

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNDE ÖDEME EMRİ
UYGULAMASI VE ÖDEME EMRİNE İTİRAZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Arzu POLAT

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Duran BÜLBÜL

Ankara - 2014

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNDE ÖDEME EMRİ
UYGULAMASI VE ÖDEME EMRİNE İTİRAZ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

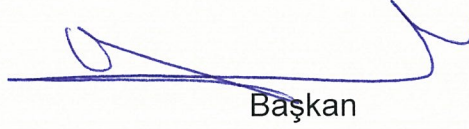
**Hazırlayan
Arzu POLAT**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Duran BÜLBÜL**

Ankara - 2014

ONAY

Arzu POLAT tarafından hazırlanan “*Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması ve Ödeme Emrine İtiraz*” başlıklı bu çalışma, 04.03.2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Başkan

Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ

Üye

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL



Üye

Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL



ÖZET

POLAT, Arzu. Kamu Alacağıın Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması ve Ödeme Emrine İtiraz, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2014.

Devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gelir elde etmesi ve alacaklarını zamanında tahsil etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, kamu hizmetlerinin sunumunda sıkıntılar ortaya çıkacaktır. Devletin kamu alacaklarını zamanında tahsil edemediği durumda, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde başvuracağı cebri tahsil yolları bulunmaktadır. Ancak bu yollara başvurmadan önce son bir kez borçluyu uyarmak için borçluya bir ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emrine borçlunun vereceği yanıt ile tahsil işlemi gerçekleştirilmektedir. İdari bir işlem olan ödeme emrine karşı borçlunun itiraz etme hakkı da bulunmaktadır.

Bu çalışmanın;

- Birinci bölümünde, kamu alacağı kavramı üzerinde durularak, kamu alacağında taraflar ve kamu alacağının korunması incelenecek,
- İkinci bölümünde, kamu alacağının cebren tahsilinde ödeme emri uygulaması ve ödeme emrinin tebliği sonrası durumlar analiz edilecek,
- Üçüncü bölümünde ise, ödeme emrine itiraz (dava açılması) ve itirazın sonuçları ile itirazın reddi durumunda haksız çıkma zammı değerlendirilerek,

Kamu alacağının cebren tahsilinde ödeme emri uygulaması ve ödeme emrine itiraz konusunun analizi yapılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler:

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

ABSTRACT

POLAT, Arzu. Execution of Order of Payment and Objection to The Order of Payment in Forcible Collection of Public Claim, Master Thesis, Ankara, 2014.

Government needs to obtain income and collect the claims for financing of public services. There are different ways which are referred to the law “Article Number 6183” that can be referenced when government did not collect the public claims in time. However, the order of payment should be notified to public debtors one last time before contacting these ways. Collection process is carried out with the response of debtors to the order of payment. Also debtors have right to appeal against to order of payment which is an administrative procedure.

In this study;

- The parties of public claims and the protection of the public claims are examined with emphasis on the concept of public claims in the first part,
- The execution of order of payment in forcible collection of public claim and status of after notification order of payment are analyzed in the second part,
- Unfair hike out in case of rejection of objections is evaluated with the objection (indictment) to order of payment and the results of the objection in the third part,

The matter of execution of order of payment and objection to the order of payment in forcible collection of public claim will be tried to analysis.

Key Words:

1. Public Claim
2. Forcible Collection
3. Order of Payment
4. Administrative Act
5. Objection to Order of Payment

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında kamu alacağının cebren tahsilinde ödeme emri uygulaması analiz edilerek, ödeme emrinin tebliği ve tebliğ sonrası ödeme emrine itiraz durumu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Devletin bireylere olan hizmet ve mal sunumunun sürekliliği için gelir elde etmesi gerekmektedir. Devletin akla gelen ilk gelir kaynağı ise vergilerdir. Devlet elde etti vergi gelirleri ile sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamaktadır. Tek gelir kaynağı vergiler de değildir, resim harç, katılma payları ve birçok kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları mevcuttur.

Bireyler her zaman vadesinde ve rızaen kamu alacakları öde(ye)memektedir. Böyle durumlarda alacaklı kamu idaresi 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde kamu alacağını korumak için bir takım tedbirler almakta ve cebren tahsil yollarına başvurmak durumunda kalmaktadır. Cebren tahsil uygulamadan önce ise kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ etmekte ve bu ödeme emri ile borcunu 7 gün içerisinde ödemesi gerektiğini veya mal bildiriminde bulunması gerektiğini bildirmektedir.

Bir idari işlem olan ödeme emrinin tebliği ve uygulanmasında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygunluk sağlanmalıdır. Aksi takdirde borçlunun ödeme emrine itiraz hakkı doğmaktadır.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	ix
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI KAVRAMI, KAMU ALACAĞINDA TARAFLAR VE KAMU ALACAĞININ KORUNMASI

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI	2
A. Kamu Alacağı Kavramı	2
B. Kamu Alacağı Kapsamı	4
1. Asli Nitelikteki Kamu Alacakları	5
2. Fer'i Nitelikteki Kamu Alacakları	6
3. Diğer Kamu Alacakları	7
4. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar	8
II. KAMU ALACAĞINDA TARAFLAR	9
A. Kamu Alacaklısı	9
B. Kamu Borçlusu	10
1. Gerçek Kişiler	11
2. Tüzel Kişiler	12
3. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	16
4. Kanuni Temsilciler	19
5. Kefil	21
6. Mirasçılar	21
III. KAMU ALACAĞININ KORUNMASI	22
A. Teminat İsteme	22

1. Teminat İsteme Nedenleri	24
2. Teminat Olarak Kabul Edilebilecek Değerler	24
B. İhtiyati Haciz	25
1. İhtiyati Haciz Uygulama Nedenleri.....	26
2. İhtiyaten Haczolunan Malların Borçluya Ya Da Üçüncü Kişilere Bırakılması	29
a. Borçluya Bırakılması	29
b. Üçüncü Kişilere Bırakılması	30
3. İhtiyati Hacze İtiraz	30
4. İhtiyati Haczin Kaldırılması	31
C. İhtiyati Tahakkuk	32
1. İhtiyati Tahakkuk Nedenleri	32
2. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları ve Düzeltilmesi	34
3. İhtiyati Tahakkuka İtiraz	35
D. Diğer Koruma Önlemleri.....	36
1. Rüçhan Hakkı	36
2. İptal Davası.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞININ TAHSİLİ VE ÖDEME EMRİ UYGULAMASI

I. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİ.....	39
A. Rızaen Ödeme	39
B. Cebren Tahsil	40
1. Cebren Tahsil Şekilleri.....	41
a. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi	41
b. Haciz	42
c. İflas	45
II. ÖDEME EMRİ KAVRAMI VE DÜZENLENME GEREKÇESİ.....	46
A. Ödeme Emri Kavramı	46
B. Ödeme Emrinin Düzenlenme Gerekçesi	47
1. Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi	47
2. İhbarnameye Rağmen Kamu Alacağının Ödenmemesi.....	48

III. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK ÖDEME EMRİ VE UNSURLARI	48
A. İdari İşlem Kavramı	48
1. İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Ödeme Emri.....	49
2. İdari İşlemin Türleri Bakımından Ödeme Emri	50
B. Bir İdari İşlem Olan Ödeme Emrinin UNSURLARI.....	51
1. Yetki Unsuru Bakımından	52
2. Şekil Unsuru Bakımından	53
3. Sebep Unsuru Bakımından	54
4. Konu Unsuru Bakımından	56
5. Amaç Unsuru Bakımından.....	57
IV. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ VE TEBLİĞİ SONRASI DURUM.....	57
A. Ödeme Emrinin Tebliği	57
1. Belediye Sınırları İçinde Ödeme Emrinin Tebliği	59
2. Belediye Sınırları Dışında Ödeme Emrinin Tebliği.....	60
3. Özel Durumlarda Ödeme Emrinin Tebliği	61
a. Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emrinin Tebliği	61
b. Borçlunun Mallarının Üçüncü Kişilerin Elinde Olması Durumunda Ödeme Emrinin Tebliği	62
c. Borçlunun Ölümü Durumunda Ödeme Emrinin Tebliği.....	62
B. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası Durum	64
1. Borcun Ödenmesi.....	64
2. Borcun Ödenmemesi (Mal Bildiriminde Bulunma)	65
3. Mal Bildiriminde Bulunulmamasının Sonuçları.....	67
a. Cezai Yaptırımlar.....	67
b. Hukuki Yaptırımlar	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÖDEME EMRİNE İTİRAZ VE İTİRAZ SONUÇLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

I. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ VE İTİRAZ NEDENLERİNİN

DEĞERLENDİRİLMESİ.....	71
A. Ödeme Emrine İtiraz	71
B. Ödeme Emrine İtiraz Nedenleri	71
1. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası	72
2. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası	73
3. Borcun Zamanaşımına Uğradığı İddiası	74
4. Ödeme Emrinin Unsurlarında Hukuka Aykırılık	75
a. Yetki Unsurunda Hukuka Aykırılık	75
b. Şekil Unsurunda Hukuka Aykırılık	76
c. Sebep Unsurunda Hukuka Aykırılık	77
d. Konu Unsurunda Hukuka Aykırılık.....	80
e. Amaç Unsurunda Hukuka Aykırılık.....	81

II. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ YERİ VE SÜRESİNİN

DEĞERLENDİRİLMESİ.....	82
A. Ödeme Emrine İtiraz Yeri	82
1. Görevli Yargı Yeri	82
2. Yetkili Yargı Yeri	83
B. Ödeme Emrine İtiraz Süresi	84
1. İtiraz Süresi İle İlgili Genel Esaslar	84
2. Adli ve Mali Tatilin İtiraz Süresine Etkileri	86

III. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. İtirazın Kabulü	89
B. İtirazın Kısmen Kabulü Veya Kısmen Reddi.....	90
C. İtirazın Reddi	91
1. İtiraz ve Temyiz	92
2. Düzeltme Talebinde Bulunma.....	94
D. İtirazın Reddi Durumunda Haksız Çıkma Zammı	95
1. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebilme Nedeni	97

2. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebilme Zamanı.....	97
3. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebileceği Kişiler	98
4. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebileceği Miktar	99
5. Haksız Çıkma Zammının Ödeneceği Zaman.....	99
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA	105
EKLER.....	111
Ek 1. Ödeme Emri Belgesi.....	111

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bknz	: Bakınız
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
DSİ	: Devlet Su İşleri
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
İİK	: İcra İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TEK	: Tahsili Emval Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1. TEK veya AATUHK'ya Atıf Yapan Kanun Hükümleri ve Alacak Türleri	9
Tablo 2. İhtiyati Haciz ile Kesin Haczin Karşılaştırması	43
Tablo 3. Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi	92
Şekil 1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları	4

GİRİŞ

Bireylerin bir arada yaşaması sonucu ortak ihtiyaçları ortaya çıkmaktadır. Devlette bireylerin ihtiyacını karşılayabilmek için mal ve hizmet sunmaktadır. Devletin mal ve hizmet sunumunun sonucu devlet ile birey arasında bir borç ilişkisi doğmaktadır. Devlet sunduğu hizmetlerin finansmanını ise vergilerin tahsil edilmesi ile sağlamaktadır. Türk Vergi Hukukunda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), geniş anlamda vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına ilişkin kurallarını düzenleyerek, devletle birey arasındaki bu borç ilişkisine yönelik esaslara ayrıntılı olarak yer vermiştir.

Bireylerin borçlarını zamanında ödememesi durumunda alacaklı kamu idaresi cebren tahsil yöntemine başvuracaktır. Bunun için yetkili olan vergi dairesi, borçluya ödemede bulunması için ödeme emri düzenleyerek tebliğ edecektir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içerisinde ödeme yapabilir, mal bildiriminde bulunabilir veya ödeme emrine itiraz edebilir.

Ödeme emrine itiraz edilmesi yani dava açılması durumunda ise, dava kabul edilebilir, kısmen veya tamamen reddedilebilir. Borçlu, davasının reddedilmesi durumunda reddedilen kısım üzerinden %10 zamlı bir şekilde kamu alacağını ödemek durumunda kalacaktır. Bu zamma “Haksız Çıkma Zammı” adı verilmiş olup, iyi niyetli olmayan borçluların yargı mercini oyalaması ve kamu alacağının tahsilini geciktirmesi engellenmeye çalışılmaktadır. Ancak iyi niyetli olan borçluların da dava açmasını caydırarak anayasaya aykırı bir durum yaratmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI KAVRAMI, KAMU ALACAĞINDA TARAFLAR VE KAMU ALACAĞININ KORUNMASI

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

A. Kamu Alacağı Kavramı

Alacak kavramı, en temel anlamıyla “*bir hesap gereğince daha alınmamış olan ve alınması gereken para, mal ve benzeri şey*¹” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devletin kamu hizmeti sunabilmesi için Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak koyduğu yükümlülükler kamu gelirleri olarak tanımlanmakta ve bu kamu gelirleri tahakkuk aşamasını geçerek tahsil edilebilir bir aşamaya gelerek kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır².

Kamu alacağı, devletin kamu gücü ve egemenlik hakkından doğan ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır³. Bir başka tanıma göre ise kamu alacağı, devletin kamu gücünden doğan alacakları yanında hizmet sunumuna karşılık alınan paralar ve hizmetlerin uygulanabilmesi için idari sözleşmelerden doğan alacakların bütünüdür⁴.

Kamu alacağı, kamu alacaklarının takip ve tahsil esaslarını düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)⁵ ile “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası,*

¹Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (Erişim: 20.09.2013, www.tdk.gov.tr)

² Hasan ŞENER, “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1984, S.70, s.11-12.

³ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 13.basım, Turan Kitabevi, Ankara 2006, s.159.

⁴ Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.basım, İsmail Akgün Yayınları, İstanbul 1966, s.1648.

⁵ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları” ve “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu(TEK)’na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar” olarak tanımlanmaktadır.

Bir alacağın var olabilmesi için, borçlu ve alacaklı adı altında iki tarafın var olması gerekmektedir. Bu taraflardan herhangi biri devlet veya devleti oluşturan kesimlerden ise, bu alacağın kamu alacağı olduğu söylenebilir. Ancak, “bir alacağın kamu alacağı olabilmesi için sadece bir tarafın devlet olması yeterli midir” sorusu akla gelmektedir. Devletin kamu alacağı olduğu gibi özel alacakları da söz konusudur. AATUHK maddelerinden de anlaşılacağı üzere devletin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacakları kamu alacağı kapsamına girmemektedir. Kamu alacakları için AATUHK hükümleri uygulanırken, devletin özel hukuktan doğan bu tür alacakları için İcra İflas Kanunu(İİK)⁶ hükümleri uygulanmaktadır. Kanunda belirtilen bir diğer husus ise, tahsillerine ait kuralların bu kanunda belirtilmediği veya bu kanuna atıf yapılmadığı alacaklar kamu alacağı kapsamında yer almamaktadır. Ayrıca kanunda kamu alacakları devlete, il özel idareleri ve belediyelere ait olan alacaklar olarak tanımlanmakla birlikte, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁷’nda yer alan özel bütçeli idareler, düzenleyici denetleyici kurullar ve sosyal güvenlik kurumları alacakları özel kanunlarında AATUHK’ya yapılan atıf gereği AATUHK hükümlerine göre tahsil edilecektir⁸.

⁶ 09.06.1932 tarih ve 2004 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Tamer BUDAK, Serkan BENK, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business and Economics Research Journal**, Volume 2, Number 2, 2011, s.63. (Erişim: 20.09.2013, www.berjournal.com).

B. Kamu Alacağı Kapsamı

AATUHK'nın birinci maddesi ve ikinci maddesinde yer alan hükümlere göre kamu alacaklarını asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, diğer kamu alacakları (kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları ve takip giderleri) ve özel kanunlarda AATUHK'ya göre tahsili öngörülen alacaklar olarak Şekil 1'de görüleceği üzere dört grup altında incelemek mümkündür.

Şekil 1. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları



Kaynak: Adnan GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2.Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s.5.

AATUHK'da kamu alacakları sıralandıktan sonra “gibi” edatının kullanılması, sayma mı sınırlama mı amacıyla kullanıldığı konusunda tartışmalara yol açmıştır⁹. Ancak bir sonraki maddede kanuna atıf yapılan

⁹ “Gibi” edatının asli alacakların sınırı olduğu görüşü için bkz: Serkan AĞAR, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009, s.33. “Gibi”

alacakların da kamu alacağı kapsamında değerlendirileceğinin belirtilmesi “gibi” edatının sayma amacıyla kullanıldığını göstermektedir.

1. Asli Nitelikteki Kamu Alacakları

Asli nitelikteki kamu alacakları, vergi, resim, harç, para cezaları, vergi cezaları ve muhakeme giderlerinden oluşmaktadır.

“Vergi, devletin kamu hizmeti sunabilmek ve harcama yapabilmek amacıyla gücü olanlardan aldığı karşılıksız ve cebri parasal ödemelerdir.

Resim, bir hizmet veya iş sunmayı üstlenenlere devletin verdiği izin karşılığı alınan paralardır.

Harç, bir kamu hizmetinden özel yarar sağlayan kişilerden alınan paralardır.

Para cezaları, kanunlara aykırılığın sonucu uygulanan adli veya idari para cezalarıdır.

Vergi cezaları, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle uyulmaması nedeniyle uygulanan yaptırımlardır.

Muhakeme giderleri ise, ceza tahkik ve takiplerine ait giderlere karşılık alınan paralardır.¹⁰”

Kamu alacağı kamu geliri gibi düşünülüp vergi alacağı olarak anlaşılabılır. Kamu alacağı ile vergi alacağı devlet gücünden kaynaklanması ve karşılıksız olması bakımından benzer olmakla birlikte birbirine karıştırılmamalıdır, keza vergi alacağı daha geniş kapsamlı olan kamu alacağının bir alt çeşididir. Ayrıca vergi alacağı kamu hizmet sunumunun karşılığı olarak alınırken, kamu alacaklarının her birinin alınış amacı farklıdır

edatının asli alacakları saymak için kullanıldığı görüşü için bkz: Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 572.

¹⁰ GERÇEK, a.g.e., s.5-6.

ve vergi alacağı vergi kanunlarından doğarken, kamu alacağı vergi kanunundan doğabileceği gibi idari bir sözleşmeden de doğabilmektedir¹¹.

2. Fer'i Nitelikteki Kamu Alacakları

Fer'i nitelikteki kamu alacakları, asli nitelikli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi sonucu devletin uğramış olduğu ekonomik kaybı karşılamak amacıyla ortaya çıkan ikincil kamu alacaklarıdır¹². Bu alacaklar, gecikme zammı, haksız çıkma zammı, tecil faizi, gecikme faizi ve pişmanlık zammıdır.

AATUHK'da düzenlenen fer'i alacaklar gecikme zammı, haksız çıkma zammı ve tecil faizinden oluşmaktadır. Anılan kanun hükmüne göre; gecikme zammı, tahakkuk etmiş bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesi sonucu ortaya çıkan alacaktır. Haksız çıkma zammı ise, kamu alacağının tahsili için gönderilen ödeme emrine karşı itiraz da bulunulup, itirazın reddolunması durumunda kamu alacağının %10'u oranında hesaplanan alacaktır. Tecil faizi ise, asli kamu alacağının ödenmesinin ertelenmesi sonucu ortaya çıkan alacaktır.

Vergi Usul Kanunu¹³(VUK) ile düzenlenen fer'i alacaklar ise, gecikme faizi ve pişmanlık zammından oluşmaktadır ve bu kanun hükmüne göre; gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergilerin ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatları sonucu ortaya çıkan bir alacaktır. Pişmanlık zammı ise, hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen vergilerin pişman olunarak beyan edilip ödenmesi sonucu ortaya çıkan alacaktır.

Fer'i kamu alacakların ortaya çıkabilmesi için asli bir kamu alacağının olması ve vadesinde ödenmemesi gerekmektedir, bir diğer ifadeyle asli kamu alacağı olmadan fer'i kamu alacağından söz etmek mümkün değildir. Bu

¹¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi İcra Hukuku**, 2.Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon 2001, s.15.

¹² Metin TAŞ, **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, s.16.

¹³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

nedenledir ki fer'i kamu alacaklarının takibinin farklı bir usulle yapılması uygulamada sorunlar yaratacağından, fer'i kamu alacaklarında asli kamu alacakları ile aynı takip usulüne gidilmiştir¹⁴.

3. Diğer Kamu Alacakları

Devlet, il özel idare ve belediyelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmeti uygulamasından doğan alacakları diğer alacaklar olarak belirtilmekle birlikte, bu alacakların takip giderlerini de aynı kategoride değerlendirmek mümkündür.

Kamu hizmeti, kamu yararı ve çıkarı göz önünde bulundurularak toplumun genel ve ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılan etkinliklerdir. Burada kamu ölçütünü belirlemek zor olmakla birlikte, bir fiyat karşılığı satılamayan ve sunumu siyasal karar alma mekanizmasıyla belirlenen hizmetleri kamu hizmeti olarak nitelendirmek doğru olacaktır¹⁵.

Kanunda kamu hizmetleri geniş olarak açıklanmamakla birlikte “akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan alacaklar” ifadesi ile istisnalar belirtilmiştir. Ancak kamunun yapacağı akitlerden bazıları, örneğin yap-işlet-devret sözleşmeleri, idare hukuku kapsamına girer ki bunların kamu alacağı olarak nitelendirilmesi gerekmektedir¹⁶. Kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklara katılma payları, su bedelleri, imha giderleri, madenlerde devlet hakkı örnek olarak sayılabilir. Danıştay, “izinsiz açılan bir jeotermal kaynaktan akan suyun bedelinin, kamu hizmetinden kaynaklanan kamu alacağı olduğu ve AATUHK'ya göre takip ve tahsil edileceği” hükmünü vermiştir¹⁷.

Asli, fer'i ve kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacaklarının borçlunun rızası ile tahsil edilemediği durumlarda devletin zor kullanması

¹⁴ Ersan GÜNDEŞLİ, “Kamu Alacağı Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2004, S.414, s.123.

¹⁵ TAŞ, **a.g.e.**, s.17.

¹⁶ Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, Bursa 2009, s.460-463.

¹⁷ Dnş., 8.D., 14.04.2003 tarih ve E:2002/2713, K:2003/1738, (Erişim:13.10.2013, www.danistay.gov.tr).

gerekebilir. Bu alacakların cebren tahsilini sağlayan takip giderleri, ilan, haciz, taşıma, muhafaza ve satış giderleri olarak sayılmaktadır. Kamu alacaklarının takip giderlerinin de bir kamu alacağı olarak nitelendirilmesi ve AATUHK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir¹⁸.

4. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar

AATUHK ile Tahsili Emval Kanunu(TEK) yürürlükten kaldırılmıştır ve bu nedenle de AATUHK'nın ikinci maddesi ile TEK'e göre tahsil edilecek her çeşit alacak için AATUHK hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Özel kanunlarda veya TEK'de AATUHK'ya atıf yapılması, bu alacakların kamu alacağı niteliği kazanmasını sağlamamakta, sadece bu alacakların takip ve tahsilinin yapılmasında kamu gücünden yararlanılmasını sağlamaktadır¹⁹.

Tablo 1'de hem özel kanunlarda 6183 sayılı kanuna göre tahsili öngörülen alacaklar (oda aidatları, SGK primleri, ecrimisiller ve trafik cezaları) hem de TEK'e atıf yapan diğer alacaklar gösterilmektedir.

¹⁸ Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2002, s.29.

¹⁹ Turgut CANDAN, **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.18.

Tablo 1. TEK veya AATUHK'ya Atıf Yapan Kanun Hükümleri ve Alacak Türleri

Alacağın Türü	TEK veya AATUHK'ya atıf yapan kanun hükümleri
Yolsuz harcanan köy paraları	442 sayılı Köy Kanunu, 45.md
Para cezaları ve Alacaklar	1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu, Ek 4.md
Çiftçi mallarını koruma bedelleri	4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Hakkında Kanun, 15.md
Milli emlak taksit bedelleri	4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmazların Değerlendirilmesi Kanunu, 5.md
Asker ailelerine yapılacak yardım	4109 sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanun, 7.md
Oda ve borsa aidatları	5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları Borsaları ve Birliği Kanunu, 25.md
Mutemet avansları	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 35.md
Ecrimisiller	2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 75.md
SGK primleri	5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 88.md
Hazine payı ve trafik cezaları	2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 35. ve 115.md

Kaynak: GERÇEK, a.g.e., s.8

II. KAMU ALACAĞINDA TARAFLAR

Her alacakta iki taraf olması gereğinden yola çıkılırsa, kamu alacağında da bir taraf kamu alacaklısı olan devlet veya ilgili kamu idareleri iken; diğer taraf ise kamu borçlusu olan gerçek veya tüzel kişilerden oluşmaktadır.

A. Kamu Alacaklısı

Alacak çeşidi kamuyu nitelendirdiği için, alacaklının da kamu veya kamu idarelerinin olması olası bir sonuç olmakla birlikte, kamu alacaklısı kavramı, AATUHK'nın üçüncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre devlet, il özel idareleri ve belediyeler kamu alacaklısı olan idarelerdir.

