergi uyuşmazlıkları ilgili ödeme emri davalarında uygulanamayacağı yönündedir.

- Başvuru dava açma süresi olan 7 (yedi) gün içinde yapılmalıdır. Bu süre geçtikten sonra yapılan başvurular, dava açma süresini etkilemez.¹⁴⁴

- Başvurunun öncelikle varsa üst makama yapılması gerekir. Üst makamın olması halinde işlemi yapan makama yapılan başvurular, dava açma süresini durdurmaz.¹⁴⁵ Üst makamın olup olmadığı ve varsa hangi makam olduğu teşkilat kanunlarına göre tespit edilir.

- Ödeme emrini düzenleyen idari makamın üstünün bulunmaması halinde, başvuru ödeme emrini düzenleyen makama yapılır.

- Başvurunun bu maddede sayılan taleplerle yapılması gerekir. Bunun dışındaki isteklerle yapılan başvurular dava açma süresini durdurmaz.

Başvurunun reddi halinde, davanın buna ilişkin yazının tebliği tarihini takip eden günden itibaren , cevap verilmemesi halinde 60 günlük bekleme süresinin bittiği tarihi takip eden günden itibaren, yeniden işlemeye başlayan dava açma süresi içinde açılması gerekir. Yeniden işlemeye başlayan süre içinde davanın açılmaması halinde, bu süre geçtikten sonra idarece cevap verilse dahi, bu cevap yeni bir dava açma hakkı vermez.

Danıştay 7. Dairesi tarafından İYUK'un 11. maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda uygulanabileceği kabul edilmekte, diğer vergi dava daireleri tarafından ise 11. maddenin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda uygulanamayacağı kabul edilmektedir.¹⁴⁶ İYUK'un 11. maddesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ödeme emri davalarında uygulanmayacağını düşünenlere ve Danıştay 7. Daire dışındaki vergi dava dairelerine göre;

2577 sayılı Kanununun 11. maddesinin 4. fıkrasınının 3622 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline göre VUK'da yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi işlemleri dışında bu madde hükmünün vergi uyuşmazlıklarında uygulanamayacağı öngörülmüştür. Diğer bir ifadeyle 213 sayılı Kanununun 116., 117. ve 118. maddelerinde tanımlanan vergi hatası, hesap hataları ve vergilendirme hataları üzerine üst makamlara başvurulması halinde dava açma süresi duracaktır. Bu maddenin 4. fıkrası daha sonra 3622 sayılı Kanununun 4. maddesi ile değiştirilmiş ve vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda bu madde hükmünün

¹⁴⁴Danıştay 7.Daire, 27.9.1993 tarih, E:1990/4037, K:1993/3742, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁴⁵Danıştay 7.Daire, 5.10.2004 tarih, E:2003/2031, K:2004/233, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁴⁶Danıştay 9.Daire, 12.4.1996 tarih, E:1995/3087, K:1996/1404., Danıştay 11.Daire, 5.6.1997 tarih, E:1996/7356, K:1997/2097, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

uygulanmayacağı öngörülmüştür. Böylece vergi uyuşmazlıklarında işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi için üst makamlara başvurma yolu kaldırılmış, yani üst makamlara başvurmanın işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmayacağı kuralı getirilmiştir. Anılan fıkra hükmü son defa 4001 sayılı Kanunun 6. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu fıkranın yürürlükten kaldırılmasıyla vergi uyuşmazlıklarından 11. maddeye göre üst makamlara başvurulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı özellikle ödeme emri tebliği halinde tartışılır hale gelmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiş ve itiraz nedenleri borcun olmadığı, borcun ödendiği veya zamanaşımına uğradığı şeklinde çok sınırlı tutulmuştur. Bunun nedeni ise ödeme emrinin "kesinleşen" kamu alacağının tahsili için düzenlenmesi ve tarh veya tahakkuk aşamalarında iddia edilen hususların ödeme emri safhasında yukarıda belirtilen üç husus dışında incelenemeyecek olmasındandır. 6183 sayılı Kanun kamu alacaklarının cebren takip ve tahsil yöntemlerini düzenleyen özel bir usul yasası olduğu ve bu kanunda ödeme emrine karşı dava açma süresi yedi gün olarak belirlendiği, üst makamlara başvurma halinde sürenin duracağına ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı dikkate alındığında, 2577 sayılı Kanunun 7/2-b maddesinde belirtilen işlemler için üst makamlara başvurulması halinde 11. maddeye göre süreyi durduran kuralın, ödeme emri için geçerli olmasına hukuken olanak yoktur. Zira dava açma süresine ilişkin usul hükümlerinin uygulanması sırasında idari yargı yerince kıyas veya yorum yollarına başvurulamaz. İdari yargı yerlerinin kanunla belli süreleri uzatma veya kısaltma yetkileri yoktur. Dolayısıyla dava açma süresinin durmasına veya kesilmesine ilişkin olarak kanunda yazılı olmayan yeni sebepler ihdas edilmez.¹⁴⁷

4. Mali Tatil Uygulamasının Dava Açma Süresine Etkisi

28.3.2007 gün ve 26476 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde, her yıl Temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanacağı, Haziran ayının son gününün tatil olması halinde, mali tatilin Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlayacağı, son günü mali tatile rastlayan sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı, VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıtları, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, belirtilen sürelerin mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye

¹⁴⁷ÇİFTÇİ, age., s. 74.

başlayacağı, tatil süresince vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç bilgi isteme taleplerinin mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmeyeceği, ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin mali tatilin son gününden itibaren işlemeyeceği başlayacağı ifade edilmiştir.

Kanunun 1. maddesinde, VUK hükümlerine göre vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, bu sürenin mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle VUK' a göre yapılan işlemler aleyhine dava açma süreleri mali tatil boyunca işlemeyecek, mali tatilden sonra dava açma süresi kalan süre kadar uzayacaktır. Örneğin 10 Haziran günü tebliğ edilen bir vergi ceza ihbarnamesine karşı dava açma süresi (1 Temmuz ve 20 Temmuz arasındaki 20 gün boyunca dava açma süresi işlemeyeceğinden) 30 Temmuz'da dolacaktır. Buna karşılık 15 Haziran günü tebliğ edilen bir vergi ceza ihbarnamesine karşı dava açma süresi, işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinin adli tatilden yararlanması halinde 12 Eylül günü sona erecektir. Çünkü mali tatile ilişkin Kanun uyarınca uzayan sürenin son günü adli tatile denk gelirse, süre bu defa İYUK'a göre uzayacaktır.¹⁴⁸

Kanunun 1.maddesinde, VUK hükümlerine göre dava açma sürelerinin işlemeyeceğine değinilmiş fakat 6183 sayılı Kanun uyarınca (konumuz itibariyle ödeme emri) dava açma sürelerinin mali tatil süresince işleyip işlemeyeceğine değinilmemiş olmasından dolayı bu konuda problemler yaşanmaktadır. Bu konuda yaşanan bir diğer problem de Kanunun 1. maddesinde sadece dava açma sürelerinin işlemeyeceğinden bahsedilmiş olmasından dolayı temyiz başvuru sürelerinin de mali tatil boyunca işleyip işlemeyeceği noktasındadır.

5604 sayılı Kanun uyarınca dava açma süresinin mali tatil dolayısıyla uzamasının, 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemlere karşı dava açma sürelerine etkisinin olmaması gerekmektedir. Zira Kanunun 1 inci maddesinde VUK hükümlerine göre dava açma sürelerinin işlemeyeceğine değinilmiş fakat 6183 sayılı Kanun uyarınca açılan dava açma sürelerinin işlemeyeceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.¹⁴⁹

¹⁴⁸DOĞRUSÖZ Bumin, "Mali Tatil ve Süre Karmaşası", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010,.

