T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ HUKUK PROGRAMI

ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN MÜKELLEF HAKLARININ YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Atike Nur ATAK

Danışman

Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

MANİSA-2024

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zeka ve program kullanmadığımı beyan ederim.

Atike Nur ATAK

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Atike Nur ATAK

Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

Devletin kamu harcamalarını finanse etmek için en önemli gelir kaynağını vergi ve benzeri mali yükümlükler oluşturmaktadır. Gerçek ve tüzel kişilerden ödeme gücüne göre karşılıksız ve zorunlu olarak devlete yapılan bu ödemeler kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir biçimde sunulabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple vergi idaresi süresi içerisinde ödenmeyen kamu alacağının tahsilini geciktirmeden gerçekleştirmek adına 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebren tahsil yöntemlerine başvurmaktadır. İlgili kanun uyarınca mükellefe ödeme konusunda son uyarı niteliği taşıyan ödeme emri tebliğ edilmektedir. İdarenin tek yanlı ve kamu gücüne dayanarak tesis ettiği bir idari işlem olan ödeme emrine karşı mükellefin on beş gün içerisinde borcunu ödeme veya aynı süre içerisinde ödeme emrine itiraz etme hakkı bulunmaktadır.

Çalışmanın amacı, vergisel düzenlemelerde genellikle mükellefe yüklenen ödevlerden bahsedilse de mükelleflerin tasarrufları üzerinden cebren alınan bu değerlere karşılık asıl önemli konunun mükellef haklarının korunması olduğunu değerlendirmektir. Bu kapsamda çalışmada mükellef haklarının ihlal edildiği ve hukuka aykırılık iddiaları ile ödeme emrine karşı açılmış olan davalarda verilen kararlar incelenerek ilgili kararın hukuki durumuna karşılık açıklamalar yapılmıştır

Bu kapsamda çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde ödeme emrinin tanımlaması yapılarak konunun hukuksal çerçevesi anlatılmıştır. Devamında ise ilgili konu, ödeme emri düzenlenmesinin unsurları ve borçluya ne şekilde tebliğ yapılacağına dair bilgilere yer verilerek sürdürülmüştür. İlerleyen kısımda ise ödeme emrinin tebliği sonrası borçlunun başvurabileceği yollar açıklanmış ve ayrıca literatürde tartışmalı olarak yer verilen ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulması konusu da ele alınarak incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise mükellef haklarının gelişimi ve mükellef hakları bildirgeleri incelenmiş ve konu çalışma özelinde seçilen ülkelerdeki mükellef hak ve bildirgelerinin anlatımıyla sürdürülmüştür. Devamında ise mükellef haklarının sınıflandırılması genel ve özel haklar çerçevesinde açıklanmıştır. İlerleyen kısımda ödeme emrine itiraz özelinde mükellef hakları anlatılmış olup bu kapsamda ödeme emrine itiraz ve itiraz sonrası süreç hakkında detaylı bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın son kısımda ise Danıştay'a ödeme emrine karşı açılmış olan davalar özelinde mükellef haklarının ne şekilde korunduğu değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan literatür araştırması sonucunda mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinde herhangi bir hukuka aykırılık hallerinin var olması durumunda mükellefin ilgili belgeye itiraz etme hakkının anayasa ile güvence altına alındığı görülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın son kısmında yer verilen üst mahkeme

kararları incelendiğinde usulsüz ve hukuka aykırı oluşturulmuş işlemin mükellef haklarını ihlal ettiği gerekçeleriyle iptal edilmiştir. Aynı zamanda vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen iş ve eylemlerinde hukuki denetiminin gerçekleştiği dava sürecinde idarenin keyfi hareket etmesi önlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Cebren Tahsil, Ödeme Emri, Ödeme Emrine İtiraz, Mükellef Hakları

2024, 126.

ABSTRACT

M.Sc. Thesis

Atike Nur ATAK

Manisa Celal Bayar University Graduate School of Education Department of Finance

Supervisor: Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

Taxes and similar financial obligations constitute the most important source of revenue for the state to finance public expenditures. These payments, which are made to the state gratuitously and compulsorily from real and legal persons according to their ability to pay, are of great importance for the effective and efficient provision of public services. For this reason, the tax administration resorts to forced collection methods in accordance with the Law No. 6183 on the Procedure for Collection of Public Receivables in order to realize the collection of public receivables that are not paid in due time without delay. Pursuant to the relevant law, the taxpayer is notified of the payment order, which is the last warning for payment. The taxpayer has the right to pay the debt within fifteen days or object to the payment order within the same period against the payment order, which is an administrative act established by the administration unilaterally and based on public power.

The purpose of this study is to evaluate that although tax regulations generally mention the duties imposed on the taxpayer, the most important issue is the protection of taxpayer rights against these values taken by force over the savings of taxpayers. In this context, the study examines the decisions made in the lawsuits filed against the payment order with the allegations of violation of taxpayer rights and illegality, and explanations are made against the legal status of the relevant decision.

In this context, the study consists of two parts. In the first part of the study, the legal framework of the subject is explained by defining the payment order. Subsequently, the relevant subject is continued by including information on the elements of the issuance of a payment order and how the debtor will be notified. In the following part, the ways that the debtor can apply after the notification of the payment order are explained and the issue of applying for error correction against the payment order, which is controversial in the literature, is also discussed and analyzed. In the second part of the study, the development of taxpayer rights and taxpayer rights declarations are examined and the subject is continued with the explanation of taxpayer rights and declarations in the countries selected for the study. Subsequently, the classification of taxpayer rights is explained within the framework of general and special rights. In the following section, taxpayer rights are explained in the context of objection to the payment order, and in this context, detailed information about the objection to the payment order and the post-objection process is provided. In the last part of the study, it is evaluated how taxpayer rights are protected in the cases filed against the payment order to the Council of State.

As a result of the literature research conducted within the scope of the study, it is seen that the taxpayer's right to object to the relevant document is guaranteed by the constitution in case of any unlawfulness in the payment order notified to the taxpayer. In this context, when the decisions of the supreme court in the last part of the study are examined, it is seen that the irregular and unlawful transaction has been canceled on the grounds that it violates the taxpayer's rights. At the same time, the arbitrary actions of the administration are prevented during the litigation process in which the legal control of the works and actions carried out by the tax administration is realized.

Keywords: Tax, Compulsory Collection, Payment Order, Objection to Payment Order, Taxpayer Rights

2024, 126.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren ve kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum değerli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Gül KAYALIDERE'ye, bilgi ve tecrübesi ile çalışmamın geliştirilmesi aşamasında yardımını eksik etmeyen Sayın Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN'a, tez savunması sırasında katkı ve tamamlayıcı düşünceleriyle çalışmamın geliştirilmesi adına sunduğu değerli bilgilerden dolayı Sayın Prof. Dr. Haluk EGELi'ye, lisans ve lisansüstü öğrenim hayatım boyunca bilgi ve deneyimleri ile bana ışık tutan Sayın Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü hocalarıma sonsuz teşekkür ederim.

Hayatım boyunca maddi ve manevi olarak desteklerini her zaman hissettiğim ve her koşulda yanımda olan değerli aileme özellikle de sevgili annem ve babama teşekkürü borç bilirim. Çalışmamda motivasyon ve desteğini benden esirgemeyen eşim Hikmet Atak'a, çalışmamı sürdürürken değerli vaktinden aldığım sevgili kızım Melisa Atak'a ve çalışmamda bilgi ve yardımlarına başvurduğum tüm arkadaşlarıma içtenliğimle ayrı ayrı teşekkür ederim.

Atike Nur ATAK

Manisa, 2024

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AİHM.	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS.	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Any.	Anayasa
AnyM.	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
GİB.	Gelir İdaresi Başkanlığı
IR	Internal Revenue Service
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
S.	Sayı
s.	Sayfa
s.s.	Sayfa Sayısı
VUK.	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Ödeme Emri Belgesi 6
Şekil 2: Mal Bildirimi Belgesi 24

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi 43

Tablo 2: Türk Vergi Yargısının Teşkilat Yapısı 69

Tablo 3: Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları.....85

İÇİNDEKİLER

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ÖDEME EMRİNE KARŞI YAPILACAK İŞLEMLERİN MÜKELLEF HAKLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

TAAHHÜTNAME ..... **ii**

ÖZET ..... **iii**

ABSTRACT ..... **v**

TEŞEKKÜR ..... **vii**

KISALTMALAR DİZİNİ ..... **viii**

ŞEKİLLER DİZİNİ ..... **ix**

TABLOLAR DİZİNİ ..... **x**

İÇİNDEKİLER ..... **xi**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ: TANIMI- DÜZENLENMESİ- TEBLİĞİ

1.1. Ödeme Emrinin Tanımı ve Hukuksal Çerçevesi **4**

1.2. Ödeme Emri Düzenlenmesinin Ön Koşulları **7**

1.2.1. Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi 7

1.2.2. İhbarnameye Rağmen Kamu Borcunun Ödenmemesi 8

1.3. Ödeme Emri Düzenlenmesinin Unsurları **9**

1.3.1. Yetki Unsuru 9

1.3.2. Şekil Unsuru 10

1.3.3. Sebep Unsuru 11

1.3.4. Konu Unsuru 12

1.3.5. Amaç Unsuru 13

1.4. Ödeme Emrinin Tebliği **14**

1.4.1. Belediye Sınırları İçerisinde Ödeme Emrinin Tebliği 15

1.4.2. Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği 18
1.4.3. Ödeme Emrinin Tebliği ile İlgili Özel Durumlar 18
1.5. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası Borçlunun Başvurabileceği Yollar 21
1.5.1. Borcun Ödenmesi 21
1.5.2. Borcun Ödenmemesi (Mal Bildiriminde Bulunma) 22
1.5.3. Mal Bildirimde Bulunmama Durumu 27
1.5.3.1. Cezai Yaptırımlar 27
1.5.3.2. Hukuki Yaptırımlar 30
1.5.4. İdari Çözüm Yoluna Başvurulması 31
1.5.5. Yargısal Çözüm Yoluna Başvurulması 36

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI VE ÖDEME EMRİNE İTİRAZDA YARGI KARARLARI

3.1. Mükellef Haklarının Tanımı ve Kapsamı 38
3.2. Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri 40
3.2.1. Seçilmiş Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri 44
3.2.1.1. İngiltere'de Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri 45
3.2.1.2. Fransa'da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri 48
3.2.1.3. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Haklarının Gelişimi Mükellef Hakları Bildirgeleri 49
3.3. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması 51
3.3.1. Genel Haklar (Temel Haklar) 51
3.3.2. Özel Haklar 56
3.3.2.1. Verginin Tarh ve Tahsili Sırasındaki Haklar 56
3.3.2.2. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar 58

3.3.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasındaki Haklar 59
3.4. Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Mükellef Hakları 63
3.5. Ödeme Emrine İtiraz ve İtiraz Sonrası Süreç 64
3.6. Dava Merci 67
3.6.1. Dava Türü 67
3.6.2. Görevli Mahkeme 68
3.6.3. Yetkili Mahkeme 72
3.7. Dava Açma Süresi 72
3.8. Dava Sonucu 75
3.8.1. Ödeme Emrinin İptali 76
3.8.2. Davanın Kısmen Kabulü veya Reddi 77
3.8.3. Davanın Reddi 77
3.8.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi 79
3.8.3.2. Haciz 80
3.8.3.3. İflas 83
3.9. Dava Sonucunda Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolları 84
3.9.1. İstinaf 85
3.9.2. Temyiz 87
3.9.3. Kanun Yararına Temyiz 90
3.9.4. Yargılamanın Yenilenmesi 90
3.10. Ödeme Emrine Karşı Yapılacak Olan İşlemlerin Mükellef Hakları Açısından Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi 91
3.10.1. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulüne Aykırı Olduğu İddiası Yönündeki Yargı Kararları 94
3.10.2. Ödeme Emrinde Yer Verilmesi Gereken Bilgilerin Eksikliği Sonucunda Verilmiş Olan Yargı Kararları…. .....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 102
KAYNAKÇA 109

GİRİŞ

Devlet, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek adına kamu gücünü kullanarak mükelleflerden vergi ve benzeri mali yükümlülükleri tahsil etmektedir. Kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanarak aksatılmaması ve buna bağlı ihtiyaç duyulan finansmanın ise hızlı bir şekilde tahsilatının gerçekleştirilmesi adına devlet yasal sınırlar içerisinde sınırsız bir yetki ile donatılmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda çoğu zaman verginin borçlusu olan mükellef ile vergi alacaklısı olan devlet arasında vergisel işlemlerden kaynaklı birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde barışçıl çözüm yolları olarak düzenlenen idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Mükellef uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet gibi idari çözüm yolu düzenlemelerinden sonuç alamaması veya doğrudan yargı yoluna başvurarak ilgili uyuşmazlığın yetkili yargı mercileri tarafından çözümlenmesini talep edebilmektedir.

Verginin tahsilatı sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, devlet verginin tahsilatının hızlı gerçekleştirilmesi ve kamu gelirlerinin korunması adına birtakım cebri yollara başvurmaktadır. Bu kapsamda özellikli bir konu olan ödeme emri çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Türk Vergi Hukuku'nda 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur*" hükmü oluşturularak ödeme emrinin yasal çerçevesi, ilgili kanun ve devamı maddelerinde çizilmiştir. Bu kapsamda verginin cebren tahsili için ilk aşama olan ödeme emrinin tebliği mükellefe borcun ödenmesi adına yapılan son ihtar işlemidir. Buna karşı mükellef on beş günlük süre zarfında üç şekilde hareket edebilmektedir. Tebliğ edilen borcu ödemek, borcu ödememesi durumunda ise mal bildiriminde bulunmak veya bu borca karşı itiraz ederek dava açabilmektedir. İlgili kanun maddesinde yer verilen ve mükellefe tebliğ edildiği tarihten başlayan on beş günlük süre hak düşürücü süre olarak düzenlenmiş ve bu sürelerin kaçırılması durumu da hak kaybına sebep olacaktır.

Ödeme emrine karşı borcu ödemek istemeyen mükellefin bu kapsamda mal bildiriminde bulunması yasal bir zorunluluk olup aksi takdirde hapis ile cezalandırılacağı hükmü 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin devamında açıklanmıştır. Fakat mükellefin ödeme emrine karşı itiraz ederek dava açması durumunda mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü ortadan kalkacaktır. Bu

kapsamda açmış olduğu davanın reddedilmesi durumunda mal bildiriminde bulunmak zorundadır.

Devlet egemenlik yetkisinin getirmiş olduğu güce dayanarak mükelleflere göre daha avantajlı durumdadır. Bu kapsamda vergilendirme faaliyetleri sırasında mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleleri söz konusu olabilmektedir. Bu müdahalelere karşı mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin vergilendirme alanındaki yansıması olarak mükellef hakları ortaya çıkmıştır. Devletin vergilendirme faaliyetlerinin sınırlandırılması fikri ile gelişen mükellef haklarının, 1990'lı yıllarda OECD tarafından hazırlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi" ile ülkelerin mükelleflerine yönelik haklarının açıklanması istenmiş ve bu şekilde bir çağrı oluşturmuştur. Bu çağrıya karşılık gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mükellef hakları bildirgeleri oluşturularak yayınlanması ile küreselleşmenin de bir sonucu olarak mükellef haklarının önemi artmış ve vergi idareleri bu konular üzerine yoğunlaşmıştır.

Teknolojik gelişmeler sonucu mükelleflerin bilgi gizliliği konusu kapsamındaki haklarının ortaya çıkması, vergilerin hukuki cebir altında alınmasına karşı mükelleflerin idarenin iş ve eylemlerine karşı korunması, vergi sistemlerinin karmaşıklığı, vergi yüklerinin ağır olması, ilgili mevzuatın yoğunluğu ve vergi hukukunun uzmanlık gerektiren bir alan olması sonucunda mükelleflere bu karmaşık sistem içerisinde güvence oluşturulması ancak mükellef hakları ile mümkündür. Mükellefin sınırsız kamu gücü bulunan devletin vergilendirme faaliyetlerine karşı korunması mükellef haklarının etkin ve verimli bir biçimde kullanmasıyla ilişkilendirilmiştir. Devletler bu kapsamda mükellef odaklı yenilikler ışığında vergiye gönüllü uyumunun arttırılmasına ve vergi idareleri ile mükellefler arasındaki ilişkininde geliştirilmesine katkı sağlamıştır.

Bu kapsamda ilgili çalışmanın temel konusunu oluşturan ödeme emrinin, idare tarafından hukuka aykırı biçimde oluşturulmuş veya uygunsuz tebliğ edilmiş olması durumlarında mükelleflerin hak arama özgürlüğünü kullanarak dava açma hakkını kullanabilmesi mükellef haklarının varlığının bir sonucudur. İdari yargıda çözümlenecek olan davada ödeme emrine itiraz eden ve hukuka aykırılığın giderilmesini talep eden mükellef, mahkeme sonucuna göre haklı bulunması halinde ilgili ödeme emri iptal edilerek herhangi bir hak ihlali engellenmiş olacaktır.

Bu bağlamda çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde ödeme emrinin tanımı ve hukuksal çerçevesine yer verilecek olup

konunun devamında ödeme emrinin unsurları, tebliğ şekilleri ve tebliğ sonrası mükellefin yapacağı işlemlerin neler olduğu anlatılacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise mükellef haklarının tanım ve kapsamı açıklanarak ilgili konu mükellef haklarının gelişimi ve mükellef hakları bildirgeleri ile sürdürülecektir. Devamında çalışma özelinde seçilen ülkelerdeki mükellef haklarının gelişimi ve mükellef hakları bildirgeleri hakkında bilgilere yer verilecektir. İlerleyen kısımda mükellef haklarının sınıflandırılması konusu temel haklar ve özel haklar çerçevesinde açıklanarak konu ödeme emrine itiraz özelinde mükellef haklarının anlatımıyla sürdürülecektir. Çalışmanın devamındaki kısımda ödeme emrine karşı mükellefe sunulan itiraz hakkının kullanılması sonucu ortaya çıkacak süreç ayrıntılarıyla açıklanaraktır. Çalışmanın son kısmında ise ödeme emrine karşı açılmış olan davalar ışığında yetkili mahkeme içtihatları incelenerek mükellef haklarının korunması kapsamının değerlendirilmesi yapılacaktır.

.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ TANIMI-DÜZENLENMESİ-TEBLİĞİ

Çalışmanın birinci bölümünde ödeme emrinin tanımı, hukuksal çerçevesi, ödeme emri düzenlenmesinin ön koşulları ve unsurlarına yer verilecektir. Devamında konu, ödeme emrinin tebliği ve tebliğ sonrası mükellefin başvuracağı yollar ile anlatılarak sürdürülecektir.

1.1. Ödeme Emrinin Tanımı ve Hukuksal Çerçevesi

Kamu hukukundan doğan ve zamanında ödenmeyen alacakların cebren tahsilinde uygulanacak olan talep, takip ve tahsil yöntemleri için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da devlet ve devlete ait tüzel kişilerine üstün hak ve yetkiler tanımıştır[1]. Söz konusu kamu alacağının ödeme süresi içerisinde ödenmemesinin bir hukuki sonucu olarak tahsil idaresinin ilgili kamu alacağını cebri icra yolu ile tahsil etme olanağı bulunmaktadır[2]. Vergi kanunlarında belirtilen süreler içerisinde ödenmeyen tarh ve tahakkuk etmiş olan vergiler için birtakım cebren tahsil metodları geliştirilmiştir[3]. Bu metodlar 6183 Sayılı AATUHK'unun 54'üncü maddesinde "*Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbikı suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.*" şeklinde sayılmıştır. İlgili kanun maddesinde sayılan işlemler ile birlikte cebren tahsil sürecinin başlatılması için öncelikle kamu borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vadesi geçmiş olan kamu borcunun cebri tahsil süreci başlamadan önce kamu alacaklısı tarafından tebliğ edilen ödeme emri ile kamu borçlusuna ödeme yapması hususunda davette bulunularak son bir fırsat tanınmaktadır[4]. Usulüne uygun olarak çıkarılmış ve tebliğ edilmiş olan ödeme emri ile tahsil idaresinin cebren tahsil süreci başlamakta olup, kamu borçlusunun da tebliğ tarihinden itibaren haklarının ve yerine

[1] Muhsin Koçak, **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 187.
[2] Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 141.
[3] Hakan Ay ve Tülay Baran, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemi ve Bir Değerlendirme", **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 21, s. 2014, s. 47.
[4] Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 233.

getirilmesi gereken yükümlülüklerinin yasal süresi başlamaktadır[5]. Bu kapsamda kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olmak için ilgili borcu yasal sürede ödemek veya yine aynı süre içerisinde ödeme emrine dava açmaktan başka bir seçeneği yoktur[6].

Danıştay 13'üncü Dairesi 1973/5383 Esas ve 1974/2776 Karar hükmünde ödeme emrinin tanımı , "kesinleşmiş zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının, tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereğini bildiren bir belge" olarak yapmaktadır[7]. Mükellefe son uyarı niteliğinde gönderilen bu belge ile cebri tahsilat süreci başlatılmaktadır.