Kamu alacaklısının AATUHK'yi uygulamakla görevli olan idare, servis, memur veya memurlarını oluşturan tahsil dairesidir ki, asıl kamu alacaklısı konumunu almaktadır, çünkü devlet, il özel idareleri veya belediyeler adına takip ve uygulamada bulunabilmektedir.

Merkezi idare adına kamu alacağını tahsil edebilecek dairelere örnek olarak, Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Hazine Saymanlıkları, Tekel İdaresi ile Askeri ve Mülki Saymanlıklar verilebilir²⁰.

İl özel idareleri adına kamu alacağını, Gelir Müdürlükleri bankalar aracılığıyla tahsil etmektedir²¹.

Belediyelerde kamu alacağının tahsili ise Belediye Gelirleri Kanunu²²'nin 102.maddesine göre, Belediye Gelir Şube Müdürüne ait olup, Gelir Şube Müdürünün olmadığı yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde ise, Belediye Muhasebecisine aittir.

AATUHK'ya göre, takibatın kamu alacaklısının bulunduğu yerdeki tahsil dairesince yapılması gerekmeyle birlikte, borçlu veya mallarının başka bir yerde bulunması durumunda takibat temsilen aynı nitelikteki tahsil dairesince yapılabilir. Bir diğer ifade ile kamu alacaklısının Ankara'da ancak kamu borçlusunun veya mallarının Afyonkarahisar'da olması durumunda, Ankara'da yetkili olan tahsil dairesi, Afyonkarahisar'da bulunan tahsil dairesine yetki verebilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır ki, o da tahsil dairelerinin niteliğinin aynı olması gereğidir. Yani, Ankara Altındağ Vergi Dairesi, Afyonkarahisar İl özel İdaresi tahsil dairesi olan Gelir Müdürlüğüne tahsil yetkisi verememektedir.

B. Kamu Borçlusu

AATUHK'nın üçüncü maddesine göre kamu alacağında borçlu tarafı, gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları, vergi

²⁰ GERÇEK, a.g.e., s.26.

²¹ Özhan ÇETİNKAYA, **Mahalli İdareler Maliyesi**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s.177.

²² 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ile yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri oluşturmaktadır. Ancak bu maddede yer alan sıralamada vergi mükellefleri ve vergi sorumlularından önce kanuni temsilci veya mirasçılarının sayılması, vergi mükellefi ve vergi sorumlularının kanuni temsilci veya mirasçılarının kamu alacağında borçlu taraf olamayacağı anlamına gelmemelidir²³.

1. Gerçek Kişiler

Her birey doğduğu andan itibaren hak ehliyetine sahip olmakla birlikte, bu hakları kullanma ehliyetine her zaman sahip olamayabilir. Türk Medeni Kanunu²⁴'na göre bu hakların kullanılabilmesi için, ayırt etme gücüne sahip olmak ve reşit olmak gerekmektedir. Akla uygun davranışlarda bulunma ayırt etme gücünü nitelerken, on sekiz yaşını doldurmuş olmak, evlenmek veya on beş yaşını doldurmak şartıyla kişinin kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınması eşit olmayı nitelemektedir.

Medeni Kanuna göre; ayırt etme gücüne sahip olan ve kısıtlı olmayan erginler tam ehliyetli olup borçlarından sorumludurlar. Ayırt etme gücüne sahip olmayan küçüklerle kısıtlılar tam ehliyetsizler olup bu kişilerin borçlarından kanuni temsilcileri sorumlu olmaktadır. Ayırt etme gücüne sahip olan küçük ve kısıtlılar ise, sınırlı ehliyetsizler olup borçlarından kanuni temsilcileri sorumlu olmaktadır. Korunmaları bakımından fiil ehliyetlerinin sınırlandırılması öngörülen kişiler ise, sınırlı ehliyetliler olup bazı işlemlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yapmaktadırlar.

Medeni Kanun'daki hükümlere bakıldığında anlaşılıyor ki bir kişi hak ehliyetine sahip olmakla birlikte fiil ehliyetine sahip değilse ya da sınırlı fiil ehliyeti varsa, işlemlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yapmaktadır.

²³ CANDAN, a.g.e., s.22.

²⁴ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2. Tüzel Kişiler

Tüzel kişiler, Medeni Kanun'da "belli bir amaç için bir araya gelen kişi topluluğu" olarak ifade edilmektedir. Tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi hakları, alacakları ve borçları olabilmektedir.

Tüzel kişiler kanuni temsilcileri tarafından temsil edilir ve kanuni temsilciler tüzel kişilerden tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumludurlar, ayrıca kanuni temsilci ödediği vergi ve buna bağlı alacakları tüzel kişiye rücu edebilmektedir.

Kollektif şirketlerde her bir ortak; anonim şirketlerde (belli bir yönetim kurulu üyesine yetki devredilmemişse) yönetim kurulu, atanmışsa kayyımlar, tasfiye memurları, şirkete temsile yetkili müdür veya müdürler; limited şirketlerde (belli bir ortağa yetki devredilmemişse) ortakların her biri, şirketi temsile yetkili müdür veya müdürler; paylı komandit şirketlerde komandite ortaklar; kooperatiflerde yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci olarak VUK'un 10.maddesi kapsamında şirketin vergi borçlarından sorumludurlar.

Aynı maddeye göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde VUK'a aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilmekte ve tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda, bu cezalar kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaktadır. Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinden farklı olarak, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ödedikleri vergi cezalarını temsil ettiği kişilerden talep edebilmektedirler.

Özel hukuk alacakları açısından taahhüt edilen sermaye ile sorumlu olan limited şirket ortakları AATUHK'nın 35.maddesi ile şirketin kamu borçlarından dolayı payları nispetinde tüm mal varlıkları ile sorumlu tutulmuşlardır. Bu şirketlerin kanuni temsilcileri ise anılan kanunun mükerrer 35 ve VUK'un 10.maddelerine göre, paylarına bakılmaksızın şirketin kamu borçlarının tamamından tüm malvarlıkları ile sorumludurlar. Ancak şirketin

alacaklarından sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin ortaklara göre veya ortakların kanuni temsilcilere göre öncelikle takip edileceğine ilişkin olarak kanunlarda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Seri A Sıra No 1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği²⁵’nin VIII/10. bölümünde *“6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir.”* denilmektedir. Ancak sorumluluk derecelerin farklı olması gerektiği göz önüne alındığında Danıştay’ın ağırlıklı görüşü, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin malvarlığından tahsiline çalışılması, şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesinin mümkün olduğu yönündedir²⁶.

Herhangi bir sebeple müdürlükten ayrılan yahut temsil yetkisini başka bir ortağa devreden limited şirket müdürü ile yönetim kurulu üyeliğinden veya ortaklıktan ayrılan yahut temsil yetkisini diğer yönetim kurulu üyelerine devreden yönetim kurulu üyesinin, şirketi temsil yetkisinin ortadan kalktığı tarihten itibaren kanuni temsilci olmasından kaynaklanan sorumlulukları da ortadan kalkmaktadır²⁷. Başka bir deyişle, şirket müdürlüğünden veya yönetim kurulundan ayrılan veya temsil yetkisini devreden kişinin, temsil yetkisinin sona erdiği tarihten sonra doğacak kamu alacağından sorumlu

²⁵ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁶ DVDDK’nın, 13.06.2003 tarih ve E. 2002/610, K. 2003/319, Dnş. 4. D’nin, 31.10.2006 tarih ve E. 2006/914, K. 2006/2039 sayılı, Dnş. 4. D’nin 13.04.2009 tarih ve E. 2008/5380, K. 2009/1913, Dnş. 9. D’nin 04.02.2009 tarih, E. 2007/5859, K. 2009/530 sayılı Kararları. Aksi yönde karar; Dnş. 3. D’nin 28.02.2007 tarih ve E. 2006/1034, K. 2007/577 sayılı Kararı. (Erişim:15.10.2013, www.danistay.gov.tr).

²⁷ Ömer KÖSE, “Kamu Alacakları Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Diyalog**, Şubat 2010, S.262, s.70-72.

tutulmaması gerekir. Bu noktada, kanuni temsilcilik sıfatının hangi tarihte sona erdiği önem taşımaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, şirket hisselerini devralan yeni ortağın kanuni temsilcilik sıfatının gerektirdiği kanuni ödevlerini gereği gibi yerine getirmemesinden dolayı devir tarihinden sonra yapılan işlemlerden kaynaklanan kamu alacağından, şirketteki hisselerini devrederek kanuni temsilciliği son bulan ancak hisse devrinin tescil ve ilanını geciktiren eski kanuni temsilcinin sorumlu tutulamayacağı görüşündedir²⁸.

Ayrıca limited şirket müdürleri için pay sahibi olma şartı aranmadığından, şirket müdürü olan ortak, şirketteki payını devrederek şirketten ayrılrsa da müdürlük sıfatı devam edeceğinden, süresi dolana kadar veya yeni müdür seçilene kadar kamu alacağından kanuni temsilci olarak sorumluluğu devam edecektir²⁹. Bu nedenle, limited şirket müdürlerinin ortaklıktan ayrılmaları durumunda, şirketi temsile devam etmeyeceklerse şirket müdürlüğünden istifa ederek, bunu tescil ve ilan ettirmeleri gerekmektedir.

5766 sayılı Kanun³⁰un dördüncü maddesiyle AATUHK'nın mükerrer 35.maddesine eklenen beşinci bent ile, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahısların kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır. Böylece, aynı dönemde görev yapan kanuni temsilciler arasındaki müteselsil sorumluluğun kapsamı genişletilerek, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun görev yapmadan önceki ve görev yaptıktan sonraki bazı dönemleri de kapsamaya sağlanmıştır³¹.

²⁸ DVDDK'nın, 27.04.2007 tarih, E. 2007/1, K. 2007/147. Aksi yönde karar; Dnş. 3. D'nin 20.02.2004 tarih, E. 2002/662, K. 2004/411. (Erişim:15.10.2013, www.danistay.gov.tr).

²⁹ Dnş. 9. D'nin 29.03.2007 tarih, E. 2005/2249, K. 2007/1095. (Erişim:16.10.2013, www.danistay.gov.tr).

³⁰ 06.06.2008 tarih ve 26898 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³¹ Adan GERÇEK, "5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Mart 2010, S.207,s.24.

Ancak kanun metninde “alacağın doğduğu tarih” ibaresi ile neyin kastedildiği belli olmadığından bu tarihin alacağın sebebinin oluşturan olayın gerçekleştiği tarihi mi, tahakkuk tarihini mi, vade tarihini mi kastettiği anlaşılamamaktadır³². Danıştay 4.Dairesi şirket ortaklarının sorumluluğunda, takibe konu kamu alacağının hangi vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk ettiğine göre sorumluluğun belirlenmesi gerektiği, bu dönemde ortak olan kişinin sadece ortak olduğu dönemle sınırlı olarak sorumlu olacağı görüşündedir³³. Bu karar da göz önünde bulundurulduğunda, kanuni temsilcinin sorumluluğunda vergi alacağının hangi vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk ettirildiğinin araştırılarak, bu dönemdeki kanuni temsilcinin kamu alacağının ödemesi gerektiği zamandaki kanuni temsilci ile birlikte sorumlu tutulması gerekmektedir.

5766 sayılı Kanunun geçici birinci maddesinde ise, bu Kanunla AATUHK’da yapılan değişikliklerin ve eklenen hükümlerin, hükümlerin kanunun yürürlüğe girdiğin 06.06.2008 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü gereğince, kanuni temsilcilik sıfatı 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce sona ermiş olsa da, yasanın yürürlük tarihinde tahsil aşamasında olan kamu alacağından, kanuni temsilcilik sıfatı sona eren kişi yeni kanuni temsilci ile birlikte sorumlu olmaya devam edecektir³⁴. Müteselsil sorumluluk söz konusu olduğu için de, tahsil dairesi önceki veya sonraki kanuni temsilci hakkında aynı anda takibe başlayabileceği gibi, bunlardan sadece birini herhangi bir öncelik sırası olmaksızın takip edebilir.

³² Yusuf İLERİ, “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım**, Ağustos 2008, S.188, s.124.

³³ Dnş. 4. D’nin, 13.04.2009 tarih ve E. 2008/5380, K. 2009/1913. (Erişim:16.10.2013, www.danistay.gov.tr).

³⁴ Fethi AYGÜN, “5766 Sayılı Kanun Sonrasında Limited Şirket Ortak ve Temsilcisinin Kamu Alacağından Sorumluluğu”, **Maliye Postası**, 15 Temmuz 2008, S.669, s.68.

3. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi mükellefi, vergi kanunları ile üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. VUK'un dokuzuncu maddesinde vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyeteye gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır, bu hüküm ile vergi alacağı güvence altına alınmış ve vergi ödeme gücü olan herkesin vergi ödemesi vergi ehliyeti kavramını ortaya çıkarmıştır³⁵.

Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayın yurt içinde ve yurt dışında meydana gelmesi bakımından tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmakla birlikte, üzerine vergi yükü düşmesi bakımından yasal mükellef, vergi taşıyıcısı ve aracı mükellef olarak kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır³⁶.

Yasal mükellef, kendisine vergi yasaları gereğince maddi ve şekli vergi borcu düşen kimsedir.

Vergi taşıyıcısı, verginin gerçek yükünü taşıyan kişilerdir. Çünkü vergiyi ödeyen kişi ile vergi yükünü taşıyan kişiler farklı olabilmektedir. Yasal mükellef, piyasa mekanizması aracılığıyla vergiyi başkalarına yansıttığında, nihai kişi vergi taşıyıcısı olmaktadır.

Aracı mükellef ise, kendi adına ve hesabına ödediği vergiyi yansıma yoluyla başkasına devreden kişidir. Mal ithal eden kişi ödediği gümrük vergisini malı alan kişiye yansıtmaktadır. İthalatçı aracı mükellef, malı alan kişi de vergi taşıyıcısıdır.

Ayrıca, vergi mükellefi gerçek kişiler olabildiği gibi tüzel kişilerde olabilmektedir. Ancak adi ortaklıklar ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği olmayanlarda vergi mükellefi olabilmektedir.

Vergi mükellefiyetinden söz edebilmek için, vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmiş olması ile birlikte kişinin mal varlığı ile

³⁵ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2004, s.89.

³⁶ Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 10.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2008, 167-168.

ödenmesi gerekmektedir ki, bu iki unsur vergi mükellefini vergi sorumlusundan ayıran özelliklerdir³⁷.

VUK'a göre vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan ve verginin ödenmesi bakımından sorumlu olan kişidir.

Vergi sorumlusu, kendisi gerçek vergi mükellefi olmamakla birlikte gerçek mükellefle ilişkisi dolayısıyla, vergi kanunlarının gösterdiği durumlarda; verginin hesaplanarak kesilmesi, ilgili vergi idaresine yatırılması, defter tutulması, beyanname verilmesi gibi zorunluluğu bulunan işleri gerçekleştiren üçüncü kişilerdir. Diğer bir ifade ile vergi sorumlusu, aslında başkasından kestiği vergiyi vergi dairesine yatıran aracı bir ödeyicidir.

Görüldüğü üzere, vergi sorumlusu ile vergiyi doğuran olay arasında doğrudan bir ilişki yoktur, ancak sorumluluğun başlayabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ayrıca vergi mükellefinde olduğu gibi ilgilinin mal varlığında bir azalma söz konusu olmamaktadır.

Vergi sorumlusu da vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu olarak üçe ayrılmaktadır ve bunlardan fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu, vergi borcunu kendi mal varlığından ödemeyi kabul eden vergi sorumlusudur³⁸.

VUK'un 10.maddesine göre; tüzel kişilerle küçüklerin veya kısıtlıların, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler bunların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi

³⁷ KARAKOÇ, a.g.e., s.188.

³⁸ GERÇEK, a.g.e., s.32-34.

sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni temsilcinin mal varlıklarından tahsil edilmektedir.

Küçükler veya kısıtlılar belli bir mal varlığından dolayı vergi ödeme gücünde olduğundan, küçüklerin veya kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda, bu kişiler fiil ehliyetine sahip olmadıklarından mükellefiyete ilişkin ödevleri bunlar adına kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir³⁹.

Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin cezalardan sorumluluğu vergi aslından kaynaklanan sorumluluklarından farklıdır. Bu kapsamda, kanuni temsilcilerin temsil ettiği kişilerin vergi borçlarının aslından kaynaklanan sorumlulukları VUK'un 10.maddesinde, vergi cezalarından kaynaklanan sorumlulukları ise aynı Kanunun 332 ve 333.maddelerinde düzenlenmiştir.

VUK maddelerine göre, küçüklerin ve kısıtlıların vergisel ödevlerini bunlar adına yerine getiren kanuni temsilcilerin, bu ödevleri yerine getirilmemesi durumunda küçüklerin veya kısıtlıların varlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edilir. Kanuni temsilciler bu suretle ödedikleri tutarları asıl mükelleflere rücu edebilme imkanına sahiptirler.

Küçüklerin ve kısıtlıların vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde, kanuni temsilcilerinin yaptığı eylemler nedeniyle küçükler ve kısıtlılar herhangi bir cezaya muhatap tutulmamaktadır. Bu hallerde cezanın muhatabı kanuni temsilcilerdir ve kanuni temsilcilerin küçüklere veya kısıtlılara bu cezaları rücu etme hakları da yoktur. Yani cezanın muhatabı ve ödeyicisi kanuni temsilcilerdir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK kapsamına girmeyen haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi vergi ve benzeri bazı mali yükümlülükler açısından, kanuni temsilcinin sorumluluğuna

³⁹ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.54.

başvurabilmek için VUK'un 10.maddesinin uygulanması mümkün değildir⁴⁰. Bu alacaklar açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğuna başvurulması için ancak 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35.maddesinde yer alan hükümler uygulanabilir.

4. Kanuni Temsilciler

VUK'un 10.maddesindeki düzenlemeye paralel olarak, 4108 sayılı Kanun⁴¹un 11.maddesiyle AATUHK'ya eklenen mükerrer 35.madde hükmüne göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen *tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilir. Bu madde ile VUK kapsamına girmemesi nedeniyle VUK'un 10.maddesinin uygulanamadığı kamu alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması sağlanmıştır.

4108 sayılı Kanunun gerekçesinde de, vergi ve buna bağlı alacaklar dışındaki kamu alacakları; fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primumu gibi kamu alacakları olarak tanımlanmış ve VUK'un kapsamına giren, vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden sorumlu olan kanuni temsilcilerin diğer kamu alacaklarının ödenmesinden de sorumlu tutulmasını sağlamak amacıyla bu yasal düzenlemenin yapıldığı belirtilmiştir.

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde yer alan "tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan" deyimleri ise 5766 sayılı Kanunun birinci maddesiyle değişik AATUHK'nın üçüncü maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre *tahsil edilemeyen kamu alacakları*, kamu borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının

⁴⁰ Dnş. 1. D., 13.03.1991 tarih ve E. 1991/8, K. 1998/38. (Erişim:16.10.2013, www.danistay.gov.tr).

⁴¹ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını; *tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları ise*, kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade etmektedir.

VUK'un 10.maddesinden farklı olarak, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları açısından da kanuni temsilcinin sorumluluğuna yer verildiğinden AATUHK'nın mükerrer 35.maddesi gereğince tahsil dairesi, haciz veya iflas işlemlerinin bitmesini beklemeksizin kanuni temsilcileri takip imkanına sahiptir. Buna karşın tahsil dairesinin bu uygulamayı yaparken özenli davranması gerekir. Örneğin haczedilen menkul veya gayrimenkul malın değerinin düşük tespit edilmesi nedeniyle haciz işlemleri tamamlanmadan kanuni temsilciden de tahsilat yapılması ve daha sonra şirketin mallarının satışından elde edilen gelirin kamu alacağını karşılaması durumunda, kanuni temsilci gerekli olmadığı halde cebri takip ve tahsil işlemleriyle muhatap olmanın yanında, ödediği tutarların iadesiyle ilgili bir takım sorunlarla karşılaşabilir ki, bu konuda AATUHK'da mükellefi koruyucu herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır⁴².

Kanuni temsilciler, AATUHK'nın mükerrer 35.maddesi gereğince kendisinden tahsil edilen tutarları kamu borçlusundan rücu edebilmektedirler. Burada dikkati çeken husus, küçüklerin ve kısıtlıların temsilcileri, alacağın aslı ile birlikte cezaları da asıl borçludan rücu etme hakkına sahiptir. Oysa VUK'un 332.maddesine göre cezalar kanuni temsilci adına kesilir ve kanuni temsilcinin rücu hakkı yoktur.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için tahsil dairesinin asıl borçlu hakkında yaptığı takibin sonuçsuz kalması gerekmektedir. Bu

⁴² İLERİ, a.g.m., s.123.

nedenle kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin kamu borcundan ikinci derecede sorumludur. Ancak AATUHK'nın mükerrer 35.maddesinin uygulamasında, borcun asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda da kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulabilmektedir.

Bunun yanında, kanuni temsilci hakkında uygulanan takip işlemleri, asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmadığından zamanaşımını kesmemektedir. Bu nedenle, asıl borçlu hakkında zamanaşımını kesen bir işlem yapılmadığı takdirde alacağın doğumunu takip eden beş yıl içinde tahsil edilemeyen alacaklar zaman aşımına uğrar ve bunların kanuni temsilciden istenilmesi mümkün değıldir.

5. Kefil

Kamu alacağına karşılık teminat verilememesi durumunda kefil istenmesi söz konusu olabilmektedir. AATUHK'ya göre, kefalet sözleşmesinin noterden tasdikli olması ve gösterilen kefillerin müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu durumunda olması gerekmektedir. Ancak gösterilen kefil tüm şartları sağlamış olsa da, tahsil dairesi gösterilen kefil kabul edip etmemekte özgürdür.

Kanunun 57.maddesine göre ise, kabul edilen kefil, kefaletiyle sınırlı olarak kamu borcundan sorumlu olup ödemiş olduğu borçlar için asıl borçluya rücu hakkına sahiptir.

6. Mirasçılar

VUK'un 12.maddesine göre, ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçer ve her bir mirasçı ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olmaktadır.

AATUHK'da da mirasçılar kamu borçlusunu olarak sayılmış ve kanunun yedinci maddesinde de mirası reddetmemiş olan mirasçıların takip ve

sorumluluk esasları düzenlenmiştir. Kanunun 50.maddesi ile de takibin ölüm gününden itibaren üç gün ertelenebileceği, hatta mirasçılarının mirası kabul veya reddetmesi için Medeni Kanunda geçen sürelerin bitimine kadar takibin ertelenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Her iki kanunda yer alan hükümlere bakıldığında borcun mirası reddetmemiş olan mirasçılara ve miras payları oranında tekabül ettiği ve takibin belirli süreler göz önüne alınarak yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin Danıştay 3.Dairesi bir davada, kamu borçlusunun ölümü halinde, mirası reddetme süresi olan 3 aylık süre geçmeden mirasçılarının mallarına haciz konulamayacağına karar vermiştir⁴³.

III. KAMU ALACAĞININ KORUNMASI

Kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi için kamu alacaklarının da zamanında tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak zaman zaman kamu alacağının tahsilinde sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu nedenle kamu alacağını korumak ve tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek için bir takım tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Kamu alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla alınabilecek tedbirler; AATUHK'nın Kanunun 9 ila 36.maddelerinde, teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri olarak sıralanmıştır.

A. Teminat İsteme

Teminat istemi, alacaklı tahsil dairesinin borçlunun mal varlığından borcuna karşılık göstermesini istemesi olup, AATUHK'nın dokuzuncu maddesinde yer alan kamu alacağının korunması için başvuru ilk yöntemdir.

⁴³Dnş. 3.D., 03.03.1993 tarih ve E:1991/965, K:1992/874 (Erişim:19.10.2013, www.danistay.gov.tr).

Bu yöntem, teminatın hızlı paraya çevrilebilmesi ve kamu alacağının daha az masrafla tahsil edilebilmesi açısından diğer yöntemlere göre daha kolaydır⁴⁴.

Teminat asıl borçludan istenmekle birlikte, mirasçı, kefil, kanuni temsilci veya şirket ortaklarından da istenebilmektedir. Teminat isteme süresine ilişkin olarak, AATUHK'nın sekizinci maddesinde, aksine bir hüküm bulunmadıkça, kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı göz önüne alındığında, VUK'un 14.maddesi doğrultusunda borçluya en az 15 gün verilmesi gerekmektedir.

Danıştay 4.Dairesinin bir kararı, teminat istemin borçlunun mal varlığı üzerindeki tasarruflarını etkileyerek menfaatlerini zedeleyebileceği için iptal davasına konu olabileceği yönündedir⁴⁵.