¹⁴⁹DOĞRUSÖZ Bumin, "Mali Tatil ve Süre Karmaşası", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

5604 sayılı Kanunda her ne kadar VUK uyarınca açılan dava açma sürelerinin işlemeyeceği belirtilmiş ise de, mali tatilin ödeme emrine ilişkin dava açma sürelerine de etkisinin bulunacağı Danıştay 4.Dairesi'nin bir kararında; "...ödeme emirlerinin 5604 sayılı Kanuna göre 1 Temmuz'da başlayan mali tatil süresi içinde 5.7.2007 günü tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda 5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde yer alan mali tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde sürenin mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağı yolundaki düzenleme uyarınca mali tatilin sona erdiği, 20 Temmuz 2007 tarihini izleyen günden itibaren 7 günlük dava açma süresi içinde, 26.7.2007 tarihli dilekçe ile açılan davanın süresinde olduğundan bahisle süre aşımı nedeniyle davayı reddeden, İstanbul 4.Vergi Mahkemesi'nin 18.9.2007 gün ve E:2007/2057, K:2007/2057 sayılı kararının bozulması" şeklinde belirtilmiştir.¹⁵⁰

Danıştay 4. Dairesi'nin anılan kararında ödeme emirlerine karşı açılan davalarda mali tatil nedeniyle dava açma sürelerinin işlemeyeceği kabul edilmiş olmakla birlikte, 5604 sayılı Kanun'un yeni bir düzenleme olması ve bu konuda Danıştay dairelerine çok fazla uyuşmazlığın intikal etmemiş olması nedeniyle, ödeme emirlerine karşı dava açma süresinin mali tatil süresince işleyip işlemeyeceği, mali tatile ilişkin sürenin sadece dava açma yolları için mi yoksa temyiz başvurusuna¹⁵¹ ilişkin süreler için de mi uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin Danıştay daireleri tarafından nasıl bir karar verileceği zaman içerisinde görülecektir.

Söz konusu bu uyuşmazlıkların çözümü için mali tatilin dava açma sürelerine etkisinin 5604 sayılı Kanun yerine İYUK'ta düzenlenmesi daha yerinde olacaktır.¹⁵² Aksi takdirde Kanunda açıkça VUK hükümlerine göre açılan davalardan bahsedilmesine rağmen yargı yerleri arasında görüş farklılıkları oluşacak ve görüş birliğinin oluşması çok uzun bir zaman alabilecektir. Bu durum ise ilgililerin dava açma süreleri noktasında kafa karışıklığı yaşamalarına neden olup mağdur olmalarına yol açabilecektir.

¹⁵⁰Danıştay 4.Daire, 31.3.2008 tarih, E:2007/599, K:2008/1234,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁵¹5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanunda mali tatil boyunca sadece dava açma sürelerinin işlemeyeceği düzenlenmiştir.

¹⁵²DOĞRUSÖZ Bumin, "**Mali Tatil ve Süre Karmaşası**", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

5. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasında Ve Açılan Davanın Sonuçlandırılmasında Sürelerin Yetersizliği

a. Genel Olarak

İdari yargıda dava açma süreleri, hem kişilerin hak arama özgürlüklerinin kullanımı hem de idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi açısından son derece önemli bir konudur. Kişiler açısından önemli olan tarafı bu sürelerin hak düşürücü süreler olmasıdır. Süreyi kaçıran kişi dava hakkını kaybeder. Bu arada idare de yargısal denetimden kurtulmuş olur.

Bir hukuk devletinde idarenin eylem ve işlemlerinin olabildiğince yargısal denetime tabi tutulması isteniyorsa, bu sürelerin olabildiğince akılda kalıcı şekilde, basit ve hesaplanabilir tarzda olması gerekir. Yoksa mevzuatta, süreleri olabildiğince karmaşıktırarak, kişileri hataya düşürüp yargısal denetimin yollarını kısmak da mümkündür.¹⁵³

b. Dava Açma Süresinin Kısıllığı

2577 sayılı İYUK'da vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla genel dava açma süresi 30 gündür.

Ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda, dava açma süresi 6183 sayılı Kanunda özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme özel hüküm niteliği taşıdığından İYUK'un 30 günlük genel dava açma süresi ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanamayacaktır. Diğer bir ifadeyle ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda süre, tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür.

Bu sürenin kısıllığı uygulamada pek çok soruna sebep olmaktadır. Örneğin üç ayrı yıl ile ilgili olarak düzenlenen KDV ve kurumlar vergisi alacaklarına ilişkin ödeme emirleri için ortak dava açılmaktadır. Davaların yanlış açılması bazen davanın reddi suretiyle hak kaybına yol açtığı gibi, bazense verilen örnekte olduğu gibi 30 gün içinde yeniden dava açılma hakkı veren dilekçe ret kararları ile sonuçlanmaktadır. Bu da davanın süresini daha başlangıçta

¹⁵³DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr,30.10.2010>.

ortalama 50 gün olarak uzatmaktadır. Mükellefler bazen, çok sayıda ödeme emrine karşı süresinde dilekçe hazırlayamadıklarından veya gerekli delilleri bu sürede oluşturamadıklarından, kasten bu yola gitmekte ve bu yolla zaman kazanmaktadır. Her ne kadar, mükellefler kendileri açısından haklı görülseler de ortaya çıkan bu sonuç kanunun dolanılmasıdır.¹⁵⁴

Ödeme emrine karşı açılan davalardaki bu süre hak düşürücü süredir. Kişilerin bu süreleri kaçırmaları halinde hem dava hakları ortadan kalkmakta ve aleyhlerine yapılan işlemler kesinleşmekte hem de idare üzerinde yargı denetimi bu yüzden kurulamamış olmaktadır.

Yargıda başvuruların belli sürelerle sınırlandırılması elbette kaçınılmazdır. Ancak bu sınırlamanın, hem hakkın özünü ihlal eder derecede kısa tutulmaması hem de ilgili yargı yerinde uygulanan genel sürelerden farklı halde "öngörülemez" ve "haklı beklenti" halinin ihlali biçiminde olmaması gerekmektedir.¹⁵⁵

Dava açma süresinin kısa olmasının sakıncaları yukarıda anlatılmıştır. Mükellefleri hem hak kayıplarından kurtarmak hem de kanunun dolanılması yollarına gitmek zorunda bırakmamak için ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda dava açma süresini uzatmakta yarar vardır. Bunun için ise 6183 sayılı Kanunda değişiklik yapılması gerekmektedir.¹⁵⁶ Hatta mevzuattaki karmaşayı ortadan kaldırmak için süre düzenlemesini İYUK'a taşımakta da yarar vardır.¹⁵⁷

Genel dava açma süresi haricinde vergi mevzuatlarında birçok özel dava ve idari başvuru süresinin belirtilmiş olması, mükellefler açısından bir kafa karışıklığına yol açmakta ve ilgililerin dava açma süresini kaçırmalarına yol açtığından tüm bu süre karmaşası yerine,

¹⁵⁴ DOĞRUSÖZ Bumin, "**Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi**". Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr.30.10.2010>.

¹⁵⁵ Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin De Geoffre de la prabelle Fransa kararında; uygulanan usulün karmaşıklığı ve açık olmaması nedeniyle başvuru süresinin aşılması, mahkemeye başvurma hakkının (adil yargılanma) ihlali sayılmıştır. Benzer şekilde ödeme emrine özgü 7 günlük süre idari yargıda öngörülen idare ve vergi mahkemelerine genel başvuru süresiyle bağdaşmamakta olup, "haklı beklenti" ve "öngörülebilirlik" unsurları yönünden adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

¹⁵⁶ Ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresine ilişkin olarak, davacıların ödeme emrine karşı açacakları davada Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmaları halinde mahkemelerce bu iddianın ciddi görülerek Anayasa Mahkemesi'ne iptali istemiyle başvurulması da diğer bir çözüm yolu olarak düşünülebilir. Nitekim Muğla 1.İdare Mahkemesi'nin 11.3.2008 gün ve E:2007/2257, K:2008/478 sayılı kararı ile ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılmadığı gerekçesiyle süre yönünden reddedilen davaya yapılan itiraz sonucu, Aydın Bölge İdare Mahkemesi'nin 25.9.2008 günlü kararı ile 6183 sayılı Kanunun 58.maddesinin 1.fikrasında bulunan "...7 gün içinde" ibaresinin Anayasanın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu düşüncesiyle iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

¹⁵⁷ DOĞRUSÖZ Bumin, "**Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi**". Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr.30.10.2010>.

basit bir veya iki sürenin belirlenmesi suretiyle bütün vergisel işlemlere karşı açılacak davalarda bu sürelerin uygulanması sağlanabilecektir.¹⁵⁸

Ayrıca, ödeme emirlerinde uygulamada çok sık yapılan cuma günü tebligat yapılması usulünden de vazgeçilmelidir.¹⁵⁹ Bu durumda 7 günlük süre mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun ancak pazartesi günü harekete geçmeleri sebebiyle fiilen 5 güne düşmektedir.

c. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davanın Neticelendirilmesinde Sürenin Kısıtlılığı

6183 sayılı Kanunun 58/5. maddesine göre, ödeme emrine karşı açılan davayı vergi mahkemesi 7 (yedi) gün içinde karara bağlamak zorundadır.