Ödeme emri, 6183 Sayılı AATUHK'unun Amme Alacağının Cebren Tahsili başlığı altındaki ikinci kısım 55'inci maddesinde "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur…*" şeklinde açıklanmıştır. Yetkili tahsil idaresi tarafından düzenlenen ödeme emri yalnızca ilgili borçluya tebliğ edildikten sonra hukuki değer kazanmaktadır[8]. Ayrıca ilgili kanun maddesinin devamında "*Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir…"* hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre tebliğ edilen ödeme emrinin öncelikle kanun maddesinde yazılı usule uygun olarak düzenlenmiş ve gerekli bilgilerin yer almış olması zorunlu kılınmıştır. Aksi takdirde tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olarak kamu borçlusu mahkeme kararıyla ödeme emrinin iptalini talep edebilmektedir. Şöyle ki bu konuda Danıştay Yedinci Dairesi 20.10.2008 tarih, 2007/2641 Esas ve 2008/4086 Karar sayılı davada vermiş olduğu hükmünde, bir ödeme emrinin hukuki sonuç doğurabilmesi için ilgili kanun maddesinde belirtilen

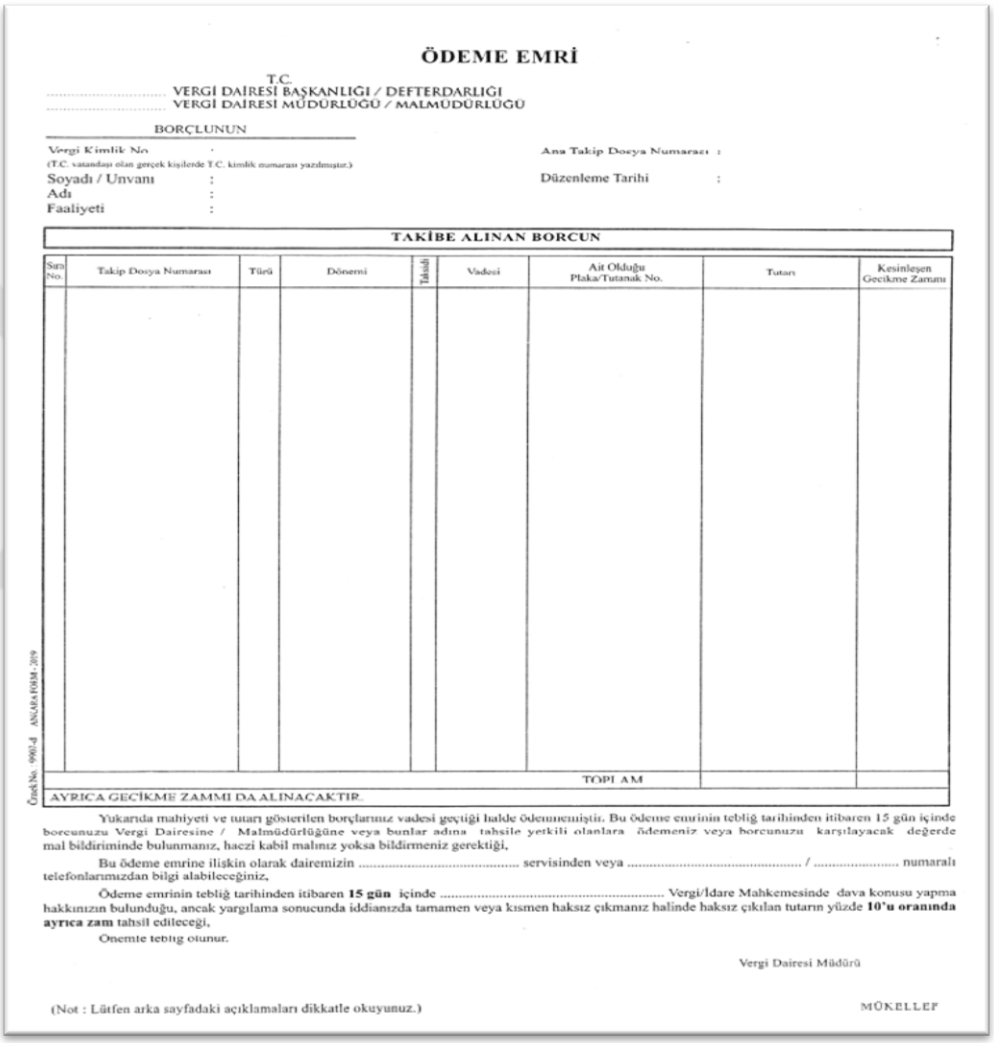
[5] Mine Nur Bozdoğan ve Gonca Bıyık, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlenmesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 6, 2017, s. 14.

[6] Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2006, s. 150.

[7] Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 201.

[8] Mehmet Batun, "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, 2009, s. 136.

bilgileri içermesinin gerekliliğinden bahsedilmiş ve olayda borçluya tebliğ edilen ödeme emrinde bu bilgilerin yer almamasından dolayı tebliği yapılan ödeme emrinin kabul edilmesinin olanaksız bulunduğuna karar verilmiştir[9]. Bu sebeple ödeme emri belgesinin hukuki geçerlilik kazanabilmesi için ilgili kanun maddesinde sayılan bilgileri içermesi gerekli olup aksi takdirde cebri tahsilat sürecini başlatacak olan ödeme emri belgesi geçersiz sayılacağından ilgili alacağın tahsilatı yapılamayacaktır.



ÖDEME EMRİ

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

BORÇLUNUN

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

Ana Takip Dosya Numarası :
Düzenleme Tarihi :

TAKİBE ALINAN BORCUN

Sıra No.	Takip Dosya Numarası	Türü	Dönemi	Taksit	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 15 gün içinde borcunuzu Vergi Dairesine / Malmüdürlüğüne veya bunlar adına tahsile yetkili olanlara ödemeniz veya borcunuzu karşılayacak değerde mal bildiriminde bulunmanız, haczi kabil malınız yoksa bildirmeniz gerektiği,

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

Ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren **15 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

Şekil 1: Ödeme Emri Belgesi

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/odemeemri2019ek1.pdf . (Erişim Tarihi: 25.02.2024.)

[9] Danıştay 7. Dairesi 2007/2641 Esas ve 2008/4086 Karar Sayılı İçtihat, https://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=16701 .

Şekil 1'de yer verilen ödeme emri belgesi idare tarafından tek yanlı olarak düzenlenen bir idari işlemdir. İlgili işlem muhatabına tebliğ edilmesi ile birlikte idari bir yaptırım niteliği taşımaktadır. İdarenin bu tek taraflı işlemlerine karşı mükellefin korunması için ilgili belgede yer alan işleme dair tüm bilgilerin eksiksiz ve tam olarak sunulması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili belge şekil şartlarına uymadığı gerekçesiyle hukuken doğmamış kabul edilmektedir. Ödeme emri belgesinde borcun muhatabının kişisel bilgileri, takibe alınan borçla ilgili bilgiler ve mükellefin ilgili belgeye karşı neler yapacağına ve haklarının neler olduğuna dair bilgilere yer verilmektedir. Bu bilgiler ışığında borçlu, ödeme emrine karşı yapabileceği işlemler hakkında bilgilendirilmiş olacak ve anayasal haklarını etkin bir biçimde kullanacaktır.

1.2. Ödeme Emri Düzenlenmesinin Ön Koşulları

Kamu harcamalarının temel kaynağı olan verginin kesinleşmesi için öncelikle ilgili vergi idaresi tarafından gerekli tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir. Vergi borçlusu ise kesinleşen ve tebliğ edilen borca karşılık son aşama olan tahsil aşamasını yerine getirmekle yükümlü tutulmuştur. Usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş olan vergi alacaklarının normal yollarla tahsilinin gerçekleşmemesi durumunda ise vergi idaresi kamu gücünü kullanarak kamusal zora başvurmakta ve cebri tahsilat sürecini başlatmaktadır[10]. Ödeme emrinin tebliğ edilmesi için gerekli olan önkoşullar ise vadesi gelen kamu alacağının ödenmemesi ve ya ihbarnameye rağmen ilgili alacağın ödenmemesi şeklindedir[11]. Sayılan ön koşullarının gerçekleşmesi durumunda vergi idaresi tarafından usulüne uygun olarak ödeme emri düzenlenerek mükellefe tebliğ edilecektir.

1.2.1. Vadesi Gelen Kamu Alacağının Ödenmemesi

Vergi hukukunda bazı ödevlerin yerine getirilmesi ya da birtakım işlemlerin yapılabilmesi için bazı süreler belirlenerek bu süreler içerisinde yapılmayan işlemler içinde bazı hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır[12]. Kamu alacağının borçlu kişiden

[10] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 321.
[11] Hasan Karakuş, "**Türk Vergi Hukuku'nda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009. s. 56.
[12] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, s. 133.

tahsili için gerekli süreler Vergi Usul Kanunu 111'inci maddesinde "*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir…*" şeklinde ve 6183 sayılı Kanun'un 37'inci maddesinde "*Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir"* ifadeleri ile düzenlenerek borcun ödeme vadesinin sınırları ilgili kanunlarla çizilmiştir. Yasalarda belirtilen süreler içerisinde kamu borçlusu tarafından ödenmeyen borç, 6183 sayılı AATUHK kapsamında kovuşturulması gereken bir kamu alacağı duruma gelmekte olup bu durumda kamu borçlusuna ödeme emri aracılığıyla bildirilmektedir[13]. Ödeme emri belgesi mükellefin borcu ödemesi adına yapılan son uyarı niteliği taşımaktadır.

1.2.2. İhbarnameye Rağmen Kamu Borcunun Ödenmemesi

Kamu alacağının tahsil edilebilmesi için gerekli olan aşamalardan ilki tarh işlemi olmakta ve bu işlem ile belirlenmiş olan matraha vergi tarifesi uygulanarak ortaya vergi alacağı başka bir ifadeyle mükellefin vergi borcu çıkarılmaktadır[14]. Tarh usullerinden ilki olağan tarh yöntemi olan beyannameye dayalı tarh iken bir diğeri ise olağan dışı tarh yöntemleri şeklinde düzenlenen ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarhıdır. Türk Vergi Sistemin de en çok kullanılan şekli ise beyannameye dayalı tarh usulüdür.

Vergi Usul Kanunu 34'üncü maddesinde "*İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.*" hükmü düzenlenmiştir. Şöyle ki ikmalen ve re'sen tarh[15] yöntemi uygulanan vergilerin hukuki değer kazanması adına kamu borçlusuna öncelikle ihbarname tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi karnesine yazılmak

---

[13] İsmail Engin ve Serdar Şahin, **Maliye ve Vergi Hukuku Ders Notları**, 4. Baskı, Kuram Kitap, Kocaeli, 2017, s. 339.

[14] Oktar, **a. g. e**. , 2018, s. 122.

[15] İkmalen Tarhiyat: Vergi Usul Kanunu 29'uncu md. "*İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir*…"

Re'sen Tarhiyat: Vergi Usul Kanunu 30'uncu md. "*Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır…"*

İkmalen ve Re'sen tarhiyat arasındaki fark ise : İkmelen vergi tarhiyatında önceden yapılmış bir vergi tarhiyatı olmakla birlikte defter ve belgeler düzenli olarak tutulmuş olup fakat vergi eksik hesaplanmıştır. Re'sen tarhiyatta ise önceden bir tarhiyat yapılmış veya yapılmamış olabilir. Bu sebeple ikmalen tarhiyatta yalnızca vergi incelemesi yapmakla yetkili olan kişiler tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarına yönelik bir tarhiyat oluşturulabilirken re'sen tarhiyatta takdir komisyonları tarafından veya vergi incelemesi yapmakla yetkili kişiler tarafından oluşturulan vergi inceleme raporlarında belirtilen kısımlar üzerinden tarhiyat gerçekleştirilmektedir.

suretiyle tarh edilen vergiler, tahakkuku tahsiline bağlı olan vergiler ve belli zaman ölçülerinin geçmesiyle kendiliğinden tahakkuk eden vergiler de re'sen ve ikmalen tarh çeşitlerinden değildir[16]. Yetkili vergi idaresi tarafından usulüne uygun olarak düzenlenen ve gönderilen ihbarnameye itiraz edilmediği takdirde tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük dava açma süresinin de sona ermesi ile birlikte ilgili borç tahakkuk ederek kesinleşmekte ve tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık sürede de ödenmesi gerekmektedir. Gerekli yasal sürelerin sonunda kamu borçlusunun ısrarla vergi borcunu ödememesi sonucunda yetkili vergi idaresi tarafından vergi icra hukuku hükümleri uygulanarak kamu alacağı cebri yolla tahsil edilecektir.

1.3.Ödeme Emri Düzenlenmesinin Unsurları

Yetkili vergi idaresi tarafından cebri tahsil sürecinin başlatılabilmesi için yalnızca ilgili borcun vadesinde ödenmemiş olması yeterli bir durum değildir[17]. Ayrıca kesinleşmiş ve ödeme duruma gelmiş olan bir kamu alacağına karşılık borçluya usullerine uygun bir ödeme emri tebliğ edilerek borcun istenmesi gerekmektedir. Bu sebeple cebri tahsilin başlatılabilmesi için gerekli olan ödeme emrinin geçerli bir idari işlem olması adına birtakım unsurları taşıması gerekmektedir. Bu hususta sayılan unsurlar 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin a bendine göre yetki, şekil, sebep, konu ve amaç (maksat) unsurları şeklindedir. İlgili kanun maddesinde sayılan bu unsurlarda olabilecek hukuka aykırılık hallerinde aykırılığın ağırlığına göre ödeme emrinin iptali veya yok hükmünde sayılmasını gerektirebilir[18].

1.3.1. Yetki Unsuru

Bir idari işlemin idare tarafından yapılabilmesi için gerekli olan koşullardan birisi o işlem için yetkilendirilmiş olmasıdır. Yetki kavramı idari makamı işgal eden kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilmesi olarak tanımlanmaktadır[19]. İdarenin görev ve yetkileri kanunla düzenlenmekte olup Anayasanın 123'üncü maddesinde de "*idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir…"* şeklinde açıklanmıştır. Bu kapsamda idarenin kullanmış olduğu

[16] Uluğ İlve Yücesoy, **Vergi İcra Hukuku'nda Ödeme Emri ve Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s. 53.
[17] Hasan Karakuş, **a. g. e**. , s. 58.
[18] Candan, **a. g. e**. ,s. 150.
[19] Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **Kısa İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s. 107.

yetki ve bu yetkinin sınırlarının kanunlarla çizilmiş olduğu görülmektedir. İdari işlemin geçerlilik kazanabilmesi için alınan kararın kanunlarca yetkili kılınmış makamlar tarafından verilmiş olması gerekliliğinden hareketle yetki unsurunun bir idari işlemin en önemli hususu olduğu açıkça görülmektedir[20].

Ödeme emrini düzenleme yetkisi alacaklı olan amme idaresi yani devlete, il özel idarelerine veya belediyelere verilmiştir. Fakat uygulamada amme alacaklısı olan idare bu yetkiyi tahsil daireleri aracılığıyla kullanmakta ve bu sebeple ödeme emrinin düzenlenmesi yetkisi kamu borçlusunun ilgili vergi ile alakalı olarak bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmektedir[21]. Borçlunun bağlı bulunduğu vergi idaresi dışında düzenlenen bir ödeme emri idari işlemin yetki unsuruna aykırılık oluşturacağından borçlunun ilgili ödeme emrinin tebliğinden 15 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açarak işlemin iptalini talep etme hakkı bulunmaktadır.

1.3.2. Şekil Unsuru

Özel hukuk işlemleri bazı hukuki tasarruflar haricinde kural olarak şekil serbestisine tabidir. İdare hukukunda ise kanun koyucu idari işlemlerin daha iyi anlaşılabilmesi ve tarafları ilgili belgelerle güvence altına almak adına idari işlemlerin birtakım şekil kuralları çerçevesinde yapılmasını öngörmüştür[22]. Hukuk düzeni içerisinde değişiklik meydana getirmeye yönelik olarak iradenin kendisiyle açıklanması ve maddi anlamda büründüğü biçim şekil olarak ifade edilmektedir[23].

Ödeme emrinin bir idari işlem olması sebebiyle tabi olduğu şekil şartları 6183 Sayılı AATUHK'un 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre ödeme emrinde;

- *Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,*
- *nereye ödeneceği,*
- *müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı,*
- *gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı,*

[20] Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 56.
[21] Batun, **a. g. e**. , s. 138.
[22] Mehpare Çaptuğ ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, "İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan**, Cilt: 19, Özel Sayı, 2017, s. 2916.
[23] Gözler ve Kaplan, **a. g. e**. , s. 117.

- *Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri*[24] *ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı da*, içermesi gerekmektedir.

Bu sebeple ilgili kanun maddesinde belirtilen unsurlardan bir veya daha fazlasının eksikliği durumunda ödeme emri şekil itibariyle hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Şöyle ki kanun maddesinde yazılı olan ve şekil şartlarından biri olan "borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları" kavramlarının tebliğ edilen ödeme emrinde vergi kodları yerine bahsi geçen vergi türünün (gelir, kurumlar mı vb.) açıkça yazılması uygulamada borçluların hangi kamu alacağı için takip edildiklerini bilmesi ve bu kapsamda haklarını aramasını daha da kolaylaştıracaktır[25]. Bu sayede ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin genel dava açma sürelerine karşı daha kısa olması sebebiyle mükellefin hangi kamu alacağına karşı işlem yapıldığını bilmesi dava yoluna başvurması aşamasında süreleri kaçırmadan hakkını arayabilmesine yardımcı olmaktadır.

1.3.3. Sebep Unsuru

İdari işlemin en önemli unsurlarından biri olan sebep, yetkili idareyi işlem tesis etmeye sevk eden maddi veya hukuki olaylar şeklinde tanımlanmaktadır[26]. İdari bir işlemin yapılabilmesi için idarenin yalnızca yetkili olması yeterli olmayıp ayrıca o işlemi gerçekleştirebilecek hukuka uygun bir sebebi de bulunmalıdır[27]. Yapılan işlemin hukuka aykırı bir sebebe dayandırılması sonucunda ilgili işlemin unsuru yönünden sakatlayacağı için iptal edilmesi gerekmektedir. Danıştay 4'üncü Dairesinin 22.12.2005 tarih E. 2005/1452, K. 2005/2538 sayılı kararında sebep unsuru "*Bir idari işlemin dava yoluyla iptalinin istenilip istenilmeyeceği kararında işlemin hangi gerekçeyle tesis edilmiş olduğu hususunun, yani işlemin sebep unsurunun önemi yadsınamaz. İdari işlemlerin gerekçeleri işleme muhatap olan bireyi işlemin hukukiliği konusunda da ikna edebilecek unsurları içermelidir*."

---

[24] **6183 Sayılı AATUHK 114'üncü maddesi**: "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde: 1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, 2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.*
Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır."

[25] Rençber, **a. g. e**. , s. 63.

[26] Yasin Söyler, "İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergis**i, Sayı: 31, 2017, s. 536.

[27] Gözler ve Kaplan, **a. g. e**. , s. 122.

şeklinde açıklanmıştır[28]. Verilen karardan hareketle yapılan idari işlemlerin hem hukuki değer kazanması hem de bireylerin ilgili işleme itimat göstermesi ancak işleme konu sebep unsurunun gerçekçi ve hukuka uygun oluşu ile bağlantılıdır.

Ödeme emrinin sebep unsurunu 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin ilk fıkrasında "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur…*" ifadeleri ile yer verilmiştir. Kanun maddesinde belirtildiği üzere ödeme emrinin sebep unsurunu ödeme süresi içerisinde ödenmeyen kamu alacakları oluşturmaktadır. Fakat öncelikle kamu alacağı kavramının oluşması için gerekli olan tarh, tebliğ, tahakkuk sürecinin ardından kesinleşen alacağın ödenebilir hale gelmesi ve borçlunun kanunlarda belirtilen süreler içerisinde ilgili borcu ödememiş olması ödeme emrinin düzenlenmesindeki sebep unsurunu meydana getirmektedir. Bir başka ifade ile kamu alacağının ödeme süresi gelmiş, zamanaşımına uğramamış, tecil edilmemiş veya bir mücbir sebep gerçekleşmemiş olması ayrıca borçlunun rızasıyla ödemesine ve idarenin cebren tahsilatına herhangi bir engel bulunmaması gerekmektedir[29]. Aksi takdirde sayılan durumların varlığı halinde vergi idaresi tarafından tahsil edilebilir bir kamu alacağının olmaması dolasıyla cebri tahsilat süreci de başlatılamayacaktır.

1.3.4. Konu Unsuru

Bir idari işlemin konusu hukuk aleminde meydana getirdiği sonuç ve aynı zamanda idari işlemin bizzat kendisi olarak tanımlanmaktadır[30]. Yetkili makamlar tarafından yapılacak olan idari işlem için konu unsuru yapılan işlemin içeriğini oluşturmakta ve beklenilen sonuca hizmet etmektedir.

Ödeme emrinin konusunu 6183 Sayılı AATUHK'un 3'üncü maddesine göre tahsili istenen kamu alacağı oluşturmaktadır. Bu kamu alacaklarının ise; vergi ve benzeri mali yükümlere ilişkin mevzuattan kaynaklanıp kaynaklanmadığının veya bunların tahkik ve takip masraflarına ilişkin olup olmadığının, kamu hizmeti uygulamasından ortaya çıkıp çıkmadığının, akitten, haksız fiil veya haksız iktisaptan (sebepsiz zenginleşmeden) ortaya çıkıp çıkmadığının araştırılması gerekmektedir[31].

---

[28] Aynur Hasoğlu, "Danıştay Kararları Işığında İdare Hukuku'nda Sebep İkamesi Kavramı", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, s. 155.
[29] Koçak, **a. g. e**. , s. 190.
[30] Ahmet Emrah Akyazan, "**Maddi Açıdan İdari İşlemler**", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009, s. 229.
[31] Yücesoy, **a. g. e**. , s. 39.