Teminat istemine ilişkin AATUHK'nın dokuzuncu maddesi dışında diğer maddelerinde, VUK ve İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)⁴⁶ maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin AATUHK'nın 48.maddesine göre kamu borcunun tecilinde, VUK'un 376.maddesine göre cezalarda indirimden sonra ödemenin üç aylık ek sürede yapılmasında ve İYUK'un 27.maddesine göre yürütmenin durdurulmasında teminat istenebilmektedir. Ancak AATUHK'nın dokuzunca maddesinde kamu alacağının korunması için kamu alacaklısı lehine bir teminat söz konusu iken, diğer kanun maddelerinde ödenmesi gereken kamu alacağının daha geç ödenmesinde kamu borçlusuna ilave imkan tanıyan bir teminat söz konusudur⁴⁷.

⁴⁴ BAYRAKLI, a.g.e., s.35.

⁴⁵ Dnş. 4.D., 15.10.2008 tarih ve E.2007/5821, K.2008/3601. (Erişim:10.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁴⁶ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁷ Yılmaz ÖZBALCI, **Amme Alacakları Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s.163.

1. Teminat İsteme Nedenleri

AATUHK'nın dokuzunca maddesinde teminat isteme nedenleri, VUK'un 344.maddesine göre vergi ziyayı kesilmesi gereken durumlar ile 359.maddesinde vergi kaçakçılığı suçu sayılan durumlar ve kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgahı olmaması durumunda kamu alacağının tahsilinin tehlikede olması durumları olarak sayılmıştır.

Vergi ziyayı ve kaçakçılık durumlarında teminat istenmesi için alacağın tehlikeye düşmesinin yanında re'sen veya ikmalen vergi tarhı yapılmasına başlanmış olması, bir diğer ifade ile vergi inceleme elemanının takip ve talebi gereklidir, keza vergi dairesi kendiliğinden teminat isteyemez⁴⁸.

Teminat isteminin bir diğer nedeni ise, borçlunun Türkiye'de ikametgahının olmaması durumudur ki bu durumda kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi teminat istemi için yeterli bir gerekçedir. Borçlunun Türkiye'de ikametgahın olmaması durumundaki teminat isteminin vergi ziyayı ve kaçakçılık durumlarındaki teminat isteminden farkı ise, teminat isteminin tahsil dairesinin takdirine bırakılmasıdır.

2. Teminat Olarak Kabul Edilebilecek Değerler

AATUHK'nın 10.maddesine göre; para, bankalar ile özel finans kurumlarınca verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri ve hükümetçe belli edilecek milli hisse senedi ve tahviller teminat olarak kabul edilen nakdi değerlerdir.

Sürelili teminat mektupları yazılı süreler boyunca ödeme yapabileceğinden dolayı, süresiz teminat mektupları istemi tahsil dairesinin avantajına olmaktadır.

⁴⁸ Sakıp ŞEKER, "Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi", **Legal Mali Hukuk**, Ocak 2008, S.37, s.162.

Devlet iç borçlanma senetlerinin faiz dahil edilerek ihraç edilmesi durumunda, teminat işlemlerinde anaparaya karşılık olan satış değerinin esas alınması gerekmektedir⁴⁹.

Borsadaki dalgalanmalara karşı kamu alacağını korumak amacıyla, hükümetçe belli edilecek milli hisse senedi ve tahvillerin en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilerek kabul edileceği de kanunda belirtilmiştir.

Borçlu veya borçlu lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar ise teminat olarak kabul edilen aynı değerlerdir. Altın menkul mal niteliğinde olduğundan teminat olarak gösterilebilmektedir ve haciz durumunda tespit edilen değeri üzerinden işlem görmektedir⁵⁰.

Teminat sağlayamayan borçlular için AATUHK'nın 11.maddesinde, bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebileceği hükme bağlanmıştır. Bir diğer ifade ile şahsi kefalette teminat olarak gösterilebilmektedir.

Kanunun 12.maddesinde de; bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisindeki eşya ve malzemeler kamu alacağına karşı teminat hükmüne alınmıştır.

B. İhtiyati Haciz

AATUHK'nın 13.maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz uygulaması kamu alacaklarını güvence altına alma açısından var olan en etkili yollardan biridir.

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan ya da henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş

⁴⁹ Nilgün SERİM, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s.26.

⁵⁰ ÖZBALCI, a.g.e., s.175.

bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz şeklinde ifade edilmektedir⁵¹.

İhtiyati haczin amacı, bizzat alacağın ödenmesi değildir; ihtiyati haciz kesin hacizdeki gibi alacağın paraya çevrilmesine hizmet etmez, icra takibinin başarıya ulaşmasının temini için konulmaktadır. Ancak icra takibinin başarıya ulaşmasının amacı alacağın ödenmesi olduğu için ihtiyati haciz de dolaylı olarak alacağın ödenmesini amaçlamakta bu sebeple de alacağın ödenmesi ihtiyati haczin doğrudan amacı değil dolaylı amacı olmaktadır.

Kanunun 13.madde hükmüne göre; ihtiyati haciz bu madde hükmünde yer alan durumların herhangi birinin varlığı halinde hiçbir süreye gerek olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahallin en büyük memuru kararıyla uygulanacağı belirtilmektedir. Mahalli en büyük memur illerde vali, ilçelerde ise kaymakamdır.

1. İhtiyati Haciz Uygulama Nedenleri

İhtiyati haciz uygulama nedenleri Kanunun 13.maddesinde sıralanmıştır. Bunlar;

- ***Teminat İstenmesi Gereken Nedenlerin Bulunması***

Teminat istenmesi gereken hallerin bulunması durumunda teminatın fiilen istenmesi şartı aranmamaktadır. Bir başka ifadeyle ihtiyati hacze gidebilmek için önce teminat yolunu uygulamaya gerek olmamaktadır.

- ***Borçlunun Belli Bir İkametgâhının Olmaması***

Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı hâlde Türkiye'de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin hâlen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılmaktadır.

⁵¹ ÇELİK, a.g.e., s. 66.

Kamu borçlusunun kamu idaresine bildirdiği ikametgah ilmuhaberinde adreste tutarsızlıklar olduğu ve yapılan tebliğlere rağmen cevap alınamaması nedeni bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması veya Hileli Yollara Başvurması İhtimalinin Olması

Kamu borçlusunun kamu idaresi ile olan münasebetleri dolayısıyla çağrılan davetlere icap etmemesi, ödeme kabiliyetine rağmen ödemelerde sorun oluşmuşsa tüm bunlar yanında mallarını da kaçırmaya tevessül etmek suretiyle de kamu alacağını zor duruma sokmuşsa ihtiyati haciz için geçerli sebep oluşmuş demektir.

- Borçludan Teminat İstenmesine Rağmen Belli Bir Sürede Teminat Göstermemesi, Gösterdiği Teminatın Kabul Edilmemesi veya Şahsi Kefil Göstermemesi, Gösterdiği Kefilin Kabul Edilmemesi

AATUHK'nın sekizinci maddesine göre "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" denilmektedir. Bu hükme göre bu kanunun dokuzuncu maddesinde teminat göstermeye gerektiren durumların varlığında teminat göstermesi istenilir. Teminat göstermeyen veyahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz talep edilir.

- Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Verilen Belli Bir Süre İçinde Mal Bildirimde Bulunmaması veya Eksik Mal Bildirimde Bulunması

Kanunun 59.maddesine göre; "mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle

ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur” denilmektedir.

- Para Cezası Gerektirecek Bir Suç Nedeniyle Kamu Davası Açılması

5326 Sayılı Kabahatler Kanun⁵²’u gereğince verilen para cezaları dolayısıyla kamu davası açılmasının da bu kapsamda ele alınması gerekir.

- Vergi Borçlusunun Kamu Alacağını Tehlikeye Sokmak Amacıyla Yaptığı İvazsız Tasarrufların veya Hükümsüz Sayılan İşlemlerin İptale Konu Olması

Kamu alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.

Bunlar;

- Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
- Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,
- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

⁵² 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

2. İhtiyaten Haczolunan Malların Borçluya Ya Da Üçüncü Kişilere Bırakılması

AATUHK'nın 14.maddesinde "ihtiyati hacizde borçlu tarafından gösterilen teminat" başlığı altında ihtiyati haczedilen malların borçluya bırakılması ya da üçüncü kişilere bırakılması hüküm altına alınmıştır.

a. Borçluya Bırakılması

Kanunun 14.madde hükmüne göre, ihtiyaten haczedilen mallar istenildiği zaman para ya da ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek veya tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir kişi müteselsil kefil göstermek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs nezdinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilmektedir.

Malların borçlu elinde bırakılabilmesi için karar mercii, madde metninden de anlaşıldığı gibi tahsil dairesidir. Eğer tahsil dairesi malları borçlu elinde bırakırsa borçlu bu malları dilediği şekilde kullanmakta serbesttir. Çünkü istenildiği zaman ihtiyati haciz konusu olan malların değeri paraya çevrilebilecektir⁵³.

İhtiyati haczedilen malların borçlu eline bırakılabilmesi için ya borç miktarı kadar paranın teminat olarak yatırılması ya da tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgahı olan bir kefilin borç için müteselsil sorumlu

⁵³ ÇELİK, a.g.e., s. 75.

olması gerekmektedir. İhtiyati haczolunmuş mallar borçlunun elinde kaldığı sürece ihtiyati haciz devam etmektedir ve borçlu malları tahsil dairesi istediği zaman tahsil dairesine vermezse teminat bu borç için kullanılmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde; ihtiyati haciz, alacağı değil, ihtiyaten haczedilen malları güvence altına almakta ve dolaylı bir koruma sağlamaktadır.

b. Üçüncü Kişilere Bırakılması

Kanunun 14.madde hükmüne göre, mallar üçüncü kişinin elindeyken haczolmuşsa bu malların tahsil dairesi tarafından üçüncü kişide bırakılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak bu hükmün varlığı sadece üçüncü kişiden bir taahhüt senedi alınması gerektiği hallerde var olacaktır.

Malların üçüncü kişi ya da borçlu elinde bırakılması ile tahsil dairesi malların nakil ve koruma masrafından kurtulmakta ve üçüncü kişilerle beraber borçlunun da mallardan yararlanma hakkının devam etmesi sağlanmaktadır.

3. İhtiyati Hacze İtiraz

İhtiyati haciz, bir yönüyle idari işlemlerin bütün karakteristik özelliklerini taşıırken diğer yönüyle de takip hukukunun yapısal niteliğinden kaynaklanan ve alacağı hızla tahsili ve korunması genel amacıyla bağlantılı konular taşımaktadır. Bu nedenle, ihtiyati hacze yönelik davalarda idari yargılama hukukunun genel ilkelerinin yanı sıra AATUHK'da özel hükümlere yer verilmiştir.

Kanun'un 15.maddesine göre haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişilerin bu uygulamaya karşı açacakları davada, işlemi yapan alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. İhtiyati hacze karşı

dava açma süresi de, haciz uygulaması tarihinden itibaren, haciz gıyapta yapılmışsa haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün olarak belirtilmiştir.

İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davada iki iddia ileri sürülebilmektedir. Bunlardan birincisi, ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olmadan yapıldığı iddiasıdır. İkincisi ise ihtiyati haciz nedenlerinin bulunmamasıdır.

4. İhtiyati Haczin Kaldırılması

İhtiyati haczin ne kadar süreceği kanunda belirtilmemekle birlikte;

- İhtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermesi durumunda,
- Teminat gösterilmesi halinde,
- Borcun ödenmesi haline,
- İhtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması halinde

ihtiyati haczin ortadan kalkacağı ifade edilmektedir⁵⁴.

İhtiyati haciz kalkana ya da kesin hacze dönüşüncüye kadar ihtiyati haciz uygulamasına devam edilmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 10.maddesinde yukarıda belirtildiği şekilde sayılan teminatlardan menkuller haricinde herhangi birisini kamu alacağını karşılayacak değerde olması şartıyla teminat göstermesi halinde ihtiyati haciz, haciz koyan tahsil dairesi tarafından kaldırılmaktadır. Aksi durumda tahsil dairesi ihtiyati haczi kaldıramaz; vergi mahkemesi de ihtiyati haczin kaldırılmasına karar veremez. Kefalet gösterilmesi kanunda ihtiyati haczin kaldırılması için sayılan şartla arasında yer almadığı için ihtiyati haczin kaldırılmasına yol açamaz. İhtiyati haczin kaldırıldığı borçlu ya da üçüncü kişilere bildirilmesi gerekmektedir.

⁵⁴ SERİM, a.g.e., s.53-54.

C. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk da kamu alacağının güvenceye alınmasında başvurulacak tedbirlerden biridir. İhtiyati tahakkuk kanunda tanımlanmamış olmakla birlikte, henüz tahakkuk etmemiş ancak ileride tahakkuk edecek bir alacağın tahsilini güven altına almaktır.

AATUHK'nın 17.maddesine göre; ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek kamu alacakları, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları ile sınırlandırılmış olup; ihtiyati tahakkuk, Vergi Dairesi Müdürünün yazılı isteği üzerine Vergi Dairesi Başkanı veya Defterdarın yazılı emri ile yapılmaktadır.

Tahsilat Genel Tebliğinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilen ihtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergi ve resimler; geçici vergiler dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi ile bunların gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları olarak sıralanmıştır. Bu sınırlamadan anlaşılacağı üzere, emlak vergisi veya motorlu taşıtlar vergisi alacağı için ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilememektedir.

Kanunda ihtiyati tahakkuk için bir süre belirtilmemiş olmakla birlikte "derhal tahakkuk ettirilmesi" ifadesinden vergi, resim ve bunların gecikme faizi ile cezalarına ilişkin alacaklara beklenmeden ihtiyati tahakkuk uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. İhtiyati tahakkuk, vergi ve resim gibi bu alacakların özel kanun hükümlerine göre kesin tahakkukuna kadar devam eder.

1. İhtiyati Tahakkuk Nedenleri

İhtiyati tahakkuk uygulanması gerektiren nedenler AATUHK'nın 17.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- İhtiyati Haciz Nedenlerinden Biri Mevcutsa;

Teminat istenmesini gerektiren durumlar mevcutsa, borçlunun belli bir ikametgahı yoksa, borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurması ihtimali varsa veya mal bildirimini çağrısında bulunulan borçlunun gerekli süre içinde mal bildiriminde bulunmama veya eksik bildirimde bulunma durumlarından bir veya bir kaçının varlığı durumunda ihtiyati tahakkuk uygulanabilecektir.

- Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Hakkında Takibata Girişilmişse;

Kanunun 110.maddesine göre, kamu alacağının tahsili için hakkında takibe başlanan borçlunun kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarının bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkararak, telef ederek veya değerini düşürerek, gizleyerek, kaçırarak, muvaza yolu ile başkasının üzerine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar edip alındılar vererek yok eder veya azaltır ve geri kalan malları da borcu karşılamaya yetmezse 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Borçlu hakkında takibata girişilmiş olması, alacaklının borçluya karşı güvenini kaybetmiş olmasından dolayı borçlunun henüz tahakkuk etmemiş olan diğer borçları için ihtiyati tahakkuka başvurma nedeni olmaktadır⁵⁵.

- Teşebbüsün Muvazalı Olduğu ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğuna Dair Deliller Elde Edilmişse;

Kişi veya kuruluşlar, faaliyetlerini paravan bir teşebbüs kurarak yaparlar ki bu teşebbüsün aslında mal varlığı yoktur ve kamu alacağının tahsiline engel olunarak takipten kaçınılmaya çalışılır⁵⁶. Bu teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğuna dair deliller elde edilirse, teşebbüsün

⁵⁵ Mehmet BATUN, "Kamu alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk", *Vergi Dünyası*, 2010 Ocak, S.341, s.89.

⁵⁶ GERÇEK, a.g.e, s.162, SERİM, a.g.e, s.58.

muvazalı olduğu gerekçesiyle ihtiyati tahakkuk uygulanacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz için alacaklı kamu idaresinin teşebbüsün muvazalı olduğu ve başkasına ait olduğuna dair delillere sahip olması gerektiğidir.

2. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları ve Düzeltilmesi

Kanunun 18.maddesine göre; matrahı belli olan kamu alacakları, itirazlı olup olmamasına bakılmaksızın hesap edilen tutar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Geçmiş yıllara ve içinde bulunulan yılın geçmiş aylarına ait matrahı belli olmayan alacaklar ise, takdir komisyonları tarafından talep tarihinden itibaren bir hafta içinde takdir yolu ile tespit edilen tutar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir.

İçinde bulunulan yılın gelecek aylarına ve gelecek yıllara ilişkin olarak da tahakkuk yapılabilir ancak, tahakkuk yapıldıktan sonra borçlu işyerini kapatırsa, ihtiyati tahakkuk yapılmış dönemler, tahakkuktan terkin edilmektedir⁵⁷. Ayrıca kanuna göre bu alacaklar kanunlarında yer alan ödeme sürelerinden önce tahsil edilememekte ancak derhal ihtiyati haciz tatbik edilmektedir.

İhtiyati tahakkuk takdire dayalı geçici bir tedbir olmasından dolayı kesin tahakkuk ile arasında matrah farkları ortaya çıkabilmektedir. Kanunun 19.maddesine göre; borçlunun beyanname vermesinden itibaren 2 ay içinde inceleme yapılmalı ve tahakkuk edecek olan alacağın ihtiyati tahakkuk ile arasında matrah farkı varsa tespit edilerek düzeltilmelidir. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş alacaklara ilişkin ihtiyati tahakkuku borçlu itirazsız olarak kabul eder veya cezalarda indirimden yararlanmak isterse düzeltme yapıldıktan sonra, dava açma süresinin sonunda ihtiyati tahakkuk kesin

⁵⁷ SERİM, a.g.e., s.62.

tahakkuka dönüşmekte; borçlu uzlaşma istediğinde ise, ihtiyati tahakkuk uzlaşılan rakam üzerinden kesin tahakkuka dönüşmektedir⁵⁸.

3. İhtiyati Tahakkuka İtiraz

Kanunun 20.maddesine göre, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati tahakkuk nedenlerine ve miktarına karşı dava açabilmektedirler. Dava açma süresi, ihtiyati haciz uygulanmasından itibaren, haciz borçlunun gıyabında yapılmışsa tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür.

İhtiyati tahakkuka karşı dava açılabilmesi için ihtiyati haciz uygulanması şartı getirilmiştir. Keza ihtiyati tahakkuk borçlunun menfaatini ihlal etmediğinden ihtiyati haciz uygulanması şartı geçerli bir nedendir⁵⁹.

İhtiyati hacze karşı açılan davada haciz sebebine itiraz edilmekle birlikte, ihtiyati tahakkuka hem tahakkuk sebebi hem de miktarı açısından itiraz edilebilmektedir, çünkü ihtiyati tahakkukta matrah takdir yoluyla tespit edilebilmekte ve beyan ile farklılık ortaya çıkabilmektedir.

İhtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati hacze karşı dava açılması durumunda ise, ihtiyati tahakkuk miktar ve nedeni yanında ihtiyati haczin de miktarına itiraz edilebilmektedir. Danıştay 13.Dairenin bir kararında, ihtiyati tahakkuk nedeniyle ihtiyati hacze karşı dava açılması halinde, ihtiyati tahakkuka itiraz dilekçesinin olmaması durumunda sadece ihtiyati hacze karşı dava açıldığı kabul edilerek, ihtiyati tahakkukun kesinleşmiş olacağı ifade edilmektedir⁶⁰.

İhtiyati tahakkuka karşı açılan davalar, borçlu lehine veya aleyhine karar ile sonuçlanmakla birlikte, borçlu lehine karar verildiğinde ihtiyati

⁵⁸ SERİM, a.g.e., s.63-64.

⁵⁹ DVDDK'nın 23.02.2001 tarihli ve E:2000/326, K:2001/96. (Erişim:12.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁶⁰ ÖZBALCI, a.g.e., s.213.

tahakkukun kaldırılması için Danıştay'dan karar düzeltme çıkması veya Danıştay'a dava açma süresinin sona ermiş olması gerekmektedir⁶¹.

D. Diğer Koruma Önlemleri

Kamu alacağının korunmasına yönelik olarak teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları dışında kalan önlemler Kanunun 21 ila 36.maddeleri arasında sıralanmış olup bir takım önlemlere “kamu borçlusu” başlığı altında değinildiğinden konunun özü itibari ile bu kısımda bu önlemlerden rüçhan hakkı ve iptal davasına değinmek yerinde olacaktır.

1. Rüçhan Hakkı

Borçlunun birden fazla alacaklısı olduğunda mal varlığı bütün borçlar için yeterli olmayabilir, işte bu noktada hangi alacağın öncelik taşıması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olması durumuna rüçhan hakkı denmektedir⁶². Kanunun 21.maddesinde haciz ve iflasta kamu alacaklısına alacağın tahsili açısından bir ayrıcalık, öncelik tanınmıştır. Madde hükmüne göre; üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı içinde haciz konulduğunda satış bedeli alacaklılar arasında garameten taksim edilmektedir. Garameten taksim, aynı derecedeki alacakların hepsinin ödenmesinin olanaksız olduğu durumda, ödemenin alacaklar oranında yapılmasıdır⁶³.

Rehinden önce haciz konulmaması durumunda öncelikle rehinli alacaklar ödenecektir⁶⁴. Söz konusu öncelik alacağın rehinli olması

⁶¹ Yusuf KARAKOÇ, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.97-107.

⁶² BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.64.

⁶³ Murat ÖZDEN, “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, **Maliye Postası**, 15 Şubat 1996, S.371, s.84.

⁶⁴ Hakan AY, Mustafa ALPASLAN, “Kamu Alacaklarının Takibinde Rüçhan Hakkı Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk**, 2011 Aralık, S.84, s.2925.

durumunda kısıtlanmış olmakla birlikte sadece gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları rehinli alacaklar karşısında önceliğe sahiptir.

Borçlunun birden fazla kamu alacaklısı olma durumu da Kanunun 69.maddesinde kamu idareleri arasında hacze iştirak olarak ifade edilmiştir. Madde hükmüne göre; ilk önce haczi yapan dairenin alacağı ardından hacze iştirak tarihi sırası ile diğer dairelerin alacakları tahsil edilmektedir.

2. İptal Davası

Kanunun 24 ila 31.maddelerine göre; kamu alacaklısı, borçlunun kamu alacağına zarar vererek kamu alacağını tehlikeye atan tasarruflarını hükümsüz hale getirmek için dava açabilmektedir. Kamu alacaklısı davayı iptale konu işlem yapan kamu borçlusuna, mirasçısına, kötü niyetli üçüncü şahıslara veya borçlu tarafından kendisine ödeme yapılanlara karşı açabilmektedir. Dava, genel mahkemelerde ve genel hükümlere göre açılmakla birlikte diğer davalardan öncelikli olduğu belirtilmiştir. Genel mahkemeden kasıt kamu alacağının tutarına göre değişmekte ve dava, kamu alacağı belli bir parasal sınırın altında ise sulh hukuk, belli bir parasal sınırın üstünde ise asliye hukuk mahkemesinde görülmektedir⁶⁵.

İptal davası açılabilmesi için, kamu alacağının kesinleşmiş olması, borçlunun takibinden sonuç alınamayarak alacağın tahsilinin olanaksızlaşması, ivazsız tasarrufların geriye doğru 2 yıl içinde yapılmış olması gerekmektedir⁶⁶.

Kanunun 26.maddesine göre iptal davası, tasarrufun yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde açılabilir. 31.maddeye göre ise iptal davasının sonucunda tasarruftan faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa da takdir edilecek bedeli kamu alacaklısına vermeye mecbur olup kamu

⁶⁵ Mine Nur BOZDOĞAN, “Kamu Alacaklarının Korunmasında İptal Davası”, **Legal Mali Hukuk**, 2007 Ocak, S.25, s.99.

⁶⁶ GERÇEK, **a.g.e.**, s.177-181.

alacaklısından herhangi bir talepte bulunamamaktadırlar. Ancak üçüncü kişiler borca karşılık olarak verdikleri bedelleri borçludan talep edebilmektedirler.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞININ TAHSİLİ VE ÖDEME EMRİ UYGULAMASI

I. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİ

Alacağın türü ne olursa olsun alacağın tahsili ya borçlunun rızası ile kendiliğinden olmakta ya da borçlu vadesi gelen alacağı ödemekten kaçındığından dolayı alacaklı tarafından cebren (zorla) yapılmaktadır.

A. Rızaen Ödeme

Borçlu tarafından kamu alacağının kendiliğinden ve süresi içerisinde ödenmesi borçlunun rızaen ödeme yapmasıdır. Rızaen ödeme borç ilişkisini ortadan kaldıran işlemlerden birisidir.

AATUHK'ya göre kamu alacağı, özel kanunlarda belirtilen sürelerde ödenmekte, özel kanunlarda süre belirtilmemişse Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir. Ayrıca özel kanunlarda ödeme yeri gösterilmişse kamu alacakları bu yerlere, gösterilmemişse borçlunun ikametgahının bulunduğu yerdeki tahsil dairesine ödenmektedir.