2577 sayılı İYUK'un Tebligat ve Cevap Verme Başlıklı 16.maddesinde ise; " 1. Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur. 2. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.3. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez." düzenlemesine yer verilmiştir.

2577 sayılı Kanunun 16.maddesi hükmünün içeriği diğer bir ifadeyle dosyanın tekemmül etme aşaması düşünüldüğünde, ödeme emrine karşı açılan davanın yedi gün içinde sonuçlandırılmasına ilişkin hükmün uygulanabilirliği olmayan atıl bir hüküm olduğu ortaya çıkmaktadır.

2577 sayılı Kanunun 16.maddesi hükmünün idari yargılama safhaları için uygulanması zorunlu bir düzenleme olması karşısında, 6183 sayılı Kanunun 58/5.maddesinde yer alan ödeme emrine karşı açılan davanın yedi gün içinde sonuçlandırılacağı düzenlemesi uygulanabilirliğini yitirmektedir. Çünkü ödeme emrine karşı açılan davalara idari yargı düzeni

¹⁵⁸ DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr,30.10.2010>.

¹⁵⁹ ÜZELTÜRK Hakan, "Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları", Dünya Online, (erişim) <http://www.dunyaonline.com.tr.,30.10.2010>,

içinde görevli idare veya vergi mahkemeleri tarafından bakılmakta ve bu mahkemeler tarafından uyuşmazlık çözülmektedir.

Bu durumda yapılması gereken, 6183 sayılı Kanun'da yapılacak bir değişiklik ile bu düzenlemenin kaldırılarak, ödeme emrine karşı açılan davanın sonuçlandırılmasına ilişkin kesin bir süre tayin edilmemesidir. Zira idare ve vergi mahkemelerindeki mevcut iş yoğunluğu ve dosyaların tekemmül etme safhasının uzun olması sebebiyle davanın ne zaman sonuçlandırılacağı öngörülememektedir.

Uygulamada, ödeme emrine karşı açılan davaların yedi gün içerisinde sonuçlandırılmayacağı davacılar tarafından kabul edilmekte ve ödeme emrine karşı açılan davalarda bu husus ile ilgili herhangi bir itirazda bulunulmamaktadır. Danıştay uygulamasında, ödeme emrine karşı açılan davaların yedi gün içinde sonuçlandırılmaması hususu bozma nedeni olarak kabul edilmemektedir. .

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HUKUKSAL DENETİMİN SONUÇLARI

I. ÖDEME EMRİNE KARŞI SÜRESİNDE DAVA AÇILMAMASI YA DA AÇILAN DAVANIN SÜREDEN REDDİ HALİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlandıktan sonra 117'nci maddede; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ile verginin mükerrer olması halleri hesap hataları başlığı altında düzenlenmiş, 118'inci maddede ise vergilendirme hataları başlığı altında; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata hallerine yer verilmiştir.

Aynı Yasanın 122'nci maddesinde de mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri öngörülmüş, 124'üncü madde ile de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları

reddolunanların şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri kurala bağlanmıştır.

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

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

Olayda da, 20.1.1989 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı yükümlünün dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi nezdinde düzeltme isteminde bulunduğu ve istemin reddolunduğu anlaşılmaktadır.Bu durumda mahkemece, dilekçe ve eklerinin düzeltme ve şikayet hükümleri uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığına tevdi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmediğine karar verilmiştir¹⁶⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 - 126.maddelerinde yer alan "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı Üçüncü bölüm hükümlerinin, ödeme emriyle tahsiline girişilen kamu alacaklarının uygulanma olanağı bulunmadığı,bu nedenle, ödeme emrine karşı itiraz yoluna gidilmeden, şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, incelenmesine olanak bulunmadığından reddine karar verilmiştir.¹⁶¹

Olayda da, davacı tarafından, kendisine Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi uyarınca tebliğ edilen ödeme emri içeriği vergiler nedeniyle, aynı Kanunun düzeltme hükümlerine göre yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddi üzerine, bu ret işleminin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşıldığından, mahkemece, uyuşmazlık hakkında, yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak karar verilmesi gerekirken, kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahısça, ancak, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde

¹⁶⁰

¹⁶¹ Danıştay 3. Daire,10.01.1986 tarih,E:85/322,K:1986/76,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr> 30.10.2010.

vergi mahkemesinde dava açılabileceği, 6183 sayılı Kanunda başkaca bir başvuru yolu öngörülmediği noktasından hareketle ve davanın ödeme emirlerinin iptali istemiyle açıldığı kabulüyle davanın süre aşımı nedeniyle reddinde isabet bulunmadığına karar verilmiştir¹⁶²

Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararının hukuka uygun görülmediğine karar verilmiştir.¹⁶³

İnşaat taahhüt işi yapan şirketin aktifine kayıtlı olup taşımacılıkta kullandığı kamyonlara ait ek motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali yolundaki kararda hukuka uygunluk bulunmadığına karar verilmiştir¹⁶⁴

II- MAHKEMELERCE VERİLECEK KARAR TÜRLERİ

Yargılama sonunda üç tür karar verilebilir; ödeme emri yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka aykırı bulunup iptal edilebilir; ödeme emri işlemi beş unsur açısından incelendiğinde hukuka aykırı bulunmayabilir; ya da ödeme emrinin kısmen iptaline kısmen ise hukuka uygunluğuna karar verilebilir.

6183 sayılı Kanununun 58/5. maddesine göre, ödeme emrine karşı açılan davayı vergi mahkemesi 7 (yedi) gün içinde karara bağlamak zorundadır. Ancak atıl bir hüküm olan bu esas uygulanabilmekten çok uzaktır. Yargılama safhaları düşünüldüğü takdirde bu düzenlemenin gerçek dışı bir hüküm olduğu ortaya çıkacaktır.

¹⁶² Danıştay 7. Daire,19.03.2001 tarih,E:2000/2117,K:2001783,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁶³ Danıştay Vergi Dava Daireleri,13.06.2003 tarih,E:2002/610,K:2003/319,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁶⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri,28.01.2000 tarih,E:1999/241,K:2000/48 ,(erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

III. DAVANIN MUHTEMEL SONUÇLARI VE BORÇLUNUN TUTUMUNA GÖRE İZLENECEK YOLLAR

Borçlu, ödeme emri işlemine karşı dava yolunu kullanmaz ise, ödeme emrinde yazılı hususlara riayet edip, yükümlerini yerine getirmek zorundadır. Dava açar ise davanın muhtemel sonuçlarına göre ödeme emri işleminin sonuçları oluşur.

1. Davanın Kabulü

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28.maddesinde "Danıştay,bölge idare mahkemeleri,idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez." hükmüne yer verilmiştir.

İptal davası kabul edildiği takdirde işlem iptal edilir. Bunun üzerine davalı idare ödeme emri işleminin uygulanıp uygulanmamasına göre işlem ya da eylem tesis eder.

- Ödeme emri daha hiç uygulanmamışsa dosya kapatılır.
- Tahsilat gerçekleşmişse geri ödeme yapılır.
- Haciz uygulanmışsa haciz kaldırılır.
- Haciz sonucu mallar satılmışsa, satılan mallar tazmin edilir.