Ayrıca bu araştırmaya, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun hükümlerine yapılmış bir gönderme bulunup bulunmadığının araştırılarak eklenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda devlet veya diğer tüzel kişilerin kamu alacağı dışındaki alacakların tahsilini sağlamak için düzenlemiş olduğu ve borçlusuna tebliğ ettiği ödeme emri konusu bakımından hukuka aykırı olmakla birlikte ilgili işlemin iptali için idari yargı mercilerine dava açılması gerekmektedir[32]. Örneğin kamu idarelerinin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacakları tahsil dairelerince değil icra daireleri tarafından tahsil edilebilmektedir[33].

1.3.5. Amaç Unsuru

İdare işlemlerin amacı o işlem için ulaşılması istenen sonuçlar olup bu unsur aynı zamanda bir idari işlemin sübjektif unsurunu da oluşturmaktadır. İdare tarafından yapılan her türlü eylem ve işlemlerde genel amaç kamu yararını oluşturmak olsa da özel durumlarda kanun koyucu bazı idari işlem ve kararlar için kamu yararı amacının yanı sıra kanunlar ışığında başka özel ve somut amaçlar belirleyebilmektedir[34].

Ödeme emrinin düzenlenmesinin amacı süresi içerisinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilatını sağlamaktır. İlgili kamu alacağının neler olduğuna ilişkin 6183 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde "*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.*" ifadelerine yer verilmiştir. Bu kapsamda kanun maddesinden hareketle sayılan alacak türlerinin[35], devletin egemenlik yetkisine dayanarak gerçek veya tüzel kişilerden elde ettiği gelirler ile kanundan aldığı yetki çerçevesinde kamusal hizmetlerin sunulması için yapılacak anlaşmaların

---

[32] Batun, **a. g. e**. , s. 142.
[33] Danıştay 10'uncu daire E. 1983/1327, K. 1984/28 ve 18.01.1984 tarihli karar: Rençber, **a. g. e**. , s. 65.
[34] Hayrettin Yıldız, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2013, s. 143.
[35] ***Asli Kamu Alacakları****: Vergi, Resim, Harç, Muhakeme Giderleri, Vergi ve Para Cezalar;* ***Fer'i Kamu Alacakları****: Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi…;* ***Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları****: Katılma Payları, Su Bedelleri, İmha Giderleri, Madenlerde Devlet Hakkı;* ***Kamu Alacaklarının Takip Giderleri****: İlan, Haciz, Taşıma, Muhafaza, Satış; Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar : Oda Aidatları, SGK Primleri, Ecrimisiller, Trafik Cezaları.*

tarafı olarak ortaya koymuş olduğu mali yükümlülükler oluşturmaktadır. Ayrıca ilgili kanunun 2'nci maddesinde "*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur*" şeklinde hüküm oluşturulmuştur. Bu kapsamda özel kanunlarda ilgili alacağın 6183 Sayılı Kanuna göre tahsilatının yapılacağına dair bir düzenleme olması durumunda da ilgili hükümlerin uygulanacağı belirtilerek bahsedilen kamu alacağı kavramı genişletilmiştir.

Sayılan kamu alacakları özelinde gerçekleştirilen bu hususta, 6183 Sayılı AATUHK'un 55'inci maddesinin birinci fıkrasında vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının ödenmeleri amacıyla ödeme emrinin tebliği edildiği açıkça ifade edilmektedir.

1.4. Ödeme Emrinin Tebliği

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre tebliğ bildirme ve haber verme anlamına gelmektedir. Tebligat işleminin çoğulu olan tebliğ kelimesinin başka bir tanımı ise, hakkında idari işlem yürütülecek olan kişiye haber verilmesi ve aynı zamanda yapılacak olan işlemin kanunda düzenlenen şartlara uygun olarak yapıldığının da belgesi niteliğini taşımaktadır[36]. Tebliğ işlemi aynı zamanda anayasal bir hak olan bilgi alma hakkı çerçevesinde de değerlendirildiğinde, idarenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlere karşı mükellefe haber vermesi kapsamında da büyük önem arz etmektedir.

Ödeme emrinin tebliği hususundaki düzenlemeler, 6183 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde[37] yapılan atıf ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'unda yer alan tebliğ hükümleri[38] kapsamında uygulanmaktadır. Ödeme emrinin hukuki değer kazanması için öncelikle ilgili kanun maddesinde sayılan şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş ve ilgilisine tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden yapılan takip işlemleri bir hukuki sonuç doğurmamaktadır. Bu kapsamda Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 21.11.2006 tarih, 2006/2331 Esas ve 2006/4730 sayılı yargı kararında : " … *usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ*

[36] Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, cilt: 23, Sayı: 2, 2016, s. 452.

[37] **6183 Sayılı AATUHK 8'inci maddesi**: "*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."*

[38] 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'u tebliğ hükümleri 93'üncü ve 109'uncu maddeleri arasında sayılmaktadır.

edilmeden ve amme alacağı kesinleştirilmeden yapılan haciz işleminde ve bu işlemi tasdik eden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir." hükmü verilerek borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden cebri tahsilin başlamasının 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesine aykırı olduğu hükümde açıkça ifade edilmiştir[39]. Tahsilat Genel Tebliği[40] Seri: A sıra No:1' de "... *vadesinde borcunu ödemeyenlere bir ödeme emri tebliğ edilerek cebri icra işlemlerine başlanılması gerekmektedir."* denilerek cebri tahsilat sürecinin başlatılabilmesinin ön koşulu olarak ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekliliği belirtilmiştir.

Ödeme emrinin tebliği ile ilgili süreçleri belediye sınırları içerisinde ve köylerde yapılacak şekli ile iki kapsamda incelenecektir.

1.4.1. Belediye Sınırları İçerisinde Ödeme Emrinin Tebliği

Aksine hüküm bulunmadığı sürece tebliğlerin yapılması Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve109'uncu maddelerine göre yapılmaktadır. Uygulanan süreç öncelikle VUK 93'üncü maddesinde "…*vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasiyle ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyle, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir."* şeklinde açıklanmıştır. İlgili madde hükmüne göre ödeme emrinin tebliğinde öncelikli şekil olarak posta yoluyla tebliğ kabul edilmiş olsa da memur vasıtasıyla veya ilgilinin kabul etmesi şartıyla da dairede veya komisyonda da tebliğ yapılabileceği uygun görülmüştür. Tebliğ ile hükümlerden bir düzenleme ise VUK 94'üncü maddesinde *"Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsdahdemlerinden birine yapılır…"* yer verilmiştir. Bu kapsamda ilgili kanun maddesinde tebligatın yapılacağı mükellefin bildirilen adreste olmaması durumunda yetkili bir diğer kimselere de tebligatın yapılacağı belirtilmiştir. Fakat bu durum mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği kapsamında değerlendirildiğinde ödeme emrinde yer verilen mükellefe özel bilgilerin tebliğinin farklı kimselere yapılması uygun olmayacaktır. Hem ticari açıdan bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılması durumu ortaya çıkacak olup hem de anayasal hakkın ihlalini doğuracağından yerinde bir uygulama değildir. Aynı zamanda tebliğ, mükellefin bilgilendirilme hakkının da temelini oluşturduğundan bu kapsamda

[39] Danıştay Dokuzuncu Daire Esas No : 2006/2331 Karar No : 2006/4730 , **Danıştay Dergisi**, Sayı: 115, s. 304.

[40] < https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 03.02.2024).

yapılacak tebliğ mükellefin ilgili süreçte bilgisiz kalmasına sebep olacağından mükellefin aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

Ayrıca günümüzde artan bilgisayar teknolojisinin devlete yansımasıyla birlikte uygun bir elektronik adres vasıtasıyla da elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği Vergi Usul Kanunu 107/A maddesi[41] ile hükme bağlanmıştır[42]. İlgili kanun maddesinde düzenlenen e-tebligat, ilanen tebliğde olduğu gibi ikinci aşamada başvurulabilecek bir yol veya ek bir tebliğ usulü olmamakla birlikte başlı başına bir tebliğ türüdür[43]. Mükellefin sisteme kayıtlı elektronik tebligat adresi bulunması durumunda bu tebliğ yolu uygulanmadan ilanen tebliğe başvurulması usule uygun olmayacaktır. Vergi Usul Kanunu 107/A maddesine göre elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Bu kapsamda ödeme emrine ilişkin olarak, elektronik ortamda yapılmış bir tebligata istinaden mükellefin işlem yapma süreleri e-tebliğin mükellefin elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günden itibaren başlayan on beş günlük süre şeklinde değerlendirilmesi gerekecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın oluşturduğu usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere elektronik ortamda tebliğ yapabilme olanağı sunularak e-tebligat uygulaması ile tebligatın muhatabına daha kolay ulaşması ve bunun sonucunda da idarenin kamu alacağını daha hızlı tahsil etmesinin önü açılmıştır.

Kural olarak adresi bilinen borçluya tebliği yapılacak olan belge ve bildirimler posta aracılığıyla gönderilmektedir. Fakat adrese posta yoluyla gönderilen tebligatın sonucunda mükellefe ulaşılamadığı takdirde yetkili idare ilan yolu ile tebliğe başvurmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesinde ilan yoluyla tebliğ yapılabilmesinin şartları belirtilmiştir. Buna göre; " *muhatabın, işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adreslerinin olmaması, yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adreslerinin olmaması, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin olmaması halinde, muhatabın, işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adreslerinin olmaması, yoklama fişinde*

[41] **Vergi Usul Kanunu 107/A md**. "*...Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir..."*

[42]Mehmet Arslan ve Mine Biniş "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 14, Cilt,: 1, 2016, s. 305.

[43] İnci Solak Akman, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2016, 276.

veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adreslerine tebliğ yapılamaması hâlinde, adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmaması, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması halinde, b*aşkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmaması halinde."* ödeme emrinin tebliğinin ilan yoluyla yapılması gerekmektedir.

Vergi idaresinin, 5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7061 Sayılı Kanun ile ilan yoluyla tebliğ yapabilmesinin imkânları genişletilmiş ayrıca ilgili maddenin 4'üncü bendinde yer alan hüküm ile de idarenin tebligat yapamama durumu tamamen ortadan kaldırılmıştır[44]. Mükellefe tebligatın yapılmaması durumu bilgi alma hakkını ihlal edecek ve devamında ki hak arama özgürlüğüne de engel teşkil edecektir. Bu sebeple yapılan düzenleme neticesinde mükellefin bilgilendirilmeme durumu engellenmiş ve mükellef haklarının korunması lehine bir hüküm oluşturulmuştur.

Cebri takip sürecinin hukuka uygun bir biçimde işleyebilmesinin temel unsurlarından biri de tebliğ yönteminin usulüne göre yapılmasıdır. Aksi takdirde yapılan tebliğ yöntemleri ile ödeme emri geçersiz sayılabilmektedir. Bu kapsamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.01.1997 tarihli, 1995/136 Esas ve 1997/16 Karar sayılı dava da "*... Ödeme emirlerinin tebliğ edildiği adresin, vergi dairesine daha önce verilen ikametgâh senedinde, hisse devir sözleşmesinde ve 1990 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin kurum ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine ilişkin bildirim föyünde... şeklinde belirtilmesine karşın, ihbarnamelerin gönderildiği tebliğ zarfında... olarak eksik yazıldığının, bu nedenle ihbarnamelerin tebliğ edilemediğinin anlaşılması karşısında, ilanen tebliğ için varlığı gereken koşulların bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır*.**"** hükmü verilmiştir[45]. Bahsedilen kararda posta ile tebliğ edilebilecek geçerli bir adres bulunmasına karşın, belirtilen adresin sadece eksik veya yanlış yazıldığı gerekçesiyle tebliğin ilan yoluyla yapılmasının usule aykırılık oluşturduğunun tespit edilmesi sonucunda yapılan tebliğin geçerli adrese posta yoluyla iletilmesine karar verilmiştir. Mükellef lehine verilen bu karar sonucunda vergi idaresinin keyfi işlemelerine karşı mükellefin ilgili yasalar ile korunduğu görülmektedir.

[44] Çelik, **a. g. e**. , s. 205.
[45] Burcu Görkemli, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları", **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 75, Sayı: 3, 2017, s. 119.

1.4.2. Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği

Köylerde bulunan borçlulara ödeme emri tebliği Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değil de 6183 Sayılı AATUHK 55'inci maddesi usullerine göre yapılmaktadır. İlgili madde de tebliğ usulü "…*Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur…*" şeklinde belirlenmiştir. Kanunda belirtildiği üzere köylerde, belediye sınırları içerisinde yapılan tebliğ yöntemlerinden farklı olarak muhtarlıkça tebliğ usulü uygulanmaktadır[46]. Muhtarlık tarafından yapılacak olan tebligatın ilgili kanun usul ve şekillerine göre borçluya tebliğ edilmesi yapılan tebliğin geçerli olması açısından zorunludur. Ayrıca ilgili kanun maddesinin devamında "…*Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdii tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar*…" ifadeleri ile açıklanmıştır. Şöyle ki ödeme emrinin muhtara ulaştığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde borçlulara tebliğ yapılamaması halinde tebliğ yapılamayan borçluların isimleri ödeme cetveline alınarak borçlarının ödenmesi ve mal bildiriminde bulunmaları istenilmektedir. Söz konusu kanun maddesi "…*Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunur ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca münadi vasıtasiyle ilan olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasiyle tesbit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur…"* şeklinde sürdürülmektedir. Ödeme cetveli 10 gün süreyle ihtiyar kurulu kapısına bir örneği olmak üzere köyde herkesin görebileceği bir mahalleye de asılarak tebliğ süreci sürdürülmektedir. Ayrıca ödeme cetvelinin asılması ve indirilmesi durumu da muhtarlıkça bir tutanak ile tespit edilmelidir. Cebri tahsil sürecine başlayacağı tarih ise ödeme cetvelinin indirilmesi veya ödeme emrinin tebliğ olarak düzenlenmiştir.

1.4.3. Ödeme Emrinin Tebliği ile İlgili Özel Durumlar

Mükelleflere ödeme emrinin tebliğ edilmesi aşamasında bazı özel durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki **yabancı ülkelerdeki borçlulara** yapılacak olan tebliğ işlemleridir. Şöyle ki Vergi Usul Kanunu 97'inci maddesinde "*Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için*

[46] Rençber, **a. g. e**. , s. 83.

anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister…" şeklinde açıklanmıştır. Bununla beraber yabancı ülkede bulunan Türk uyruklu borçlulara öncelikle kendi istekleri ile ödeme yapmaları hususundaki talep yetkili makamlar tarafından yapılmaktadır.[47]. Ayrıca yine ilgili kanunun 103'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "…*Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı…*" belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak VUK 104'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "…*Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir…*" ifade edilmiştir.

Ödeme emrinin tebliğinde özel durumlar içerinde yer alan bir başka konu ise **borçluya ait malları üçüncü kişilerin elinde bulunduranlara** yapılacak olan tebliğ şeklidir. Kural olarak borçlulara ait malları elinde bulunduranlara Konu ile ilgili 6183 Sayılı AATUHK'un 55'inci maddesinin son fıkrasında "…*Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri istenir…*" hükmü yer almaktadır. Kural olarak borçlulara ait malları elinde bulunduranlara yapılacak olan talep ödeme emri ile değil yazı ile gönderilmesi gerekmektedir[48]. Tahsil idaresinin bu yola başvurmasındaki tek unsur kamu borcunun vadesinde ödenmemesi olup borçluya tebliğ edilen ödeme emrine rağmen borcun ödenmemesi veya borçlunun mal bildiriminde bulunmaması hali bu kapsamda aranmamaktadır[49]. Yetkili tahsil idaresi tarafından yapılan davete karşılık olarak bildirim yapmayanlar 6183 Sayılı Kanunu'nun 113'üncü maddesine göre "*Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır*." ifadeleri ile yapılacak olan yaptırımlar düzenlenmiştir.

Bir diğer özel durum ise **asıl borçludan tahsilat yapılamaması** halinde ortaya çıkmaktadır. Burada asıl borçlulardan tahsilat yapılamaması veya tahsilat yapılamayacağının anlaşılması halinde; kanuni temsilci, limited şirket ortağı, yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri gibi borçtan sorumlu olanlara da ödeme emri tebliğ edilerek borcun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması istenilmektedir[50].

---

[47] Gerçek, **a. g. e.** , s. 236.

[48] Hakan Arslaner ve Demet Akdeniz, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 95, 2014, s. 108.

[49] Rençber, **a. g. e**. , s. 85.

[50] Gelir İdaresi Başkanlığı, "**Ödeme Emrine Karşı Yapılacak Olan İşlemler**", Yayın No: 318, Temmuz 2019.

Vergi borcundan sorumlu tutulan kişilere yapılacak olan ödeme emri tebliğ ile cebri takip ve tahsilat süreci başlamaktadır.

Sağlığında **muris adına çıkarılan ödeme emri tebliğ** edilmiş ve kesinleşmiş ise mirasçılara ayrıca bir ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur. Aksi durumda muris adına ödeme emri düzenlenmemiş ya da düzenlenmiş fakat kesinleşmemişse her bir mirasçıya ayrı ayrı ödeme emri çıkarılarak tebliğ edilmesi gerekmektedir[51].

Vergi borcuna ilişkin düzenlenen ihbarnamelerde ise, VUK 93'üncü ve 109'uncu maddeleri arasında açıklanan tebliğ esasları hükmüne göre düzenlenmemesi sonucunda ilgili amme alacağı kesinleşmeyeceğinden yetkili tahsil daireleri tarafından tebliğ edilen ödeme emri de geçersiz olacaktır[52] . Konu ile ilgili olarak verilmiş bir kararda, borçluya yapılan ihbarnamenin ilan yoluyla yapılması fakat ödeme emrinin posta ile tebliğ edilmiş olması sonucunda gönderilen ihbarnamenin usulsüz tebliğ edildiği ve bu sebeple de ilgili kamu alacağının kesinleşmediği gerekçesiyle usulüne uygun olarak gönderilen ödeme emri de hükümsüz kılınmıştır[53].

Kamu alacağının kesinleşmesinden sonra borçlu tarafından vadesinde ödenmeyen borç ile ortaya çıkan gecikme durumu **gecikme zammı uygulamasını** gerektirmektedir[54]. Şöyle ki kamu alacağı için kanun maddesinde belirtilen vade tarihinden itibaren tahsilatın yapıldığı gününe kadar geçen süre için her ay belirlenmiş bir oran[55] üzerinden gecikme zammı hesaplanarak ilgili borca eklenmektedir[56]. Gecikme zammı ödemenin yapılacağı güne kadar işleyeceğinden asıl borç için tebliğ edilen ödeme emrinde gecikme zammına yer verilmesi mümkün olmamaktadır. Gecikme zammının gerçek tutarı ödeme gününde belli olacağından yetkili tahsil daireleri ödeme emrine "ayrıca gecikme zammı hesaplanacaktır" yazılı

---

[51] İbrahim Apalı, "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 142, 2017, s. 262.
[52] Karakuş, **a. g. t**. , s. 77.
[53] Danıştay Dördüncü Daire Esas No 2003/1996 Karar No : 2003/713 ve 08.04.2003 Tarihli Kararı, (Gerçek, **a. g. e**. , s. 235.)
[54] Çetin Arslan, " Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faizi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 75, Sayı: 440, 2003, s. 66.
[55] **6183 Sayılı AATUHK 51'inci maddesi:** "*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir*…"
[56] Özgür Saygın, " Vergi Gelirlerinin Değerinin Korunmasında Gecikme Zammı Oranının Rolü: Bir Optimal Oran Süresi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 63, 2020, s. 258.

damgası basarak ödeme sırasında ilgili zammı da tahsil etmektedir[57]. Ayrıca ödeme emrinin tebliği üzerine borçlu kişinin asıl borcunu ödeyerek gecikme zammını ödememesi durumunda 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca alacağa bağlı olan gecikme zammı için de yeniden bir ödeme emri düzenlenerek istenmesi zorunlu tutulmuştur.

1.5. Ödeme Emrinin Tebliği Sonrası Borçlunun Başvurabileceği Yollar

Kendisine ödeme emri tebliği edilen kamu borçlusu, tebliğ sonrasında borcunu hemen ödeyebilir, mal beyanında bulunabilir ya da böyle bir borcun olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığına dair tebliğ tarihinde itibaren 15 gün içerisinde ilgili yargı merciine dava açma hakkı bulunmaktadır[58]. Ödeme emri tebliği ardından borçlunun verilen süre içerisinde borcunu ödememesi veya mal bildiriminde bulunmaması durumunda borçluya mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası verilmektedir[59]. İlgili konunun devamında ödeme emrinin tebliği sonrasında borçlunun başvurabileceği yollar detaylı ve kapsamlı bir biçimde anlatılacaktır.