Kamu borçlusunun, ödemeyi rızaen yapacak olsa bile kanunda yer alan süre ve usullere uygun davranması gerekmektedir. Kanunun 41.maddesine göre, kamu borçlusu kamu alacağını çizgili çek kullanarak, hesabından aynı bankanın ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına aktarma yaparak veya bu yerlere ödeme yaparak ve postaneler aracılığı ile ödeyebilmektedir⁶⁷.

⁶⁷ Özel ödeme şekilleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011, s.300-302.

Kanunda kamu borçlusuna bir kolaylık sağlanmış ve 48.madde ile kamu borçlusunun ödeme yapamayacağı durumu teminat göstererek belirtmesi durumunda kamu alacağının 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

B. Cebren Tahsil

Kamu alacakları her zaman kamu borçlusu tarafından rızaen ödenmeyebilir. Kamu borçlusu tarafından ödenmeyen kamu alacaklarının, devlet gücü kullanılarak zorla tahsil edilmesi cebren tahsil anlamına gelmektedir.

Kamu alacaklarının cebren tahsili şu özelliklere sahiptir⁶⁸;

- Borçlu borcunu ödemediğinde cebren tahsil işlemine başvurulmaktadır,
- Cebren tahsil için kanunda yer alan şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir,
- Cebren tahsilde kamu gücü kullanılırken kanunda yer alan sınır ve usullere de dikkat edilmesi gerekmektedir,
- Cebren tahsilde tahsil dairesi aynı zamanda icra dairesi olarak da görev yapabilmektedir,
- Cebren tahsilde kamu alacağının tahsili amaçlanırken hem kamu alacaklısının hem de borçlunun menfaatlerinin korunması gerekmektedir.

AATUHK'nın 54.maddesine göre cebren tahsil, borçlu teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borçlunun yeterli miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi veya son çare olarak borçlunun iflasının istenmesi usullerinden biri ile yapılmaktadır.

⁶⁸ BAYRAKLI, a.g.e., s.113-114.

Kamu alacağının cebren tahsili için gereken şartlar ise, kamu alacağının belirtilen süre içinde ödenmemiş olması, süresinde ödenmeyen kamu alacağı için borçluya ödeme emri gönderilmesi ve son olarak da ödeme emri ile verilen 7 günlük süre içinde de kamu alacağının ödenmemiş olmasıdır⁶⁹.

1. Cebren Tahsil Şekilleri

AATUHK'da kamu alacağının cebren tahsil şekilleri, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, borca yetecek miktardaki malların haczi ve son olarak da borçlunun iflasının istemi olarak belirtilmiş ve kanunda belirtilen şekli ile sınırlandırılmıştır.

a. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi

AATUHK'nın 56.maddesine göre; ödeme emri tebliğ edilip de süresinde ödenmeyen kamu borcu, şartların uygun olması halinde teminatın paraya çevrilmesi yoluyla tahsil edilebilecektir.

Karşılığında teminat gösterilmiş kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde borcun 7 gün içinde ödenmesi gerektiği ödeme emri ile bildirilmektedir. Ödeme emrinde kamu alacağının yedi gün içinde ödenmesi gerektiği yoksa teminatın paraya çevrilmesi ya da diğer cebren tahsil yollarının işleyeceği bildirilmektedir. Borçlu 7 gün içinde kamu alacağını ödemediği takdirde, gösterdiği teminat paraya çevrilmektedir ve teminat borca yetmediği takdirde diğer cebren tahsil usulleri devreye girmektedir.

Borçlu bir borcuna karşılık bir kefil gösterdiği durumda ise, kefaletin yazılı ve noterden tasdikli yapılması şartıyla alacağın cebren tahsilinde kefilin takibine de gidilebilmektedir.

⁶⁹ GERÇEK, a.g.e., s.192-193.

b. Haciz

Haciz kendisine ödeme emri tebliğ edilen amme borçlusunun bu borcu ödememesi durumunda borçlunun mal bildirimiyle beyan ettiği veyahut tahsil dairesince saptanan, kendisi veya üçüncü şahıslar elindeki menkul veya gayrimenkul mallar ile alacak ve haklarından, amme alacağını karşılayacak miktardaki kısmının 6183 sayılı kanunun 84. ve müteakip maddeleri doğrultusunda satılarak paraya çevrilmesi işlemidir. Haciz işlemi kamu borçlusunun her türlü mal, hak ve alacaklarına uygulanabilir.

Haciz işlemi de ihtiyati haciz işlemi de o esnada kamu borçlusunun mevcut malvarlığı üzerine uygulanabilir. Ancak ihtiyati haciz ile haciz birbirine karıştırılmamalıdır. İhtiyati haciz bir tedbir amacı taşırken, haciz kesin bir işlem ve kamu alacağının cebren tahsil şeklidir. İhtiyati haciz ile kesin haciz arasındaki farklar Tablo 2’de gösterilmiş olup, şu şekilde özetlenebilir⁷⁰;

- Kesin haciz tahakkuk etmiş veya hem tahakkuk etmiş hem de ödeme süresi geçmiş kamu alacaklarında geçerliiyken, ihtiyati haczin geçerli olabilmesi için kamu alacaklarının tahakkuk etmesi şart değildir. İleride tahakkuk edecek alacaklar için de uygulanabilir.
- Kesin haciz uygulanabilmesi için ödeme emri çıkartılmış olması gerekirken, ihtiyati haczin uygulanabilmesi için ödeme emrinin tebliğ edilmesine gerek yoktur.
- Kesin hacizde haczedilen mallar paraya çevrilirken, ihtiyati hacizde haczedilen mallar paraya çevrilmez.
- İhtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gündür. Kesin hacze karşı dava açma süresine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık İYUK’un 7.maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve İdare mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür. Dolayısı ile vergi mahkemeleri nezdinde 30 gün içerisinde dava açılabilir.

⁷⁰ Handan KAYNAR, “Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması”, **Vergi Raporu**, S.106, Temmuz 2008, s.125-126.

- Kesin hacizde yetkili makam vergi dairesi başkanı ve atayacağı memur, ihtiyati hacizde ise yalnızca vergi dairesi başkanıdır.

Tablo 2. İhtiyati Haciz ile Kesin Haczin Karşılaştırması

KESİN HACİZ	İHTİYATİ HACİZ
Tahakkuk etmiş, ödeme süresi geçmiş amme alacakları	Tahakkuk Etmiş henüz vadesi geçmemiş amme alacakları
Ödeme emri tebliği gerekir	Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanır
Tahakkuk etmiş alacaklar olmalıdır	İleride tahakkuk edecek alacak için uygulanabilir
Süre belli edilmediğinden dava açma süresi 30 gündür	İhtiyati haciz kararına dava açma süresi 7 gündür
Yetkili makam Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği memurdur	Yetkili makam Vergi Dairesi başkanıdır. (Vergi Dairesi Başkanının bulunmadığı yerlerde Vali tarafından imzalanır)
Haczedilen mallar paraya çevrilir	Haczedilen mallar paraya çevrilemez
6183 sayılı kanunun 62. Maddesine göre haciz konulur	6183 sayılı kanunun 13. Maddesine göre haciz konulur

Kaynak: Recep BEYAZKILIÇ, Mesut KAPLAN, "İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S.323, Temmuz 2008, s.131

AATHUK'nın 70.maddesinde yer alan hükümlere göre haczedilemeyecek mallar şu şekilde sıralanabilir;

- Devlet malları ile mahsus kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar,
- Borçlunun zatı ve mesleki için gerekli olan elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,
- Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,

- Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimi için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve nakil vasıtaları ve diğer eklenti ve ziraat aletleri; değilse, sanat ve mesleki için lüzumlu olan alet ve edevat ve kitapları ve arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük nakliye erbabının geçimlerini temin eden nakil vasıtaları,
- Borçlu ve ailesinin idareleri için lüzumlu ise borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,
- Borçlunun ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ve borçlu çiftçi ise gelecek mahsül için lâzım olan tohumluğu,
- Borçlu bağ, bahçe veya meyva veya sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimi için zaruri olan bağ bahçe ve bu sanat için lüzumlu bulunan alet ve edevat,
- Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisi ve ailesinin maişetleri için zaruri olan miktarı ve bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,
- Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde mâlûl olanlara bağlanan emeklilik maaşları ile bu hizmetlerden birinin ifası sebebiyle ailelerine bağlanan maaşlar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış tazminat ve ikramiyeleri,
- Bir yardım sandığı veya derneğince hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,
- Vücut veya sıhhat üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak mutazarrırın kendisine veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi lâzım gelen paralar,
- Askerlik malullerine, şehit yetimlerine verilen harb malûllüğü zammı ile 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,
- Borçlunun haline münasip evi (Ancak evin kıymeti fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılır.

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere borçlunun geçimini sağlayacak ve hayat şartlarını zorlaştırmayacak şekilde haciz işlemi uygulanmaktadır. Bunu kanunun 71.maddesinden de anlamak mümkündür. Madde hükmüne göre; aylık, ödenek, nafaka ve benzeri gibi gelirler kısmen haczolunmakta ve yapılan haciz bunların dörtte birinden az, üçte birinden çok olamamaktadır. Asgari ücreti aşmayan gelirlerin de onda birinden fazlası haczolunamamaktadır. Yani borçluya geçinmesi için yeterli olan kısım ayrılmaktadır.

c. İflas

Kamu alacağının bir diğer cebri tahsil yolu da kamu borçlusunun iflasının istenmesidir. AATUHK'da gerekli şartlar sağlandığı takdirde borçlunun iflasının istenebileceği belirtilmiştir, ancak gerekli şartların neler olduğu belirtilmemiştir.

Kanunda cebren tahsilin üç şekilde yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, borçludan teminat alınamamışsa veya haciz yoluna gidilememişse borçlunun iflasının istenmesi gerektiğinden, kanunda ifade edilmese de gereken şartların diğer iki yol ile kamu alacağının tahsilinin sağlanamamış olması anlaşılmaktadır.

Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içerisinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği “ödeme emri” ile tebliğ edilir. Kamu alacağının cebren tahsiline gidebilmek için önce ödeme emri düzenlenerek borçluya tebliğ edilmeli, borçlu ödeme emri neticesince kendisine bildirilen yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde ise cebren tahsil yollarına gidilmelidir.

II. ÖDEME EMRİ KAVRAMI VE DÜZENLENME GEREKÇESİ

A. Ödeme Emri Kavramı

Kamu alacağı rızaen ödenmediğinde cebren tahsiline başlayabilmek için yapılması gerek ilk şey ödeme emri düzenlenmesidir. İdare ödeme emri düzenleyerek alacağını tahsil etmeye çalışmakta ve borçluya bir çağrı göndermektedir.

Ödeme emri, AATUHK'nın "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlıklı ikinci kısmının 55.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ödeme emrinde;

- Borcun asıl(her türlü vergi, resim, harç ve bunlara ait cezalar) ile ferilerinin (gecikme zammı, gecikme faizi, haksız çıkma zammı ve pişmanlık zammı) niteliği ve tutarı,
- Borcun nereye ödeneceği,
- Süresinde ödeme yapılmadığı veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil olunacağı,
- Mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde, bildirimde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde de hapis ile cezalandırılacağı, kayıtlı bulunmaktadır.

AATUHK'nın 114.maddesi ile kendisine ödeme emri tebliğ edilen ve malı olmadığını bildiren kamu borçlularına bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde;

- En son kanuni ikamet ve iş adreslerini,
- Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyeti getirildiğinden, bu mecburiyetleri bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenlerin elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Danıştay, ödeme emrini, “kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge” olarak tanımlamıştır⁷¹.

Ödeme emri ile kamu alacağının cebren tahsiline gidilebileceğinin işareti verilmektedir. Borçlu 7 gün içinde borcunu ödeyebilir, mal bildiriminde bulunabilir veya borca itiraz yoluna da gidebilir.

B. Ödeme Emrinin Düzenlenme Gerekçesi

Ödeme emrinin düzenlenebilmesi için borçlunun vadesi gelen borcunu rızası ile ödememiş olması gerekmektedir, ancak bu tek başına yeterli bir unsur değildir, ilk olarak borçlunun borcundan haberdar olması yani bir ihbarnamenin kendisine ulaşmış olması gerekmektedir.

1.Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi

Kamu alacağının cebren tahsili için başlangıç aşaması olan ödeme emrinin düzenlenmesinde gerekçelerden biri kamu alacağının vadesi gelmiş olmasına rağmen ödenmemesidir.

AATHUK’nın 54.maddesinde “ödeme süresi içerisinde ödemeyen kamu alacaklarının cebren tahsil edilebileceği” hüküm altına alınmıştır. AATUHK’ya göre ödeme zamanları özel kanunlarda belirtilmiştir, belirtilmediği durumlarda ise Maliye Bakanlığı’nın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu süreler bitiminde ödeme yapılmadığı takdirde ödeme emri düzenlenmektedir.

⁷¹ Dnş. 13.D.’nin, E. 1973/5383, K. 1974/2776. (Erişim:14.11.2013, www.danistay.gov.tr).

2.İhbarnameye Rağmen Kamu Alacağıının Ödenmemesi

Kamu alacaklarının ödenmesinde yapılması gerekenlerden ilki borçlulara haber verilmesidir. Özellikle vergi alacaklarında alacak miktarının belirlenmesine verginin tarhı denmektedir. Belirlenen alacak miktarından borçlunun haberdar olması için borçluya bir ihbarname gönderilmektedir.

VUK'un 34.maddesine göre ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği belirtilmiştir. İhbarnameye itiraz edilmediği takdirde, tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesinden sonra vergi tahakkuk etmekte ve tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay ödeme süresi verilmektedir. Bu borç 1 ay içerisinde ödenmediği takdirde ise alacağın cebren tahsiline gidilecek ve ödeme emri düzenlenecektir.

III. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK ÖDEME EMRİ VE UNSURLARI

Ödeme emri kamu alacağına ilişkin olarak kamu alacaklısı tarafından düzenlenen bir belge olması ve kamu alacağının tahsili için uygulanması zorunlu olduğundan dolayı bir idari işlem olup, idari işlemin özellik ve unsurlarını taşımaktadır.

A. İdari İşlem Kavramı

İdari işlem, bir idari makamın kamu hizmetinin yerine getirilebilmesi için İdare Hukukunca kendisine tanınan kamu gücünü kullanarak kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlem için yaptığı tek yanlı irade açıklamasıdır⁷². Bir diğer ifade ile idari makamların yapmış olduğu eylemler idari işlem olmakta ve İdare Hukukuna göre hukuki bir sonuç doğurmaktadır.

⁷² Turgut CANDAN, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s.66.

İdari işlemin kamu gücünü kullanarak ve kamu yararına yapılması ise idari işlemlerin kamu hukukuna konu olduğunu göstermektedir. İdari işlemin kamu gücünü kullanarak yapılması, karşı tarafın onayına gerek kalmaksızın hak ve yükümlülükler koyulabileceğinin göstergesidir⁷³.

Ödeme emri de kamu alacaklısı tarafından kamu alacağının tahsili aşamasına ilişkin olarak düzenlenen bir belge olmasından dolayı idari işlem özelliği taşımaktadır.

1. İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Ödeme Emri

İdari işlemin özellikleri şu şekilde özetlenmektedir⁷⁴;

- İdari işlemlerde amaç kamu yararının sağlanmasıdır,
- İdari işlem tek yanlı olup, karşı tarafın onayı önemli değildir.
- İdari işlemlerin içeriği ve idari işlem uygulayabilecek yetkililer yasalarla önceden belirtilmiştir,
- İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakta olup yasalara uygun olarak yapılmalıdır
- İdari işlemler yürütülebilir işlemler olup re'sen icra yetkisi ile idare tarafından kendiliğinden uygulanırlar.

İdari işlemin özellikleri bakımından ödeme emri değerlendirilecek olursa;

- Ödeme emri kamu alacağının tahsilini sağlamak amacıyla düzenlenmektedir,
- Ödeme emri kamu alacaklısı tarafından düzenlenmekte ve karşı tarafın onayı gerekmemektedir, kamu alacağının tahsili için idare tarafından ödeme emri belgesinin düzenlenmesi yeterlidir,

⁷³ GÖZLER, a.g.e., s.554.

⁷⁴ Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 6.Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2002, s.112-114.

- Ödeme emri idari işlem özelliği taşıdığından idari işlem içeriğine uygun olarak düzenlemekte ve ödeme emri düzenleyebilecek olanlarda kamu alacaklısı olarak belirtilmektedir,
- Ödeme emri düzenlendiği anda hukuka uygun kabul edilir ve borçlular üzerinde doğrudan etkilidir, hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle borçlu dava açabilmektedir,
- Ödeme emrinin borçluya tebliğ edilmesi ödeme emrinin yürütülebilir icrai bir işlem olduğunun, ödeme emrine karşı borcunu ödemeyen borçlunun mallarının haczedilmesi ise re'sen icra yetkisinin kullanılabilirdiği bir idari işlem olduğunun göstergesidir.

2. İdari İşlemin Türleri Bakımından Ödeme Emri

İdari işlemler, idare tarafından yapıldığı için tek taraflı işlemler olmakla birlikte maddi açıdan, doğurdukları hukuki sonuçlar açısından ve ilgili kişiler üzerindeki etkileri açısından farklı türlere ayrılmaktadır.

Maddi açıdan idari işlemler genel ve sürekli durumlara uygulanan hukuksal işlemler bakımından *genel düzenleyici idari işlemler*, belli bir kişi nesne veya olguya yönelik olarak uygulanması bakımından *bireysel idari işlemler* ve hem kişisel hem de genel olaylara uygulanması bakımından *karma idari işlemler* olarak kendi içinde sınıflara ayrılmaktadır⁷⁵.

Ödeme emri, kamu borçlusunun rızası önemsenmeksizin doğrudan idare tarafından düzenlendiği için tek yanlı bir idari işlem olup sadece düzenlendiği kamu borçlusu üzerinde etkili olduğundan dolayı da maddi açıdan bireysel bir idari işlemdir.

İdari işlemler doğurdukları hukuki sonuçlar açısından ise ilgisine bir şeyi yapma ya da yapmama konusunda bir ödev yüklemesi bakımından *emredici idari işlemler*, herhangi bir hukuksal ilişkiyi kurması, kaldırması veya

⁷⁵ Bahtiyar AKYILMAZ, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Yetkin, Ankara, 2000, s.52-54.

değiştirmesi bakımından *yapıcı idari işlemler* ve mevcut bir hukuksal durumu tespit edip belirlemesi bakımından *belirleyici idari işlemler* olarak kendi içinde sınıflara ayrılmaktadır⁷⁶.

Ödeme emri, ödenmeyen kamu alacağının belirsizliğini ortadan kaldırarak durumu somut bir hale getirdiğinden dolayı idari işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlar açısından belirleyici bir idari işlemdir.

İdari işlemler ilgili kişiler üzerindeki etkileri açısından, ilgiliye bir hak tanıyarak hareket alanını genişletmesi bakımından *yararlandırııcı idari işlemler*, var olan hakka müdahale ederek ilgiliye yükümlülükler getirmesi bakımından *yükümlendirici idari işlemler* ve ilgiliye verilen yükümlülükle birlikte ona yararlandırııcı nitelik taşıması bakımından *güvence sağlayan idari işlemler* olarak kendi içinde sınıflara ayrılmaktadır⁷⁷.

Ödeme emri kamu borçlusunun verilen sürede borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması gerektiğini düzenlediğinden idari işlemlerin ilgili kişiler üzerindeki etkileri açısından yükümlendirici bir idari işlemdir.

B. Bir İdari İşlem Olan Ödeme Emrinin Unsurları

İdari işlemlerin geçerli olabilmesi için yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka uygun olarak yapılması gerekmektedir. Ödeme emri, kamu alacaklısı tarafından düzenlenen, uygulanması zorunlu bir idari işlem olmasından dolayı, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarını içerisinde barındırmaktadır.

⁷⁶ Ramazan YILDIRIM, Mustafa AVCI, *İdare Hukukuna Giriş*, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2013, s.86-87.

⁷⁷ YILDIRIM, AVCI, *a.g.e.*, s.87.

1. Yetki Unsuru Bakımından

Yetki, kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade beyanı ile idari işlem yapabilme gücüdür. Geniş anlamda yetki, idarenin görev alanı ve hukuki olanağını ifade ederken, dar anlamda yetki hangi idari kararların ve işlemlerin hangi idari makam veya organlarca alınacağını ve yapılacağını belirlenmesidir⁷⁸.

Kanunlarda idari işlem yapma yetkisi idari makamlara verilmiş ve bu makamlar haricinde idari işlem yapılması ise hukuka aykırılık olarak nitelendirilmiştir. Bir idari işlem yapan ya da idari karar alan makamın o işlem veya kararı değiştirmeye, kaldırmaya veya geri almaya yetkili olmasına ise “yetki paralelliği ilkesi” denmektedir⁷⁹.

Yetki unsuru kişi bakımından, yer bakımından, konu bakımından ve zaman bakımından yetki olarak ayrıldığında, ödeme emrinde;

- **Kişi bakımından yetkili makam**, AATUHK’da alacaklı kamu idaresi olarak belirtilmiştir. Kanunun üçüncü maddesinde, alacaklı kamu idaresi devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır. Buna göre, ödeme emrinin alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesince (görevli daire, servis ve memurlarca) tanzim edilmesi gerekmektedir.

- **Yer bakımından yetkili makam**, AATUHK’da kamu alacağının tahsili amacı ile yapılacak takibata yetkili mahalli tahsil dairesi olarak belirtilmiştir. Buna göre;

- Birden fazla tahsil dairesi bulunması halinde yetki, ödemenin yapılacağı yere göre belirlenmekte,
- Özel kanunlarda ayrı yer gösterilmemiş olunması koşuluyla, ödeme borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine yapılmakta,

⁷⁸ GÜNDAY, a.g.e., s.101.

⁷⁹ GÜNDAY, a.g.e., s.102.

- Ödemenin yapılacağı yer ile borçlunun bulunduğu yerin farklı olması durumunda, borçlunun bulunduğu yerdeki aynı türden alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesince niyabeten yapılabilmektedir, ancak ödeme emri gibi, posta ile gönderilmesi olanaklı işlemlerin, niyabeten tayin edilen tahsil dairesince değil yetkili tahsil dairesince düzenlenmesi gerekmektedir⁸⁰.

Asıl borçlu yanında müştereken veya müteselsilen sorumluların varlığı durumunda yetkili daire takip edilen kişi değil kamu alacağının asıl borçlusuna göre belirlenmektedir⁸¹.

- **Konu bakımından yetki**, hangi konuda hangi makamın yetkili olduğu olup, ödeme emrinde yetkili makam kamu alacaklısı konumunda olan vergi daireleri olmaktadır. Vergi daireleri yerine tapu dairelerinin böyle bir işlem yapması konu yönünden usulsüzlüğü oluşturmaktadır.

- **Zaman bakımından yetki ise**; yetkininin kullanılma süresini ifade edip, emekli olan veya işten ayrılan bir kişinin ödeme emri düzenleyemeyeceğini ifade etmektedir.

2. Şekil Unsuru Bakımından

Şekil, bir idari işlemin yapılış biçimini, o idari işlemi yapan makam ve organları da dikkate alarak, işlem yapılırken uyulması gereken şartları gösteren usullerden ibarettir⁸². Bir diğer ifade ile şekil, bir idari işlemde var olması gerekenlerin gösteriliş biçimidir.

Tıpkı idari işlemlerin yetki unsurunda olduğu gibi şekil unsurunda da, bir idari işlem yapılırken uyulan usul ve yöntemlerin o idari işlem

⁸⁰ Dnş.10.D.,25.4.1991 tarih, E:1988/1129, K:1991/1458. (Erişim:16.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁸¹ Dnş 7.D., 23.6.2005 tarih, E:2004/1657, K:2005/1369, (Erişim:16.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁸² ONAR, a.g.e., s.108.

değiştirilirken, kaldırılırken ya da geri alınırken de uygulanmasına “usulde paralellik ilkesi” denilmektedir⁸³.

AATUHK’nın 55.maddesine göre; ödeme emrinde, borcun asıl ve fer’ilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, borçlunun 114.maddede yazılı vazifeleri yerine getirmedeği takdirde hakkında uygulanacak ceza miktarı gösterilmek zorundadır.

Ödeme emri ile ilgili kanunda belirtilen şekil şartlarına uyulmaması ödeme emrinin usulüne uygun hazırlanmaması sonucu ile ödeme emrine itiraz nedenlerinden biri olabilmektedir.

3. Sebep Unsuru Bakımından

Sebep, idareyi işlem yapmaya iten nedendir. İdari bir işlemin hukuka uygun olabilmesi için yapılan işlemin sebebinin gerçeğe ve hukuka uygun olması gerekmektedir.