İdare ifada gecikme haline düşerse gecikme sebebiyle gecikme faizi ödemek zorunda kalır. (İYUK m.28/6)

2. Davanın Reddi, Kısmen Kabulü, Kısmen Reddi

Davanın reddi,kısmen kabul,kısmen reddine karar verildiği takdirde ilgilinin ödemek zorunda olduğu bir borç vardır. Ancak borcun ödenmesi durumunda kapsamın nasıl olduğunu belirlemek gerekir.

a. Borcun Ödenmesi ve Haksız Çıkma Zammı

Ödeme emrine karşı, vergi mahkemeleri nezdinde açılan dava, yargılama sonucunda reddedilmiş ise, bu durum borçlu açısından menfi, alacaklı kamu idaresi açısından ise müspet bir sonuçtur. Kısmen ya da tamamen reddedilen davada, ödeme emrinde yazılı asli ve tali kamu alacakları ödenir. Haksız çıkma zammı da bu alacaklardan biridir. Zira davaya bakan vergi mahkemesi borçlunun itiraz nedenlerini haklı görmediği için davayı reddetmiştir.

Davanın reddi durumunda borçlunun, reddedilen miktar üzerinden %10 zamlı olarak ödeme yapması söz konusu olacaktır. 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde tanımlanan haksız çıkma zammı kısmen ya da tamamen haksız çıkan borçlunun haksız çıktığı miktar üzerinden ödemek zorunda kaldığı miktar anlamına gelmektedir. Ancak ödeme emrine karşı dava açılması nedeniyle haksız çıkma zammı alınması, Danıştay'ın nihai kararına bağlıdır.¹⁶⁵

Danıştay 9.Dairesi'nin bir kararında; "%10 haksız çıkma zammının dayanağı olan ilam harcına karşı açılan dava kesinleşmeden, davacının itirazında haksız çıktığı kabul edilerek düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığına" hükmedilmiştir.¹⁶⁶

Danıştay'da nihai kararın çıkması iki şekilde mümkün olabilmektedir. Birincisi, süresinde yapılan temyiz sonucu, davayı reddeden vergi mahkemesi kararının onanması halidir. İkincisi ise, temyiz süresinin geçirilmiş olması halidir.

%10 haksız çıkma zammının, 6183 sayılı Kanununun 56. maddesinde düzenlenmiş bulunan teminatl alacakların takibinde uygulanması söz konusu olamaz.

"Haksız çıkma zammı, dava açıldığı tarihten itibaren dava konusu ödeme emrindeki miktar üzerinden uygulanmalıdır. Davanın kısmen veya tamamen reddedilmesine göre bu oran reddedilen miktar üzerinden tahsil edilecektir. Hesaplama, dava konusu vergi aslı ve bu alacağa ilişkin ferî alacaklar esas alınır."¹⁶⁷ Örneğin 55 milyar lira vergi aslı ve bu alaktan doğan 7,5 milyar lira gecikme zammı dava konusu yapılmış ise, davanın tamamen reddedilmesi durumunda haksız çıkma zammının hesabında hem vergi aslı hem de gecikme zammı birlikte yani 12,5 milyarın % 10'u dikkate alınmalıdır.

¹⁶⁵KIZILOT /KIZILOT , age. , s. 493.

¹⁶⁶Danıştay 9.Daire, 4.5.2006 tarih, E:2005/4620, K:2006/1689, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010.

¹⁶⁷TOP Zuhâl, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği", Yaklaşım, S.125, Mayıs 2003, s. 268.

Haksız çıkma zammı niteliği itibariyle aynı Kanunun 51. maddesinde bahsedilen gecikme zammından farklıdır. Gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacağının vadesinden sonra ödenmesi sırasında alınan bir bedeldir. Oysa haksız çıkma zammı ödeme emri dava konusu edilip davanın reddedilmesi halinde davacıdan alınan tutardır.

Haksız çıkma zammı, davada kısmen veya tamamen haksız çıkan borçludan reddedilen miktardaki vergi alacağının %10'u oranında tahsil edilir. Haksız çıkma zammı zamanında ödenmediği takdirde ayrıca gecikme zammına da tabi olur.

Haksız çıkma zammı, borçlu için bir tür müeyyide olarak da kabul edilebilir. Çünkü kesinleşen vergi alacağının %10 zamlı ödenecek olması, borçluların, her ödeme emrine karşı haksız ve mesnetsiz itiraz etmelerine engel olacaktır. Borçlular kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı daha tutarlı gerekçelerle vergi mahkemesi nezdinde dava açmak zorunda kalacaklardır. Aksi halde yargı mercilerinin iş yoğunluğu daha da artacak ve ilgili Kanun hükmü konuluş amacından uzaklaşacaktır.¹⁶⁸

b. Haksız Çıkma Tazminatının Dava Yoluna Başvurmaya Etkisi

6183 sayılı Kanunun 58.maddesine göre "itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı yüzde 10 zamlı tahsil edilir." Bu zamma uygulamada verilen genel ad haksız çıkma tazminatıdır. Haksız çıkma tazminatı, ödeme emri aleyhine dava açan hemen herkese, idare tarafından davanın aleyhine sonuçlandığı tutar üzerinden uygulanmaktadır. Dolayısıyla kısmen haksız çıkanlar, davayı kaybettikleri tutar üzerinden bu tazminatı ödemek durumunda kalmaktadır.

Ödeme emrine karşı açılmış davaların neticesinde, idarenin davacıdan haksız çıkma zammı talep edebilmesi için mahkemece davanın esasına girilmek suretiyle davacının haksızlığına kanaat getirilmiş ve davanın reddolunmuş olması gerekmektedir. Örneğin vergi mahkemesince ödeme emrine ilişkin itiraz sebepleri incelenmeyerek ödeme emrine karşı açılan davanın süre aşımından reddedilmiş olması halinde davacının davasında haksız çıktığından söz edilemez. Böyle bir durumda ödeme emri aleyhine dava açmış olan davacının davasında haksız çıktığı sebebiyle kendisinden haksız çıkma tazminatı talep edilemeyecektir.¹⁶⁹ Davaların feragat sebebiyle sonuçlanmadığı ve mahkemece dosyanın

¹⁶⁸TOP Zuhul, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği", Yaklaşım, S.125, Mayıs 2003, s. 268.

¹⁶⁹Danıştay 4.Daire, 28.11.2005 tarih, E:2005/1164, K:2005/2267, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>. 30.10.2010

feragat sebebiyle karar verilmesine yer olmadığına hükmedilerek kapatıldığı hallerde de davadan haksız çıkan taraftan söz edilemeyeceğinden, davacı taraftan yine haksız çıkma zammı talep edilemez.¹⁷⁰

Danıştay içtihatlarına göre bu tazminatın istenebilmesi için vergi mahkemesi kararlarının kesinleşmesinin gerekmesine rağmen, idareler tarafından kararların kesinleşmesi beklenmemektedir.

Kesinleşmiş karar ile tahsilat aşamasına gelen vergi alacağının %10 zamla tahsil edileceği yönündeki hükmün amacı, kötü niyetli borçluların gereksiz yere yargı mercilerini meşgul ederek borcun ödenmesini geciktirmelerini önlemektir. Ancak bu durum, ödeme güclüğü çeken borçluların, yüksek tutarlara karşı dava yoluna başvurmaktan çekinmelerine de neden olabilmektedir.¹⁷¹

Haksız çıkma tazminatı bugünkü hali ile Anayasaya aykırıdır. Zira gerek düzenleme gerekse uygulama haksız çıkma tazminatını, dava açmanın cezası haline getirmiş ve söz konusu tazminata kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklemiştir.¹⁷² Yaptırımla karşılaşma riski ile kişilerin yargı haklarını kullanmamalarının özendirilmesi veya caydırılması hak arama özgürlüğünü sınırlandırır ve hukuk devletinin gerçekleşme aracı olan idari işlemlerin yargı denetimine tabi olma ilkesini zedeler. Üstelik sadece davacının haksız çıkması halinde bu tazminatı ödemek durumunda kalması, haklı çıkması halinde ise haksız işlem yapan idarenin tazminat ödemesinin yasada öngörülmemiş olması da ayrı bir eşitsizliktir.