1.5.1. Borcun Ödenmesi

Borçluya tebliğ edilen ödeme emrinin ardından borcun sona ermesinin en basit yolu borcun ödenmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesine göre verginin tahsil edilmesi kanunlara uygun şekilde ödeme yapılması ile gerçekleşmektedir. Tebliğ edilen ödeme emri sonucunda borçlu 15 gün içerisinde asıl borç ve fer'ileri ile birlikte ilgili tahsil dairesine ödenme yapmalıdır. Asıl alacaklar; kanuni olarak alınan vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile takip masraflarından doğan alacaklar olup fer'i[60] alacaklar ise kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi ile ortaya çıkan alacaklardır[61]. Borcun vade tarihinden ödeme yapılacak zamana kadar hesaplanacak olan faiz ve zamların miktarı ödeme günü kesinleşeceğinden bu

[57] Recai Dönmez, "Vergi Yönetimin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", **Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 1997, s. 399.
[58] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014, s. 154.
[59] Engin ve Şahin, **a. g. e**. , s. 339.
[60] Bunlar; 6183 sayılı Kanunun 51. maddesindeki yer alan gecikme zammı, 58. maddesindeki haksız çıkma zammı, VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık zammı, 112. maddesinin 3. bendindeki dava konusu edilen vergi uyuşmazlıklarında davanın kaybedilmesi halinde alınan faizlerdir.
[61] Karakuş, **a. g. t**. , s. 78.

tutar ödeme emrinde belirtilmemektedir. Kamu borçlusu tebliğ üzerine belirtilen süre içerisinde borcunu ödemesiyle ile birlikte vergilendirme süreci sona ermektedir.

1.5.2. Borcun Ödenmemesi (Mal Bildiriminde Bulunma)

Borçludan, 6183 Sayılı AATUHK'a göre tebliğ edilen ödeme emrine karşı belirtilen süreler içerisinde ilgili borcu ödemesi ve mal bildiriminde bulunması istenilmektedir. Cebri tahsilat sürecinin daha hızlı ve etkin işleyebilmesi adına kanun koyucu borçluyu malvarlığı ve malvarlığındaki değişimleri yetkili vergi idaresine bildirmek ile yükümlü kılmıştır[62]. Borçluya ait olan ve vergi idaresinin bilmesinin pek mümkün olmadığı mallarının nerede bulunduğu ile ilgili verilen bildirim neticesinde ileride gerçekleşecek olan olası bir haciz işleminde kamu alacağı borçlunun beyan ettiği bu malların satışı üzerinden karşılanacaktır. Bu sayede haciz işleminin daha başarılı gerçekleşmesi sağlanarak kamu alacağının tahsili kolaylaşacaktır.

Mal bildiriminde bulunmanın kapsam ve şartları 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 59'uncu ve 61'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan borçlunun 15 gün içerisinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması beklenmektedir. Ödeme yapmayan ve haczedilecek malı bulunmayan borçlularında malları olmadığını bildirmesi mal bildirimi hükmünde sayılmaktadır[63]. İlgili kanunun 59'uncu maddesine göre " *Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, 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."* şeklinde açıklanmıştır.

Buradan hareketle mal bildiriminde yer alması gereken hususlar şu şekildedir[64];

- Borçlunun kendisinde veya borçluya ait ve üçüncü şahıslar da tutulan mal, alacak ve hakları mal bildiriminde yer almaktadır.
- Borcu karşılayacak miktarda bir tutarın bildirilmiş olması esastır.

---

[62] Rençber, **a. g. e**. , s. 88.
[63] Ayşe Gınalı, " Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 105, 2011, s. 271.
[64] Gelir İdaresi Başkanlığı, "**Ödeme Emrine Karşı Yapılacak Olan İşlemler**", Yayın No: 318, Temmuz 2019.

- Borçlunun, bildirimde bulunduğu malın miktarını, nevi'ni mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczedilebilecek malının olmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve borcunu ne şekilde ödeyebileceğini belirtmelidir.

Ayrıca tebliğ edilen ödeme emrine on beş gün içerisinde malı olmadığına yönelik mal bildiriminde bulunan borçlunun bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde[65];

- En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini bildirmek,
- Borçlunun sürekli mükellefiyetlerinin olması durumunda diğer bağlı olduğu vergi dairelerini bildirmek,
- Nüfus kayıt örneğini vermek, mecburiyetindedir.

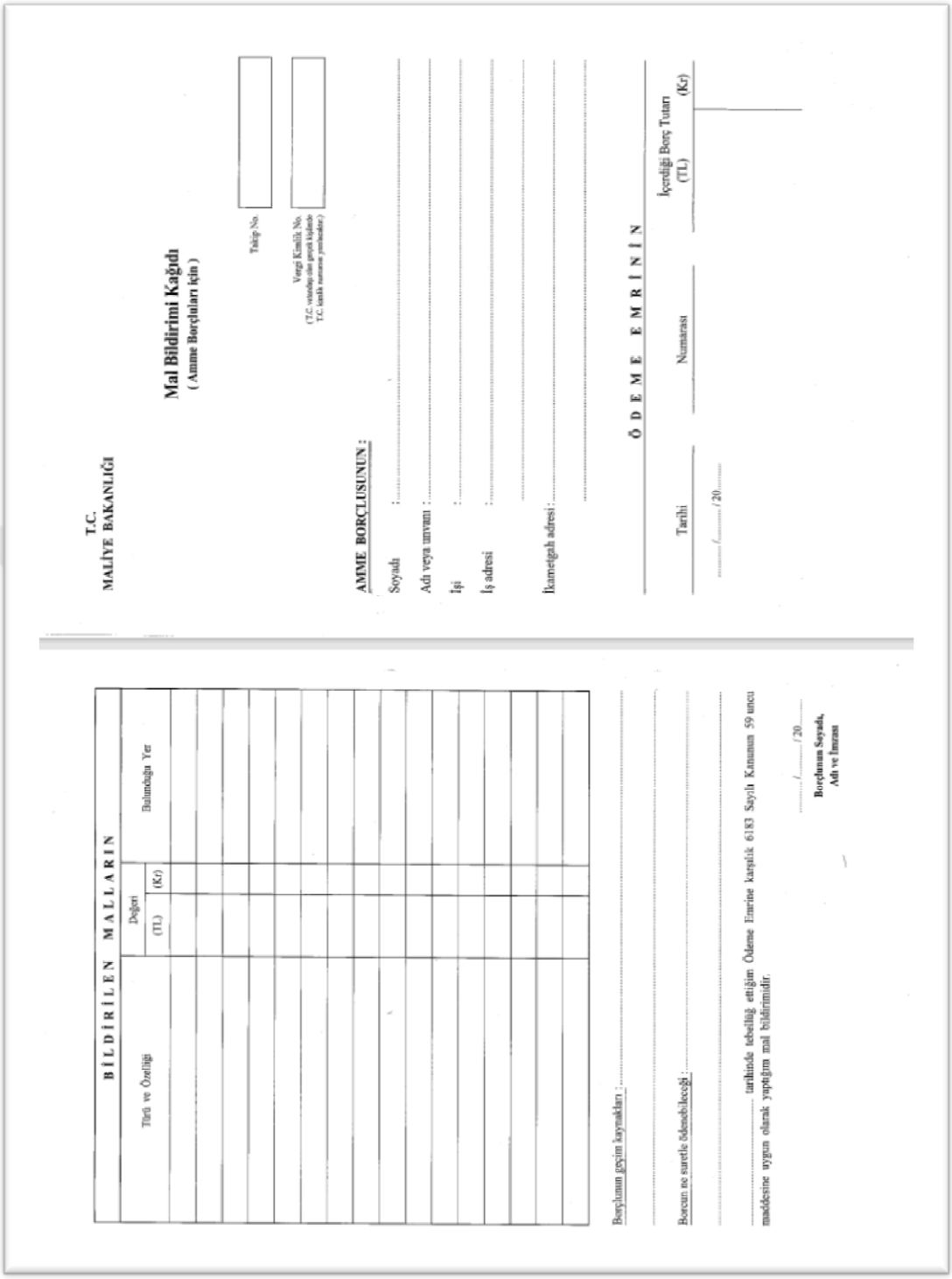
Mal varlığı olmadığına yönelik yapılan mal bildirimlerinde, istenilen bildirim ve belgeleri makul bir sebep olmaksızın zamanında yerine getirmeyen borçlular elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Borçlunun mal ve haklarını bildirmesi gereken mal bildirim kâğıdında yer alan bilgiler;

- Takip numarası ve vergi kimlik numarası,
- Amme borçlusunun soyadı, adı veya unvanı,
- İş, işyeri adresi ve ikametgâh adresi,
- Ödeme emrinin tarihi, numarası ve içerdiği borç miktarı,
- Bildirilen malların türü ve özelliği, değeri ve bulunduğu yer
- Borçlunun geçim kaynakları ve borcun ne surette ödenebileceği, şeklinde

olup bu bilgilerin borçlu tarafından eksiksiz bir şekilde doldurulması ve tarih yazılarak imzalanması ile bildirim kâğıdı yetkilisine teslim edilmelidir.

[65] 6183 Sayılı Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un **114'üncü md.**



T.C.
MALİYE BAKANLIĞI

Mal Bildirimi Kağıdı
(Amme Borçluları için)

Tahip No.

Vergi Kimlik No.
(T.C. vatandaşlar gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası yazılacaktır.)

AMME BORÇLUSUNUN :

Soyadı :
Adı veya unvanı :
İşi :
İş adresi :
İkametgah adresi :

ÖDEME EMRİNİN

Tarihi _____ Numarası _____ İçerdiği Borç Tutarı (TL) _____ (Kr) _____

...../...../ 20.....

BİLDİRİLEN MALLARIN

Türü ve Özelliği	Değeri (TL)	(Kr)	Bulunduğu Yer

Borçlunun geçim kaynakları :

Borcun ne suretle ödenebileceği :

..... tarihinde tebellüğ ettiğim Ödeme Emrine karşılık 6183 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesine uygun olarak yaptığım mal bildirimidir.

...../...../ 20.....

Borçlunun Soyadı, Adı ve İmzası

Şekil 2: Mal Bildirimi Belgesi

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannameler/Mal_Bildirimi_Kagidi.pdf. (Erişim Tarihi: 20.02.2024.)

Şekil 2'de yer verilen mal bildirimi kağıdı ile borçlu, ödeme emri belgesini tebliği aldıktan sonraki on beş gün içerisinde sahip olduğu mal ve hakların bildirimini gerçekleştirmek ile yükümlüdür. Fakat borçlunun ödeme emrine karşı

dava açması durumunda, dava sonuçlanıncaya kadarki süreçte mal bildirimi yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Mal bildirimi belgesinde borçlunun kişisel bilgileri, ödeme emrinin tarihi, numarası ve ilgili borç miktarı yer almak zorundadır. Aynı zamanda borçlu tarafından bildirilecek malların türü, özelliği ve nerede oldukları ilgili belgeye işlenerek borçlunun geçim kaynakları ve borcun ne şekilde ödeneceği de borçlu tarafından belirtilmek zorundadır.

Borçlu mal bildirimi kanunlarda belirtildiği üzere yazılı veya sözlü beyan şeklinde alacaklı vergi idaresine yapmaktadır[66]. Yapılan mal bildirimi sözlü beyan şeklinde gerçekleşiyorsa ilgili durum zabıt ile tespit edilmekte olup her iki halde de bildirimin yapıldığına dair borçluya pulsuz makbuz verilmektedir[67].

Mal bildirimindeki esas unsur borçlunun borcu karşılamaya yetecek kadar malını bildirmekle sorumlu olmasıdır. Bu sebeple yapılacak olan mal bildiriminin bir servet beyanı niteliği taşımadığı açıkça görülmektedir[68]. Mal bildiriminde belirtilen malların tutarlarının nasıl ve hangi ölçütlerle belirleneceği de önemli hususlardan birini oluşturmaktadır. Bu kapsamda bildirilen mal ve hakların tutarının söz konusu kamu borcunu karşılayacak miktarda olup olmadığının değerlemesi öncelikle borçlu tarafından yapılmaktadır[69]. Fakat yetkili vergi idaresi borçlunun bildirdiği bu değerlere itibar etmek zorunda değildir. İdare borçlu tarafından bildirilen mal ve haklar için yapacağı değerleme sonucunda borcun karşılanıp karşılanamama durumunu tespit ederek bildirimde yer alan malların tutarının borcu karşılamayacağı veya haciz ve satışın güç olacağını belirtmesi durumunda borçludan ilave bildiriminde bulunulması istenmektedir[70]. Yapılacak olan ilave bildirim için ikinci bir ödeme emri tebliğine gerek olmaksızın bildirim şekli yazılı veya sözlü şekilde yapılması gerekmektedir[71]. Borçludan ilave bildirim isteme şekli ister yazılı ister sözlü olsun her iki durum içinde usulüne uygun olarak bir belge düzenlenmesi zorunludur. Düzenlenen belgeler borçlunun gerçeğe aykırı bildirimde bulunması durumunda cezai sorumluluğunun oluşturulması kapsamında önem taşımaktadır.

---

[66] Nilgün Serim, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi- Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 58 Sayı: 2, 2008, s. 4.

[67] 6183 Sayılı Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un **59'uncu md/3**.

[68] Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019.

[69] Zekiye Özen İnci, "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklere Uymamanın Cezai Sonuçları", **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl: 75, Sayı: 1, 2010, s. 68.

[70] Rençber, **a. g. e**. , s. 93.

[71] 238 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı Tarihi: 8469-28.07.1953. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi: 03.02.2021).

Köylerde mal bildirimi ise 6183 Sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında "*Köylerde mal bildirimi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek vergiler dışında kalan amme borçları için köy muhtarlığına da yapılabilir*." şeklinde ifade edilmiş ve ilgili durum Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 359 sayılı Tahsilat Genel Tebliği 6 numaralı bendinde[72] de belirtilmiştir. Köy muhtarlığına yapılacak olan mal bildiriminde hangi vergilere yönelik borçlar için mal bildiriminde bulunulamayacağı Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra: 1 de; Gelir Vergisi (geçici vergi dahil), Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil), Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisi şeklinde sayılmıştır[73]. Sayılan vergilere yönelik oluşan borçlar dışında kalan amme alacakları için borçlu mal bildirimini köy muhtarlarına yapabilmektedir.

Ödeme emrine karşı dava açılması durumunda borçlunun mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü dava sonuçlanana kadar ortadan kalkmaktadır[74]. Ödeme emrinde yer verilen tüm borca karşılık borçlunun dava açarak itiraz etmesi durumunda dava sonuçlanana kadar ki geçen süre zarfında borçlunun mal bildiriminde bulunmaması herhangi bir suç teşkil etmeyecektir[75]. Mükellefin borcun bir kısmına yönelik açmış olduğu davalarda ise dava konusu edilmeyen borçlar için mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü ve aynı zamanda idarenin de bildirilen mallar üzerinden haciz ve haciz sonrası işlemleri yürütme yetkisi bulunmaktadır[76]. Fakat mükellefin ödeme emrine karşı itiraz ederek dava açması durumunda da vergi idaresi tarafından cebren tahsilat süreci devam etmektedir. Ancak mükellefin yürütmeyi durdurma karar alması bu süreci durdurmaktadır. Aksi durumda devam eden tahsilat süreci içerisinde mal bildiriminde bulunma yükümlülüğün ortadan kaldırılması vergi idaresinin ilgili alacağı tahsil etmesinde aleyhine bir durum ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple mükellef tarafından yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı

[72] **Madde** 6: Aynı kanunun 59 ncu maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
"Köylerde mal bildirimi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek vergiler dışında kalan âmme borçları için köy muhtarlığına da yapılabilir."
[73] Çelik, **a. g. e**. 2018, , s. 38.
[74] Sami Buhur, "Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 381, 2013, s. 113.
[75] Yargıtay 8'inci Ceza Dairesi E.1994/9422, K. 1994/11020 ve 11.10.1994 Tarihli Kararı: Rençber, **a. g. e**. , s. 89.
[76] Mahmut Kaşıkçı, "Vergisel Alacaklar Yönünden "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun "un 60. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan "Mal Bildiriminde Bulunmamak Suçu" ve Konunun Uygulamada Yarattığı Sorunlar Hakkında Bir İnceleme", **Yargı Dünyası Dergisi**, Sayı: 124, 2006, s. 14.

sürece mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünün devam etmesi kamu alacağının korunması ve daha hızlı tahsil edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

1.5.3. Mal Bildirimde Bulunmama Durumu

Yetkili vergi idaresi 6183 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen usullere uygun olarak çıkarılmış ödeme emrini borçlusuna tebliğ ederek 15 gün içerisinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarını talep etmektedir. İdarenin yapmış olduğu iki seçeneği borçlunun yerine getirmemesi ve ek olarak dava yoluna da başvurmaması ile tebliğ edilen ödeme emrinin şartlarının yerine getirilmemesinden doğan cezai ve hukuki yaptırımlar ortaya çıkacaktır.

1.5.3.1. Cezai Yaptırımlar

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun; mal bildiriminde bulunmaması, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunması, mal edinme ve mal artırımlarını bildirmemesi, borçluya ait malları ellerinde bulunduranların bildirimde bulunmaması ve ayrıca malları olmadığını bildirmesine rağmen kendisinden istenilen bilgileri sunmaması halinde farklı cezai yaptırımlar ortaya çıkmaktadır.

Cebri tahsil sürecinde borçlunun belirtilen süreler içerisinde mal bildiriminde bulunmaması sonucunda uygulanacak olan yaptırım şekli 6183 Sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesinde "*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.*" ifadeleri ile açıklanmıştır. İlgili kanun maddesinin devamında ise "*Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 15 günlük müddetin bitmesini mütaakıp tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir. Bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur. İcra tetkik mercii hakimi tarafından verilen hapsen tazyik kararları her türlü harc ve resimden muaftır.*" şeklinde sürdürülmüştür. Kanun maddesinde belirtilen ifadelerden hareketle vergi idaresi ilerleyen süreçlerde uygulanacak olası bir haciz işleminde alacaklısı olduğu tutarı bildirilen mal beyanının satışı üzerinden elde edecek olup ve bu sayede mal bildirimi uygulaması ile kamu alacağının korunmasını hedeflemektedir. Uygulanan yaptırımın amacı borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için olup aynı zamanda icra tetkik merci hâkiminin hapsen tazyik kararını uygulayabilmesi için de gönderilen ödeme emrinde borçlunun borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde

hapis ile tazyik edileceğinin de belirtilmiş olması gerekmektedir[77]. Ayrıca kanun maddesinde de yer verildiği üzere borçlunun hapis sürecinde dahi olsa mal bildiriminde bulunması halinde cezası sona erecektir. Borçluya aynı borç ile alakalı olarak bir defaya mahsus olmak üzere en fazla üç ay hapisle zorlama uygulanacak olup bu cezada Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesine göre para veya bir başka yaptırım türüne çevrilememektedir[78].

Mal bildirimi sürecinde karşılaşılan bir diğer durum ise borçlunun gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunmasıdır. Bu durumda bahsettiğimiz 60'ıncı maddeden farklı olarak borçlunun bir mal bildirimi söz konusu olmakta fakat bildirimdeki beyan ettiği mal ve haklar gerçeği yansıtmamaktadır[79]. Bu sebeple borçluya aynı kanunun 111'inci maddesinde yer verilen "*Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*." yaptırım şekli uygulanacaktır.

Hazine ve Maliye bakanlığı tarafından yayınlanan genelgede[80] 111'inci madde kapsamında bahsedilen cezaların yöneldiği eylemler; kasten gerçeğe aykırı bildiriminde bulunanlar, bildirdiği malların borca yetmediği veya haciz ya da satış işlemlerinin çok güç olacağı durumlarda ilave mal bildirimi istenmesine rağmen başka malı olduğu halde eksik bildiriminde bulunan ve geçim kaynağı ile buna bağlı yaşayış tarzında gerçeğe aykırı bildirim yapmış borçlular için uygulanacaktır. Ayrıca borçlunun başkasının mallarını kendi malı gibi bildirmesi veya bildirdiği mallar üzerinde üçüncü şahısların haklarını da bildirmemesi ve malı olduğu halde bildirdiği mallardan başka malı olmadığını bildirmesi de gerçeğe aykırı bildirim konusundaki kastının delilleri olarak sayılabilmektedir. Borçlunun mal bildiriminde beyan ettiği mallarının değerini olduğundan fazla göstermesi gerçeğe aykırı mal bildirimi suçunu oluşturmamaktadır[81] .

Borçlunun mal bildirimi sürecinde mal edinme ve mal artırımlarını bildirmemesi AATUHK'un 112'nci maddesinde düzenlenen bir diğer suç unsurunu oluşturmaktadır. Kanun maddesinde belirtilen cezai yaptırım "*Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek*

[77] Çelik, **a. g. e**. 2018, s. 39.
[78] Gerçek, **a. g. e**. , s. 249.
[79] Arslaner ve Akdeniz, **a. g. e**. , s. 105.
[80] 238 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı Tarihi: 8469-28.07.1953. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi: 05.02.2021).
[81] Rençber, **a. g. e**. , s. 111.

suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır." hükmü ile düzenlenmiştir. İlgili düzenlemede borçluya hapis cezasının verilebilmesi için iki unsurun varlığı gerekli kılınmıştır. Bunlardan ilki borçlunun daha öncesinde 6183 Sayılı Kanun'un 59'uncu maddesine göre mal bildiriminde bulunmuş olması gerekmekte olup ikinci unsur ise mal edinme ve artmalarını, edinme ve artma tarihinden itibaren on beş gün içinde tahsil idaresine bildirilmemesi ile kamu alacağının tahsilinin zorlaştırılmasının ortaya çıkması sonucunda ancak borçluya ilgili ceza hükmü uygulanabilmektedir[82]. Kamu borcunu vadesinde ödemeyen borçlulara ait malları elinde bulunduran üçüncü şahısların, AATUHK'un 55'inci maddesinin son fıkrasına göre bu malları yedi gün içerisinde bildirmeleri istenmektedir. Fakat bu şahısların ilgili malları bildirmemesi durumu da kamu alacağının tahsilini engelleyeceğinden yine AATUHK'un 113'üncü maddesinde bu şahıslara ithafen "*Amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları 55 inci maddenin son fıkrası gereğince yapılan talebe rağmen bildirmeyenler altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır*." hükmü düzenlenerek cezai yaptırımı belirlenmiştir.