Ödeme emrinin düzenlenme sebebi de AATUHK’nın 55.maddesinde düzenlenmiştir, buna göre;

- Kamu alacağının muaccel olması gerekmektedir, yani ortada ödenebilir duruma gelmiş, bir başka ifade ile vadesi gelmiş ve istenilebilir bir kamu alacağının mevcut olmasıdır. Ödeme emrinin düzenlenmesinde bir kamu alacağının varlığı ve tahakkuk etmesi gerekmektedir.
- Kamu alacağının vadesi gelmiş, zaman aşımına uğramamış ve tecil edilmemiş olması gerekmektedir, yani hukuken doğmuş olan bir kamu alacağının tarh ve tahakkuk işlemleri yapıldıktan

⁸³ YILDIRIM, AVCI, a.g.e., s.90.

sonra ilgiliye tebliğ edilmiş olması ve ödeme süresinin gelmiş olmasıdır.

AATUHK'ya göre ödeme zamanları özel kanunlarda belirtilmiştir, belirtilmediği durumlarda ise Maliye Bakanlığı'nın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu süreler bitiminde ödeme yapılmadığı takdirde ödeme emri düzenlenmektedir. Nitekim Danıştay; "Gümrük para cezasına vaki itirazın reddine ilişkin işlemin tebliği üzerine, 6183 sayılı Kanun'un 37.maddesinde öngörülen bir aylık süre geçmeden, dolayısıyla para cezası kesinleşmeden ödeme emri düzenlenip tebliğ edilemeyeceğine" karar vermiştir⁸⁴.

AATUHK'nın 48.maddesine göre, kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından teminat gösterilmesi şartıyla kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faizi alınmak üzere tecil olunabilmektedir. Ödeme emrinin düzenlenme sebeplerinden biri de kamu alacağının tecil edilmemiş olmasıdır ki kamu alacağı tecil edildiğinde tecil süresi bitene kadar ödeme emri düzenlenememektedir.

Ödeme emrinin düzenlenmesi için, öncelikle, ortada hukuken tahakkuk etmiş bir alacağın bulunması; bu alacağın da, kamu alacağı olması ve bu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş bulunmasına karşın ödeme müddeti içerisinde, alacaklı tahsil dairesine ödenmemiş olunması gerekmektedir. Ancak AATUHK'nın 56.maddesine göre, kamu alacağı karşılığı daha önceden alınmış bir teminat yoksa ve kamu borcunun vade tarihinde ödenmemesi durumunda ödeme emri düzenlenebilecek, teminat varsa ödeme emri düzenleme zamanı 56.madde uyarınca tesis edilen işlem sonucuna kadar sarkacaktır. Ödeme emrinin düzenlenmesi takdire bağlı bir yetki değil, bağlı bir yetkidir ki, bu nedenle de kamu alacağının vadesinde ödenmemesi ödeme emrinin düzenlenmesi için yeterli görülmektedir.

⁸⁴ Dnş., 7.D., 30.10.2006 tarih, E:2005/2417, K:2006/304, (Erişim:17.11.2013, www.danistay.gov.tr).

4. Konu Unsuru Bakımından

İdari işlemin konusu hukuk düzeninde yaratılmak istenen sonuç olup, ödeme emrinin konu unsurunu da tahsili amaçlanan kamu alacağı oluşturmaktadır. AATUHK'ya göre ödeme emrinin konu unsuru şu şekilde özetlenebilir;

- Bir alacağın kamu alacağı olabilmesi için devlete, il özel idarelerine, belediyelere ait olması ve kamu hukukundan doğması gerekmektedir.
- Kamu alacağı sayılan alacaklar dört grupta toplanır;
 - Asli kamu alacakları; vergi, resim ve harçlar, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları ve para cezaları.
 - Fer'i kamu alacakları; gecikme zammı, gecikme faizi, haksız çıkma zammı ve pişmanlık zammı.
 - Diğer kamu alacakları; devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmeti uygulamasından kaynaklanan alacaklar.
 - Takip masrafları; asli fer'i ve diğer kamu alacaklarının tahsilleri amacı ile yapılan takip masrafları (ilan, haciz, nakil, muhafaza gibi).

Ayrıca kanunda yürürlükten kaldırılan TEK'e göre tahsil edileceği bildirilen alacakların da kamu alacağı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Sadece kamu alacağı değil aynı zamanda kamu borçlusu da ödeme emrinin konusunu oluşturmaktadır. Kamu borçlusu olarak sayılabilecek kişiler ise;

- Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek veya tüzel kişiler,
- Bunların kanuni temsilcileri,
- Bunların mirasçıları,
- Vergi mükellefleri,
- Vergi sorumluları,

- Kefil,
- Yabancı şahıs ve kurumların temsilcileridir.

Hükümlerden de anlaşılabileceği gibi, ödeme emrinin konu unsurunu, kamu hukukundan kaynaklanan bir kamu alacağı ve kamu borçlusu oluşturmakta, bu unsurlarda bir hata yapılması ise ödeme emrinin geçersizliğine sebep olmaktadır.

5. Amaç Unsuru Bakımından

İdari işlemlerde amaç, kamu yararının sağlanmasıdır, idari işlemlerde herhangi bir özel yarar ya da amaç güdülemez, şayet güdülürse yapılan işlem hukuka aykırılık teşkil eder. Ödeme emrinin düzenlenmesinin amacı ise, kamu alacağının tahsilini hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirerek, kamu yararını sağlamak ve korumak için kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır.

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak için gelir elde edebilmek, bunun içinde tahsil işlemlerini zamanında yapabilmek önemlidir. Ödeme emri de kamu alacağının tahsiline ilişkin bir uygulama olup AATUHK'nın "Ödeme Emri" başlıklı kısmında ödeme emrinin amacı ortaya konmaktadır. Buna göre, ödeme emri ile vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 7 gün içerisinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerektiği bildirilerek kamu alacağının tahsiline önem verilmekte ve kamu alacağı güvence altına alınmaya çalışılmaktadır.

IV. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ VE TEBLİĞİ SONRASI DURUM

A. Ödeme Emrinin Tebliği

En kısa tanımı ile tebliğ, hukuki bir işlemin ilgili kişinin bilgisine sunulması işlemidir. Ödeme emri düzenlendiği tarihte değil, tebliğ edildiği

tarihte hukuki değer kazanır. Ödeme emrinin tebliği, cebri icra aşamasının başlangıcı olduğundan idare açısından zorunluluktur⁸⁵.

Kural olarak ödeme emrinin hüküm doğurabilmesi için borçluya tebliğ edilmesi gerekmektedir birlikte; ödeme emri, kanuni temsilciye, müşterek borçlulara, limited şirket ortağına, kefile veya vekile tebliğ edilebilmektedir. Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda ise, ikametgah adresinde veya işyerinde bulunan kişi veya memurlardan birine yapılmaktadır. şirkette sekretere yapılan tebligat geçerli olup, kamu alacağının ödeme emri ile istenilmesinde usul olarak bir aykırılık bulunmamaktadır⁸⁶.

AATUHK'nın sekizinci maddesinde, aksine hüküm bulunmadıkça, tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış, bununla birlikte 55.maddenin üçüncü fıkrasında, belediye hudutları dışında bulunan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliğinde uygulanacak özel düzenlemeler yer almıştır. Bu durumda ödeme emrinin, belediye hudutları içinde VUK'un 93 - 109. maddelerinde yer alan hükümlere uygun şekilde, bu hudutlar dışındaki köylerde ise, ayrıca 55.maddenin anılan fıkrasındaki düzenleme de göz önünde bulundurularak tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Kanunlara uygun olmayarak düzenlenen ve tebliğ edilen bir ödeme emri geçerli olamaz ve hüküm ifade etmez, bu nedenle ödeme emri düzenlenmesinde ve tebliğinde dikkatli olmak gerekmektedir. Çünkü ödeme emrine karşı itiraz durumunda ödeme emrinin konusu yanında tebliğ konusu da hukuka aykırılık nedeni olabilmektedir.

Ödeme emrinin tebliğinin doğru kişi veya kişilere ve adrese yapılması gerekmektedir. Örneğin Danıştay bir davada, terk edilen bir adrese yapılmış

⁸⁵ ÇELİK, a.g.e., s.183.

⁸⁶ Dnş. 7.D., 09.12.1997 tarih ve E:1996/470, K:1997/4563. (Erişim:19.11.2013, www.danistay.gov.tr).

tebligatın geri dönmesi üzerine alacağın kesinleştiğini kabul ederek tekrar ödeme emri düzenlenemeyeceğine karar vermiştir⁸⁷.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun tebliği tebellüğ etmemesi veya tebellüğden kaçınması durumunda VUK'un 102.maddesine göre durum komşulardan biri, muhtar, ihtiyar heyeti veya zabıta memuru huzurunda kayda geçirilip imzalatılmak suretiyle tespit olunmakta ve ödeme emrinin mükellefin önüne bırakılmak suretiyle tebliğine gidilmektedir.

Ödeme emrinin tebliğinde borçlunun kayıtlardaki son ikametgah veya işyeri adresi dikkate alınmalıdır. Yargıtay bir davada borçluya aynı dosya üzerinden birden fazla ödeme emri gönderilmesi durumunda borçluya ikinci kez itiraz hakkı doğduğundan, borçlunun şikayeti üzerine mahkemenin ilk tebligatın geçersiz olmadığı yönündeki şikayetin reddi yönündeki kararını isabetsiz bulmuştur⁸⁸.

1. Belediye Sınırları İçinde 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 tebliğ olup ilan yoluyla tebliğ yapılabilmesi için;

- Muhatabın adresinin bilinmemesi,
- Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilmiş olan mektubun geri gelmesi,

⁸⁷ Dnş. 4.D., 06.05.2002 tarih ve E:2001/2374, K:2002/1872. (Erişim:22.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁸⁸ Yargıtay 12.HD., 21.11.2005 tarih, E: 2005/19061, K: 2005/22765. (Erişim:22.11.2013, www.yargitay.gov.tr).

- Başka nedenlerden dolayı posta yoluyla tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması,
- Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması gereklidir.

VUK'un 104.maddesine göre ilan yoluyla tebliğ şu şekilde yapılmaktadır;

- Tebliğin konusu 1800TL'den az olmamak şartıyla ilan yazısı vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve belediye sınırları içindeki bir veya birden fazla gazetede yayımlanmak üzere ilan edilir, 1800TL'den az olması durumunda ise ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen 15.gün ilan tarihi olarak kabul edilir,
- İlan yazısının bir örneği borçlunun bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir,
- Tebliğin konusu 1800TL-180000TL arasında ise ilan ilgili vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayımlanır, tutarın 180000TL'yi aşması durumunda ise ilan Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde yapılır,
- Tebliğ yapılacak evrakın örneği yabancı memlekette bulunan borçlunun bilinen adresine de posta ile gönderilir.

VUK'un 105 ve 106.maddelerine göre de, borçluların ilan yoluyla tebliğde ilan tarihinden itibaren 1 ay içinde ilanı yapan makama müracaat ederek açık adreslerini bildirmesi gerektiği, bu süre sonuna kadar bir müracaat olmadığında ise tebliğin yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

2. Belediye Sınırları Dışında Ödeme Emrinin Tebliği

Belediye hudutları dışındaki köylerde ödeme emrinin tebliği için, AATUHK'nın 55.maddesinin üçüncü fıkrasında özel bir düzenlemeye yer

verilmiştir. Buna göre köylerde ödeme emrinin tebliği muhtarlık tarafından yapılmaktadır. Ancak muhtarlık bu işlemi yaparken VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerini uygulamak zorundadır.

Tebliğin, ödeme emrinin muhtarlığa tevdiini izleyen 15 gün içinde yapılması gerekmektedir. Bu süre içerisinde tebliğ edilmediği takdirde, ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri "ödeme cetveline" alınır ve borçlular, borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Bu ödeme cetveli, ödeme emri hükmündedir. Ödeme cetveli, Köy İhtiyar Kurulu kapısına ve köyde herkesin görebileceği bir yere 10 gün süreyle asılarak tebliğ edilir. Ödeme cetveli asılırken ve indirilirken bu durum muhtarlıkça tutanakla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip, duruma göre ödeme emrinin tebliği tarihinde veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur.

3. Özel Durumlarda Ödeme Emrinin Tebliği

Ödeme emrinin tebliğinde borçluların yabancı ülkelerde olması, borçlunun mallarının başka kişilerin elinde bulunması ve borçlunun ölümü durumlarına göre özellik arz eden bazı durumlar vardır.

a. Yabancı Ülkelerdeki Borçlulara Ödeme Emrinin Tebliği

Yabancı ülkelerde bulunanlara ödeme emri tebliğ edilememekle birlikte Türk uyruklu borçlulara VUK'un 97.maddesine göre rızaen ödeme yapmaları konusunda Dışişleri Bakanlığı kanalı ile Mahalli Büyükelçilik veya Konsolosluklar aracılığı ile talepte bulunulabilmektedir. Ayrıca yabancı ülkelerde bulunan borçluların Türkiye'de mal varlıklarının olduğu tespit edildiğinde ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilerek kamu alacağının tahsili sağlanmalıdır. Türkiye'de mal varlığı olsun veya olmasın Türk uyruklu bir borçluya kamu alacağının tahsili açısından ödeme emri düzelenmesi

gerekmektedir, ancak bu konuda Kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Tebliğin borçlunun kendisine yapılması esas olmakla birlikte temsilcilerine de yapılabileceği daha önce belirtilmiş olmakla birlikte Danıştay bir kararında “Almanya’da bulunan bir şirketin acentasının şirketin temsilcisi olduğundan adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesi kanuna aykırı değildir” hükmünü vermiştir⁸⁹.

b. Borçlunun Mallarının Üçüncü Kişilerin Elinde Olması Durumunda Ödeme Emrinin Tebliği

Borçlunun mallarının üçüncü kişilerin elinde olması durumunda üçüncü şahıslardan 7 gün içinde ellerinde bulundurdukları malları bildirmeleri istenmektedir ki bu istem AATUHK’nın 55.maddesi ile hüküm altına alınmış olup ödeme emri niteliği taşımaktadır. Şayet bildirimde bulunulmazsa kanunun 113.maddesi gereği, on beş günden altı aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

Borçlunun mallarını elinde bulunduran üçüncü kişilerden elindeki mallarını bildirmelerinin istenmesi kamu alacağının tahsili için gerekli ve önemlidir, ancak bu istemin ödeme emri tebliğ edilerek yapılmasının üçüncü kişiye ödeme emrine karşı işlem yapma hakkı doğurduğu da bir gerçektir.

c. Borçlunun Ölümü Durumunda Ödeme Emrinin Tebliği

AATUHK’da da mirasçılar kamu borçlusu olarak sayılmış ve kanunun yedinci maddesinde de mirası reddetmemiş olan mirasçıların takip ve sorumluluk esasları düzenlenmiştir. Kanunun 50.maddesi ile de takibin ölüm

⁸⁹ Dnş., 9.D., 18.05.1995 tarih ve E:1994/4273, K:1995/1313. (Erişim:24.11.2013, www.danistay.gov.tr).

gününden itibaren üç gün ertelenebileceği, hatta mirasçılarının mirası kabul veya reddetmesi için Medeni Kanunda geçen sürelerin bitimine kadar takibin ertelenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Muris adına kesinleşmiş bir ödeme emri varsa, mirasçılara ayrıca ödeme emri çıkarılmazken; ortada kesinleşmiş bir ödeme emri yoksa mirasçılara hisseleri oranında ödeme emri çıkarılması gerekmektedir⁹⁰.

VUK'un 372.maddesine göre; borçlunun ölümü halinde vergi cezası düşeceğinden ve tutarda değişiklik olacağından mirasçılara tebliğ edilecek ödeme emrinin yeniden düzenlenmesi gerekecektir.

Borçlunun ölümünden önce ihbarnamenin tebliğ edilip edilmemesine göre ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesi ile ilgili üç durum ortaya çıkmaktadır⁹¹;

- Borçlunun ölümünden önce kamu alacağı tahakkuk etmemiş ve ihbarname tebliğ edilmemişse, mirası reddetmemiş olan mirasçılara ayrı ayrı ve payları oranında sorumlu oldukları ihbarname gönderilmelidir.
- Borçlunun ölümünden önce ihbarname tebliğ edilmiş ancak dava açılmamışsa ölümünden sonra mirasçılara tekrar ihbarname tebliğ edilmelidir.
- Borçlunun ölümünden önce ihbarname tebliğ edilmiş, dava açılmışsa ve dava sonuçlanmamışsa mirasçılar davayı yürütmek istediklerini mahkemeye bildirebilirken, dava reddedilmişse mirasçılar nezdinde ödeme emri düzenlenerek takibe başlanılabilmektedir.

⁹⁰ ÖZBALCI, a.g.e., s. 561.

⁹¹ Kazım YILMAZ, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006, s.82-83.

B. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası Durum

Ödeme emrinin tebliği ile kamu alacaklısı için cebren tahsile bir engel kalmamakla, kamu borçlusunun izleyeceği yola göre kamu alacağının tahsili devam ettirilmektedir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 gün içinde borcunu ödeyebilmekte, mal bildiriminde bulunabilmekte veya ödeme emrine itiraz yoluna da gidebilmektedir. Bu üç yol dışında borçlunun ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunabilmesi de söz konusu olabilmektedir. Borçlu bu seçeneklerden herhangi birini seçebilmektedir, ancak her seçeneğin farklı sonuçları ortaya çıkacaktır. Bu nedenle ödeme emrinin tebliği sonrası başvurulabilecek yolları ve sonuçlarını incelemek gerekmektedir.

1. Borcun Ödenmesi

Ödeme emri bir cebri icra yöntemi olmayıp, ödeme yapılması için bir çağrı niteliğindedir ve ödeme yapılmadığında ise cebri icra işleminin başlangıcı sayılmaktadır.

Borçlu ödeme emrini aldığı andan itibaren 7 gün içinde asıl ve fer'i borcunu ödeyerek, vergilendirme sürecini sonlandırabilmektedir. Asli borç vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile takip masraflarından doğan borçlar olurken; fer'i borç ise, gecikme zammı, haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı ve gecikme faizi olup, asli borcun ödenmemesi sonucu ortaya çıkan borçlardır.

Fer'i borçlardan gecikme zammı ve haksız çıkma zammına ait hükümler AATUHK'da, pişmanlık zammı ve gecikme faizine ait hükümler ise VUK'da yer almaktadır. Gecikme zammının ne kadar olacağı ödeme gününde hesaplanırken; gecikme faizi, kamu alacağı cebren tahsil sürecine girsin veya girmesin vade tarihinden itibaren ödeme gününe kadar

hesaplanmaktadır⁹². Gecikme zammı ödeme gününde hesaplanacağından ödeme emrinde “gecikme zammının belirleneceği”ne dair bir ifade bulunmak zorundadır.

Borçlu, borcun miktarı ya da şekli konusunda herhangi bir sorun ya da hukuka aykırılık olmadığından eminse, en doğal yol ödemeye gitmek olacaktır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 günlük süre içinde borcunu ödediği takdirde, vergilendirme süreci ve kamu alacağı son bulmuş olmakta, kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasındaki ilişki sona ermektedir.

2. Borcun Ödenmemesi (Mal Bildiriminde Bulunma)

Borçlu, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşılık bir ödemede bulunmazsa, mal bildiriminde bulunma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Mal bildirimi ile kamu alacağına karşılık olabilecek değerlerin tespiti ile haciz işleminin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. Ancak mal bildiriminde bulunan borçlu, tahsil idaresi haciz kararı verene kadar bildirimde bulunduğu mallar üzerinde tasarruf hakkına sahiptir.

AATUHK’nın 59.madde hükmüne göre mal bildirimi, *“borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarını veya hacze kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynağını ve buna nazaran borcunu nasıl ödeyebileceğini alacaklı tahsil dairesine sözle veya yazı ile bildirmesidir.”* Ayrıca borçlu malında bir artış meydana geldiyse veya mal bildiriminde malı olmadığını bildirmesinden sonra malı edinmişse, bunları artış ve ediniş tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecbur tutulmuştur.

Borç ödenmediğinde ve mal bildiriminde bulunulmadığında idare haciz işlemini başlatacağından, AATUHK ile borçluya mal bildiriminde bulunması,

⁹² Duran BÜLBÜL, *Türk Vergi Hukukunda Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi*, Ankara 2003, s. 33.

malı yoksa bile bunu bildirerek borcunu nasıl ödeyeceğini belirtmesi fırsatı verilmektedir. “Yaşayış tarzına göre geçim kaynağı” ile borçlu ve ailesinin sürekli giderleri olan yemek, içmek, giyinmek gibi temel ihtiyaçları ifade edilmekte ve haczi caiz olmayan mallar kapsam dışında tutulmaktadır. Yine kanunda yer alan “gerçeğe aykırı beyanda bulunanlar ile mal bildiriminde bulunmayanlara, hapis cezası verileceği” hükmü, mal bildiriminin zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

AATUHK’da “köylerde mal bildiriminin, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek vergiler dışında kalan amme borçları için köy muhtarlığına da yapılabileceği, sözle bildirimde keyfiyetin zabıtla tespit edileceği ve yazılı veya sözlü yapılan bildirimler karşılığında amme borçlusuna pulsuz makbuz verileceği” hükme bağlanmıştır.

Kamu alacaklısı, mal bildiriminde gösterilen mallar dışında, re’sen takdir ettiği malları da haczedebilmekte, ayrıca tahsil idaresi mal bildirimindeki malların haczi karşılayamayacağına karar verirse borçludan yazı ile ve belgelendirilmek şartı ile ilave bildirimde bulunmasını isteyebilmektedir⁹³.

Mal bildirimi, mal bildirim kağıdı ile yapılmakta olup mal bildirim kağıdında bulunması gerekenler şöyledir⁹⁴;

- Kamu borçlusunun adı, soyadı, kimlik numarası, ev veya iş adresi,
- Ödeme emrinin tarih ve numarası ile içerdiği borç miktarı,
- Borçlunun geçim kaynağı ve borcunu ne suretle ödeyebileceği,
- Bildirimde bulunulan malların türü, özelliği, değeri ve bulundukları yer.

Ödeme emrine karşı itiraz edilmesi durumunda kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunma zorunluluğu kalmamakla birlikte AATUHK’nın 58.maddesine göre, itirazın reddi durumunda kamu borçlusunun ret kararının

⁹³ Mehmet Nadir ARICA, “Amme Alacaklarının Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2012 Kasım, S.573, s.45.

⁹⁴ Ahmet GÜZEL, Muharrem ÖZDEMİR, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, Adana 2007, s.136

kendisine tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunması gerekmektedir.

3. Mal Bildiriminde Bulunulmamasının Sonuçları

Kamu borçlusu ödeme emrine karşı ödeme yapmadıysa veya mal bildiriminde de bulunmadıysa bir takım cezai ve hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır.

a. Cezai Yaptırımlar

Kamu borçlusu kendisine ödeme emri tebliğ edildikten sonra mal bildiriminde bulunmazsa, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunursa, mallarındaki herhangi bir artışı bildirmezse, borçlunun mallarını elinde bulunduran kişi bildirimde bulunmazsa veya borçlu malları olmadığını bildirmesine rağmen kendisinden istenilen bilgileri sunmazsa farklı cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır.

- **Mal bildiriminde bulunmama;** AATUHK'nın 60.maddesine göre; kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak üzere ve 3 ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunur. Bu karar, tahsil dairesinin talebi ile icra tetkik mercii hakimi tarafından verilmektedir.

Mal bildiriminde bulunulmaması durumunda uygulanan cezai yaptırım ile amaç, borçluyu malı olmasa bile malı olmadığına dair mal bildiriminde bulunmaya zorlamak olduğundan, borçlunun 7 günlük süre bittikten sonra mal bildiriminde bulunulması dahi hapisle tazyik durumunu yok etmektedir⁹⁵.

⁹⁵ Recai DÖNMEZ, "İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", **Yaklaşım**, S.129, Eylül 2003, s. 38.

- **Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma;** AATUHK'nun 111.maddesi ile mal bildiriminde bulunmakla birlikte bunu gerçeğe aykırı bir bildirimle yapanların ve yaşayış tarzları mal bildirimlerine uymayanların 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunanlara uygulanan cezai yaptırım ile amaç, borçlunun iyi niyetli olmayarak mal varlığını gizlemesinin önlenmeye çalışılmasıdır. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bir Kararında⁹⁶, borçlunun kendine ait tapulu bir taşınmazı harici senetle satmasına rağmen belirtmemesi ve bu durumun ortaya çıkarılması borçlunun iyi niyetli olmadığını gösterdiğinden borçlunun gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suçundan cezalandırılmasına karar verilmiştir.

- **Mal artışı veya mal ediniminin bildirilmemesi;** AATUHK'nın 112.maddesi ile kamu borçluların mal bildiriminde bulunduktan sonra mal varlığında meydana gelen bir artışın veya malı yoksa edinilen malın, meydana gelen artış veya edinme tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirilmemesi durumunda 1 seneye kadar hapis ile cezalandırılacakları belirtilmiştir.

Mal artışı veya ediniminin bildirilmemesi durumunda uygulanan cezai yaptırım ile amaç, kamu alacağının tahsilini engelleme veya zorlaştırma niyetinde olan borçluların cezalandırılmasıdır.