Bu konuda yapılan Anayasaya aykırılık iddiası İstanbul 9.Vergi Mahkemesi'nin 15.10.2002 günlü ve E:2002/1153, K:2002/1285 sayılı kararıyla ciddi bulunmamış, bir başka deyişle yasa hükmü anayasal denetim için Anayasa Mahkemesi'ne taşınmamış ve karar Danıştay 4.Dairesi'nin 21.10.2003 günlü ve E:2002/4562, K:2003/2482 sayılı kararı ile onanmıştır. Hem yerel mahkeme kararında hem de Danıştay kararında ciddi bulmama gerekçesi yer almamıştır.¹⁷³

¹⁷⁰Danıştay 7.Daire, 11.10.2005 tarih, E:2002/2457, K:2005/2386, (erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 30.10.2010.

¹⁷¹KIZILOL/KIZILOL, *age.*, s. 493.

¹⁷²DOĞRUSÖZ Bumin, "Haksız Çıkma Tazminatı", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

¹⁷³DOĞRUSÖZ Bumin, "Haksız Çıkma Tazminatı", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

Haksız çıkma tazminatına ancak borçlunun kötü niyetli olduğu hallerde ve davasının haksız olduğu durumlarda, borçlunun durumuna göre kanunda belirtilen üst sınıra kadar olmak kaydı ile hakim tarafından diğer tarafça talep edilmiş olunması halinde hükmedilmelidir.¹⁷⁴

Hatta bu konuda hakime, idarenin haksız çıkması halinde idareyi borçlu lehine aynı ödemeyi yapmaya mahkum etme yetkisinin de tanınması gerekir. Bu durum hem adaletin tesisi hem de idarenin yapacağı inceleme ve takiplerde daha dikkatli davranmasını sağlayacaktır.

3. Borcun Ödenmemesi ve Sonuçları (Cebri Tahsil Şekilleri)

6183 sayılı Kanununun 54. maddesinde, ödeme süresinde kamu alacağını ödememiş kamu borçlularına karşı çeşitli yollara başvurmak suretiyle cebri tahsil şekilleri veya yaptırımlar uygulanması öngörülmüştür.

a. Teminat istenmesi

6183 sayılı Kanununun 56. maddesi, ödeme emri tebliğ edilip de süresinde ödenmeyen kamu borcunun, şartların uygun olması halinde teminatın paraya çevrilmesi yoluyla kamu alacağının tahsil edileceğini düzenlemiştir.

Karşılığında teminat gösterilmiş kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 7 (yedi) gün içinde ödenmesi gerektiği ödeme emri ile bildirilir. Ödeme emrinde kamu alacağının yedi gün içinde ödenmesi gerektiği yoksa teminatın paraya çevrilmesi ya da diğer cebren tahsil yollarının işleyeceği bildirilir.

Borçlu 7 (yedi) gün içinde kamu alacağını ödemediği takdirde, gösterdiği teminat paraya çevrilir. Ancak teminat borca yetmediği takdirde diğer cebren tahsil usulleri devreye girer.

b. Haciz

Cebri icra çeşitlerinden biri de hacizdir. Haciz ödeme emrinin tebliğine rağmen kamu alacağının ödenmemesi sonucu kamu alacağının tahsiline yönelik borçlu ya da üçüncü

¹⁷⁴DOĞRUSÖZ Bumin, "Haksız Çıkma Tazminatı", Referans Gazetesi, (erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

kişilerde bulunan borçlunun mallarına karşı başvuru bir yoldur. "Ödeme emri tebliğ edilmeden haciz yapılamaz."¹⁷⁵ Ayrıca kamu borçlusunun haciz işlemine maruz kalmaması için kamu alacağının teminata bağlanmamış olması gerekmektedir. Kamu alacağı için teminat verilmiş ise teminatın paraya çevrilmesi suretiyle kamu alacağı tahsil edilir. Teminatın paraya çevrilmesi sonucu kamu alacağı yine de karşılanamıyorsa, haciz yoluna başvurulabilir.¹⁷⁶

Haciz işlemi de bir idari işlem olup, borçluların veya üçüncü kişilerin ellerinde bulunan maddi, gayri maddi mal ve alacaklarına kamu alacağının asıl, feri ve takip masraflarını karşılayacak derecede el konulmasıdır.

Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden itibaren, borcunu 7 gün içinde ödediği takdirde, haciz işleminin tesis edilmesine gerek yoktur. Ancak ödeme emri tesisi üzerine dava açıldığı takdirde, tahsilat işlemleri durmayacağı için, haciz işlemi için mani yoktur. Yürütmenin durdurulması istemli iptal davasında, mahkeme kabul kararı verdiğinde tahsilat süreci durur.¹⁷⁷

IV. KARARLARA KARŞI KANUN YOLLARI

Hukuk devletinde bireylerin hak arama, adil yargılanma gibi hakları salt ilk derece yargı organlarında değil, ikinci derece yargı organlarında da devam etmektedir. Çeşitli kanun yolları ile adil yargılanma hakkı garanti altına alınmıştır.¹⁷⁸

Kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

1. Olağan Kanun Yolları

Yargı yerlerince verilen nihai kararların şekli anlamda kesinleşmesini önleyen kanun yollarına olağan kanun yolu denilmektedir. Olağan kanun yoluna başvurmak kararın şekli anlamda kesinleşmesini kanun yolu incelemesinin sonucuna kadar erteler. Olağan yasa yolları içinde temyiz, itiraz ve kararın düzeltilmesi sayılmaktadır. Böylece ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmeden önce bir de üst derece mahkemesince incelenip hukuka uygun karar verilip verilmediği denetlenmektedir.

¹⁷⁵ GÜLSEVEN Mustafa, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınları, Ankara 1999., s. 425.

¹⁷⁶ DÖNMEZ Recai, **"Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler"**, (erişim) <http://mail.anadolu.edu.tr>, 30.10.2010.

¹⁷⁷ DÖNMEZ, **(Vergi İcra Hukuku)**, age. , s. 124.

¹⁷⁸ ALTIPARMAK Cüneyt, **"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları"**, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.63, s. 244-271.

Olağan kanun yollarından itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesinde amaç, nihai karar verilmesi üzerine olabilecek hak ihlallerini önlemek ve adaletin sağlanmasıdır.

a. Temyiz

Olağan kanun yolunun ilki olan temyiz ilk derece mahkemesince verilen bir nihai kararın üst mahkemece hukuka uygunluk bakımından denetlenmesidir.¹⁷⁹ İdari yargı sistemimizde ilk derece mahkemeleri idare ve vergi mahkemeleridir. Üst derece mahkemeleri ise Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştaydır.

Vergi mahkemesinde verilen nihai kararlar için, temyiz yoluyla üst mahkemeye başvurulabilmesi, kurul halinde verilen nihai karara karşı yapılır. Temyiz yargılamasında vergi mahkemesinin verdiği karar hukuka uygunluk açısından irdelenir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46.maddesinde Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyiz edilebileceği ifade edilmiştir. Yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlara nihai karar denir. Nihai kararlardan en önemlisi uyuşmazlığı esastan çözen kararlardır. Bunun dışında Hakimin işten el çekmesini doğuran tüm usule ilişkin kararlar da nihai kararlardır. Nihai kararlar esasa ilişkin nihai karar, usule ilişkin nihai karar (ehlîyet, süre aşımı, idari merci tecavüzü, kesin ve yürütülmesi gerekli olmayan işlem gibi) ve davanın konusuz kalması halinde verilen nihai kararlar şeklinde sıralanabilir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46. maddesi uyarınca idare ve vergi mahkemelerince heyet halinde verilen nihai kararlara karşı mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 (otuz) gün içinde, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması, usul hükümlerine uyulmamış olması sebeplerine dayanılarak temyiz yoluna gidilir.