Mal bildiriminde bulunulması istenen borçlunun malı olmadığı yönünde bir bildirimle de vergi idaresine başvurusu mümkün olmaktadır. Bu durum AATUHK'un 114'üncü maddesinde "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde: 1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini, 2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır*." ifadeleri ile düzenlenmiştir. İlgili hüküm çerçevesinde sayılan şartların kabul edilebilir bir özre dayanmadan yerine getirilmemesi halinde borçluya uygulanacak olan cezai yaptırım şekli açıkça ifade edilmiştir[83].

Mal bildiriminde bulunması istenen borçlularının mal bildiriminde bulunmaması veya gerektiği şekilde bildirimi yapmaması sonucunda ilgili kanunda sayılan maddeler gereğince karşılaşacağı cezai yaptırım şekli olan tazyik hapis ile kamu alacağının kısa sürede tahsili amaçlanmakta olup borçlunun mal bildirimi yapmasıyla da tazyik hapis kararı sona ermektedir[84]. Ödeme emrinde bildirilen

[82] Çelik, **a. g. e.** , s. 38.
[83] Oktar, **a. g. e**. , s. 346.
[84] Murat Özer, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 61.

cezalar borçtan kaynaklı bir ceza olmayıp, borçlunun gerçeği beyan etme ve mal bildiriminde bulunma yükümlülüklerini verilen süreler içerisinde yerine getirmemesinden doğan cezaları oluşturmaktadır[85]. Bu kapsam da Anayasanın 38'inci maddesinde "*Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.*" hükmü yer alsa da 6183 Sayılı Kanun'un 111'inci maddesinde düzenlenen hapis cezası sözleşmeden değil kanundan kaynaklanan şekil şartlarının yerine getirilmemesi sonucunda ortaya çıkmış olan bir yaptırım türüdür. Bu sayede ilgili uygulama neticesinde cebren tahsilat süreci daha etkin bir biçimde işleyerek kamu alacağın korunması ve tahsilatının da hızlı yapılmasına olanak sağlamaktadır.

1.5.3.2. Hukuki Yaptırımlar

Borçlunun mal bildiriminde bulunmaması sonucunda yetkili vergi idaresinin borçluya uygulayacak olduğu hukuki yaptırımlarından biri haciz işlemidir. Bu kapsamda borçlu hakkında yapılacak olan mal varlığı araştırması sonucunda ortaya çıkan malların haczedilmesiyle satışı yapılacak ve elde edilen gelirden borcun tahsilatı yapılacaktır[86]. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinde "*Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur*…" ifadeleri ile haciz işleminin kapsamı ve içeriği açıkça belirtilmiştir. Hukuki altyapının tamamlanmasından sonra uygulanacak haciz işleminde borçlunun bildirdiği mal ve hakların yanı sıra idare tarafından tespit edilenler ve aynı zamanda borçlunun dışında üçüncü kişi elindeki değerlerinde haciz konusu olacağı kanun hükmünde yer verilmiştir[87].

Mal bildiriminde bulunmayanlar hakkında uygulanacak olan bir diğer hukuki yaptırım şekli ise borçluya açılacak olan tasarrufun iptali davasıdır[88]. Borçlu mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin sınırlanacağı ihtimaline karşı birtakım hukuki

[85] Koçak, **a. g. e**. , s. 195.
[86] Serim, **a. g. e**. , s. 9.
[87] Ersan Öz ve Cansu Sevinç Ceyhan , "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili: 6183 Sayılı Kanun'da Haciz ve Satış Uygulamalarının Analizi", **5. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı**, Cilt: 2: Ekonomik Araştırmalar, Niğde, 26-29 Ekim 2018, s. 121.
[88] Özer, **a. g. e**. , s. 62.

işlemlerle malvarlığını azaltarak borcun ödenmesine engel olabilmektedir[89]. Bu gibi durumların tespitinde yetkili vergi idaresi, genel mahkemeler aracılığıyla borçlunun kötü niyet maksadıyla gerçekleştirdiği tasarruflarının iptali için dava açma yoluna başvurabilmektedir. Davanın amacı ise; borçlarını ödemeyen veya malvarlığı borçlarını karşılamaya yetmeyecek olan borçluların, borcun ödenmesini engelleme ve alacaklılarına zarar vermek amacıyla malvarlığından çıkarmış olduğu değerlere karşı kamu alacaklısının açacak olduğu dava neticesinde ilgili tasarrufların geçersizliğin tespit edilmesiyle birlikte ortaya çıkan malvarlığı üzerinden kamu alacağının tahsilini sağlamaktır[90]. Bu kapsamda AATUHK'un 24'üncü maddesinde, kamu borçlusunun gerçekleştirdiği yine aynı kanunda düzenlenen 27,28,29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı olan tasarruf ve işlemleri için dava yoluyla iptal isteminde bulunulabilmektedir.

1.5.4. İdari Çözüm Yoluna Başvurulması

Vergi borçlusu ve verginin alacaklısı arasındaki vergi uyuşmazlıklarının tarafların anlaşmasıyla ya da idari denetim süreci yöntemi içerisinde ortadan kaldırılması vergi uyuşmazlığının idari aşamadaki çözüm yolunu oluşturmaktadır[91]. Vergi idaresinin mükellef ile geliştireceği iyi bir diyalog sonucunda tarafların karşılıklı anlaşma yoluyla söz konusu uyuşmazlığı gidermesine vergi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi denilmektedir[92]. İdari aşamada uyuşmazlığın giderilmesinin avantajları yargısal çözüm yoluna göre daha kısa sürede sonuçlanması ve daha az masraflı olmakla birlikte mükellefin de vergi idaresi ile çekişmeli bir yargı sürecine girmesinin önüne geçilmiş olacaktır. Bu sayede yargıya başvurmadan çözümlenen söz konusu uyuşmazlıklarda hem mükellef hem de vergi idaresinin zaman ve parasal kayıpları önlenmiş olmaktadır[93]. Vergi uyuşmazlığının giderilmesi için öncelikle idari çözüm yoluna başvuru bir zorunluluk değildir. Mükellefin kendi hakkını kullanmak istemesi ya da idarenin bu yola başvurması ile ilgili uyuşmazlığın giderilmesinde idari çözüm yolu tercih edilmiş olmaktadır.

---

[89] Hakan Albayrak ve Serkan Ağar, "Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 124, 2016, s. 441.

[90] Ersan Öz ve Bülent Demirtaşoğlu, "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 10, 2012, s. 38.

[91] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku,** 11. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, s. 400.

[92] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s. 196.

[93] Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 101.

Türk Vergi Hukuku'nda idari çözüm yolları; Vergi Usul Kanunu 116'ncı ve 126'ncı maddelerinde düzenlenen hata düzeltme, VUK 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah, VUK 376'ncı maddesinde yer verilen cezalarda indirim, İYUK. 11'inci maddesinde düzenlenen üst makama başvuru ile VUK ek 1 ila 12'inci maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesi şeklindedir[94]. Vergi idaresi ve mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkların yargı yoluna gerek kalmadan ivedilikle çözüme kavuşturulması adına bu müesseselerle gerekli düzenlemeler yapılmaktadır.

Yukarıda genel bilgilerini verdiğimiz vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi kapsamına, çalışmamız özelinde yalnızca literatürde tartışmalı olan ve fakat çalışma özelinde yer verilmesi gerektiğini düşündüğümüz ödeme emrine karşı vergi hatalarının düzeltme yoluna başvurulması kapsamı anlatılacaktır.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126'ncı maddeleri arasında düzenlenen "vergi hatalarını düzeltme" yolu anlatılarak konunun devamında ise ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı incelenecektir.

Vergilendirme faaliyetlerinin idari bir işlem olması nedeniyle buna bağlı olarak ortaya çıkan hatalarında idari işleme özgü kurallar çerçevesinde geri alınması ilgili düzenlemeler ile mevcut kılınmıştır[95]. Vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun Altıncı Kısım Üçüncü Bölümünde "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığı ile 116'ncı ve 126'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK' un 116'ncı maddesinde belirtildiği üzere *"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır"* şeklinde ifade edilmiştir. İlgili kanun maddesinde yapılan tanımlamadan da anlaşılacağı üzere iki tür hata şekli mevcuttur. Bunlardan ilki hesap hataları olup bir diğeri ise vergilendirme hataları şeklindedir.

Hesap hatası olarak sayılabilecek hatalar VUK'nun 117'nci maddesine göre şunlardır;

- *" Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış*

[94] Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı: 1, 2016, s. 51.
[95] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 570.

olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

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

Vergilendirme hataları ise VUK 118'inci maddesinde şöyle belirlenmiştir;

- *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.*
- *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*
- *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*
- *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."*

Vergi hatalarının ortaya çıkışını genellikle işlemsel olarak yapılan hesap hataları ve geçerli muhasebe sisteminin doğru bir biçimde uygulanamaması sonucu ortaya çıkan teknik hatalar oluşturmaktadır[96]. Vergi hataları, ilgili memurun hatayı fark etmesi, üst memurun yapmış olduğu incelemeler sonucu , teftiş sırasında, vergi incelemeleri sırasında ve son olarak mükellefin müracaatı kapsamında ortaya çıkabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi re'sen veya mükellefin itirazı üzerine vergi idaresine yapılmakta olup vergi dairesi müdürünün ilgili hataların düzeltilmesine karar vermesi durumunda düzeltme fişi oluşturularak düzeltme işlemi yapılmaktadır[97].

Düzeltme talebinde bulunulabilmesi için öncelikle koşul vergilendirme sürecinde ortaya çıkan hataların yargı organlarına intikal ettirilmesi ve bu davanın görülmesi mükellefin idareye yapacağı düzeltme talebine engel teşkil ettiği VUK 125'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Düzeltmenin talep edilebilmesi ve vergi hatalarının düzeltilebilmesi için bir diğer gerekli koşul ise ilgili düzeltmedeki zamanaşımı süresidir. Zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi

[96] Ahmet Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 140, 2017, s. 59.
[97] Vergi Usul Kanunu 120'nci md.

hataları düzeltilememekte olup bu kapsamda düzeltmede konuları bakımından zamanaşımı süreleri ise VUK 126'ncı[98] maddesinde sayılmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili bir diğer değinmemiz gereken konu ise düzeltme başvurularının dava açma süresine olan etkisidir. Bu kapsam da VUK 121'inci maddesine göre hata düzeltme talebi sonucu yapılan düzenlemenin kendi aleyhine olan kimselerin ilgili düzeltmeye karşı kendisine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren genel dava açma süreleri içerisinde dava açma yolu saklı tutulmuştur. Dava açma süresi içerisinde düzeltme yoluna başvurulması dava açılması engellemez.[99] Fakat idari yargının iş yükünün fazla olması, davaların yıllar süren karar aşamaları göz önünde bulundurulduğunda, böyle bir durumda içerisinde yargının öncelikle idarenin kararını beklemesi gerektiğinin daha yerinde olacağını düşünmekteyiz.

Mükellefin vergi hatalarına karşılık dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunmadan dava açma hakkı bulunmaktadır. Fakat bu sürelerin geçirilmesi sonucunda açılan davalar usulden reddedilmektedir. Belirtilen sürelerde dava açmayan mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik yapacakları taleplerini beş yıllık zamanaşımı süresini geçirmeden yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde hak düşürücü süre olmasından dolayı mükelleflerin hak kaybına sebep olarak düzeltme tabinde bulunamayacaklardır.

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı konusu doktrinde ve uygulamada tartışmalı olmakla birlikte genel olarak kabul edilen görüş hata düzeltme yoluna başvurulamayacağına ilişkindir. Bu görüşü savunan yazarlara göre[100] ödeme emrinin icrai bir işlem olması sebebiyle hata düzeltmenin en başta yani tarh ve tahakkuk zamanında başvurulup çözümlenmesi gerektiği düşüncesidir. Aynı zamanda hata düzeltme konusunun 213 Sayılı VUK hükümlerine göre düzenlendiği fakat ödeme emrinde ise 6183 Sayılı hükümlerin

---

[98] Bu süreler;
"i) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
ii) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
iii) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz" şeklindedir

[99] Rençber, **a. g. e.** , s. 117.

[100] İlgili görüşü savunan yazarlar: Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Doruk Kitabevi, Ankara, 2020, s. 189. ; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 192. ; Ortaç ve Ünsal, **a. g. e**. , s. 146; Rençber, **a. g. e**. , s. 117. ; Özgür Kızıltoprak, "Türk Vergi Sisteminde Ödeme Emrine İtiraz", **İktisadi ve İdari Bilimlerde Araştırma ve Değerlendirmeler**, Ed. Ferhat Çıtak, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 178.

uygulaması sebebiyle de hukuki çerçeve bu durum engel teşkil etmektedir[101]. Genel itibariyle hata düzeltme başvurusunun tarh aşamasında veya tahsil işleminden sonra uygulanıyor olması ve fakat tahsil aşamasının bir sonucu olan ödeme emrinin bu konu dışında bırakılması gerektiği savunulmaktadır. Ayrıca bu görüşe uygun Danıştay tarafından verilen kararlarda[102] incelendiği üzere düzeltme başvurularının 213 Sayılı sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki işlemlerden olduğundan ve 6183 Sayılı Kanuna göre düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme başvurusu yapılmasının mümkün olmadığı ve bu yola başvurulamayacağı hükmü oluşturulmuştur.

Ancak bu görüşün aksini savunan yazarlarda[103] mevcut olmakla birlikte fikirleri ise, Vergi Usul Kanunu hata düzeltme başlığı altında ve 116, 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan durumların varlığı halinde, ödeme emri aşamasında da hata düzeltme yoluna başvurulacağı mümkündür, şeklindedir. Şöyle ki VUK 126'ıncı maddesinde yer verilen düzeltme zamanaşımı hükümlerinin sadece ödeme emri aşamasında değil haciz kapsamında bile uygulanıyor olması hata düzeltme başvurunun cebri icra sürecinde de uygulanacağı göstermektedir. Ayrıca bu konuda bir başka düşünce ise vergi hatalarında mükellefin şahsında hata veya verginin mükerrer olması hataları ödeme emri üzerinde yapılacak hatalardan olması sebebiyle ödeme emri içinde hata düzeltme yoluna başvurunun kabul edilmesi gerektiği yönündedir[104].

Bu konuda bizim düşüncemiz ise; ödeme emrine karşı mükellefin hata düzeltme yoluna başvurmasının olanağı sağlanmalıdır yönündedir. Şöyle ki ödeme emri düzenlenmesi sırasında VUK 118'inci maddesinde sayılan hatalar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin ödeme emri belgesine yanlış tutar girilmesi veya mükellef ile ilgili kişisel bilgilerde herhangi bir yanlışlık durumunda mükellef 6183 Sayılı Kanuna göre ilgili belgeye karşı dava açmasıyla ödeme emrinin iptalini talep edecektir. Bunun sonucunda ödeme emri belgesinin şekil şartlarını içermemesi hukuki geçersizlik sebebi olacağından ödeme emri hükümsüz kılınacaktır. Fakat idari yargının iş yükünün hali hazırda fazla olması, dava masrafları, idareye ve kişilere iş yükü ve zaman maliyeti ortaya çıkacaktır. Bu sebeple 213 Sayılı VUK kapsamına

[101] Ortaç ve Ünsal , **a. g. e**. , s. 146.
[102] Danıştay 7. Dairesi E. 1980/1487 ve K.1982/671 T. 02.04.1982 ; Danıştay 4. Dairesi E. 2014/2322 ve K.2017/3257 04.04.2017.
[103] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 168.; Rençber , **a. g. .e**. ,s. 119.
[104] Rençber, **a. g. e**, s. 119.

ödeme emri belgesinde meydana gelecek hatalar içinde bir düzenleme getirilmesi uygulamada vergi idaresi ve mükellef arasında çıkması muhtemel uyuşmazlığın çözümünün daha hızlı çözümlenmesine olanak sağlayacaktır. Fakat öngörülecek hata düzeltme yoluna ilişkin de ilgili ödeme emri belgesinde bilgilendirme yer alması ve başvuru içinde belli bir süreye tabi tutulması ve bu süre zarfında da dava açma süresinin işlemeyeceğine dair bir düzenlemenin varlığı mükellefin haklarını öğrenmesi açısından önemli olmaktadır.

Fakat uygulamada ödeme emrine karşı başvurulabilecek tek yol olarak dava açılması sayılmıştır. Bu sebeple mükellefe tebliğ edilen ödeme emri belgesinin hukuka aykırılık içerdiği düşüncesinin oluşması halinde idari çözüm yollarına başvurularak cevap beklenmesi halinde dava açma süresi kaçırılabileceğinden bu hususa dikkat edilmesi gerekir.

1.5.5. Yargısal Çözüm Yoluna Başvurulması

Bu konuya3 çalışmanın ikinci bölümünde ödeme emrine karşı mükellefin itiraz süreci içerisinde ayrıntılı olarak yer verilecek olduğundan bu kısımda kısaca değinilecektir.

Vergisel uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümlenmesinde spesifik bir konu olan ödeme emrine itiraz müessesi, mükellefin ödeme emri tebliğini aldıktan sonra başvurabileceği bir yol olarak düzenlenmiştir. İdare tebliği alan mükellefin borcunu ödemesi veya ödemediği durumda da mal bildiriminde bulunmasını talep eder. Bu kapsamda Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesine göre mal bildirimi yapılması zorunlu olup aksi takdirde hapis ile cezalandırılacağı hükmü yer almaktadır. Fakat ödeme emrine karşı dava açılması durumunda mükellefin mal bildiriminde bulunma yükümlüğü dava sonuçlanıncaya kadar ortadan kalkmaktadır.

Mükellef kendisine tebliğ edilen ödeme emrini düzenleyen alacaklı tahsil idaresine ait itiraz işlerine bakan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemelerine dava açarak itiraz edebilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde vergi mahkemelerine karşı dava açma süresi otuz gün olarak düzenlenmiş olsa da ödeme emrine karşı açılacak dava süreleri Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesine göre on beş gündür. Bu kapsamda ilgili dava süresi özel bir hükümle düzenlenmiş olup verilen sürede mükellefin hakkını araması için hak

düşürücü olarak nitelendirilmiştir. Bu süreler dahilinde açılmayan dava için itiraz hakkı sona ermekte ve ödeme emri kesinleşmektedir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellef borcun olmadığını, borcun kısmen ödendiğini veya borcun tahsil zamanaşımına uğradığı iddiaları kapsamında itiraz ederek dava açma hakkını kullanabilmektedir. Şöyle ki mükellef tarafından davanın açılması idarenin cebri tahsilat sürecine ilişkin işlemlerin sürdürmesine engel olmamakla birlikte mükellefin ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alması gerekmektedir. Ödeme emrine karşı açılan dava ilgili belgenin iptaline yönelik olduğundan davanın türü iptal davasıdır. Fakat dava açılması sırasında yürütmenin durdurulması kararı verilmediği durumlarda süren tahsilat süreci içerisinde mükellefin herhangi bir hak kaybı ortaya çıkması durumunda dava sonucuna göre mükellef yeniden tam yargı davası açarak hak ihlalinin giderilmesini talep edebilir.

Ödeme emrine karşı açılan dava sonucunda vergi mahkemesi, ya ödeme emrinin geçerliği olduğuna veya iptaline ya da kısmen geçerli olduğuna dair karar vermektedir[105]. Dava sonucuna göre davanın kısmen veya tamamen reddedilmesi durumunda borçlu ret kararını tebliğ aldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde borcunu ödemek ve mal bildiriminde bulunmak zorundadır. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararın taraflardan birinin aleyhine olması durumunda aleyhine karar verilmiş taraf, ilgili dava konu için olağan ve olağanüstü yargı yollarına başvurma hakkı bulunmaktadır.

[105] Çelik, **a. g. e**. , s. 208.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI VE ÖDEME EMRİNE İTİRAZDA YARGI KARARLARI

Çalışmanın bu bölümünde mükellef haklarının tanımı ve kapsamı açıklanacak olup konu mükellef haklarının gelişimi ve mükellef hakları bildirgelerinin anlatımıyla sürdürülecektir. Akabinde ise ilgili çalışma özelinde seçilen ülkelerdeki mükellef haklarının gelişim süreci incelenerek bu kapsamda yayınlanan bildirgeler anlatılacaktır. İlerleyen kısımda mükellef haklarının sınıflandırması konusu genel ve özel haklar çerçevesinde açıklanarak ele alınacaktır. Çalışmanın devamında ise ödeme emrine itiraz özelinde mükellef haklarına yer verilecek olup ödeme emrine itiraz ve itiraz sonrası süreç ayrıntılarıyla anlatılacaktır. Son kısmında ise ödeme emrine karşı açılan davaların konu özelinde seçilmiş yargı kararları incelenerek mükellef haklarının ne şekilde korunduğuna dair açıklamalara yer verilecektir.