- **Kamu borçlusuna ait malları elinde bulundurup bildirmeyenler;** AATUHK'nın 113.maddesi ile borcunu vadesinde ödemeyen borçlulara ait malları elinde bulunduran üçüncü şahısların, bu malları 7 gün içinde bildirmemesi sonucu 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

⁹⁶ YCGK'nun 03.02.1992 tarih, E.1991/8-355, K.1992/3 sayılı Kararı (Bknz: Sedat GÜNER, **6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar-İçtihatlı ve Örnekli-**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 1999, s.226).

Kamu borçlusunun mallarını elinde bulundurup bildirmeyenlere uygulanan cezai yaptırım ile amaç, borçlunun mallarını elinde tutarak bunu bildirmeyenlerin kamu alacağını tehlikeye sokmasının engellenmesidir.

- Malı olmadığını bildiren borçluların istenilen bilgileri vermemesi;

AATUHK'nun 114.maddesi ile malı olmadığını bildiren borçlulardan bu 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 bildirmeleri, nüfus kayıt suretini vermeleri istenmekte ve bu istenen bilgileri vermeyenlerin 50 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Kamu borçlularının malı olmadığını bildirmesi ile birlikte kendilerinden istenilen bilgileri vermemesi sonucu uygulanan cezai yaptırım ile amaç, borçluların bildirimleri ile incelemelerin yapılmasında kolaylık sağlanması ve bu bilgilerin gizlenmesinin de kamu alacağını tehlikeye sokmasının engellenmesidir.

Yeni Türk Ceza Kanunu ile kısa süreli hapis cezalarının adli para cezasına çevrilebileceği ve 2 yıl ve daha az süreli hapis cezalarının ertelenebileceği hükümleri çerçevesinde, mal bildiriminde bulunmayanların hapis tazyik cezasının bu hükümlerden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda farklı görüşler olmakla birlikte⁹⁷; kamu alacağının kısa sürede tahsilatı amaçlandığından hapisle tazyik cezasının adli para cezasına çevrilmesi veya ertelenmesi, mal bildiriminde bulunulmanın zorunluluğunu aksatacaktır.

b. Hukuki Yaptırımlar

Mal bildiriminde bulunmamanın cezai yaptırımı yanında hukuki bir yaptırımı da vardır ki o da kamu borçlusuna haciz uygulanmasıdır.

⁹⁷ Detaylı bilgi için Bknz: Şükrü KIZILOĞ, Zuhal KIZILOĞ; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2011.s.472-473.

AATUHK'nın 62.maddesine göre; borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen kendisi ve üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul mallarından, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesi tarafından haczolunmaktadır.

. Bir diğer hukuki yaptırım ise, mal bildiriminde bulunmayanlar hakkında açılabilir olan tasarrufun iptali davasıdır.

AATUHK'nın 27.maddesine göre, mal beyanında bulunmayanlar, malı bulunmadığını bildiren veya beyan ettiği malların borcunu karşılamaya yetmediği anlaşılanların ödeme süresinden geriye doğru 2 yıl içinde veya ödeme süresinden sonra yaptığı bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz sayılmaktadır. Kanunun 24.maddesine göre de hükümsüz sayılan bu işlemler için iptal davası açılabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNE İTİRAZ VE İTİRAZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ VE İTİRAZ NEDENLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Ödeme Emrine İtiraz

İdarenin yaptığı her işlem ve eylemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Bu denetimin yapılabilmesi için de idare edilenlerin hukuka uygun olmayan veya uygun olmadığı düşünülen işlem ve eylemlerin kısmen veya tamamen kaldırılması veya bu idari işlem veya eylemden doğan maddi ve manevi zararın karşılanması amacıyla İYUK'a uygun olarak itirazda bulunması (dava açması) gerekmektedir.

Borçlu, borcunu ödemeyi reddettiğinde ya da mal bildiriminde bulunmadığında ödeme emrine karşı kısmen veya tamamen dava açma yolunu kullanabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken ise, ödeme emrine karşı hangi nedenlerle, hangi sürede, nereye ve nasıl dava açılabileceğidir.

B. Ödeme Emrine İtiraz Nedenleri

Kamu alacaklısı tarafından tek yanlı olarak düzenlenen ödeme emri aynı zamanda bir idari işlem olup idari yargı denetimine tabidir. Anayasanın 125. maddesinde yer alan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yolunun açık olduğuna ilişkin hüküm de bunu gerektirmektedir.

Düzenlendiği tarihte kamu alacağının ödeme emri ile takibini haklı kılan nedenlerin sonradan değişmiş olması, borçlu tarafından ödeme emrine itiraz nedeni olmamaktadır. Sonradan ortaya çıkan bu yeni durumlar, ödeme

emrinin idari yargı yerince iptali için geçerli bir neden değildir. Örneğin düzenlenip tebliğ edilen bir ödeme emrinin tarhiyatında hata olması sebebiyle düzeltme fişi ile hatanın düzeltilmesi ödeme emrinin hukuka uygunluğunu ortadan kaldırmamaktadır⁹⁸.

İdari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır. İYUK'un ikinci maddesine göre de; ödeme emrindeki hukuka aykırılıklar bu beş unsur yönünden dava konusu edilebilmektedir.

AATUHK'nın 58.maddesine göre de, kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir borçlu böyle bir borcun olmadığı, kısmen ödendiği veya zaman aşımına uğradığı iddialarına dayanarak itirazda bulunabilmektedir. Bu üç iddia aynı zamanda idari işlem olan ödeme emrinin sebep unsurlarını oluşturmaktadır yani, sebep unsuruna yönelik hukuka aykırılıklar kanunla sınırlandırılmıştır.

1. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir borçlu, borcun ödendiği veya hiç doğmadığı gerekçesi ile böyle bir borcun olmadığını iddia edebilmektedir. Borçlunun borcun ödendiğine dair iddiasını ispatlaması halinde ödeme emri iptal edilebilmektedir. Danıştay'ın bir kararına göre, borçlu yetkili olmayan bir tahsil dairesine ödeme yaptığında, yapılan yanlış ödeme vergi daireleri arasında yapılacak yazışma ile düzeltilebileceğinden, düzenlenen ödeme emri iptal edilebilecektir⁹⁹.

Borçlu, birçok nedenle böyle bir borcun olmadığı iddiasında bulunabilir, burada önemli olan bu iddianın ispatlanabilmesidir. Böyle bir borcun olmadığı konusunda ileri sürülebilecek nedenlerden bazıları Danıştay örnekleri de göz önüne alınarak şu şekilde özetlenebilir¹⁰⁰,

⁹⁸ Dnş.7.D., 11.4.2002, E:2000/3612, K:2002/1533. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

⁹⁹ Dnş. 3.D., 01.06.1988 tarih ve 94/1588 sayılı Kararı (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁰⁰ Recep NARTER, "6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1995, S.84.

- Borçlunun ilgili yılda kamu alacağı oluşturacak bir faaliyette bulunmaması,
- Borçlunun muafiyet ve istisna iddiasında bulunması,
- Tevkifat yapma zorunluluğu olmayan borçlunun iddiaları,
- Ödeme emri tebliğinin VUK'da öngörülen biçimde yapılmaması,
- Vergi hatalarında¹⁰¹, vergilendirme hatalarının tamamı ile hesap hatalarından sadece verginin mükerrer olması,
- Borcun tamamen ödenmiş olması veya borcun muaccel hale gelmemesi¹⁰²,
- Kamu alacağının tahakkuk zaman aşımına uğramış olması,
- Kamu alacağının terkin edilmesi veya affa uğramasıdır.

2. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası

Kamu alacağının tamamı için ödeme emrinin düzenlenmesi ile birlikte borçlu bu alacağın bir kısmını ödemiş olabilir. Böyle bir durumda AATUHK'nın 58.maddesinde de belirtildiği gibi, borçlu itiraz edeceği kısmın cihet ve miktarını açıkça göstererek itirazda bulunabilmektedir. Ancak bu durumda mal bildiriminde bulunma süresi uzamamaktadır.

Kamu borçlusu tarafından borç, doğduğu tarih ile ödeme emrinin tebliğ edildiği tarih arasında kısmen veya tamamen ödenmişse ödeme emri sebep unsuru yönünden tamamen veya kısmen hukuka aykırı bir şekilde düzenlenmiş olmaktadır. Burada ödeme emrini sebep unsuru bakımından sakatlayan, kamu borcunun ödeme emrinin tebliğinden önce ödenmesidir.

¹⁰¹ Vergi hataları vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak ikiye ayrılır. Vergilendirme hataları, mükellefin şahında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır. Hesap hataları ise, matrah hataları, vergi tutarında hatalar ve verginin mükerrer olması durumudur (Bknz: Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Afyon 2007, s. 211-213.).

¹⁰² Ahmet EROL, "Ödeme Emrine İtiraz Hakkının Kullanımı", **Lebib Yalkın**, 2011 Ağustos, S.92, s.10.

Danıştay 4.Dairesi bir kararında; “..ödeme emri ile istenilen kamu alacağının tahsil edilmiş olmasının, ödeme emrine karşı açılan davanın incelenmesine engel olmayacağına” hükmetmiştir¹⁰³. Yani, ödeme emri ile istenilen borcun ödenmiş olması, ödeme emrinin yasal süresi içinde idari davaya konu edilerek hukukiliğinin tartışılmasına engel olmamaktadır, hatta dava devam ederken dahi, ödeme emrinin konusu olan borç ödenebilmektedir. Davacı tarafından, yargı yerine verilecek dilekçe ile davadan açıkça vazgeçilmedikçe (feragat edilmedikçe), borcun ödenmiş olması, yargılamanın devamı açısından hukuki sorun çıkarmamaktadır.

Tahsil edilmesine rağmen kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacağının muaccel borca mahsup istemi de, borcun kısmen ödendiği iddiası kapsamında değerlendirilmektedir¹⁰⁴.

3. Borcun Zamanaşımına Uğradığı İddiası

AATUHK’da yer alan son iddia borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıdır. Ödeme emrinin düzenlenebilmesi için tahsil aşamasına gelmiş bir kamu alacağı söz konusu olduğundan, buradaki zamanaşımı tahsil zamanaşımı olarak anlaşılmalıdır. Tahakkuk zamanaşımında, kamu alacağının hukuk düzeninde doğması engellendiği halde, tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir, yani borç vardır ancak tabii borç niteliğindedir. Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğraması, sürenin dolmasından önce var olan ödeme emri düzenleme sebebini ortadan kaldırır.

Kanunun 102.maddesine göre, kamu alacağı 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar ve bu durumdaki bir borç için ödeme emri düzenlenemez, ancak borcun rızaen ödenmesi kabul edilmektedir. Bu nedenle, tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri,

¹⁰³ Dnş. 4.D., 4.10.1985 tarih, E:1985/2717, K:1985/2352 (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁰⁴ Edip ŞİMŞEK, *Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi*, Ankara 1990, s.417.

sebeup unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlem olmaktadır.

Burada zamanaşımını durduran ve kesen hallere dikkat edilmesi gerekmektedir. Kanunun103.maddesine göre,

- “Ödeme, haciz tatbiki, ödeme emri tebliğı, mal bildirimi, kamu alacağının teminata bağlanması, mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verilmesi” gibi durumlarda tahsil zamanaşımı kesilir ve bu durumların son bulduğu tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar.
- “Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla takibat yapılmasına imkan olmayan hallerde” ise zamanaşımı durur ve bu sebeplerin ortadan kalkmasından itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Zamanaşımını durduran veya kesen durumlarda süre tekrar hesaplanarak alacağın zamanaşımına uğramamasına dikkat edilmeli ve zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmemelidir.

4. Ödeme Emrinin Unsurlarında Hukuka Aykırılık

İdari bir işlem olan ödeme emri idari işlem unsurlarını da içinde barındırmaktadır. Ödeme emrinin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak incelendiğinde bu unsurlarından herhangi birinde hukuka aykırılık söz konusu olduğunda, ödeme emrine itiraz edilebilmektedir.

a. Yetki Unsurunda Hukuka Aykırılık

İdari işlem yapma yetkisi kanunlarla idari makamlara tanınmış olup, bu yetkinin idari makamlar dışındaki kişi ve makamlarca kullanılması fonksiyon

gaspını, yetkili makamlar tarafından fakat sınırları dışında kullanılması da yetki gaspını oluşturmaktadır¹⁰⁵.

AATUHK'da ödeme emri düzenleme yetkisi alacaklı kamu idaresine tanınmıştır. Kanunun üçüncü maddesine göre alacaklı kamu idaresi, devlet, il özel idaresi ve belediyeler olarak sayılmıştır. Alacaklı kamu idaresi bu yetkisini daireleri vasıtasıyla kullanmaktadır. Birden fazla tahsil dairesi bulunması durumunda yetki ödemenin yapılacağı yere göre belirlenmektedir.

Danıştay 10.Dairesi bir davada; *“6183 sayılı Kanunun 5. maddesinde takibatın alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılacağı hükme bağlandığından sulama ücretinin DSİ 7. Bölge Müdürlüğü'nün 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”* hükmetmiştir¹⁰⁶.

Ödeme emrinin kişi ve yer bakımından yetkili olmayan vergi dairesince düzenlenmesi de dava nedenlerinden biri olmaktadır. Yetkili olmayan idari bir makam tarafından düzenlenen ödeme emri hukuka aykırıdır ve iptal edilmesi gerekmektedir.

b. Şekil Unsurunda Hukuka Aykırılık

Şekle bağlı bir idari işlem olan ödeme emrinin düzenlenmesinde uyulması gereken şekil şartları AATUHK'nın 55.maddesinde belirtilmiş olup, Ek 1'de ödeme emri belgesi örneği verilmiştir. Buna göre bir ödeme emrinde;

- Ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarları,
- Nereye ödeneceği,
- Müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği

¹⁰⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s.96.

¹⁰⁶ Dnş. 10.D., 25.4.1991 tarih, E:1988/1129, K:1991/1458. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

- Borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağıının gösterilmesi zorunludur.

Ödeme emrinin içeriğinde bulunması gereken bilgilerden birinin veya birkaçının eksik olması ödeme emrinin şekil bakımından hukuka aykırı olmasına neden olmaktadır. Bu konuda Danıştay'ın böyle bir ödeme emrine karşı dava açılıp açılmayacağı konusunda farklı görüşleri olup¹⁰⁷; bir kararında “ödemeye çağrı mektubu” olarak nitelendirip dava konusu edilemeyeceğini vurgularken, bir diğer kararında ise “şekil yönünden hukuka aykırı” bularak dava edilebileceğini vurgulamaktadır.

c. Sebep Unsurunda Hukuka Aykırılık

Ödeme emrinin sebep unsurunda hukuka aykırı olabilecek durumları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- **Kamu alacağının hukuken doğmamış olması;** Ödeme emrinin düzenlenme sebeplerinden birisi AATUHK'nın birinci maddesinde ifade edilen 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 gerekmektedir.

Borç doğuran daha doğrusu kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemler, tarh ve ceza kesme işlemleri ile kimi hallerde, tahakkuk işlemleridir. Kamu borçlusuna bu tür bir işlem tesis ve tebliğ olunmadan ödeme emri düzenlenmesi mümkün değildir.

¹⁰⁷ Dnş. 3, 4, ve 7.D'nin bu konuda dava açılabilceğine ve 3, 4 ve 9.D'nin dava açılmayacağına dair kararları mevcuttur. (Bknz: Mehmet BATUN, “Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2009, S.330, s.137-139).

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” hükmetmiştir¹⁰⁸.

- Kamu alacağının usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş olması;
Ödeme emrinin tebliğinde VUK hükümleri uygulanmaktadır. Yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için VUK’da ifade edilen usullere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Ödeme emrinin usulüne uygun olarak yapılmaması sebep unsurunda hukuka aykırılık yaratmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri 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” hükmetmiştir¹⁰⁹.

Danıştay 4.Dairesi de 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 uygunluğun bulunmadığına” hükmetmiştir¹¹⁰.

Ödeme emrinin tebliğinde şekil şartlarına dikkat edilmesi gerekmele birlikte, ödeme emrinin ilan ve posta yoluyla tebliğinde yaşanan sıkıntılar dikkate alındığında yeni bir tebliğ yönteminin kullanılması belki de sıkıntıları ortadan kaldırabilir.

Adalet Bakanlığı tarafından çıkarılan “Elektronik Tebliğat Yönetmeliği”¹¹¹, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici denetleyici kurumlar ve sosyal güvenlik kurumları ile il

¹⁰⁸ Dnş 4.D., 7.4.2005 tarih, E:2004/639, K:2005/578. (Erişim:29.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁰⁹ DVDDK, 10.6.1988 tarih, E:1988/20, K:1988/78. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹¹⁰ Dnş., 4.D., 21.2.1995 tarih, E:1994/3621, K:1995/816. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹¹¹ 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü vasıtasıyla yapılacak elektronik tebligatları kapsamakta olup, yönetmeliğin amacı yapılacak tebligatlara ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik¹¹² ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹¹³ hükümleri uygulanacaktır.

Yönetmeliğe göre Kayıtlı Elektronik Posta sistemi (KEP), elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil olmak üzere kullanımına ilişkin olarak delil sağlayan, elektronik postanın nitelikli şeklini ifade etmekte olup, bu sisteme gerçek kişiler, kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk tüzel kişileri başvurabilmektedir.

KEP ile güvenli ve hukuken geçerli bir e-belge oluşturulmaktadır. Henüz tam anlamıyla uygulamaya geçmemiş olmakla birlikte KEP tebliğat, ihbar, ihtar, bilgi edinme ve benzeri çoğu alanda kullanılabilen bir sistemdir. KEP ile kişilere posta gittiğinde cep telefonlarına da bildirim gitmektedir. Sadece bununla da kalmayıp postanın gönderim ve alım tarihleri de kayıt altına alınmaktadır.

KEP sisteminin ödeme emrinde de uygulanması yararlı olabilir, şöyle ki, yurt içi veya yurt dışı farketmeksizin tüm borçlulara ödeme emrinin tebliği sağlanabilir, borçlunun “ödeme emrinden haberim yoktu” demesine fırsat verilmez ve tüm bu işlemler kayıt altında olduğundan dolayı da delil niteliği taşımış olur. Ayrıca borçlulara elektronik ortamda itirazda bulunma hakkı da verilirse, süreç daha hızlı işlemiş olur, zamandan tasarruf sağlanır ve “sürelerin kısıtlılığı” sorunu ortadan kaldırılmış olur.

- **Kamu alacağının vadesinin gelmemiş olması;** AATHUK’ya göre kamu alacakları, özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenmektedir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemişse, bu zaman Maliye

¹¹² 25.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹³ 25.08.2011 tarih ve 28036 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Bakanlığı'nca belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir aydır. Ödeme müddetinin son günü, kamu alacağının vade günü sayılmakta ve bu tarihten önce ödeme emri tebliğ edilememektedir.

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 gerektiğini, davacıya tebliğ edildiği tarihte kamu alacağının vadesinin doğmuş olduğu anlaşıldığından ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında isabet olmadığını" hükmetmiştir¹¹⁴.

Ortada hukuken doğan bir kamu alacağı yok ise, kamu alacağı usulüne uygun olarak tebliğ edilmemişse veya kamu alacağının vadesi gelmemişse düzenlenen ödeme emri hukuka aykırı olacaktır.

d. Konu Unsurunda Hukuka Aykırılık

İdari işlemin konusu hukuk düzeninde yaratılmak istenen sonuç olup, ödeme emrinin konu unsurunu da tahsili amaçlanan kamu alacağı oluşturmaktadır.

AATUHK'ya göre ödeme emrine konu olabilecek alacaklar şöyledir;

- 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.

¹¹⁴ Dnş., 7.D., 29.11.2000 tarih, E:2000/3653, K:2000/3505. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

Alacağın sözleşmeden, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğduğu anlaşılırsa, ödeme emri konu unsuru açısından hukuka aykırı kabul edilecektir. Ancak ödeme emrine konu olan alacak AATUHK'nın birinci ve ikinci maddesindeki kamu alacağı kapsamına giriyor ise bu durumda diğer unsurların hukuka aykırılıklarına bakılacaktır. Böyle bir borcun olmadığı, borçluda hata yapıldığı, borcun ödendiği ya da terkin edildiği iddiaları ödeme emrinin konu bakımından hukuka aykırılığını ortaya koymaktadır¹¹⁵.

Ödeme emrinin konusu kamu alacağı olduğu için, alacağın kamu alacağı olmadığıнын tespiti durumunda ödeme emri konu bakımından hukuka aykırılık teşkil edecektir. Danıştay 7.Dairesi bir kararında; *“Ödeme emri ile istenilen nakdi tazminatın kamu alacağı olmadığı, ödeme emrine konu edilemeyeceğine”* hükmetmiştir¹¹⁶.

e. Amaç Unsurunda Hukuka Aykırılık

Amaç, idarenin yaptığı işlem veya eylemlerden elde etmek istediği nihai sonuç olup, idari işlemlerin genel amacı kamu yararadır. 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 mümkün olmaktadır. Kamu yararı içermeyen idari işlemler maksat unsuru bakımından sakat olmakta ve yargı denetimi sonucunda da iptal edilmektedirler.

Ödeme emrinin düzenlenme amacı kamu alacağının tahsilini sağlayarak kamu yararını sağlamaktır. Nitekim AATUHK'nın 55.maddesinde ödeme emrinin, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması için düzenleneceği öngörülmüştür. Kanunda yer alan amaç dışında başka bir amaçla düzenlenen ödeme emri hukuka aykırılık teşkil edecektir.

¹¹⁵ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s.482-485.

¹¹⁶ Dnş., 7.D., 5.10.2006 tarih, E:2005/1009, K:2006/2876. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr).

II. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ YERİ VE SÜRESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Ödeme Emrine İtiraz Yeri

1. Görevli Yargı Yeri

AATUHK'nın 58.maddesine göre; kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, ödeme emrine karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde belirtilen nedenlerle alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilmektedir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun¹¹⁷ ile kurulan vergi mahkemelerinin faaliyete geçtikleri 20.7.1982 tarihinden itibaren itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve anılan tarihten itibaren itiraz komisyonlarının yerine vergi mahkemeleri geçmiştir. Vergi veya idare mahkemesi bulunmayan yerlerde ilgililer itiraz dilekçelerini görevli mahkemeye gönderilmek üzere asliye hukuk mahkemelerine vermektedirler.

Vergi mahkemelerinin AATUHK'nın uygulamasından doğan uyuşmazlıklarla ilgili görevi genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına tekabül ettirildiğinden, diğer kamu alacaklarını konu edinen ödeme emirlerine karşı açılan idari davalar idari yargı düzeninin genel görevli mahkemeleri olan idare mahkemelerinin görevine girmektedir¹¹⁸.

Davaya konu alacak miktarının 2014 yılı itibariyle 28.000TL'ye kadar olan kısımları için uyuşmazlığa vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından, 28.000TL'den fazla olan uyuşmazlıklar için ise vergi mahkemelerince heyet (kurul) halinde bakılmaktadır. Tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin bu parasal sınır, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırın, o yıl için

¹¹⁷ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁸ CANDAN, a.g.e., s.315.

VUK'un mükerrer 298.maddesindeki hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen değerlendirme oranında arttırılması suretiyle bulunmaktadır.

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" hükmetmiştir¹¹⁹.

2. Yetkili Yargı Yeri

Ödeme emrine itirazda yetkili mahkeme, ödeme emrini düzenleyen alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Ödeme emirlerine karşı açılan davalara bakmakla yetkili yargı yeri, Danıştay kararlarına göre, davaya konu edilen ödeme emrinin konusuna bakılarak belirlenmektedir¹²⁰;

- 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.

Ödeme emrine karşı dava ilk dereceli mahkeme olan vergi mahkemelerinde açılmalıdır. Yanlışlıkla ödeme emrine karşı yetkisiz mahkemede dava açıldığında ise, yetkisiz olan mahkeme dosyayı yetkili mahkemeye göndererek işlemi sürdürmektedir¹²¹. Burada dikkat edilmesi

¹¹⁹ Dnş., 7.D., 15.2.2006 tarih, E:2005/1909, K:2006/574 (Erişim:29.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹²⁰ KIZILOĞ, KIZILOĞ, **a.g.e.**, s.488-489.

¹²¹ Mustafa SAKAL, Mustafa ALPASLAN, "Ödeme Emrine Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammı", **Yaklaşım**, Mayıs 2009, S.197, s. 237.

gereken husus, dava açma tarihinin yetkisiz mahkemeye yapılan başvuru tarihi olduğudur.

Davanın adli ya da askeri yargıda açılması durumunda ise, davanın bu yargı yerince görevsizlik sebebiyle reddi kararından itibaren 30 gün içinde İYUK'un 9.maddesi gereğince yetkili yargı yerinde yeniden dava açılabilecektir. Ancak burada da görevsiz yargı yerine açılan dava tarihi başlangıç olarak kabul edileceğinden, 7 günlük dava açma süresi içinde yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak ödeme emrine karşı dava açılmasında yetkili mercilere başvurulması önemli olmakla birlikte süresi içinde dava açılması ön plana çıkmaktadır. Çünkü yetkisiz bir yerde dava açıldığında bile işlem yetkili yerlere aktarılarak devam ettirilebilirken, 7 günlük dava açma süresinin geçirilmiş olması durumunda açılan davanın bir hükmü kalmamaktadır.