İlk derece mahkemelerinin verdiği kararlara karşı temyiz yoluna başvurulmuş olunması kural olarak kararın yürütülmesini durdurmaz.¹⁸⁰ Bu kural İdari Yargılama Usulü Kanununun 52. maddesinde "Temyiz ve itiraz yoluna başvurulmuş olması hakim, mahkeme ve Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz" hükmü ile açıkça ortaya konulmuştur. Bu madde uyarınca üst derece mahkemesi teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına

¹⁷⁹ ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları,, 3. Bası, İstanbul, 1966.

¹⁸⁰ GÖZÜBÜYÜK Şeref/TAN Turgut, **İdare Hukuku-İdari Yargılama Hukuku**, C II, Ankara, 1999.

hükmedebilir.Bunun dışında iptal davalarında ve adli yardımdan yararlananlara ilişkin davalarda teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilebilir.Kanunun 52. maddesinin 1. fıkrasında özel bir düzenleme getirilerek davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için Yasanın 27. maddesinde belirtilen açık hukuka aykırılık ve idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız sonuçlar zararların doğması şartlarının bir arada bulunması halinde yürütmenin durdurulmasına kararı verilebileceği düzenlenmiştir.

Üst derece mahkemelerince yapılacak inceleme sonucunda bozma nedenlerinin bulunmaması halinde temyiz istemi reddedilir ve mahkeme kararı onanır.Bu karara karşı başvurulabilecek yol kararın düzeltilmesi yoludur.Yapılan inceleme sonucunda bozma sebeplerinin varlığı tespit edilirse ilk derece mahkemesinin kararı bozulur ve dosya ilgili mahkemeye gönderilir.Mahkemeye gönderilen karar üzerine mahkemece bozma kararına uyma kararı verilebileceği gibi ilk kararda da ısrar edilebilir.Israr üzerine Danıştay'ın ilgili dava daireleri genel kurulunca verilecek kararlara uyulması zorunludur.

b. İtiraz

İtiraz yolu İdari Yargılama Usulü Kanununun üçüncü bölümünde düzenlenmiştir.Her ne kadar itiraz olarak nitelendirilmiş ise de bu itiraz yolu bir tür temyiz yoludur.Zaten Kanunda temyiz yoluna benzetilerek düzenlenmiştir.^{7*7} İtiraz temyizinki şekil ve usullerine tabidir.Kararların üst mahkeme olan Danıştay'da incelenmesini ifade eden temyiz yolundan ayırt etmek için buna itira yolu denmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi uyarınca idare ve vergi mahkemelerince tek hakimle verilen nihai kararlara karşı mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 (otuz) gün içinde görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,hukuka aykırı karar verilmiş olması,usul hükümlerine uyulmamış olması sebeplerine dayanılarak BİM nezdinde itiraz yoluna gidilir.

Temyiz veya İtiraz istemlerinde yürütmenin durdurulması başlığını taşıyan 52.maddenin "Temyiz ve itiraz yoluna başvurulmuş olması hakim,mahkeme ve Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz" açık ifadesiyle itiraz kararın yürütülmesini durdurmaz ancak Bölge İdare Mahkemesi talep edilmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

¹⁸¹GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetmelik Yargı**,14. Bası,Ankara,2001.

İtiraz üzerine yapılacak inceleme neticesinde itiraz sebeplerinin olmadığına kanaat getirilirse Mahkeme kararı onanır.İtiraz sebeplerinin varlığına hükmedilirse Bölge İdare Mahkemesince dosya ilk derece mahkemesine gönderilmeyip işin esası hakkında kendisi karar vermektedir. Bu yönüyle de temyiz incelenmesinden ayrılmaktadır.İtiraz ilk inceleme üzerine verilen nihai kararlara ilişkin Bölge İdare Mahkemesince bu itiraz yerinde görürse kararı bozarak ilk derece mahkemesine gönderir.Yani uyuşmazlığı esastan karara bağlamaz.Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar kesindir bu nedenle temyiz edilmesi mümkün değildir.

c. Kararın Düzeltilmesi

Kararın düzeltilmesi üst mahkeme tarafından temyiz incelemesi sonucunda verilen nihai kararın karar henüz kesinleşmeden aynı mahkemede tekrar gözden geçirilmesini sağlayan kanun yoludur.Bu imkanla temyiz ya da itiraz merciinin kararının da tekrar gözden geçirilmesi eğer bir sakatlık varsa düzeltilmesi imkanı tanınmış olmaktadır.

Kararın düzeltilmesi yolu yeni bir dava değildir.Verilmiş bir yargı kararının bu kararı veren yargı yerince bir defa daha hukuka uygunluk bakımından yasada öngörülen sebeplerle gözden geçirilmesidir.¹⁸² İdari Yargılama Usulü Kanununun Kararlara Karşı Başvuru Yolları başlıklı üçüncü bölümünde yer alan kararın düzeltilmesine ilişkin 54. maddede,Danıştay Dairelerinin ve İdari ve Vergi Dava Dairelerinin temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltme talebinde bulunulabileceği ifade edilmiştir.

Kararın düzeltilmesini düzenleyen 54. ve 55. maddelerde karar düzeltme aşamasında yürütmenin durdurulması hakkında bir düzenleme bulunmama ile birlikte 55. maddenin 5. fıkrasında yapılan atıf uyarınca temyiz ve itiraz aşamasında yürütmenin durdurulması için geçerli olan hükümler burada da geçerli olacaktır.Mahkeme yapılan inceleme sonucunda karar düzeltmeye konu karar ve bu karar ile birlikte idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir.

İYUK'un 54. Maddesinde,kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların karada karşılanmamış olması,bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,kararın usul ve kanuna

¹⁸²GÖZÜBÜYÜK /TAN , age.,s.1065.

aykırı olması,hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması sebepleriyle BİM ve Danıştay'ın temyiz ve itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı 15 (on beş) gün içinde karar düzeltme yoluna gidileceği ifade edilmiştir.

Yapılan inceleme neticesinde karar düzeltme isteminin kanunda belirtilen sebeplere dayanmadığına kanaat getirilirse istemin reddine karar verilir. Düzeltme sebeplerinin varit olması halinde yargı yeri davayı yeniden görmeye başlar ve yeniden karar verir.

2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş kanun yoluna olağanüstü kanun yolu denilmektedir.¹⁸³Kararın süresinde temyiz-itiraz edilmemesi,temyiz-itiraz edilip feragat edilmesi,temyiz-itiraz yerince hükmün onanması gibi durumlarda karar şekli anlamda kesinleşmiş olur.Karar kesinleştikten sonra kural olarak aynı konuda aynı sebebe dayanılarak ve aynı taraflar arasında yeni bir dava açılmaz.Ancak ağır yargılama hataları yapılarak hukuka aykırı karar verilmiş olabilir.İşte bu ihtimal göz önüne alınarak olağanüstü kanun yolu öngörülmüştür.

Olağanüstü kanun yolları daha çok kararların kesinleştiği, ilgililerin üst hukuk yollarını tüketmedikleri halde kamu düzeninin sarsılması endişesinden kullanılır.

a. Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay'ın, vergi mahkemelerinin, bölge idare mahkemelerinin ve idare mahkemelerinin kesin hüküm niteliğindeki kararları üzerine kanunun ilgili maddesindeki şartlar oluştuğunda yargı sürecinin tekrar başlatılmasıdır. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.Yargılamanın yenilenme şartları İYUK'un 53.maddesinde yargılamanın yenilenmesi sebepleri ,karardan sonra yeni bir belgenin ortaya çıkmış olması,hükme esas alınan belgenin sahteliğinin anlaşılması,hükme esas alınan ilamın kesin bir hükümle kalkması,bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi,hile kullanılmış olması,yetkisiz kimselerin huzurunda davanın görülmesi davaya bakması yasak olan hakimin hüküm vermesi,çelişik hükümlerinin varlığı,şeklinde sayılmıştır.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin olarak yapılan inceleme neticesinde şartların bulunmadığına kanaat getirilirse istem reddedilir.Yargılamanın yenilenmesi şartlarının

¹⁸³GÖZÜBÜYÜK /TAN ,age., s. 1067.

varlığına hükmedilirse Mahkeme yapacağı yargılama sonucunda eski kararını yerinde bulabileceği gibi önceki kararını kısmen veya tamamen değiştirebilir.

b. Kanun Yararına Bozma

İYUK'un 51. maddesinde kanun yararına bozma düzenlenmiştir. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır. "Mahkeme kararlarının bir kısmı, temyiz edilmelerinin mümkün olmaması, diğer bir kısmı da taraflarca temyiz edilmemesi nedeniyle ya da temyiz edilmesine rağmen temyiz dilekçesinin reddi nedeniyle, temyiz incelenmesinden geçmemiş olabilir. Bu ve benzeri durumdaki mahkeme kararları için kanun yararına temyiz söz konusu olabilmektedir."¹⁸⁴

Henüz taraflara tebliğ edilmemiş veya tebliğ edilmekle birlikte itiraz ya da temyiz süresi geçmemiş kararlar ile temyiz incelemesinden geçmiş kararların kanun yararına temyizi istenemez.