3.1. Mükellef Haklarının Tanımı ve Kapsamı

Mükellef hakları ile ilgili genel kabul görmüş bir tanımlama bulunmamaktadır. Vergi hukuku ve vergi sistemlerinde "mükellef odaklı" vergileme anlayışının gelişimi ile birlikte mükellef hakları önem kazanmış ve vergi otoriteleri tarafından vergi toplama aşamasında mükellefleri korumak için yazılı ve yazısız birtakım kurallar oluşturulmuştur[106]. Bir tanımlamada mükellef hakları anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edeceği yetkilerdir[107]. Mükellef hakları vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımlardır[108]. Başka bir tanıma göre; genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı ilişkide vergi mükellefi arasındaki hukuk ilişkisinde vergi mükellefine tanınan haklara mükellef hakları

[106] Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, "Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Eskişehir OsmanGazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 3, 2020, s. 1062.

[107] Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s. 3

[108] Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum** , Legal Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 24.

denilmektedir[109]. Bir diğer tanımlamaya göre; vergi mükelleflerinin mükellefiyetleri ile ilişkilendirilebilecek nitelikteki iş ve özel yaşamına ilişkin hukuka uygun tüm hakları mükellef hakları olarak değerlendirilmektedir[110]. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan mükellef hakları bildirgesinde mükellef hakları; "vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki süreçlerin yürütülmesinde önem arz eden, mükelleflere olumlu ya da olumsuz talepte bulunma yetkisi veren haklardır" şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergilendirme faaliyetleri ile mükellef hakları arasında bir çatışma durumu söz konusu olabilmektedir. Devlet her ne kadar vergilendirme hakkına sahip olsa da cebren kişilerin tasarrufları üzerinden alınan bu değerler kişilerin mülkiyet hakkı ve birçok temel hak hürriyetlerine müdahale alanı oluşturmaktadır. Ayrıca sahip olduğu birtakım haklarının da kullanılmasını engelleyebilmektedir. Devlete verilen bu hak sınırsız olmamakla birlikte kişilerin temel haklarının ihlal edilmeden denge içerisinde yürütülmesi bu kapsamda büyük önem taşımaktadır[111]. Aynı zamanda sağlanacak bu dengenin de tarafsız organlarca sıkı denetimlerle takip edilmesi mükellef haklarının korunması ve hukuk düzeni içerisinde olası bir aykırılığında ortaya çıkmasını engelleyecektir.

Mükellef haklarının geçerli ve kullanılabilir olması için öncelikle yasal dayanaklara ihtiyaç vardır aksi takdirde hazırlanan metinler yalnızca yol gösterici nitelik taşıyıp uygulanabilirliğinin düşük seviyede kalmasına neden olmaktadır[112]. Vergi idaresinin vergilendirme faaliyetleri sırasında kamu gücünü kullanması dolasıyla daha avantajlı olduğu bilindiğine göre bu durumda mükelleflerinde bu güce karşı korunması yalnızca hukuki düzen içerisinde oluşturulmuş birtakım haklarla mümkündür. Söz konusu hakların yargı düzeni içerisinde ileri sürülebilmesi için anayasal bir zemine oturtulması gerekmektedir. Ancak bu şekilde idarenin iş ve eylemlerine karşı mükellefin Mükellef hakları kaynağını anayasa, uluslararası sözleşmeler, kanunlar, asli ve tali kaynaklar oluşturmaktadır[113]. Mükelleflerin sahip

---

[109] Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, Nisa Kitabevi, Eskişehir, 2019, s. 8.

[110] Ayşe Nil Tosun ve Engin Özden, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği" , **Maliye Dergisi** , Sayı: 166, 2014, **s.** 288.

[111] Allison Christians, " Taxpayer Rights in Canada" (October 17, 2016). "**Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights**", César Alejandro Ruiz Jiménez, https://ssrn.com/abstract=2797381 (Erişim Tarihi: 27.02.2024).

[112] Bozdoğan ve Bıyık, **a. g. e**. , s. 18.

[113] Ceyda Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, Nobel Bilimsel Eserleri, İstanbul, 2016, s. 27.

olduğu hakların belirlenmesinde ve korunmasında vergi kanunlarının yanı sıra anayasa, uluslararası hukuk ve Avrupa Birliği Hukuku gibi yasal düzenlemelerde etkili olmuştur[114]. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa insan Hakları Mahkemesinin içtihatları da mükellef haklarının insan hakkı olarakta değerlendirilmesi aşamasında önem arz etmektedir[115].

3.2. Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri

Devlet vergilendirme faaliyetleri ile mükellefin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilmektedir. Bu müdahalenin sınırları ancak anayasal zeminde oluşturulmuş ve tanınmış mükellef hakları ile mümkün olmaktadır. Mükellef haklarınınım gelişim süreci incelendiğinde öncelikle karşımıza İngiltere'de 1215 yılında düzenlenen Magna Charta çıkmaktadır. Kralın mükellef lehine yetkilerinin sınırlandırılması gerektiğini belirten belge mükellef haklarının başlangıç noktası olarak değerlendirilmekte ve kabul edilmektedir. Mükellef hakları ile ilgili yaşanan gelişmelerin ardından yine İngiltere'de ilgili belgeden esinlenilerek oluşturulmuş Haklar Dilekçesi ve Haklar Bildirgesi'nde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına dair düzenlemeler yapılmış ve bu kapsamda mükellefin korunması hedeflenmiştir[116]. İngiltere'de yaşanan gelişmelerin ardından Fransa'da 1789 Fransız İhtilalinin ortaya çıkardığı hak arayışı hareketi vergi alanında yer almış ve kralın yetkilerinin sınırlandırılmasının sonucu olarak "İnsan Hakları Bildirgesi" yayınlanmıştır. İlgili bildirge devletin vergilendirme alanını sınırlandırması ve mükellef haklarının önemini vurgulaması ile ön plana çıkmaktadır. Bu süreçte demokratikleşme ve aydınlanma hareketleri sonucunda Amerika Birleşik Devletleri'nde de mükellef haklarının düzenlenmesi diğer ülkelerden farklı olarak kanun ile yapılmıştır. Aynı zamanda vergilendirme yetkisi konusu İngiltere ve Fransa'da vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik iken ABD'de bu durum bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yöneliktir[117]. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1988 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bıll of Rights - TABOR), 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 (Taxpayer Bıll

[114] Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012, s. 132.
[115] Kükrer, **a. g. e**. , s. 27.
[116] Okan Atak, **Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 59.
[117] Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 37.

of Rights 2) ve 1998 Mükellef Hakları Bildirgesi 3 (Taxpayer Bıll of Rights 3) yayınlanmıştır. Sayılan bildirgeler değişen ekonomik durumlar ile ortaya çıkan yeni vergilerin ve gelişen teknolojinin getirdiği yenilikler neticesinde günün koşullarına göre sürekli güncellenerek mükellefin korunması çerçevesinde yenilenmiştir.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte ülkelerin birbirinden etkilenmeleri ve hemen hemen her alanda küresel organizasyonlar oluşturarak küresel gereklilikleri savunmaları hatta ilgili konular üzerinden belirli organizasyonlarca (OECD, WB, GATT, WHO vb.) çeşitli metinler yayınlanarak ortak bir çerçeve çizilmesini sağlamaktadır[118]. Şöyle ki OECD tarafından üye ülkeler arasında yapılan bir ankette yayınlanan sonuçlarda mükelleflerin ağır vergi yükümlülüklerinin olduğu ortaya çıkmış ve fakat buna karşın çoğu ülkede açık bir vergi mükellefi bildirgesi ve vergi mükelleflerinin haklarının olmadığı tespit edilmiştir[119]. Bu sebeple birçok OECD ülkesinde 1900'lü yıllardan itibaren mükellef haklarının korunması ve yükümlülüklerinin belirlenmesi konusunda mükellef hakları bildirgeleri ve beyannameleri yayınlanmaya başlanmıştır[120]. Bu gelişmeler ışığında 1990 yılında OECD Mali İşler Komisyonu tarafından "Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Yükümlülükleri" başlığı altında belge yayınlanarak mükellefin sahip olduğu haklar açıklanmış ve ilgili bildirgenin amacının mükelleflere haklarını basit ve sade bir dille anlatmak olduğu belirtilmiştir[121]. Ayrıca yayımlanan bildirgede ülkelerin mükellef hakları bildirgesi veya bildirimini hazırlarken kendi vergi politikalarını, kanuni düzenlemelerini, idari uygulamalarını ve kültürünü göz önünde bulundurmaları gerekliliğinden bahsedilmiştir[122]. OECD tarafından 1990 yılında yayımlanan bildirgede mükellefin sahip olduğu haklar;

- Bilgilendirilme, yardım alma ve sesini duyurma hakkı
- Temyiz hakkı
- Doğru vergi miktarından fazla ödememe hakkı
- Kesinlik hakkı

---

[118] Bozdoğan ve Bıyık, **a. g. e**. , s. 157

[119] Simon James ve diğerleri, The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration, The Australlian National University Centre for Tax System Integrity, Çalışma Kâğıdı: 62, 2005, s. 4. https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154905/1/62.pdf (Erişim Tarihi: 28.02.2024).

[120] Çetin Gerger, **a. g. e**. ,s. 33.

[121] OECD, **Taxpayers' Rights and Obligations**, 1990, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (Erişim Tarihi: 28.02.2023).

[122] Çetin Gerger, **a. g. e**. ,s. 34.

- Mahremiyet hakkı
- Gizlilik ve gizli tutma hakkı şeklindedir[123].

Ülkemizde mükellef haklarının ayrı bir kavram olarak değerlendirilmesi ilk kez 2005 yılında 5345 Sayılı[124] Gelir İdaresi Başkanlığı kuruluşuna ilişkin kanunda yer almıştır. Bu kapsamda GİB tarafından 2006 yılında "Mükellef Hakları Bildirgesi" yayımlanarak vergi ödemenin vatandaş olmanın bir yükümlülüğü anlayışının yanında mükellefin vatandaş olma ve sorgulama hakkının olduğu da ortaya koyulmuştur[125]. Demokratik ülkelerin pek çoğunda mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar gibi ülkemizde de vergi idaresi bu konuda mükellef hakları bildirgesi yayımlamış ve ardından vergilendirme sürecini daha iyi yönetebilmek ve mükellefleri de bilinçlendirmek amacıyla mükellefin hak ve ödevlerini içeren "Mükellefin Hakları ve Ödevleri" rehberinin yayımlayarak mükellefin sahip olduğu hakları açıkça belirtmiştir[126].

Bu gelişmeler ışığında günümüzde pek çok ülkede yaygınlaşan mükellef hakları bildirgeleri ile mükellefin vergilemeden doğan hak ve yükümlülükleri kişilerin anlayacağı formlar halinde basite indirgenerek oluşturulmaya başlanmıştır[127]. Yeterli bilgi ve donanıma sahip olmayan mükelleflerinde haklarının neler olduğunu öğrenmesini kolaylaştıracak bu uygulamalar ile anayasal hakların etkin bir şekilde kullanılması sağlanacaktır.

[123] OECD, a. g. e. ss. 8-11.
[124] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e.** , s. 47.
[125] **5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun 1'inci md**. "Bu Kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak… " **4'üncü md.** " … c) mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek…"
[126] Mine Uzun Çam, **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.150.
[127] Coşkun Karaca ve Bünyamin Demirgil, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, s. 367.

Tablo 1: Türkiye Mükellef Hakları Bildirgesi

• " Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.	• Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız
• Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.	• Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
• Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.	• Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
• Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.	• Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
• Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.	• Sürekli olarak kendimizi yenileyerek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız."

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi (Erişim Tarihi: 28.02.2024)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Mükellef Hakları Bildirgesi Tablo 1'de yer verildiği gibi yayınlanmıştır. Vergi idaresi yayınladığı bildirgede mükellef haklarının etkin biçimde kullanılmasına imkan tanıyan vergi sistemlerinin düzenlendiğini beyan etmektedir. Ayrıca yapacağı vergisel işlemler ve düzenlemeler ile alakalı da şeffaflık sunarak mükellefin ilgili işlemler kapsamında daha kolay bilgilendirilmesini hedeflemiştir. Vergilerin kişilerin tasarrufları üzerinden cebren tahsil edilmesi ve aynı zamanda ekonomik gelişmeler dolasıyla zamanla artan vergi yüklerinin ödenmesi aşamasında mükelleflere kolaylık sağlayacağını belirtmiştir. Bunun yanı sıra karmaşık vergi sistemleri içerisinde mükellefin internet ve diğer basılı kaynaklarla güncellenen bilgilere hızlıca ulaşabilme imkanı tanınmıştır. Vergisel işlemler dolasıyla mükellefe hizmet sunan memurların saygılı hizmet sunma ve aynı zamanda dürüst olma yükümlülükleri sayılmıştır. Sonuç olarak yayınlanan

bildirge, vergi idaresine mükellefe kaliteli hizmet sunma yükümlülüğü getirerek mükellef odaklı vergileme anlayışını benimsediğinin açık bir göstergesidir.

Mükellef haklarının gelişim süreci incelendiğinde yıllar içerisinde gerçekleşen olay ve insan haklarında yaşanan değişimler, kişilerin malvarlığı üzerinden cebren alınan vergilerin yine kişilerin sahip olduğu hak kavramı ile ilişkisini ortaya çıkarmıştır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile ortaya çıkan bu süreçte, vergi kavramının mükellefin yükümlülüğü olmasının yanı sıra mükellefinde vergisel işlemlerden dolayı sahip olduğu hak ve yetkiler önemli hale gelmiştir. Bu kapsamda yaşanan teknolojik gelişmeler, yorumlanması uzmanlık gerektiren kanunlar ve karmaşık olan vergi sistemleri karşısında mükellefin haklarının ne olduğu konusunda bilgilendirilmesi vergi idaresi tarafından oluşturulacak ve mükellefin kolayca ulaşabileceği basit formlar ile mümkündür.

3.2.1. Seçilmiş Ülkelerde Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri

Vergi ve benzeri ekonomik yükümlülükler vergi idaresi tarafından kişilerin sahip olduğu ekonomik değerler üzerinden cebren tahsil edilmektedir. Bu sebeple vergi idareleri vergilendirme yetkilerini kullanırken aşırıya kaçmadan belirli sınırlar dahilinde bu süreci gerçekleştirmelidir. Devlet ve mükellef arasındaki vergisel işlemlerden kaynaklı ortaya çıkan ilişkide devlet kamu gücüne sahip olması dolayısıyla daha güçlüdür. İdarenin bu gücüne karşı mükellefin korunması ancak anayasal zemine oturtulmuş mükellef hakları ile mümkündür. Söz konusu mükellef hakları ile mükellef korunurken aynı zamanda da taraflar arası karşılıklı güven unsuru gelişecektir.

Mükellef hakları ile ilgili süreç, devletin vergilendirme faaliyetlerinin sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda gelişmelerin ilk yaşandığı ülke İngiltere'dir. İngiltere öncülüğünde birçok ülkede de mükellef hakları kabul edilerek düzenlenmesi gerektiği fikri yayılmaya başlamıştır. Yaşanan gelişmeler sonucunda ortaya çıkan Mükellef Hakları Bildirgeleri ile mükellefin vergisel işlemlerden doğan hakları ve sorumlulukları açıkça belirtilmiş ve kişilerin anlayabileceği ve erişebileceği basit formlar halinde yayınlanmıştır. Birçok ülkede yayınlanan mükellef hakları bildirgeleri vergi kanunlarına kılavuzluk eden idari

düzenlemeler[128] şeklinde iken bazı ülkelerde ise söz konusu bildirgeler yasalar şeklinde hazırlanmıştır[129].

Çalışmanın bundan sonraki kısmında İngiltere, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde mükellef haklarının gelişimi ve düzenlenen bildirgeler hakkında bilgilere yer verilecektir. Sayılan ülkelerin seçilme sebebi ise mükellef haklarının gelişiminde önemli bir rol oynamaları ve ilgili hakların oluşturulmasında öncülük etmeleridir.

3.2.1.1. İngiltere'de Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükelleflere verilen hak ve imkânlar ile devletin vergisel işlemler ile alakalı yetkilerinin sınırlandırılmasının temeli 1215 tarihli Magna Charta Libertatum'a dayanmaktadır[130]. Yazılı bir anayasaya sahip olmayan İngiltere'de Magna Carta ilk anayasal belge niteliği taşımakta olup aynı zamanda hukuki korumayı da sağlamaktadır[131]. İlgili belgede oluşturulan kurallar ile kişilerin özgürlüğü ve mülkiyetlerinin sınırlandırılmasının yanı sıra kralın da vergilendirme yetkisinin sınırlandığı yer almaktadır[132]. Aynı zamanda sözleşmede, kralın hukukun kendi yetkilerinden daha üstün olduğunu kabul etmesini zorunlu kılarak birtakım yetkilerinden de feragat etmesini ve kanunlara uygun davranması gerektiği düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra toprak sahibi olan soyluların rızası olmadan vergi alınamayacağı belirtilerek bu sayede de kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması bütçe hakkı[133] kavramını ortaya çıkarmıştır. Kralın yeni vergi getirebilmesinin ancak parlamentonun onayına sunarak gerçekleştirebilmesi durumu da ortaya verginin temsilsiz ve rızasız alınamayacağının benimsenmesine sebep

[128] *OECD verilerine göre kanun yada yasal düzenleme mecut olmayıp yalnızca idari düzenlemeye sahip ülkeler; Türkiye, Yeni Zelanda ve İrlandadır.* OECD, Tax Administration Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, 2015, s. 48/289. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration2015_tax_admin-2015-en#page291 (Erişim Tarihi: 04.03.2024)

[129] Çetin Gerger, **a. g. e**. , s. 25.

[130] Ulvi Sandalcı, " Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması**", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2022, s.334.

[131] Philip Baker Qc, The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law, https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Equality-Principles-in-United-Kingdom-Taxation-Law.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2024).

[132] Güneş Çetin Gerger ve Ramazan Gökbunar, "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, s. 24.

[133] ***Bütçe Hakkı;*** *Bütçe hakkı, ülke yöneticileri tarafından cebre dayalı olarak salınan ağır vergi ve vergi benzeri mali yüklere karşı gelişen tepkiler ve bunun sonucunda ortaya çıkan isyanlar sonucunda elde edilen bir haktır*. (Tülin Canbay ve Güneş Çetin Gerger, Batı'da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkiler, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2012, s. 163.)

olmuştur. Krallar tarafından uygulanmayan Magna Charta yerine 1628 yılında Haklar Dilekçesi (Pentition of Rights) ilan edilmiş ve fakat bu kurallara da uyulmayınca 1689 yılında Haklar Demeci (Bill of Rights) ilan edilerek kralların vergileme üzerindeki yetkilerinin sınırlandırılması amaçlanmıştır[134]. İlgili gelişmeler ile kralın kısıtlanan hakları sonucunda kişilerin vergi sürecinde bütçe hakkını elde etmesiyle birlikte mükellef haklarının kazanılması kapsamında önemli bir adım atıldığı düşünülmektedir[135]. İlgili belgelerde vergilendirme sürecine ilişkin birçok hükmün yer alması sonucunda da İngiliz vergi yasalarının temelleri atılmıştır. Şöyle ki birçok ülkede mükellef haklarının korunması anayasada yer verilen kanunlar çerçevesinde olmaktadır. Fakat İngiltere gibi yazılı bir anayasaya sahip olmayan ülkelerdeki mükellef haklarının korunma şekli ise ülkenin anayasal nitelik taşıyan belgeleri ile sağlanmaktadır[136].

Mükellef hakları ülkelerin çoğunda ihmal edilen bir konu olsa da 1900'lü yılların başında idarelerin vergilemede mükellef odaklı yaklaşımı benimsemeleri ile beraber gelişen süreçte bu haklar daha önemli hale gelmiştir. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması, şeffaflık, adil vergileme anlayışları ve mükellefin dürüst hizmet alma gibi isteklerinin haklar dahilinde mükellefe sunulması mükellef hakları bildirgelerinin düzenlenmesindeki amaçlarından bazılarıdır. Özellikle İngiltere'de, yer verilen bu haklar için "bildirge" oluşturulması ve yasal bir belge niteliğine dönüştürülmesi ilgili süreçte büyük bir adım niteliğindedir.

Mükellef haklarına yönelik yapılan ilk düzenleme 1986 yılında İngiltere'de yayımlanan Vergi Mükellefleri Bildirgesi (Taxpayer's Charter) olmuş ve daha sonra 1991 yılında muhafazakâr hükümetin politikalarının bir parçası olarak Vatandaşlık Bildirgesi (The Citizen's Charter) meclise sunulmuştur. İngiltere yapmış olduğu bu düzenlemeler ile mükellef haklarının gelişmesine öncülük ederek mükelleflere adil, eşit ve etkili hizmet vermeyi hedeflemiştir.