B. Ödeme Emrine İtiraz Süresi

1. İtiraz Süresi İle İlgili Genel Esaslar

İdari işlemler için İYUK'un 7.maddesine göre 30 günlük bir dava açma süresi belirtilmekle birlikte, idari bir işlem olarak nitelendirilen ödeme emri için dava açma süresi AATUHK'un 58.maddesinde 7 gün olarak belirlenmiştir.

Ödeme emrinde dava açma süresinin belirtilmemesi durumunda borçlu 30 gün içinde dava açabileceğini iddia edebilmekle¹²² birlikte, Maliye Bakanlığının ödeme emrini yeniden dizayn ederek, ödeme emrinin arka kısmında “ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılabileceği” ibaresine yer vermesi, süre konusunda karmaşıklığa son vermektedir¹²³.

¹²² Şükrü KIZILOĞ, “Ödeme Emrine Dava Açma Süresi 7 Gün Mü Yoksa 30 Gün Mü?”, **Yaklaşım**, Haziran 2007, S.174, s.28.

¹²³ Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, “Kamu Alacaklarının Yeni Ödeme Emri İle Takibi”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2009, S.204.

İYUK'nun 8.maddesine göre, tatil günleri dava açma süresine dahildir ve buna göre ödeme emrine dava açma süresine tatil günlerinin bir etkisi yoktur. İYUK'un 11.maddesine göre de; ilgililer tarafından 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 istenebilmektedir. Bu başvurma işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır. Ancak bu konuda farklı düşünceler olup, ödeme emrine karşı dava açma konusunun İYUK'da değil AATUHK'da düzenlenmesinden dolayı, ödeme emrine karşı dava açma süresinin bu hallerde uzayamayacağı konusunda görüşler mevcuttur¹²⁴.

Mücbir sebebin dava açma süresini durdurup durmayacağı konusunda da farklı görüşler mevcuttur. Danıştay 3.Dairesi bir kararına göre; mücbir sebep, verginin ödenmesini engellediği için VUK'un 13.maddesinde yer alan sürelerin durmasına neden olmaktadır, ancak dava açma işlemi vergi ödevinin yerine getirilmesi olmadığından mücbir sebep dava açma süresinin durmasına neden olmamaktadır¹²⁵. Ancak Danıştay 4.Dairenin, Dinar depremi sırasında mücbir sebebin dava açma süresini durdurduğu yönünde bir kararı da mevcuttur¹²⁶.

İİK'nun 62.maddesinde de ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gün olarak belirtilmiş ve bu süre itiraz edilmeden geçirilmiş olmakla birlikte kabul edilebilir mazeretlerle ve bu mazeretlerin ortadan kalkmasından itibaren 3 gün içinde gecikmiş itirazda bulunulabileceği hüküm altına alınmıştır¹²⁷. Mücbir sebep ödeme emrine karşı dava açma süresini durdurmamakla birlikte, geçerli sebeplerle gecikmiş itirazda bulunulabilmelidir.

¹²⁴ Dnş. 9.D., E.1984/1630, K.1986/3633 Sayılı Kararı (Bknz: Erhan ÇİFTÇİ, “Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar”, **Yaklaşım**, Ekim 1997, S.58, s.74).

¹²⁵ Dnş., 3.D., 15.10.1986, E:1986/594, K:1986/2004. (Erişim:29.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹²⁶ Dnş., 4.D., 20.6.1996, E:1995/6180, K:1996/2695. (Erişim:29.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹²⁷ Alper UYUMAZ, “İcra ve İflas Hukukunda Gecikmiş İtiraz”, **Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi**, 24/2010, s.381.

2. Adli ve Mali Tatilin İtiraz Süresine Etkileri

İYUK'un 8.maddesine göre; dava açma süresinin çalışmaya ara verme zamanına (adli tatil)* rastlaması durumunda dava açma süresi, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamaktadır.

Ödeme emrine dava açma süresinin çalışmaya ara verme süresine rastlaması durumunda, sürenin uzamasına ilişkin farklı görüşler olmakla birlikte, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında ödeme emrine karşı dava açma süresinin adli tatile rastlaması durumunda, dava açma süresinin süre bitiminden itibaren 7 gün uzaması gerektiği yönünde karar vermiştir¹²⁸.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun¹²⁹,un birinci maddesinde, her yıl Temmuz ayının 1'inden 20'sine kadar (20'si 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 7 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 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 işlemeye başlayacağı ifade edilmiştir.

VUK hükümlerine göre dava açma sürelerinin işlemeyeceğine değinilmesi ancak AATUHK hükümleri uyarınca açılan dava açma sürelerinin işlemeyeceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemesi süre konusunda

* 26.08.2011 Tarih ve 28037 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 650 sayılı KHK ile çalışmaya ara verme zamanı olan Adli Tatil süresi 20 Temmuz-31 Ağustos olarak değiştirilmiştir, buna göre Adli Tatil 1 Eylül'de sona erecektir.

¹²⁸ DVDDK, 21.4.2000 tarih, E:1999/447, K:2000/159. (Erişim:29.11.2013, www.danistay.gov.tr).

¹²⁹ 24.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

sıkıntılar yaşanmasına neden olmuştur. Ödeme emrine dava açma süresinde mali tatilin etkili olmayacağı yönünde görüşler olmakla birlikte Danıştay 4.Dairesi bir kararında VUK hükümlerine göre işlemeyen dava açma süresinin ödeme emrine ilişkin olarak da işlemeyeceği yönünde karar vermiştir¹³⁰.

III. ÖDEME EMRİNE İTİRAZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Ödeme emrine karşı dava açan borçlunun, mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun kalmadığı kanunda ifade edilmiştir, ancak mal bildiriminde bulunmaması tahsil işlemlerinin duracağı anlamına gelmemektedir. İYUK'un 27.maddesine göre, vergi mahkemesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezaları dolayısıyla açılan davalara tanınan tahsilatı kendiliğinden durdurucu etki, AATUHK'da ödeme emrine karşı açılan davalara tanınmamıştır (kanunda yürütmenin durdurulmasına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır). Bir diğer ifade ile borçlu dava açmakla birlikte cebren tahsil işlemlerini durdurmak istiyorsa AATUHK hükümlerine göre teminat göstermek mecburiyetindedir.

Ödeme emrine karşı dava açan borçlunun AATUHK'da belirlenen şekilde teminat göstermesi durumunda ödeme emrinin takip ve tahsilatı vergi mahkemesi kararı sonucuna göre beklemektedir. Ancak ödeme emri tebliğ edilmeden önce ihtiyati haciz uygulanmış ise haczedilmiş bulunan menkul ve gayrimenkuller teminat yerine geçecektir, bunlar dışında ayrıca teminat gösterilmesine gerek kalmamaktadır.

Yürütmenin durdurulması konusunda herhangi bir yargı kararı olmamakla birlikte, borçlunun her zaman borcunu karşılayabilecek kadar teminat göstermesinin mümkün olamayacağı göz önüne alındığında, mal

¹³⁰ Dnş., 4.D., 31.3.2008 tarih, E:2007/599, K:2008/1234. (Erişim:28.11.2013, www.danistay.gov.tr) Aksi yönde görüşler için bkz: Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, "Mali Yargıda Adli Tatil ve Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2010, S.212.

bildiriminde bulunmanın da takibi durdurması gerektiği veya teminat gösterilemeyen kısmın takip edilmesi gerektiği açıktır¹³¹.

Yürütmeyi durdurma kararından önce kısmen veya tamamen yapılan tahsilatın borçluya iadesi gerekirken, yürütmenin durdurulması kararının idare tarafından esas karar olmadığından hareketle, kamu alacağını garantiye almaya çalışması idareyi haklı gibi gösterse de yasal değildir, çünkü yürütmesi durdurulmuş bir işleme devam ediliyor demektir¹³².

Kanun hükümlerinden anlaşıldığı üzere borçlunun ödeme emrine karşı dava açması alacağın takip ve cebren tahsil sürecini durdurmamaktadır. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açan borçlunun yürütmeyi durdurma talebinde de bulunması gerekmektedir.

AATUHK'un 58.maddesine göre, vergi mahkemesi ödeme emrine karşı açılan davayı 7 gün içinde karara bağlamak zorundadır. Ancak uygulamada bu süre içinde davayı neticelendirmek mümkün olamamaktadır. Bu nedenle, mahkemelerin belirlenen süre içinde karar vermeleri esas olmakla birlikte, bu süreden sonra verilecek kararlarda geçerli olacaktır. Bu konudaki yargı içtihadı ise, İYUK'daki esaslara uyulması şeklindedir¹³³. Aynı şekilde yürütmenin durdurulması kararının da İYUK'a göre, idareye tebliğinden itibaren 30 gün içinde uygulanması gerekmektedir. Bunun istisnası ise haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararın kesinleşmesinin beklenmesidir.

Ödeme emrine karşı açılan davada üç sonuçla karşılaşılabilir: davanın kabulü, davanın kısmen kabulü veya kısmen reddi ve davanın reddi.

¹³¹ YILMAZ, a.g.e., s.694.

¹³² İlhan KIRIKTAŞ, "Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi", **Vergi Dünyası**, S.279, Kasım 2004, s.20.

¹³³ Kemal AKMAZ, "Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimi", **Lebib Yalkın**, Ağustos 2007, S.44, s.139..

A. İtirazın Kabulü

Borçlunun ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açmasının ardından, idare bu itirazı haklı görürse ödeme emrinin iptaline karar vererek davayı kabul edebilir. Ödeme emrine itiraz nedenlerine göre ödeme emrinin iptali incelenecek olursa;

- Ödeme emri yetki unsurundaki hukuka aykırılık nedeniyle iptal edilmişse işlemekte olan zamanaşımı kesilmemektedir. Kamu alacağının tahsil edilebilir hale geldiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayan tahsil zamanaşımı süresi henüz dolmamışsa yetkili tahsil dairesince yeniden ödeme emri düzenlenerek, kamu borçlusuna tebliğ edilebilmektedir.
- Ödeme emri şekil unsurundaki hukuka aykırılıklar sebebiyle iptal edilmişse, alacaklı tahsil dairesi, yeniden işlemeye başlayan tahsil zamanaşımı süresi içerisinde, bu kez şekline uygun olarak düzenleyeceği yeni ödeme emrini borçluya tebliğ edebilmektedir. Bu durumda, borçlu yeni ödeme emrine karşı da süresi içerisinde idari dava açabilmektedir.
- Ödeme emri sebep unsurundaki hukuka aykırılık nedeniyle iptal edilmişse, örneğin, tahsil edilebilir hale gelmemiş bir alacak için ödeme emri düzenleyen alacaklı tahsil dairesi alacağın tahsil edilebilir hale gelmesi ve vadesinde ödenmemesi üzerine yeniden ödeme emri düzenleme hakkına sahip olmaktadır. Borçlu bu ödeme emrine karşı da dava açma hakkına sahiptir.
- Ödeme emri konu unsurundaki hukuka aykırılık sebebiyle iptal edilmişse, bu iptal kararı ödeme emri ile istenebilecek bir kamu alacağının bulunmadığı veya iptal edilen kısmının bu nitelikte olmadığı anlamına geldiğinden alacaklı tahsil dairesinin yeniden ödeme emri düzenlemesi mümkün değildir. Bu durumda, alacaklı tahsil dairesi tarafından ödeme emrinin konusu olan kamu alacağı, karardan önce ödenmiş veya tahsil edilmişse, geri ödeme yapılmakta, haciz

uygulanmışsa haciz kaldırılmakta, haciz sonucu mallar satılmışsa satılan mallar tazmin edilmektedir.

İYUK'un 28.maddesine göre, ödeme emrinin iptali ve davanın kabulü durumunda alacaklı tahsil dairesi kararın kendisine tebliğini izleyen 30 gün içerisinde, gerekenleri yapmak zorundadır. Bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen idareye karşı tazminat davası açılabilmektedir. Ayrıca idare bu durumları yerine getirmede gecikme haline düşerse, borçluya gecikme nedeni ile gecikme faizi ödemek zorunda kalacaktır. Bu uygulama ile idarenin keyfi davranması engellenmeye çalışılmakta ve borçlu korunmaktadır.

Ödeme emrine itiraz sonucu davanın kabulü ve ödeme emrinin iptali gerçekleşmiş olmakta ve ödeme emrinin düzenlendiği tarihten itibaren geçerliliği kalkmakta, ödeme emri hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

B. İtirazın Kısmen Kabulü Veya Kısmen Reddi

Ödeme emrine karşı açılan dava borçlu tarafından kısmen açılmış olabilmekte veya mahkeme tarafından ödeme emrine itiraz nedenlerinin bazıları kabul görürken bazıları kabul görmemektedir. Böyle bir durumda ödeme emrine yapılan itirazın kısmen kabulü veya kısmen reddi olarak nitelendirilmektedir.

Burada ortaya çıkan sonuç borçlunun, mahkeme tarafından reddedilen kısım ve bu kısım üzerinden bir de zam ödeyecek olmasıdır. Keza bu durum, AATUHK'un 58.maddesinde de *"haksız çıkan borçludan, mahkemece reddedilen miktardaki kamu alacağı %10 zamlı tahsil edilir"* ifadesi ile hüküm bulunmaktadır. Haksız çıkma zammı bir feri alacak olarak kanunda yerini almaktadır.

Kanunda borçlunun red kararının kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunması gerektiği de yer almaktadır. Dava açılması mal bildiriminde bulunma müddetini uzatmaktadır, ancak borçlu kısmen itiraz da bulunmuşsa bu durumda mal bildirim süresi uzamayacaktır, bu nedenle

borçlunun süresi içerisinde mal bildiriminde bulunmaya dikkat etmesi gerekmektedir.

C. İtirazın Reddi

Vergi mahkemesi ödeme emrine karşı açılan davayı, itiraz sebeplerini inceledikten sonra kabul edebileceği gibi red de edebilir. Ödeme emrine karşı yapılan itirazın incelemeler sonucu reddedilmesi, ödeme emrinin hukuka uygun olduğu anlamını taşımaktadır. Davanın kısmen reddedilmesi durumunda borçlu reddedilen kısmı ödemekle yükümlü olurken; tamamen reddedilmesi durumunda ise tamamını ödemek durumunda kalacaktır.

AATUHK'ya göre borçlunun red kararının kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Davanın tamamen reddi durumunda da kamu alacağı %10 zamlı olarak tahsil edilmektedir.

Ödeme emrine karşı dava açılması nedeni ile haksız çıkma zammı alınması Danıştay'ın nihai kararına bağlı olup; bu kararın çıkması, süresinde yapılan temyiz sonucu mahkemenin kararının onanması veya temyiz sürecinin geçirilmiş olması sonucu mümkün olabilmektedir¹³⁴. Danıştay'ın teminatlı alacakların takibinde haksız çıkma zammı uygulamasının mümkün olmadığına dair de kararı mevcuttur¹³⁵.

Ödeme emrine itirazın reddedilmesi ve kesinleşmesi durumunda borçlu dava konusu tutar üzerinden %10 oranında haksız çıkma zammı ödemekle birlikte bir de 2014 yılı için Tablo 3'de yer alan alacaklı dairenin avukatlarının vekalet ücretlerini ödemektedir¹³⁶.

¹³⁴ Filiz KESKİN, “6183 Sayılı Kanun'da Haksız Çıkma Zammı Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk**, 2011 Eylül, S.81, s.2219.

¹³⁵ Dnş. 3.D.'nin E.1988/1744, K.1988/1719 sayılı Kararı (Ayrıntılı bilgi için bkz: GÜNER, **a.g.e.**, s.219).

¹³⁶ Yalçın YILDIZ, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 58/5'inc, Maddesi Uyarınca Haksız Çıkma Zammı Uygulamasına İlişkin Açıklama ve Değerlendirmeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2013 Mart, S.577, s.60.

Tablo 3. Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi

1- Yargı Yerlerinde, İcra ve İflas Dairelerinde Yapılan ve Konusu Para Olsa veya Para ile Değerlendirilebilse Bile Maktu Ücrete Bağlı Hukuki Yardımlara Ödenecek Ücret (TL)		
Vergi Mahkemelerinde takip edilen dava ve işler için	Duruşmasız ise	750,00
	Duruşmalı ise	1.100,00
2-Yargı Yerleri ile İcra ve İflas Dairelerinde Yapılan ve Konusu Para Olmayan veya Para ile Değerlendirilemeyen Hukuki Yardımlara Ödenecek Ücret (TL)		
İdare ve Vergi Mahkemelerinde takip edilen davalar için	Duruşmasız ise	750,00
	Duruşmalı ise	1.500,00
Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde ilk derecede görülen davalar için	Duruşmasız ise	1.500,00
	Duruşmalı ise	3.000,00

Kaynak: 28.12.2013 tarih ve 28865 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131228-8.htm>)

Ödeme emrine karşı yapılan itirazın reddedilmesi durumunda başvurulabilecek yollar itiraz, temyiz ve ödeme emrinin düzeltilmesi talebidir.

1. İtiraz ve Temyiz

Borçlunun davanın reddi durumunda başvurabileceği kanun yollarından birisi itiraz, bir diğeri ise temyizdir. İYUK'un 45.maddesine göre; idare ve vergi mahkemelerince tek hakimle verilen nihai kararlara karşı mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması, usul hükümlerine uyulmamış olması sebeplerine dayanılarak Bölge İdare Mahkemesine (BİM) itiraz yoluna gidilebilmektedir.

BİM'ne yapılan itiraz üzerine yapılan inceleme sonucunda itiraz sebeplerinin geçerli ve haklı olmadığına kanaat getirilirse idare veya vergi mahkemesi kararı onanmaktadır. İtiraz sebeplerinin haklılığı ve geçerliliğine kanaat getirilir ise BİM dosyayı ilk derece mahkemesine göndermeyip işin esası hakkında kendisi karar vermektedir. BİM tarafından verilen kararlar kesin olup temyiz edilmesi mümkün değildir.

İYUK'un 46.maddesine göre; idare ve vergi mahkemelerince kurul halinde verilen nihai kararlara karşı mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması, usul hükümlerine uyulmamış olması sebeplerine dayanılarak Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilmektedir.

Temyiz yoluna gidilmesi durumunda Danıştay tarafından yapılan inceleme sonucunda kararı bozma nedenlerinin bulunmaması halinde temyiz istemi reddedilmekte ve mahkeme kararı onanmaktadır. Yapılan inceleme sonucunda kararı bozma nedenlerinin varlığı tespit edilir ise ilk derece mahkemesinin kararı bozulmakta ve dosya ilgili mahkemeye gönderilmektedir. Mahkemeye gönderilen karar üzerine mahkeme tarafından bozma kararına uyma kararı verilebileceği gibi ilk kararda da ısrar edilebilmektedir, ancak ısrar üzerine Danıştay'ın ilgili dava daireleri genel kurulunca verilecek kararlara uyulması zorunludur.

İYUK'un 52.maddesine göre; borçlu tarafından itiraz veya temyiz yoluna gidilmesi hakim, BİM ve Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmamaktadır. Bir diğer ifade ile teminat gösterilerek yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekmektedir.

İYUK'un 54.maddesine göre; Danıştay Dairelerinin ve İdari ve Vergi Dava Dairelerinin temyiz üzerine verdikleri kararlar ile BİM'in itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı olması, hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması gibi sebeplerle bir

defaya mahsus olmak üzere ve 15 gün içerisinde karar düzeltme yoluna gidilebilmektedir. Sebeplerin varlığı onaylanmaz ise düzeltme talebi reddedilmekte, sebeplerin varlığı onaylanır ise yargı yeri davayı yeniden görmeye başlayıp karar vermektedir.

2. Düzeltme Talebinde Bulunma

Ödeme emrine karşı ödeme yapma, mal bildiriminde bulunma ve ödeme emrine itiraz dışında bir yol da ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunma olup, karar düzeltmeden farklı bir işlemdir. Buradaki düzeltme talebi karar değil bir hata düzeltme isteği şeklinde olmaktadır.

Vergi idareleri genel olarak hata düzeltme hükümlerinin VUK'da yer alması ve AATUHK'da da bu hükümlere atıf yapılmaması gerekçesi ile ödeme emri konusunda hata düzeltme talebinde bulunulamayacağı görüşündeyken; Danıştay'ın ödeme emrine karşı hata düzeltme ve şikayet yollarına başvurulabileceği konusunda örnek kararları mevcuttur¹³⁷. Buna göre, ödeme emirlerine karşı VUK'un 116.maddesi kapsamında hata düzeltme talebinde bulunulabilecektir, ancak dikkat edilmesi gereken husus, talebin sadece ödeme emrindeki hataya ilişkin olmasıdır, yani tarh ve tahakkuk işlemlerine ilişkin hatalar düzeltme konusu yapılamamaktadır.

7 günlük dava açma süresi içinde ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulduğunda, İYUK'un 11.maddesine göre; dava açma süresi duracak, 60 gün içinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılacak ya da 60 gün içinde olumsuz cevap verilmesi durumunda dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Örneğin, ödeme emrinin 5.gününde düzeltme talebinde bulunan borçlu, idarenin cevabından itibaren kalan 2 günlük dava açma hakkını kullanabilmektedir.

¹³⁷ Zübeyir BAKMAZ, “Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2009, S.203.

Danıştay dava daireleri arasında da bu konuda bir görüş birliği olmadığından ve ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulması haciz gibi bir idari işlemin yürütülmesini durdurmadığından, borçlunun haciz işlemi durdurabilmek için düzeltme talebinde bulunarak dava açarken yürütmeyi durdurma kararı alması da yararına olacaktır¹³⁸.

VUK'un 116.maddesi gereği, 5 yıllık zaman aşımı süresi içinde 7 günlük dava açma süresi geçmiş olsa bile düzeltme ve şikayet yoluna gidilebilmektedir. Buna göre vergi dairesince düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracat edilir ve şikayetin reddedilmesi durumunda ise, idari dava yoluna gidilebilmektedir.

Düzeltilme talebinde bulunup bulunulamayacağı ve bu durumun dava açma süresine etkisi konusunda kesin bir karar olması işlemleri kolaylaştıracaktır.

D. İtirazın Reddi Durumunda Haksız Çıkma Zammı

AATUHK'ya göre, haksız çıkma zammı, ödeme emrine dava açılmasının sonucunda davanın kısmen ya da tamamen reddedilmesi neticesinde borçlunun kamu alacağını %10 zamlı ödemesi durumudur.

Haksız çıkma zammının alınma amacı, iyi niyetli olmayan borçluların haksız olduğu halde ödeme emrine karşı itiraz ederek alacağın tahsilini zorlaştırmasını engellemektir¹³⁹.

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." ifadesine yer verilmiştir.

¹³⁸ BAKMAZ, a.g.m., S.203.

¹³⁹ Elif SONSUZOĞLU, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2001, s.60.

AYM'ye göre Hak arama özgürlüğü ise¹⁴⁰ “Toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri olmakla birlikte bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yoludur. Uluslararası hukuk kaynaklarında özgün yeri bulunan hak arama özgürlüğü, değişik alanlardaki özellikleriyle İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 6-12. maddelerinde de düzenlenmiştir. İnsan varlığını soyut ve somut değerleriyle koruyup geliştirmek amacıyla hukuksal olanakları kapsamlı biçimde sağlama, bu konuda tüm yollardan yararlanma hakkını içeren hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden, çağdaş demokrasinin gereklerinden ve vazgeçilmez koşullarından biridir.”

Bireylerin hak arama özgürlüğüne sahip olması, devlete kendini daha yakın hissetmesine ve yargıya olan güveninin artmasına neden olacaktır. Ancak bunun madde hükmünde kalmaktan çok uygulamaya geçirilmesi önem taşımaktadır. Haksız çıkma zammı borçluyu dava açmaktan caydırabileceği için hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcıdır.

Haksız çıkma zammı kanunda yer alan gecikme zammından farklıdır. Gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının vadesinden sonra ödenmesi sırasında alınan bir bedeldir, haksız çıkma zammı ise, ödeme emri dava konusu edilip davanın reddedilmesi halinde davacıdan alınan tutardır. Borçlu açtığı davada kısmen haksız bulunması durumunda reddedilen ve ödeyeceği %10 zamlı kamu alacağını geç ödemesi durumunda ayrıca gecikme zammı ödemek durumunda kalacaktır¹⁴¹.

Haksız çıkma zammının özel hukuktaki karşılığı ise icra inkar tazminatı olup, İİK'da bu oran %10 değil %40 olarak belirlenmiş ve iki tarafında haksız çıkması %40 tazminatla mahkum edilmiştir¹⁴². Yani borçlu itiraz eder ve haksız çıkarsa tazminat ödemekte, haklı çıkarsa da alacaklıdan tazminatını almaktadır.

¹⁴⁰ AYM'nin, E.2006/33, K.2006/36 sayılı Kararı (YAKAR, **a.g.m.**, S.250).