Kanun yararına bozma belli bir süre ile sınırlandırılmamıştır.Öğretide kamusal bir yarar bulunduğu ve güncel bir uygulama bir uygulama için bu yola başvurunun düşünülebileceği çok eski hukuki konuların kanun yararına bozmaya konu olmaması ifade edilmektedir.¹⁸⁵

Bölge İdare Mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı sonucu ifade edenler için kanun yararına bozma yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmıştır.Danıştay Başsavcısı bu yetkisini resen kullanabileceği gibi ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine kullanır.

Kanun yararına bozma usulü tamamen hukuki bir denetim olduğundan inceleme sonucunda verilecek bozma kararı tarafların hukuki durumunu etkilemez.Bozmaya konu olan kararın kesin hüküm niteliği devam eder.Bozma kararının amacı bundan sonraki uygulamalara yön vermektir.

¹⁸⁴AYAZ Garip/SÖNMEZ Erdal, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s. 410.

¹⁸⁵GÖZÜBÜYÜK Şeref/DİNÇER Güven,**İdari Yargılama Usulü**,2. Bası,Ankara1999,s.927.

c. İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru Yolu

"Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir."¹⁸⁶

Vergilendirme yetkisinin devletin egemenlik yetkisine dayanması bu yetkinin keyfi, hukuk dışı yasa ve işlemlerle kullanılacağı anlamına gelmemektedir. Uluslararası mekanizmaların bağlayıcılığının arttığı günümüzde vergilendirme yetkisi konusunda devletlere geniş bir takdir hakkı tanınmamaktadır.

AİHM vergilendirme süreciyle ilgili başvuru yapılan uyuşmazlıkları mülkiyet hakkıyla ilgili olduğu için AİHM 1 Nolu Protokolün 1. maddesi kapsamında değerlendirmiştir.¹⁸⁷ Zira vergilendirme yetkisinin kullanılması, yönetilenlerin mülkiyetlerinde rızaları dışında düzenlemelerin yapılması sonucunu doğurmaktadır. "Vergi, devletin ve/veya vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla kişilerden, hukuki cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir. Vergi vergilendirme yetkisine sahip olan idareler tarafından gerçek ve tüzel kişilerden kamu hizmetlerinin genel karşılığını oluşturmak amacıyla hukuki cebre dayanarak iade edilmemek üzere ve para olarak istenmekte ya da alınmaktadır."¹⁸⁸ Ancak, mahkemenin hangi vergisel uyuşmazlıkları sözleşme kapsamında değerlendirdiğini bilmek gerekir. "Avrupa İnsan Hakları Hukuku" gerek sözleşme metni gerek sonradan eklenen protokoller gerekse de mahkeme içtihatlarıyla gelişmektedir.

Devletin vergi salma ve vergileri belirleme yetkisi AİHM kararları ile sözleşme ile bağdaşmaz bulunmuştur. Ancak mahkemenin içtihatlarında vergi salma ve vergilerin belirlenme yetkisi, şu an için sözleşme dışı tutulsa bile eşitlik, silahların eşitliği, hukuka uygunluk bloku, hukuktaki gelişmeler ve işlemlerin eşitliği ilkesi gibi ölçütlere göre yeni kararlar ile sözleşme kapsamına alınabilecektir.¹⁸⁹

¹⁸⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, *age.*, s. 33.

¹⁸⁷ DİNÇ Güney, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı*, İzmir Barosu Yayınları, İzmir 2006, s. 13.

¹⁸⁸ KARAKOÇ Yusuf, ed. Feridun YENİSEY/Gülşen GÜNEŞ Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2006, s. 25-34.

¹⁸⁹ DİNÇ Güney, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı*, İzmir Barosu Yayınları, İzmir 2006s. 15.

Ülkemiz aleyhine AİHM'e yapılan bireysel başvurularda belli bir usulün takip edilmesi gerekmektedir. Bunlar; iç hukuk yollarının tüketilmesi, altı ay kuralı, başvurunun kimliğinin belli olması, başvurunun daha önce komisyonca incelenmiş bir başvuru ile aynı olmaması, aynı konuda başka bir uluslararası yere başvurunun yapılmamış olması, başvurunun sözleşme ile bağdaşmayan nitelikte olmaması, başvurunun açıkça temelden yoksun olmaması, başvuru hakkının kötüye kullanılmaması gerekir.

SONUÇ

Ödeme emri, vergilendirme sürecinde tesis edilen önemli ve sui generis kendine özgü özellikleri olan bir idari işlemdir. Ödeme emrinden vergi hukuku ile ilgili düzenlemelerde ve kaynaklarda cebri tahsil yöntemi ya da cebri tahsil aracı olarak söz edilir. Vergi icra hukukunun temelini oluşturan 6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde ödeme emri cebri tahsil yöntemleri arasında sayılmamış, 55. maddesinde ise cebri tahsil yöntemleri uygulanmadan önce kamu borçlusuna tebliği zorunlu bir bildirim olarak düzenlenmiştir.

Ödeme emrinin önemi (teminatlı alacaklar hariç) bu belgenin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği sürece, alacaklı amme idaresinin, cebren tahsil yollarına başvurma imkanının bulunmamasında ortaya çıkmaktadır. Yükümlü açısından işlem ise, cebri tahsil yöntemleri olan haciz, iflasın istenmesi gibi usullerin uygulanmasından önce borcun varlığından haberdar olunması ve yükümlüye son bir hak tanınmasıdır.

Vergilendirme sürecinin tahsil aşamasından önceki aşamalarında yükümlülerin idari işlemlerin gereğini yerine getirmemelerinin kısa vadede yaptırımını bulunmamaktadır, ödeme emrinde ise söz konusu hususların gereğinin yapılmaması halinde idarece, cebri tahsil yöntemleri uygulanabildiği gibi hapis cezası da uygulanabilmektedir. Yine tahsil dışındaki vergilendirme işlemlerine karşı dava açılması yürütmenin kendiliğinden durması sonucunu doğurduğu halde, ödeme emrine karşı açılan davalarda yürütmenin durması için, yargı yerinin bu yolda karar vermesi gerekmektedir. Ödeme emrinin diğer bir özelliği de ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık iddialarının işlemin neden unsuru yönünden sınırlandırılmış bulunmasıdır, halbuki vergilendirme ile ilgili diğer işlemlere karşı açılan davalarda böyle bir sınırlandırma bulunmamaktadır.

Ödeme emri tipik bir idari işlem olması nedeniyle bunun idari işlemin beş unsuru olan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırı olduğu iddia edilebilir. Neden unsuru yönünden yapılacak itirazlar, 6183 sayılı Kanunun 58. maddesindeki düzenleme ile sınırlandırılmıştır. Bu düzenlemeye göre ödeme emrine karşı (sebeple unsuruna ilişkin olarak) ancak kamu alacağının zaman aşımına uğradığı, ödendiği veya böyle bir borcun olmadığı iddiaları ileri sürülerek dava açılabilir. Bu hükmün zorunlu sonucu olarak da yargı yerlerinin

böyle bir davada hukuka aykırılık nedenlerini ancak sayılan bu itiraz sebepleri ile sınırlı olarak inceleyebilmesidir.