İngiltere Gelir İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs- HMRC[137]) 2005 yılında yeniden bir yapılanmaya giderek 2008 yılında mükellefin isteklerini daha iyi anlamak için tespit ettiği farklı mükellef türleriyle çalışmalar yürütmüş ve

[134] Ökkeş Kısa ve Kadir Kartalcı, " Mükellef Haklarının Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi", **Ekonomi Maliye İşletme Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2022, s. 20.
[135] Kısa ve Kartalcı, **a. g. e**. , s. 20.
[136] Feride Bakar, "**Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011, s. 47.
[137] Majesteri'nin Gelir ve Gümrükleri anlamı taşımaktadır.

bunun sonucunda mükelleflerle iyi anlaşan, haklarını koruyan ve sorunlarını bilip bunlara çözüm getiren etkin bir idare olma vizyonu geliştirmiştir[138]. Bu gelişmeler doğrultusunda İngiltere Gelir İdaresi 2009'da yılında Sizin Bildirgeniz (Your Charter) ismiyle bir bildirge yayınlamıştır. Fakat ilgili bildirge değişen ve gelişen şartlara ayak uydurmak, mükelleflere kolaylık sağlamak ve aynı zamanda karmaşık vergi sistemlerini daha basit ve kolay formlara indirerek mükellef için anlaşılır hale gelmesini sağlamak adına 2013 yılında tekrar güncellenerek sunulmuştur[139]. Mükellefe Sizin Bildirgeniz kapsamında sunulan haklar[140];

- Saygılı ve Dürüst ve Eşit Davranılmasını İsteme Hakkı
- Etkili ve Verimli Hizmet Sunulmasını İsteme Hakkı
- Profesyonel Hizmet İsteme Hakkı
- Bilgilerin Korunması ve Gizliliğe Önem Verilmesini İsteme Hakkı
- Kuralların İhlal Edildiği Kişilerle Mücadele Edilmesini İsteme Hakkı
- Temsilci Kullanma Hakkı
- Şikayet Hakkı

Yukarıda sayılan haklardan hareketle İngiltere, mükellef haklarının korunmasına yönelik sağladığı düzenlemeler ile diğer ülkelere yol gösterici olmuş ve öncülük etmiştir. İngiltere Gelir İdaresinin mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini anlamalarına yardımcı olmak için oluşturdukları bildirgeler ile iki önemli müessese de hayata geçirilmiştir. Bunlardan biri "Hakem Ofisi (Adjudicators's Office)" diğeri ise "Parlemeonto Ombudsmanı (Parliamentary Ombudsman)" şeklindedir. İlgili düzenlemelerin amacı kanunlara aykırı davranan vergi idarelerinin yetkilerine karşı mükellefi koruyup güç ve denge birliği sağlamaktadır[141]. Şöyle ki idarenin usulsüz hareketlerine karşı alınan tedbirlerin mevcut düzende varlığının olması, idarenin denetimi ile mükellef haklarının korunmasını sağlayacaktır.

[138] Atak, **a g. e**. , s. 153.
[139] Gerçek, **a. g. e**. ,s. 36.
[140] Her Majesty's Revenue and Customs- HMRC, "**Your Charter**", https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/charter/charter.pdf s. 1-4. (Erişim Tarihi: 29.02.2024).
[141] Fareed Moosa, "Will the Tax Ombud be an Effective Protector of Taxpayers' Rights?", **HSOA Journal of Forensic, Legal & Investigative Sciences**, Volume 3, Issue 1, 2017, s. 4.

3.2.1.2. Fransa'da Mükellef Haklarının Gelişimi ve Mükellef Hakları Bildirgeleri

Haklar konusunda İngiltere'de yaşanan gelişmelerin ardından Fransa, 1789 yılında gerçekleşen Fransız İhtilalinin getirdiği adalet, eşitlik ve özgürlük düşünceleri sonucunda birçok alanda olduğu gibi mali alanda da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerden bazıları ve ise; vergisel işlemler ile alakalı düzenlemelerde parlamento onayının alınması (ki bu kapsamda bütçe hakkına da bir atıf yapılmıştır), kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve kiliselere verilen vergi imtiyazlarının kaldırılması şeklindedir. Yine aynı dönemde ilan edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi de mükellef haklarının gelişiminde önemli rol oynamıştır. Bu bildiride yer verilen temel ilkeler daha sonra anayasal ilkeler haline gelerek mükellef haklarının korunması kapsamının anayasal zemininin oluşturulmasında etkili olmuştur[142]. İlgili bildiride yer alan 13'üncü madde de "*Kamu gücünün donanımını ve yönetimin harcamalarını karşılamak için ortak bir katkının olması zorunludur; bu ortak katkı, tüm yurttaşlar arasında, güçleri oranında eşit olarak paylaştırılmalıdır*" ifadelerine yer verilmektedir. Kişilerin ödeme gücüne göre vergi alınmasının vurgulandığı kanun maddesinde mükellef haklarının hukuksal çerçevede varlığının düzenlendiği görülmektedir. Fransa'da 1975 yılında Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin esas alınarak oluşturulduğu Mükellef Bildirgesi (Charte de Contribuable), bir taraftan vergi tahsilatının kolaylaştırılması adına bilgiler içerirken bir diğer taraftan da mükellefin yükümlülük ve haklarının neler olduğu açıklanarak yayımlanmıştır[143]. İlgili belge idare ve mükellef arasındaki vergisel işlemlerden doğan ilişkilerin düzenlenmesi adına detaylı bilgilere yer vermektedir. Bu kapsamda bildirgeye eşitlik (İYHB m.6), vergilendirme ve vergide eşitlik (İYHB m. 13) ve verginin kanuniliği (İYHB m. 14) ilkeleri doğrultusunda yön verilmiştir[144]. Aynı zamanda yayımlanan Mükellef Bildirgesi'nde vergi denetiminde mükellef haklarına da vermesiyle dikkat çekmektedir[145]. İlgili bildiri de, vergi denetiminin gerçekleştirilmesi sırasında mükellef haklarının ihlal edilmeden dikkat edilmesinin gerekliliği, idareye yol gösterici niteliğinde yazılarak kanunlaştırılmıştır. Diğer

[142] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e.** , s. 38.
[143] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 38.
[144] Neslihan Karataş Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, 2016, s. 112.
[145] Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", **Tax Law Design and Drafting**, (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), 1996, s. 16. https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf (Erişim Tarihi: 29.02.2024).

ülkelerdeki gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalar dahilinde Fransa 2000 yılında modernizasyon hazırlıklarına başlamıştır. Modernizasyon için vergi sistemlerinde sadeleştirme, şeffaflık, yeni teknoloji kullanımı, diyalog ve deneyim gibi konularda çalışmalar gerçekleştirmişleridir. Bu kapsamda vergisel işlemleri kolaylaştırma adına kamu kurumlarında gerçek kişiler için "Mükellef Temsilcisi" , şirketler için ise "Büyük İşletmeler Yönetim Birimi" kurulmuştur[146]. 2005 yılında mükellefin hak ve yükümlülükleri konusunda idare ve mükellef ilişkilerinde karşılıklı güveni hedefleyen Mükellef Bildirgesi (La Charte du Contribuable) yeniden düzenlenmiş ve en son 2007 yılında güncellenmiştir[147]. Bu hususta yapılan diğer düzenlemelerden biri de Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (La Charte des Droits et Obligations du Contribuable) olup ilgili düzenleme 2018 yılında güncellenerek vergi denetimini nasıl gerçekleştireceğine dair bilgiler içermektedir[148]. Vergi sistemleri içerisinde mükellefe yönelik gerçekleştirilen denetimin esaslarına yer verilen düzenlemede aynı zamanda mükellef haklarının ne şekilde uygulanacağına ve kanuni dayanaklarına yer verilirken aynı zamanda da idarenin işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma hakkının da bulunduğu açıklanmıştır.

3.2.1.3. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Haklarının Gelişimi Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları ile ilgili önemli gelişmelerin yaşandığı bir diğer ülke ise Amerika Birleşik Devletleridir. Mükellef haklarına yönelik düzenlenen bildirge ilk kez 1988 yılında ABD tarafından meclise sunulmuş ve ABD Kongresi tarafından onaylanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi bünyesinde 1979 yılında kurulan Mükellef Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği) akabinde mükellef haklarının duyurulması ve yasal zemin oluşturulması adına ABD Kongresi 1988 yılında ilgili hakları kanunlaştırmıştır[149]. Bu özelliği ile diğer ülkelerden farklı olarak kabul edilen bildirge kanun şeklinde düzenlenmiştir. Böylelikle dünyanın en fazla mükellefi olan, en çok vergi toplayan ve en etkili idaresi olarak bilinen ABD Federal Vergi İdaresi IRS'de[150] mükellef haklarına uymayı ilgili bildirge kapsamında taahhüt

[146] Hepaksaz ve Avcı, **a. g. e**. , s. 1064.
[147] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e.** , s. 39.
[148] Atak, **a. .g. e.** , s. 164.
[149] Atak, **a. g. e.** , s. 157.
[150] Bakınız: **IRS** https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights (Erişim Tarihi: 28.02.2024)

etmiştir[151]. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bill of Rights) düzenlenmesinin amacı ise ABD gelir idaresi tarafından sunulan hizmetlerde yetkilerin kötüye kullanılmasını engellemek ve bunların ortaya çıkarılmasını sağlamaktır[152]. Mükellef hakları ile yaşanan gelişmelerin ardından ABD, ilgili hakların daha fazla korunması adına 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 (Taxpayer Bill of Rights 2) yayınlamıştır. Şöyle ki bu bildirgede getirdiği farklı ve önemli yenilik ise "Mükellef Ombudsmanlığı" müessesesi yerine " Mükellefin Avukatı idaresinin kurmuş olmasıdır[153]. Mükellefin Avukatı İdaresi ABD Gelir İdaresi bünyesinde kurulmuş bağımsız bir kuruluş olmakla birlikte gelir idaresinde mükellefin sesi olarak nitelendirilmiştir[154]. İlgili kurumun amacı ise, mükelleflerin kendi başına çözemediği karmaşık vergi sorunlarının çözülmesi sürecinde mükellefe ücretsiz rehberlik hizmeti vererek yardım etmektedir[155]. Ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi vergilendirme sürecinde mükelleflerin haklarının daha kapsamlı oluşturulması ve korunması adına 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3'ü (Taxpayer Bill of Rights 3) kanunlaştırarak yayımlamıştır.

Bu alanda ABD'de yaşanan bir diğer önemli gelişme ise 2005 yılında ABD Gelir İdaresi tarafından resmi internet sitesinde mükelleflere haklarını hatırlatmak ve duyurmak amacıyla yayımlamış olduğu "Mükellef Olarak Haklarınız[156] (Your Rights as a Taxpayer)" belgesidir[157]. İlgili belgede mükelleflerin genel hakları yanı sıra inceleme, itiraz ve iadeler konularından da bahsedilmektedir. ABD Gelir İdaresi internet sitesinde en son yayımlamış olduğu mükellef hakları bildirgesinde yer verdiği haklar ise bilgi edinme, kaliteli hizmet alma, ödenmesi gereken miktardan daha fazla vergi ödememe, ABD Gelir İdaresine başvurma ve itiraz etme, temyiz ve dava, kesinlik, gizlilik, yasalara uygun hareket edilmesi, temsil edilme ve adil bir

[151] Çetin Gerger, **a. g. e**. s. 44.
[152] Atak, **a. g. e**. , s. 157.
[153] Abe Greenbaum, "Taxpayer Bills of Rights 1 And 2: A Charter to be Followed By The Rest of The World or Just Another Attack on The Tax Authority?", **Australian Taxation Studies Program The University of New South Wales**, 1997, s. 152. https://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1997/7.pdf (Erişim Tarihi: 29.02.2024)
[154] Bakınız: **Internal Revenue Service** https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 28.02.2024).
[155] Bakınız: **Internal Revenue Service,** Local Taxpayer Advocate https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 01.03.2024).
[156] Bakınız: **Internal Revenue Service**, Your Rights as a Taxpayer, https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 01.03.2024).
[157] Atak, **a. g. e**. , s. 158.

vergi sistemi isteme şeklindedir[158]. Mükellef hakları bildirgesi kapsamında ABD'de yaşanılan gelişmeler incelendiğinde, ABD gelir idaresi sistemlerinin mükellefi korumak ve olası bir vergi uyuşmazlığı durumunda onlara haklarının ne olduğunu açıklamak üzerine kurulu olduğu söylemek mümkündür. Vergisel işlemlerin uzmanlık gerektiren ve karmaşık yapıları içerisinde bu konuların mükellefe anlatılması için ilgili alanda uzmanlardan özel bir yardım alma kurumu niteliğinde oluşturduğu Mükellefin Avukatı hizmeti ile mükellefe ücretsiz avukat tayin edilmektedir. Avukatların ilgili idareden bağımsız olması sürecin tarafsız bir şekilde yönetilmesine olanak sağlamaktadır.

3.3.Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef haklarının sistematik bir şekilde düzenlenmesi, mükelleflerin haklarını daha kolay öğrenebilmesi ve karmaşık hukuk sistemi içerisinde işlerinin kolaylaştırılması aynı zamanda da vergiye uyumun da arttırılması açısından önem arz etmektedir[159]. Devlet egemenlik gücünü kullanarak kamu alacağını cebri bir şekilde verginin mükellefinden tahsil etmektedir. Bu aşamada devlet ve birey arasında çıkacak olan ilişkide devletin egemenlik gücünün sınırlandırılması anayasa ve uluslararası anlaşmalar ile gerçekleşmektedir[160]. Vergi kanunları düzenlenirken anayasa ve uluslararası anlaşmalarda yer verilen kurallar bağlayıcı olması bakımından bu kurallar ışığında vergi kanunları oluşturulmaktadır. Bu sayede mükellef sahip olduğu haklar ile birlikte devletin sınırsız kamu gücüne karşı korunmuş olacaktır. Mükellef hakları birinci grup hakları olan genel haklar (temel haklar) ve ikincil grup hakları olan özel haklar olarak isimlendirilen iki temel gruba ayrılmıştır[161].

3.3.1. Genel Haklar (Temel Haklar)

Tüm mükelleflerin kanunlara dayanarak vatandaşlığı sebebiyle sahip olduğu hakları ifade etmektedir. Genel haklar arasında kimsenin önceliği bulunmamakla birlikte bu haklar vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlayan haklarıdır[162]. OECD tarafından yapılan çalışmalarda mükelleflerin

[158] Bakınız: **Internal Revenue Service,** Taxpayer Bill of Rights https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 01.03.2024).
[159] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 69.
[160] Kükrer, **a. g. e**. , s. 54.
[161] Egeli ve Dağ, **a. g. e**. ,s. 133.
[162] Atak, **a .g. e**. , s. 63.

sahip olduğu genel hakların ülkelerde öncelikle korunduğu dile getirilmiştir. Bu kapsam da mükellefin genel hakları; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, başvuru, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği ve belirlilik hakları ile mükellefler vergi kanunlarının uygulanması sırasında güvence altına alınması sağlanmıştır[163].

Mükellefin vergisel işlemleri sırasında vergi idaresi tarafından a**dil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı** doğmaktadır. Bu hak kapsamında vergi kanunlarının uygulanması aşamasında vergi idaresinin adil, eşit ve tutarlı davranması gerekmekte ve vergilerin hesaplanması sırasında da eğer varsa mükellefin özel durumları dikkate alınmalıdır[164]. Vergi idaresi vergilendirme yetkisini kullanırken mükelleflere saygı ve nezaket kuralları içerisinde davranmalı ve mükellefin karşılaşabileceği sorunlar için yardım talep etmesi veya bir aksaklık nedeniyle şikâyetlerini dile getirmeleri durumunda da vergi idaresi hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde ilgili durumu çözümlemelidir[165]. Bu sayede mükellef ve vergi idaresi arasında güven unsuru sağlanarak mükellefin vergiye gönüllü uyumu artacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nin ilk kısmında da "*Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar*" denilerek bildirgenin devamında da adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkının korunduğuna dair bilgilere yer verilmiştir.

Mükelleflerin vergi sistemlerinin işleyişi konusunda genel veya kendilerine yönelik sübjektif-bireysel idari işlemler konusunda özel **bilgi alma hakkı** bulunmaktadır[166]. Vergilendirme ile ilgili işlemlerden mükellefe bilgi verilmesi için öncelikle vergilendirme açısından kaynak oluşturan yasal mevzuatın rehber, broşür, kılavuz, kitapçık, iletişim merkezleri, internet siteleri gibi organlar aracılığıyla oluşturulacak argümanlar ile mükellefin doğru bilgiye ulaşması sağlanmalıdır[167]. Bilgi alma hakkı 2004 yılında 4982 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunun 4'üncü maddesinde herkesin bilgi edinme hakkına sahip olduğu belirtilirken

[163] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e.** , s. 70.
[164] Kükrer, **a. g. e**. , s. 55.
[165] Egeli ve Dağ, **a. g. e.** s. 133.
[166] Kükrer, **a. g. e**. , s. 59.
[167] Atak, **a. g. e**. , s. 65.

5'inci madde de kurum ve kuruluşların bu kanunda yer verilen istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanması için sunmak ve bilgi edinme başvurularını da hızlı, etkin ve doğru bir biçimde sonuçlandırmak üzere gerekli idari ve teknik tedbirlerini almakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde "*Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığından veya Hazine ve Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.*" hükmü oluşturulmuştur[168]. Vergi mevzuatının uzmanlık gerektiren bir alan olması sebebiyle her mükellefin işleyişi veya sistemi anlamasının olanaksız olacağından kanun koyucu ilgili hükümle mükellefin vergi mevzuatının yorumlanması istemi aşamasında genel tebliğler, özelgeler veya genelgeler ile bilgi alma hakkını koruyacağını ifade etmiştir.

Mükelleflerin kendisini doğrudan ilgilendiren konularda ve vergi idaresi tarafından alınan kararlara karşı **başvuru hakkı** bulunmaktadır[169]. Bu hak ile birlikte mükellef vergisel işlemler sonucunda yanlış, eksik, hatalı veya haksızlığa uğradığı durumlar için idari aşamada itiraz veya şikâyet yollarına ya da yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Mükellef başvuru hakkını üç farklı şekilde kullanabilir. Birinci olarak mükellefin kendisi için vergilendirme açısından sonuç doğuracak bir işlem yapılmasını veya durumun tespit edilmesini istemesi sonucunda, ikinci olarak uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikâyet yollarına başvurması ve üçüncü olarakta uyuşmazlığın yargısal aşamada çözümlenmesini istemesi başvuru hakkından doğan uygulamalardır[170]. Bu kapsamda başvuru hakkı, mükellefin vergisel düzenlemeler ile alakalı olarak ortaya çıkan durumlarda vergi idaresi tarafından hak ihlaline uğradığı iddiasıyla başvuru yapabileceği bir hak arama yolu olarak düzenlenmiştir.

Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı kişinin en temel anayasal haklarından biridir. Vergi mükelleflerinin vergi sistemlerinde kayıt altına alınmasıyla birlikte mükellefe ilişkin bilgiler vergi idaresinin elinde toplanmaya başlar[171]. Bu bilgiler gizli olmakla birlikte yalnızca mükellefe ilişkin özel işlemler sırasında kullanılabilmektedir. Devlet vergilendirme yetkisi ile birlikte bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale ederken bu aşamada onlardan toplamış olduğu bilgilerinde

[168] 188 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G. 20.12.1988, S. 20299.
[169] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 75.
[170] Egeli ve Dağ, **a. g. e**. , s. 133.
[171] Gökbel, **a. g. e**. , s. 43.

gizli kalması büyük önem taşımaktadır[172]. Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına Vergi Usul Kanun'u 5'inci maddesinde[173] vergi mahremiyeti başlığı altında atıf yapılmıştır. Mükelleflerin vergi idaresine bilgi verirken bu bilgilerin gizli kalacağı ve saklanacağını bilmeleri sonucunda vergi idaresi ve mükellef arasında oluşacak güven unsuru neticesinde mükellef tam ve eksiksiz bilgi verme konusunda daha istekli olacaktır[174].

Mükellefler vergilendirme ile ilgili bazı işlemlerini yerine getirirken yasal mevzuatın belirlediği sınırlar içerisinde **temsilci kullanma hakkına** sahiptirler[175]. İlgili mevzuatta yer verilen kısıtlayıcı hükümler saklı kalmak şartıyla vergilendirme ile ilgili işlemlerini bizzat kendisi yürütebileceği gibi kanunda açıkça yetkilendirilmiş temsilcide kullanabilir ve ayrıca ve idareyle olan görüşmeleri sırasında da bu temsilcilerden yardım alma hakkı bulunmaktadır[176]. Mükellef kendini temsil edecek ve bilgilerini alabilecek kişinin ismini yazılı ve imzalı bir belge ile vergi idaresine vermesi gerekmekte olup bu sayede temsil edilme hakkını kullanabilecektir.

İdarenin vergilendirme ile ilgili işlemleri yürütmesi sürecinde mükelleflere ilişkin özel bilgilerin toplanması söz konusu olduğundan mükelleflerin **özel hayatın gizliliği hakkının** korunmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Vergi kanunları düzenlenirken idareye verilen geniş yetkilerin uygulanması aşamasında mükellefin özel bilgilerine sahip olan idare bu hak kapsamında bu bilgileri ve kişinin özel yaşamını ilgilendiren konuları paylaşmaması gerekmektedir[177]. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergilendirmeye ilişkin yürütülen davalarda vergi idaresi tarafından mükellefin özel yaşamına müdahale edilmesi durumunu, ekonomik refahın sağlanması ve suçun önlenmesi amacıyla yapıldığını ifade etmiştir[178]. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8'inci maddesinde herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu ifade edilmiş ve bir kamu

---

[172] Seyfettin Kara, "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 2, 2017, s. 272.

[173] **Vergi Usul Kanun'u 5'inci maddesi** "*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar…"*

[174] Muhammet Durdu, "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, s. 592.

[175] Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Celepler Yayıncılık, Trabzon, 2019, s. 62.

[176] Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 85.

[177] Kükrer, **a. g. e**. , s. 62.