¹⁴¹ KESKİN, **a.g.m.**, s.2222 (Ayrıntılı bilgi için Seri: A, Sıra No: 1 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği)

¹⁴² A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Haksız Çıkma Zammında Sorunlar”, **Yaklaşım**, Kasım 2009, S.203., s.273.

1. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebilme Nedeni

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen bir borçlu, ödeme emrine karşı AATUHK’da yer alan “*böyle bir borcu olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zaman aşımına uğradığı*” iddiaları ile dava açabilmektedir.

İdari bir işlem olan ödeme emrine karşı, ödeme emrinin unsurlarında hukuka aykırılık iddiası ile de dava açılabilmesi gerekmektedir. Ancak ödeme emrinin unsurlarında hukuka aykırılık iddiası ile açılan davanın reddedilmesi durumunda, ödeme emri tahsilat aşamasına ilişkin olduğundan ve kanunda belirtilen üç gerekçe dışında dava açıldığından haksız çıkma zammı talep edilmemelidir¹⁴³.

Haksız çıkma zammının talep edilebilmesi için, mahkemenin borçlunun itirazında haksız olduğuna karar verip, davayı reddetmesi gerekmektedir. Davanın süre aşımından reddedilmesi durumunda borçlunun davasında haksız çıktığından söz edilemeyeceği için haksız çıkma zammı da talep edilemez¹⁴⁴.

2. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebilme Zamanı

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı açılan bir davanın ret kararı ile sonuçlanmasından sonra talep edilebilmektedir. İçtihatlarla göre mahkeme kararı kesinleşmeden haksız çıkma zammı talep edilemez. Mahkeme kararının kesinleşmesi için ise, mahkemenin davayı reddetmesi, bu kararın temyiz ve düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir.

Danıştay 9.Dairesi bir kararında; “%10 haksız çıkma zammının dayanağı olan ilam harcına karşı açılan dava kesinleşmeden, davacının

¹⁴³ Soner YAKAR, “Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2009, S.250.

¹⁴⁴ Dnş. 4.D. E.2005/1164, K.2005/2267. (Erişim:10.12.2013, www.danistay.gov.tr).

itirazında haksız çıktığı kabul edilerek düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığına" hükmedilmiştir¹⁴⁵.

Danıştay 4.Dairesinin bir kararına göre, ödeme emrine karşı açılan davanın süre aşımına uğradığı gerekçesiyle reddedilmesi durumunda, borçlunun haksız olduğu gerekçesiyle borçludan haksız çıkma zammı talep edilemeyecektir¹⁴⁶.

3. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebileceği Kişiler

AATUHK'da belirtildiği üzere haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açarak kısmen ya da tamamen haksız çıkan borçludan talep edilebilecektir. Danıştay'ın da, ödeme emrine karşı dava açan kişinin şirket ortağı olması durumunda, haksız çıkma zammının şirket tüzel kişiliği değil ortak adına düzenlenmesi gerektiği yönünde bir kararı mevcuttur¹⁴⁷.

Davasından feragat¹⁴⁸ eden bir borçludan haksız çıkma zammı alınıp alınmayacağı konusunda, Danıştay 4.Dairesi borçluyu haksız görerek haksız çıkma zammı alınacağı görüşündeyken; Danıştay 7.Dairesi ise borçlunun bir hatası olmadığı görüşünden yola çıkarak borçludan böyle bir haksız çıkma zammı talep edilemeyeceği görüşündedir¹⁴⁹.

Yetkili idare, aynı borç için borçlunun birden fazla kanuni temsilcisini aynı anda takip ettiğinde ve bu kişilerin de ayrı ayrı dava açması durumunda birden fazla haksız çıkma zammının gündeme gelmesi söz konusu olacaktır

¹⁴⁵ Dnş. 9.D., E.2005/4620, K.2006/1689 ve Dnş., 9.D., 4.5.2006 tarih, E:2005/4620, K:2006/1689, (Erişim:12.12.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁴⁶ Dnş. 4.D., 28.11.2005 tarih, E:2005/1164, K:2005/2267, (Erişim:12.12.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁴⁷ Dnş. 3.D. E.2005/3210, K.2007/649. (Erişim:12.12.2013, www.danistay.gov.tr).

¹⁴⁸ Feragat, davada iki taraftan birinin davanın sonuçlanmasını istemesinden vazgeçmesidir (Ayrıntılı bilgi için Bknz: CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.176).

¹⁴⁹ Dnş. 4.D., E.2004/2323, K.2005/259 ve Dnş. 7.D., E.2002/2457, K.2005/2386. (Erişim:12.12.2013, www.danistay.gov.tr).

ki bu da haksız çıkma zammının cezai bir niteliğinin olduğunu ortaya koymaktadır¹⁵⁰.

4. Haksız Çıkma Zammının Talep Edilebileceği Miktar

Haksız çıkma zammı, borçlunun ödeme emrine karşı açmış olduğu davada kısmen veya tamamen haksız görüldüğü kısmı üzerinden %10 zamlı olarak talep edilecektir.

AATUHK'da haksız çıkma zammının hangi miktar üzerinden uygulanacağı konusunda bir açıklama olmamakla birlikte, hesaplamada dava konusu vergi aslı ve feri alacaklar üzerinden hesaplanmaktadır¹⁵¹. Örneğin, dava konusu vergi aslının 4.000 TL, cezasının ise 6.000 TL olması durumunda, haksız çıkma zammı bunların toplamı olan 10.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

5. Haksız Çıkma Zammının Ödeneceği Zaman

Haksız çıkma zammının ne zaman ödeneceği konusunda AATUHK'da bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte bu kanuna göre, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödeneceği hükmü yer almaktadır. Dolayısı ile haksız çıkma zammının ödenmesi konusunda da bu zamanlama sınırının dikkate alınması gerekecektir.

Kamu alacağının süresi içinde ödenmemesi durumunda vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için gecikme zammı uygulanmaktadır. Danıştay'ın bir kararına göre¹⁵², ödeme emrinin düzenleniş nedeni de kamu alacağı olduğundan, ödeme emrine karşı dava açılması ve davanın reddedilmesi

¹⁵⁰ Gencer ŞENTÜRK, *Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları*, Etki Yayınları, İzmir 2009, s. 110-120.

¹⁵¹ KIZILOT, KIZILOT, *a.g.e.*, s.487.

¹⁵² Dnş. 13.D. E.1979/3410, K.1981/3341. (Erişim:15.12.2013, www.danistay.gov.tr).

durumunda ortaya çıkacak olan haksız çıkma zammının da süresinde ödenmesi gerekir, aksi takdirde geciken haksız çıkma zammı için de gecikme zammı uygulanacaktır¹⁵³.

İYUK’a göre, mahkeme kararlarına karşı kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde karar tek hakim tarafından verilmişse BİM’ne itiraz başvurusu yapılabilmekte, karar kurul halinde verilmiş ise de Danıştay’a temyiz başvurusunda bulunulabilmekte, bu kararlara karşı da 15 gün içinde düzeltme talebinde bulunulabilmektedir.

¹⁵³ Aksi görü; “gecikme zammı, vergi cezası, para cezası ile fer’i kamu alacakları dışında kalan kamu alacaklarından alındığından ve haksız çıkma zammı da bir fer’i alacak olduğundan, haksız çıkma zammı üzerinden gecikme zammı alınmaması gerekir” için bkz: ÇELİK, **a.g.e.**, s.25.

SONUÇ

Devletin kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlayabilmek için alacaklarını zamanında tahsil etmesi gerekmektedir. Kamu alacağının tahsilatında sıkıntıya düşüldüğünde ise cebren tahsil yollarına gidilmektedir. Cebren tahsilata başlamadan önce yapılacak iş borçluya bir ödeme emri tebliğ etmektir. Ödeme emri, ödenmeyen kamu alacağının ödenmesi için borçluya yapılan bir ihtar ve kamu idaresi içinde cebri tahsil işleminin başlangıcıdır.

Ödeme emri gerçek veya tüzel kişilere, vergi mükellefi veya sorumlusuna, kanuni temsilci, kefil ve mirasçılara tebliğ edilebilmektedir. Yurt dışında bulunan bir borçluya ödeme emri tebliğ edilmemesi ise eşitlik ve adaleti zedeleyicidir. Kamu alacağının tahsili için Türkiye’de malı olsun veya olmasın tüm borçlulara ödeme emri tebliğ edilmelidir.

Ödeme emrinin tebliğinde Ödeme emrinin düzenlenmesinden tebliğine kadar her aşamada dikkatli olunması gerekmektedir. Hatalı yapılan bir ödeme emri tebliğine karşı borçlunun itirazda bulunma(dava açma) hakkı vardır. Borçlunun ödeme emrine karşı dava açma nedenleri AATUHK’da “böyle bir borcun olmadığı iddiası, borcun kısmen ödendiği iddiası ve borcun zaman aşımına uğradığı iddiası” olarak belirtilmiştir. Oysa ödeme emri idari bir işlem olup bu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka aykırılıkları durumunda da dava açılabilmesi gerekmektedir. Ödeme emri idari işlem olmasından kaynaklı olarak, unsurları açısından değerlendirildiğinde, uygulamada bazı sorunlar yaşandığı görülmektedir.

Ödeme emrinin şekline ilişkin bir düzenleme olmamakla birlikte ödeme emrinin şekli içeriğini oluşturup, AATUHK’da yer alan bilgilerin olmasına dikkat edilmelidir. Aksi takdirde ödeme emri şekil bakımından hukuka aykırılık yaratacaktır. Bu konuda Danıştay’ın birçok yol gösterici kararı bulunmaktadır. Bunlara göre de kanunda yer alan bilgilerin bulunmadığı ödeme emirleri hukuka aykırı kabul edilmiştir.

Ödeme emrinin şekil unsuruna var olan eksiklikten dolayı ödeme emrinin yok sayılması ile iptal edilmesi farklı sonuçlar doğuracaktır. Ödeme

emrinin yok sayılması, belgenin ödeme emri olarak kabul edilmemesi anlamına gelirken; ödeme emrinin iptal edilmesi ise ödeme emri olarak kabul edilen bir belgenin var olan hukuka aykırılık nedeni ile iptalidir. Danıştay'ın bir dairesi yok hükmünde karar verirken, bir diğer dairesi ise iptal kararı vermiştir ki bu konuda içtihadın birleştirilerek şekil açısından ödeme emri olarak kabul edilemeyecek belgelere ilişkin bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu sayede, hem tahsil dairesi usulüne uygun olarak ödeme emri düzenlemiş olacak hem de ilgilinin dava yoluna gitmesine gerek kalmayacaktır.

Ödeme emrinin sebep unsurunu kanunda yer alan dava açma sebepleri olarak görmekteyiz. Burada dava açma açısından sebep olarak bir sınırlama getirilmeye çalışılmıştır ki, amaç kamu alacağının tahsilatını daha fazla geciktirmemektir. 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. Bu kararlarda içtihadın sağlanması “borcun olmadığı” konusunda kesinlik sağlanmasına yardımcı olacaktır.

Ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 gündür. Ödeme emrine karşı açılan davalardaki bu süre hak düşürücü süredir. Kişilerin bu süreleri kaçırmaları halinde hem dava hakları ortadan kalkmakta hem de aleyhlerine yapılan işlemler kesinleşmektedir. Bu süre dava açılması için kısa bir süredir ve hak düşürücü olduğu da göz önüne alınarak uzatılması istenmektedir. Sadece dava açma süresi değil aynı zamanda açılan davaya mahkemenin karar verme süresi de 7 gündür ve bu süreye de pek bağlı kalınmadığına daha önce değinilmiştir. Sürelerin uzatılması bir yol olmakla birlikte bir diğer yol ise tebliğlerin KEP sistemi ile yapılmasıdır. KEP sistemi ile yurt içi veya yurt dışı farketmeksizin tüm borçlulara ödeme emrinin tebliği sağlanabilir, borçlunun “ödeme emrinden haberim yoktu” demesine fırsat verilmez ve tüm bu işlemler kayıt altında olduğundan dolayı da delil niteliği taşımış olur. Ayrıca borçlulara elektronik ortamda itirazda bulunma hakkı da verilirse,

süreç daha hızlı işlemiş olur, zamandan tasarruf sağlanır ve “sürelerin kısıtlılığı” sorunu ortadan kaldırılmış olur. KEP sistemi hem idare hem de borçlu açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.

Adli tatil ve mali tatilin ödeme emrine dava açma süresini etkileyip etkilemeyeceği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Sürelerin hangi durumlarda işlemeyeceğine (süreleri kesen veya durduran haller de dikkate alınarak) dair de kesin bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Ödeme emrinde şekil ve sebep dışında, konu bakımından, yetki bakımından veya amaç bakımından hukuka aykırılıklar da söz konusu olabilmektedir. Örneğin yetkisiz bir idarenin ödeme emri düzenlemesi ya da yetkisiz bir mahkemeye ödeme emrine karşı dava açılması yaşanan sorunlar arasındadır.

Ödeme emri unsurlarından belkide en az hukuka aykırılığı iddia edilen unsur amaç unsurudur dersek yanlışmış olmayız, çünkü amaç nettir, kamu yararının sağlanması, aksinin pek iddia edildiği de görülmemektedir. Ancak tabiki kamu yararına aykırı olarak düzenlenmiş bir ödeme emri mevcutsa hukuka aykırılığı iddia edilmelidir.

AATUHK’da ödeme emrine karşı dava açılacak üç sebebin belirtilmesi, kamu alacaklısı açısından tahsilatı düşündüğü için olumlu olmakla birlikte borçlu açısından sınırlandırıcıdır.

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açılarak, davanın mahkemece reddedilmesi durumunda reddedilen kısım üzerinden kamu alacağının %10 zamlı ödenmesidir. Haksız çıkma zammının uygulanma amacı, iyi niyetli olmayan borçluların yargıyı meşgul etmesini ve kamu alacağının geciktirilmesini önlemektir. Ancak bu uygulama iyi niyetli olan borçlular açısından anayasa aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açılmasını caydırıcı, yargısal denetimi engelleyici bir etkiye sahiptir ve bu nedenle de hukuka aykırıdır. Haksız çıkma zammı, idarenin tüm işlemlerinde yargısal denetime tabi olması ilkesini zedelemektedir.

Davanın reddedilmesi durumunda, borçlu haksız çıkma zammı ödemek zorunda kalırken ve haksız çıkma zammı İİK'da her iki taraf içinde söz konusu olurken, davanın kabulü durumunda haksız çıkan idare ve sorumlulara herhangi bir yaptırım uygulanmamaktadır. Örneğin haksız çıkan borçlunun kamu alacaklısının avukatlık vekalet ücretlerini ödediği gibi haklı çıkan tarafın avukatlık ücretleri de idare tarafından ödenebilmelidir.

Haksız çıkma zammı, kamu alacağının tahsilatını geciktirmemeyi amaçlasa da, zaten üç sebeple dava açma hakkı olan borçluya ceza niteliğinde görünerek borçluyu dava açmamaya itmektedir. Bu durumda borçlu hak arama özgürlüğünü kullanamayacaktır ve ortaya anayasaya aykırı bir durum çıkacaktır.

Ödeme emrinin uygulanışı ve dava açılması konusunda yaşanan sorunlar dikkate alındığında, dava açma sürelerinin kısalığı, dava açma nedenlerinin kısıtlılığı üstüne bir de davada haksız çıkılması durumunda %10 zam uygulanması dikkat çeken hususlardır ve bu konularda düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Kamu alacaklısı haksız çıkma zammı uygulaması ile borçluların dava açmasını engelleyerek Anayasa'da yer alan idari yargının denetimi ilkesini zedelemekte, borçluların hak arama özgürlüklerini kısıtlamaktadır. Bu yönü ile haksız çıkma zammı Anayasa'ya aykırı bir zamdır.

Dava açma nedenleri, süreler veya tebliğlerin elektronik olarak yapılması ve haksız çıkma zammı konusunda yapılacak olan düzenlemeler hem kamu alacaklısı hem de borçlu açısından olumlu sonuçlar yaratacaktır.

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan; **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009.

AKMAZ, Kemal; “Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri ve Mal Bildirimi”, **Lebib Yalkın**, Ağustos 2007, S.44.

AKYILMAZ, Bahtiyar; **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin, Ankara, 2000.

ALPASLAN, Mustafa, KAYA, Eda; “Kamu Alacaklarının Yeni Ödeme Emri İle Takibi”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2009, S.204.

ALPASLAN, Mustafa, KAYA, Eda; “Mali Yargıda Adli Tatil ve Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası”, **E-Yaklaşım**, Ağustos 2010, S.212.

ARICA, Mehmet Nadir; “Amme Alacaklarının Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2012 Kasım, S.573.

AY, Hakan, ALPASLAN, Mustafa; “Kamu Alacaklarının Takibinde Rüçhan Hakkı Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk**, 2011 Aralık, S.84

AYGÜN, Fethi; “5766 Sayılı Kanun Sonrasında Limited Şirket Ortak ve Temsilcisinin Kamu Alacağından Sorumluluğu”, **Maliye Postası**, 15 Temmuz 2008, S.669.

BAKMAZ, Zübeyir; “Vergi Mükellefleri Ödeme Emirlerine Karşı Hata Düzeltme Talebinde Bulunabilir Mi?”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2009, S.203.

BATUN, Mehmet; “Kamu alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk”, **Vergi Dünyası**, 2010 Ocak, S.341.

BATUN, Mehmet; “Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2009, S.330.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi İcra Hukuku**, 2.Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon 2001.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Afyon 2007.

BEYAZKILIÇ, Recep, KAPLAN, Mesut; “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S.323, Temmuz 2008.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

BOZDOĞAN, Mine Nur; “Kamu Alacaklarının Korunmasında İptal Davası”, **Legal Mali Hukuk**, 2007 Ocak, S.25.

BUDAK, Tamer, BENK, Serkan; “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business and Economics Research Journal**, Volume 2, Number 2, 2011.

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

CANDAN, Turgut; **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

CANDAN, Turgut; **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

ÇELİK, Binnur; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2002.

ÇETİNKAYA, Özhan; **Mahalli İdareler Maliyesi**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2009.

ÇİFTÇİ, Erhan; “Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Sürelerine İlişkin Özel Durumlar”, **Yaklaşım**, Ekim 1997, S.58.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Haksız Çıkma Zammında Sorunlar”, **Yaklaşım**, Kasım 2009, S.203.

DÖNMEZ, Recai; “İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması”, **Yaklaşım**, S.129, Eylül 2003.

EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi**, 10.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2008.

EROL, Ahmet; “Ödeme Emrine İtiraz Hakkının Kullanımı”, **Lebib Yalkın**, 2011 Ağustos, S.92.

GERÇEK, Adnan; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011.

GERÇEK, Adnan; “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Mart 2010, S.207.

GÖZLER, Kemal; **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, Bursa 2009.

GÜNDAY, Metin; **İdare Hukuku**, 6.Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2002.

GÜNDEŞLİ, Ersan; “Kamu Alacağı Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2004, S.414.

GÜNER, Sedat; **6183 ve 7201 Sayılı Kanunlar-İçtihatlı ve Örnekli-**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 1999.

GÜZEL, Ahmet, ÖZDEMİR, Muharrem; **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, Adana 2007.

İLERİ, Yusuf; “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım**, Ağustos 2008, S.188.

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

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

KAYNAR, Handan; “Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması”, **Vergi Raporu**, S.106, Temmuz 2008.

KESKİN, Filiz; “6183 Sayılı Kanun’da Haksız Çıkma Zammı Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk**, 2011 Eylül, S.81.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2004.

KIRIKTAŞ, İlhan; “Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi”, **Vergi Dünyası**, S.279, Kasım 2004.

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 19.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2011.

KIZILOT, Şükrü; “Ödeme Emrine Dava Açma Süresi 7 Gün Mü Yoksa 30 Gün Mü?”, **Yaklaşım**, Haziran 2007, S.174.

KÖSE, Ömer; “Kamu Alacakları Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Diyalog**, Şubat 2010, S.262.

NARTER, Recep; “6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1995, S.84.

OKTAR, Ateş; **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.basım, İsmail Akgün Yayınları, İstanbul 1966.

ÖNCEL, Mualla t KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, 13.basım, Turan Kitabevi, Ankara 2006, s.159.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Amme Alacakları Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008.

ÖZDEN, Murat; “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, **Maliye Postası**, 15 Şubat 1996, S.371.

SAKAL, Mustafa, ALPASLAN, Mustafa; “Ödeme Emrine Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammı”, **Yaklaşım**, Mayıs 2009, S.197.

SERİM, Nilgün; **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007.

SONSUZOĞLU, Elif; **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2001.

ŞEKER, Sakıp; “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk**, Ocak 2008, S.37.

ŞENER, Hasan; “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1984, S.70.

ŞENTÜRK, Gencer; **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, Etki Yayınları, İzmir 2009.

ŞİMŞEK, Edip; **Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi**, Ankara 1990.

TAŞ, Metin; **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000.

UYUMAZ, Alper; “İcra ve İflas Hukukunda Gecikmiş İtiraz”, **Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi**, 24/2010.

ÜNLÜ, Cengiz; **Açıklamalı- İhtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.

YAKAR, Soner; “Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2009, S.250.

YILDIRIM, Ramazan, AVCI, Mustafa; **İdare Hukukuna Giriş**, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2013.

YILDIZ, Yalçın; “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 58/5’inc, Maddesi Uyarınca Haksız Çıkma Zammı Uygulamasına İlişkin Açıklama ve Değerlendirmeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2013 Mart, S.577.

YILMAZ, Kazım; **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006.

Diğer Kaynaklar

1 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun

Belediye Gelirleri Kanunu

Danıştay Kararları

Elektronik Tebliğat Yönetmeliği

İcra iflas Kanunu

İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

İdari Yargılama Usul Kanunu

Kabahatler Kanunu

Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun

Tebliğat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük

Türk Medeni Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Yargıtay Kararları

EKLER

Ek 1. Ödeme Emri Belgesi

ÖDEME EMRİ								
T.C.								
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI								
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ / MALMÜDÜRLÜĞÜ								
BORÇLUNUN								
Vergi Kimlik No. :					Ana Takip Dosya Numarası :			
(T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası yazılmıştır.)								
Soyadı / Unvanı :					Düzenleme Tarihi :			
Adı :								
Faaliyeti :								
TAKİBE ALINAN BORCUN								
Sıra No.	Takip Dosya Numarası	Türü	Dönemi	Taksitli	Vadesi	Ait Olduğu Plaka/Tutanak No.	Tutarı	Kesinleşen Gecikme Zammı
TOPLAM								
AYRICA GECİKME ZAMMI DA ALINACAKTIR.								
Yukarıda mahiyeti ve tutarı gösterilen borçlarınız vadesi geçtiği halde ödenmemiştir. Bu ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borcunuzu yukarıda adı geçen Vergi Dairesine / Malmüdürlüğüne veya bunlar adına tahsile yetkili olanlara ödemeniz veya borcunuzu karşılayacak değerle mal bildiriminde bulunmanız, haczi kabil malınız yoksa bildirmeniz gerektiği, Bu ödeme emrine ilişkin olarak dairemizin servisinden veya / numaralı telefonlarımızdan bilgi alabileceğiniz, Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Vergi/İdare Mahkemesinde dava konusu yapma hakkınızın bulunduğu, ancak yargılama sonucunda iddianızda tamamen veya kısmen haksız çıkmanız halinde haksız çıkılan tutarın yüzde 10'u oranında ayrıca zam tahsil edileceği, Önemle tebliğ olunur. Vergi Dairesi Müdürü (Not : Lütfen arka sayfadaki açıklamaları dikkatle okuyunuz.) MÜKELLEF								

AÇIKLAMALAR

Ödeme emrinde yer alan borçlardan bir kısmına dava açmanız halinde geri kalan kısma ilişkin kanuni işlemlere devam edileceği ve dava konusu yapılan borçlar hakkında mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmemesi halinde bunların da takibine devam edileceği,

Ön sayfada yer alan mecburiyetlere riayet etmediğiniz takdirde, **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 36/A, 55, 58, 60, 111 ve 114 üncü maddeleri hükümlerine göre;**

a) Borcunuzun, menkul ve gayrimenkul mallarınızla her türlü hak ve alacaklarınız **haczedilerek** paraya çevrilmek suretiyle **tahsil edileceği,**

b) Mal bildiriminde bulununcaya kadar **3 ayı** geçmemek üzere **hapis** ile tazyik olunacağınız,

c) Mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yaptığınız veya yaşayış tarzınız mal bildirimimize uymadığı takdirde **3 aydan 1 yıla kadar hapis** ile cezalandırılacağınız,

d) Hacı kabil malınız olmadığı yolunda bildirimde bulunmanız halinde bu bildirimle birlikte veya bildirim tarihinden itibaren **15 gün içinde** en son kanuni ikametgah ve iş adresinizi, daimi mükellefiyetiniz bulunan diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bu dairelerdeki hesap ve kayıt numaralarını bildirmediğiniz ve nüfus suretini vermediğiniz takdirde **elli güne kadar adli para cezası** ile cezalandırılacağınız.

Tebliğ olunur.