Haksız çıkma tazminatı uygulandığı haliyle, 6183 sayılı Kanunda, anayasal ilkeler ve içtihatlar doğrultusunda yeniden düzenlenmesi gereken konulardan biridir.

Ödeme emrindeki en önemli sıkıntı ve tartışmalar hem yargı yerlerinde hem de doktrinde belki de itiraz nedenlerinden olan "böyle bir borcun olmadığı" kavramı hususunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu kavram belirlilikten uzak, yoruma olabildiğince açıktır. Bu kapsama hangi durumların girdiği konusunda 6183 sayılı Kanunda veya diğer kanunlarda herhangi bir düzenleme yoktur. Belirtilmesi gereken bir diğer husus da vergi hukuku doktrininde bu konunun yeterince incelenmediği bu kavramın içinin yargı içtihatları ile doldurulmaya çalışıldığına görülmesidir. Yargı kararları incelendiğinde ise böyle bir borcun olmadığı kavramının kapsamı konusunda iki eğilimin bulunduğu görülmektedir.

Birinci görüşe göre, ödeme emrine karşı açılan davalarda ancak verginin hukuksal olarak bir borç haline gelip gelmediği incelenebilir. Bu kapsamda herhangi bir şekilde tarh edilip yükümlüsüne bildirilen vergi davaya konu edilmemek suretiyle tahakkuk ederek tahsil edilebilir hale gelmiş ise verginin maddi olarak var olup olmadığına ilişkin iddialar ödeme emri aşamasında incelenemez. Verginin maddi olarak ortaya çıkmadığına ilişkin en önemli iddialar ise, vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği (örneğin gelir veya kurumlar vergisine tabi bir faaliyetin bulunmadığı, katma değer vergisine tabi bir mal tesliminin veya hizmet ifasının olmadığı gibi) vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte, işlemin vergiden istisna edildiği veya işlemi yapanın vergiden muaf olduğudur.

İkinci görüşe göre ise istisna ve muafiyete ilişkin iddialar ödeme emri aşamasında incelenebilir. Ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine ilişkin iddialar, bunun tereddüte yer vermeyecek şekilde, iddia eden tarafından ispat edilmesi halinde, sınırlı olarak incelenebilir. Tarh aşamasında olduğu gibi idari yargı yerlerince, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediği veya bunun idarece geçerli belgelerle ortaya konup konmadığı re'sen araştırılamaz.

Bunların dışında, verginin tarh zamanaşımına uğradığı veya tarha ait vergi ve ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediğine yönelik iddiaların, böyle bir borcun olmadığı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği dolayısıyla ödeme emri

aşamasında incelenip incelenemeyeceği uzun bir süre tartışma konusu olmuş ise de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarıyla, bu iki hususun ödeme emri aşamasında da incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılarak tartışmalara son verilmiştir.

Bu konuda vergi yargısı açısından vergilendirme sürecinin bir bütün olarak ele alınması gerektiği kanaatini taşıyoruz. Bu sürecin herhangi bir aşamasında ortaya çıkan bir hukuka aykırılık vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında tesis edilen işleme karşı açılacak davada incelenebilmelidir. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediği hususu da herhangi bir sınırlama olmaksızın incelenebilmelidir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine ilişkin iddianın ödeme emri aşamasında incelenmemesi, herhangi bir şekilde hukuksal olarak ortaya çıkan ancak maddi anlamda var olmayan bir verginin tahsil edilmesine yol açar. Bu durumun ise 1982 Anayasası'nda düzenlenen vergide eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturacağı hususu tartışmasıdır.

Çalışmamız içerisinde yer verilen yargı kararlarından da görüleceği üzere ödeme emrine karşı açılan davalarda ileri sürülebilecek böyle bir borcun olmadığı iddiasının kapsamı, süreç içinde, sürekli olarak genişletilmiştir. Bu genişlemenin bundan sonra da devam edeceği düşüncesindeyiz. Çalışmamamızın özü itibari ile de sürekli belirtildiği üzere kamu yararı ile kişisel yararın hiçbir şekilde birbirine feda edilmemesini ve ikisi arasında hassas bir dengenin kurulmasını amaçlayan idari yargının temel ilkelerinin de bunu gerektirdiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

AKMANSU Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları, Ankara, 1954.

ALTIPARMAK Cüneyt, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, s.244-271.

AYAZ Garip/SÖNMEZ Erdal, Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999,

BÜLBÜL Duran, Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi, Ankara, 2003.

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

CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, (Kanuni Temsilci), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994.

ÇELİK Binnur, Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2001.

ÇİFTÇİ Erhan, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar", Yaklaşım, S.58.Ekim 1999.S.75-89.

DİNÇ Güney, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, 2006.

DOĞRUSÖZ Bumin, "Mali Tatil ve Süre Karmaşası", Referans Gazetesi, (erişim)<http://www.referans.com.tr..30.10.2010>.

DOĞRUSÖZ Bumin, "Hukuk Devletinde Ödeme Emrine Dava Açma Süresi", Referans Gazetesi, (erişim)<http://www.referans.com.tr.,30.10.2010>.

DOĞRUSÖZ Bumin, "Ödeme Emrinde Üç İddia", Referans Gazetesi, (erişim)<http://www.referans.com.tr.,30.10.2010>.

DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri", Referans Gazetesi, (erişim)<http://www.referans.com.tr.,30.10.2010>.

DOĞRUSÖZ Bumin, "Haksız Çıkma Tazminatı", Referans Gazetesi,
(erişim) <http://www.referans.com.tr>, 30.10.2010.

DÖNMEZ Recai, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip (Vergi İcra Hukuku)**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

DÖNMEZ Recai, "Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler",
(erişim) <http://mail.anadolu.edu.tr>, 30.10.2010.

DÖNMEZ Recai, "İcra İflas Hukuku İle Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", Yaklaşım, Eylül 2003, s.34-40.

GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetmelik Yargı**, 14. Bası, Ankara, 2001.

GÖZÜBÜYÜK Şeref/DİNÇER Güven, **İdari Yargılama Usulü**, 2. Bası, Ankara, 1999.

GÖZÜBÜYÜK Şeref/TAN Turgut, **İdare Hukuku-İdari Yargılama Huku**, C.II, Ankara, 1999.

GÜLSEVEN Mustafa, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınları, Ankara, 1999.

GÜNER Sedat, **Tüm Mevzuatıyla Birlikte 6183 ve 7201 sayılı Kanunlar (İçtihatlı ve örnekli)**, İstanbul Matbaacılık, Ankara, 1999.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi**, ed. Feridun YENİSEY/Gülşen GÜNEŞ Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri; **Vergi Hukuku**, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2006, s.25-34.

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

KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhal, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2005.

ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları,3. Bası,İstanbul,1966.

ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami,Vergi Hukuku,Turhan Yayınları,11. Baskı,Ankara,2003.

ÖZAY İl Han,Gün Işığında Yönetim,Alfa Yayınları,İstanbul,2002.

SEVEN Bülent, "Türk Vergi Hukukunda Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı",(erişim),<http://www.turkhukuk sitesi.com..30.10.2010>.

SEVİĞ Veysi, "Anayasa ve Vergi Hukuku İlişkisi",Referans Gazetesi,(erişim)<http://www.referans.com.tr..30.10.2010>.

ŞAMLIOĞLU Servet/ÖZBALCI Yılmaz,Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Yorum Açıklamaları,Feryal Matbaacılık,Ankara,1994.

TOSUNER Mehmet/ARIKAN Zeynep, Vergi Usul Hukuku,İlkem Ofset,İzmir,2004.

TOP Zühal, "Ödeme Emrine İtirazı Kaybedenin %10 Haksız Çıkma Zammı Ödeyeceği",Yaklaşım,S.125.mAYIS 2003.

ÜNLÜ Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,Seçkin Yayınevi,Ankara,1995.

ÜZELTÜRK Hakan, "Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar ve Mükellef Hakları",Dünya Online,(erişim)<http://www.dunyaonline.com.tr.30.10.2010>.