[178] Çetin Gerger, **a. g. e**. , s. 89.

idaresi tarafından bu hakkın kullanılmasına müdahalenin ancak ulusal güvenlik, kamu güvenliği, suç işlenmesinin önlenmesi ve ülke refahının korunması gibi konularda mümkün olacağı belirtilmiştir. Ülkemizde özel hayatın gizliliği konusu Anayasanın 20'nci maddesinde "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz*" ifadeleri ile kanun kapsamına alınarak kişilere ilişkin bu hakkın korunması sağlanmıştır. Fakat özel hayatın gizliliğine Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin c bendinde[179] belirtilen el koyma ifadesi ile anayasadaki kanun hükmüne aykırılık ortaya çıkmıştır[180]. Buna göre VUK'ta mükellefin özel hayatına ve konutuna açıkça müdahale ederek belge ve defterlerine el koyma yetkisi verilen denetim elemanlarının, bu işlem öncesinde hâkim kararı alması ya da gecikmesinde sakınca bulunan haller için, yetkili merciin yazılı emri ile hareket ederek sonradan bu işlemi hâkim onayına sunma zorunluluğu düzenlenmemesi sebebiyle aykırılık söz konusu olmuştur[181]. Herhangi bir yargı organı tarafından verilmiş bir karar olmadan mükellefe yönelik uygulanabilecek olan el koyma durumu sonucunda özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiği fikri ortaya çıkmaktadır.

Belirlilik hakkı vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıma olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade etmektedir[182]. Belirlilik ilkesinin uygulanması sonucunda mükellefler hukuk kurallarını önceden bilerek tutum ve davranışlarını bu kurallar çerçevesinde şekillendirecektir[183]. Anayasa mahkemesi 2015/94 esas ve 2016/27 karar sayılı davasında belirlilik hakkını "*Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına*

[179] **Vergi Usul Kanunu 127'nci md. c bendi** "… *Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*.."

[180] Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, 2012, s. 118.

[181] Mine Uzun Çam, "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017, s. 186.

[182] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 83.

[183] Abdulkadir Gülçür, "AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 1, 2018, s.162.

karşı koruyucu tedbirler içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler." şeklinde tanımlamıştır. Buradan hareketle mükellefe kanun veya diğer yasal düzenlemelere ilişkin verilen bilgilerin önceden belirli ve kesin olması mükellefin vergi idaresi karşısında korunması açısından önemli olup bu sayede hukuki güvenlikte sağlanmış olacaktır.

3.3.2. Özel Haklar

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin karşılaştıkları özel durum ve işlemler ile ilgili olarak sahip olduğu haklara özel haklar denilmektedir[184]. Vergi idaresi ve mükellefler arasında vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkacak olan sorunlarda, konunun şekline göre mükellefin birtakım özel hakları bulunmaktadır. Söz konusu haklar genel itibariyle verginin tarh ve tahsili sırasındaki haklar, vergi denetimi sırasındaki haklar ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasındaki haklar olarak açıklanacaktır[185].

3.3.2.1. Verginin Tarh ve Tahsili Sırasındaki Haklar

Verginin tarhı, vergi alacağının yetkili vergi idaresi tarafından kanunlarda gösterilen matrah ve tespitler üzerinden hesaplanarak miktar olarak tespit edilmesidir[186]. Çağdaş vergi sistemlerinde verginin tarh edilmesinde mükellefin beyanı esas VUK'un 37'nci maddesinde beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılamayacağı belirtilmiş olsa da İdari Yargılama Usulü Kanun'un 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi durumda dava açma hakkının saklı olacağı hüküm altına alınmıştır[187]. Vergilemede beyan sisteminin varlığındaki en önemli husus, mükellefler tarafından beyan edilen matrahların kanunlara uygun olup olmadığının vergi incelemeleri ve denetimleri ile

---

[184] Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellefin Hakları ve Ödevleri Elektronik Uygulamalar ve Cezai Müeyyideler", Yayın No: 448, 2022, s. 20. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf (Erişim Tarihi: 17.09.2023)

[185] Atak, **a. g. e.** , s. 68.

[186] Gelir İdaresi Başkanlığı, İkmalen, Re'sen ve İdarece yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri, s. 3. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/ikmalenveresen2007.pdf (Erişim Tarihi: 11.02.2024.)

[187] Egeli ve Dağ, **a. g. e.** , s. 139.

kontrolünün sağlanmasıdır[188]. Etkin bir vergi kontrolü sayesinde mükelleflerin eksik veya hatalı olarak belirttikleri matrahları sonucunda ortaya çıkacak vergi ziyaılarının da önüne geçilerek kamu gelirlerinin korunması sağlanacaktır. Bu kapsamda yapılan denetimler sonucunda beyan dışı bırakılmış gelirlerin tespit edilmesi durumunda mükelleflerden cezalı vergi alınacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde beyana dayalı vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren filleri işleyen mükellef ve buna iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerinin yetkili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri durumunda, kanunda belirtilen **pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma hakkı** doğacaktır. Mükelleflerin kamu idaresine yanlışlık veya hatayla ödemiş oldukları fazla tutarlarının, açıkça kanun hükmünde bulunması halinde henüz ödemediği bir kamu borcundan **mahsup veya takas etme hakkı** bulunmaktadır [189]. Ayrıca mükelleflerin yersiz ve fazla ödedikleri vergiler için devletten iade almaları gereken tutarlarının geç ödenmesi nedeniyle uğrayacak oldukları ekonomik kayıpların önüne geçmek adına VUK 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında mükelleflere **faiz alma hak**kının olduğu belirtilmiştir[190].

Vergi Usul Kanunu 23'üncü maddesine göre verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. Tahsil aşamasına gelinmiş olan vergi borcunun ivedi bir şekilde vergi borçlusundan tahsil edilerek vergi alacağının ortadan kalması büyük önem taşımaktadır. Vergi borcunun ödenmesi veya hacze gidilmesi sırasında mükellefin zor durumda kalması ve ekonomik güçlüklerinin ortaya çıkması durumunda vergi idaresinden AATUHK 48'inci maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde **tecil ve taksitlendirme isteme hakkı** bulunmaktadır[191]. Fakat mükellefin tecil hakkını kullanabilmesi için teminat göstermesi şarttır. Kanunda belirtilen[192] doğal afetlerden zarar gören ve varlıklarının en az 1/3'ünü kaybeden vergi mükelleflerinin afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili olarak ortaya çıkan vergi borç ve cezaları için kanun kapsamında **terkin hakkı** bulunmaktadır[193]. Kanun koyucu VUK' ta vergi

[188] Tosuner ve Arıkan, **a. g. e**. , s. 121.
[189] Çelik, **a. g. e**. , s. 271.
[190] Egeli ve Dağ, **a. g. e**. , s. 140.
[191] Saraçoğlu ve Pürsünlerli Çakar, **a. g. e**. , s. 124.
[192] Vergi Usul Kanunu **115'inci md**. "*Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden*…" ve AATUHK'nın **105'inc**i md. "*Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin*…"
[193] Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 147.

hatalarının düzeltilmesi[194] , tahsil imkansızlığı[195] ve tahakkuktan vazgeçme[196] gibi nedenler ile de terkin hakkının kullanılabileceğini düzenlemiştir.

3.3.2.2.Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar

Vergi Usul Kanunu'nda vergi denetiminde yetkili olan kimselerin uyması gereken kurallar belirlenmiştir. Buradan hareketle vergi denetimi sırasında görevli olan memurların yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülükler vergi mükellefleri açısından hak durumuna dönüşmüştür[197]. Vergi denetimine yetkili olan memurların yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurmaları gerekmekte ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere göstermek durumundadırlar[198]. Mükelleflerin denetim memurlarının **yetki ve kimliğini görme hakkı** bulunmakta olup bu sayede belge ve bilgilerini güvenilir şekilde sunacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasında vergi incelemeye tabi olan mükellefin **vergi inceleme konusunu ve incelemeye başlanıldığına dair bilgilendirilme hakkı** verilmiştir. Vergi incelemesi esas itibariyle yetkili vergi dairesinde yapılsa da mükellefin iş yerinin müsait olması halinde **incelemenin işyerinde yapılmasını talep etme hakkı** vardır[199]. Bu durumda incelemeye yetkili olan memurların işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, eşit ve saygılı davranarak mükellefe ilgili bilgilendirmeleri yapması gerekmektedir[200]. Mükellefin vergi denetimi sırasında defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını isteme ya da kendisini temsilen **yetkili bir temsilcisini gönderme hakkı** bulunmaktadır[201]. Bu düzenleme sonucunda mükellefin teknik olan ve bilgisinin olmadığı konularda yanlarında bulundurdukları yetkili kimselerden yardım alması ile mükellefin korunması sağlanmıştır[202].

---

[194] Vergi Usul Kanunu 120'nci md.
[195] Vergi Usul Kanunu 106'ncı md.
[196] Vergi Usul Kanunu 115'inci md.
[197] Gökbel, a. g. e, s. 238.
[198] Vergi Usul Kanunu 136'ncı md.
[199] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri, s. 2, https://mtsfrm.vdk.gov.tr/Kaynak/M%C3%BCkellefHaklar%C4%B1T%C3%9CRK%C3%87E.pdf (Erişim tarihi: 19.09.2023).
[200] Egeli ve Dağ, **a. g. e**. , s. 141.
[201] Vergi Denetim Başkanlığı, s. 3.
[202] Karataş Durmuş, a. g. e. , s.111.

3.3.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasındaki Haklar

Uyuşmazlık kavramı, herhangi bir konu üzerinde taraf olan kişilerin yine taraf oldukları konu üzerindeki düşünce ve davranışlarının farklı olması sebebiyle anlaşamamalarını ifade etmektedir[203]. Armağan'a göre, vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi idaresi ile vergi yükümlüleri, vergi sorumlusu iştirakçi, teşvikçi, yardımcı, ceza muhatabı kişilerin vergi uygulamalarına ilişkin çoğu zaman ortaya çıkan görüş ayrılıkları olarak tanımlanmıştır[204]. Arslaner'e göre, vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi borçlularının vergi hukukunda yer verilen şekli ve maddi yükümlülüklere uygun hareket etmemesi durumunda vergi idaresi ile yaşadığı hukuki anlaşmazlıklar şeklinde ifade edilmiştir[205]. Devletin yasal düzenlemeler içerisinde egemenlik yetkisine dayanarak gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri gelirlerinin bir kısmına cebren el koyması uygulamada vergi idaresi ve mükellef arasında bir takım vergisel uyuşmazlıkları ortaya çıkarmaktadır. Mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların hızlı bir biçimde sonuçlandırılarak kamu alacağının hazineye zamanında kazandırılması gerekmektedir. Bu kapsamda sürüncemede bırakılmadan tahsil edilen kamu alacağı, kamu harcamalarının finansmanının sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Vergilerin özelliği gereği karşılıksız olması sebebiyle mükelleflerin ödedikleri vergilerden özel bir beklentiye girememeleri durumu çoğu zaman ekonomik özgürlüğe müdahale gibi değerlendirilmekte olup mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Mükellefin vergiye karşı bu olumsuz davranış biçimini ülkede uygulanan vergi oranları, vergi yükünün adil dağılıp dağılmadığı, vergilerin etkin kullanılıp kullanılmadığı veya mükellefin vergi ahlak ve vergi bilinci belirlemektedir[206]. Aynı zamanda ekonomik gelişmeler ışığında vergi kanunlarının sürekli revize edilmesi ya da yeni vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi gerek vergi idaresini gerekse mükellefleri bu düzenlemeler dolayısıyla hatalara düşürebilmektedir[207].

Devlet ve mükellefler arasında vergi gibi kamu gelirlerinin toplanması sırasında birtakım ilişkiler ortaya çıkmakta ve bunun sonucunda mükellefe vergisini

---

[203] Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 81.
[204] Ramazan Armağan, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, 2009, s. 201.
[205] Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı: 17, 2016, s. 275.
[206] Serap Bedir, Dilek Özdemir ve Abdulkadir Ateş, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2016, s. 56.
[207] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 23.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 125.

zamanında ve kurallara göre ödemesi gibi ödeme ödevleri yüklenmektedir[208]. Bu ödevlerin yerine getirilmesi aşamasında vergi idaresi ve mükellef arasında vergi ile ilgili konularda uyuşmazlıklar ortaya çıkmakta ve bu aşamada uyuşmazlıklara mükellefin itiraz etme hakkı doğmaktadır. Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasında çözümlenmesi sırasında mükellefin birtakım hakları bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında mükellefin **itiraz etme**, **vergi hatalarının düzeltilmesini isteme**, **pişmanlık ve ıslaha başvurma, izaha davetten yararlanma**, **uzlaşma isteme, indirim isteme** ve **ombusmana (kamu denetçisine) başvurma hakkı** bulunmaktadır[209]. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi sırasında sahip olunan bu haklarla ilgili birinci bölümde detaylı olarak bilgilendirme sağlandığı için konu uyuşmazlığın çözümünde yargısal aşamadaki mükellefin hakları ile sürdürülecektir.

Uyuşmazlıkların idari aşamada sonuçlandırılamadığı veya işlenen vergi suçları nedeniyle adli yargıya sevk olunduğu durumlarda uyuşmazlık kapsamı yargı yolunda çözümlenecektir[210]. Mükelleflerin vergi yargılaması sırasındaki hakları genel olarak vergi yargılamasına hâkim olan yazılılık, toplu yargılama usulü, kıyas yasağı, delil serbestisi, re'sen araştırma ve gizlilik ilkesi gibi ilkeler doğrultusunda ortaya çıkmaktadır[211]. Vergi Yargılama Hukuku'nda yer alan delil serbestisi ilkesi[212] ile hakim yargılama aşamasında uyuşmazlığa konu olan işlemin çözümlenmesi için resmi senet, makbuz gibi yazılı deliller kullanılabileceği gibi keşif, bilirkişi gibi delilerine de başvurulabilmektedir[213]. Bu kapsamda mükellefin kanunda vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan kişi ve yeminin dışındaki kanuni deliller ile olayı **ispat etme hakkı** bulunmaktadır. Davanın taraflarınca hazırlanan deliller ve davanın dayanağı olaylar davaya sunulurken bir diğer taraftan hakim re'sen araştırma ilkesine göre tarafların ileri sürdükleri iddia ve delillere bağlı olmaksızın kendiliğinden dava hakkında araştırma yapabilmektedir[214]. Bu durumda da mükellefin dava ile bağlantılı

[208] Kırbaş, **a.g.e.** 21. Baskı, s. 287.
[209] Atak, **a. g. e**. , s. 69.
[210] Egeli ve Dağ, **a. g. e** , s. 140.
[211] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 97.
[212] **İdari Yargılama Usulü Usulü Kanunu 20'nci md. 1'inci fıkrası** "Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler…"
[213] Mahmut Ceylan, "İdari Yargıda Delil Serbestisi İlkesi" , **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2018, s. 326.
[214] Tosuner ve Arıkan, **a. g. e**. 2014, s. 131.

ulaşamadığı ve bilmediği konulardaki ilgili delilleri ortaya çıkarmış olacaktır. Vergi yargılamasında duruşma konusu İYUK 17'nci maddesinde "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır…*". şeklinde açıklanmıştır. Aynı kanun maddesinin 3'üncü fıkrasında mükelleflerin dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda duruşma talebini yapacağı belirtilerek **duruşma talebi hakkının** varlığından bahsedilmiştir.. İlgili kanun maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan "*Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.*" metni ile mükellefler yönünden duruşmanın ne zaman ve ne şekilde yapılacağını **önceden öğrenme hakkını** ifade etmektedir[215]. Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı açmış olduğu davalarda tarh edilen vergi ve benzeri kamu gelirlerinin dava konusu edilen kısmının tahsil işlemleri alacaklı vergi idaresi tarafından devam etmektedir[216]. Davanın açılması tahsilat işlemini kendiliğinden durdurmamakta olup bu aşamada mükellefin İYUK 27'nci [217] maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde **yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı** bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin yargılama sırasında adil yargılanma hakkı kapsamında ortaya çıkan **mahkemeye başvurma**, **bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma**, **makul sürede yargılanma**, **aleni yargılanma**, **silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma**, **susma ve asgari sanık hakları** da bulunmaktadır[218]. Diğer taraftan da mükellefin adli yargıya sevk edilmesi ve hakkında soruşturma başlatılması durumunda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanun 136'ncı maddesinde **avukat bulundurma hakkı** ve avukat tutacak durumunun olmaması durumunda da CMUK 138'inci maddesine göre adli yardım talebinde bulunarak baro tarafından kendisine **avukat tayin etme hakkı** bulunmaktadır[219]. Mükellefin özel haklarından sayılan bir diğer hakkı ise tezin asıl çalışma konusunu oluşturan mükellefin kendisine tebliğ edilen **ödeme emrine karşı itiraz etme**

---

[215] Erdem Utku Çakır, "Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları", **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 184, 2020, s. 957.

[216] Saraçoğlu ve Pürsünleri Çakar , **a. g. e**. , s. 263.

[217] **İdari Yargılama Usulü Kanun 27'nci md**. "…Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir…"

[218] Gerçek ve diğerleri, **a. g. e**. , s. 97.

[219] Egeli ve Dağ, **a. g. e**. , s. 140.

hakkıdır. Bu hak kapsamında mükellef hak düşürücü süreler dahilinde ödeme emrine karşı itiraz konusu olan davayı açmak durumundadır.

Özel hak kapsamında incelenen ve vergisel işlemler sonucu en fazla müdahale edilen **mülkiyet hakkı** bir diğer önemli hakkı oluşturmaktadır. Mülkiyet hakkının hukuksal dayanağı Anayasanın 35'inci maddesinde " *Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla ve, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*." ifadeleri tanınmış ve güvence altına alınmıştır. Bu kapsamda yasada kişilere tanınan bir eşya veya hak üzerinde mülkiyet kurma hakkı yine aynı yasa çerçevesinde sınırlandırılarak yasal bir zeminde müdahalenin meşruluğu düzenlenmiştir.

Mülkiyet hakkı kavramı aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1'inci No'lu Protokolünün 1'inci maddesinde[220] " *Her gerçek ya da tüzel kişi, mülkiyetinden/malvarlığından müdahale edilmeksizin yararlanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararı uyarınca ve yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin öngördüğü koşullara tabi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılması hali hariç, mülkiyetinden yoksun bırakılmayacaktır*." şeklinde de yer verilerek önemi uluslararası düzeye de vurgulanmıştır. Fakat AİHS ve Anayasanın 35'inci maddesinde de belirtildiği üzere devlet, kanunlar çerçevesinde kamu yararı altında ölçülülük ilkesine uygun bir biçimde yapacağı vergilendirme faaliyetleri ile kişilerin mülkiyet hakkına müdahalesinin meşru olduğunu vurgulamıştır. Bu düzenlemelerden hareketle mülkiyet hakkı kişilere mal ve sahip olduğu diğer haklar üzerinde tasarruf yetkisinin olduğuna dair korurken bir diğer taraftan da bu hakkın devlet tarafından yasal çerçevede içerisinde hakkın kullanımını sınırlandırabileceğini veya elinden alabileceğine yer vermiştir. Şöyle ki devletin bir vergi koyması demek kişinin mal varlığından, konulan vergi miktarı kadar kısmın yoksun bırakılmasını ifade eder[221]. Bu sebeple mülkiyet hakkına en geniş şekilde müdahalenin vergiler olduğu görüldüğünden devletin vergilendirme işlemleri sırasında mükellef haklarına uygun biçimde hareket etmesi hakların korunması ve ihlaline sebebiyet verecek aşırılıktan kaçınması gerekmektedir. Anayasanın 13'üncü maddesinde "Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması" başlığı altına "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir."* düzenlemesi yer almaktadır. Buradan hareketle temel

[220] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, s. 32. https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2024).
[221] Yaltı, **a. g. e**. , s. 49.

hak ve özgürlüklere yönelik yapılacak müdahalelerin yalnızca yasal çerçevede, hakkın özüne zarar vermeden ve ölçülü bir biçimde gerçekleştirilebileceği açıklanmıştır.

3.4.Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Mükellef Hakları

İdare tarafından borcunu zamanında ödemeyen borçlulara cebri tahsilat sürecini başlatacak son uyarı niteliğinde ödemeye davet yazısı olan ödeme emri tebliğ edilmektedir. Burada idarenin kamu gücünü kullanarak ortaya koyduğu bir idari işlem söz konusudur. İdari işlem, idari organ ve makamlarının idare alanındaki tek yanlı iradesi ile hukuki sonuçlar doğuran irade açıklamalarıdır[222]. İdarenin kamu gücüne dayanarak tesis ettiği bu işlemler idare hukukuna tabi olup bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda idari yargıda çözümlenmektedir[223]. Vergilendirme süreci mükellefin mülkiyet hakkına bir müdahale olacağından dolayı bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlıklara karşı mükelleflerin haklarının korunması yargı yoluyla ile sağlanmıştır. İdarenin bu tek yanlı işlemlerine karşı mükellefleri korumak için Anayasanın 125'inci maddesinde "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır… İdarî işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar…* İd*are, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*" hükmü oluşturulmuştur. Bu hükümle idarenin hukuka aykırı olarak almış olduğu kararlara karşı mükelleflerin dava açma ve dava sonucuna göre de ilgili işlemi iptal etme hakkı tanınarak mükellefler idare karşısında korunmak istenmiştir[224].

Vergi idaresinin zamanında ödenmeyen kamu alacağına karşı başlatmış olduğu cebren tahsilat süreci içerisinde mükellefin birtakım hakları ortaya çıkmakta ve bu haklara kanunlara aykırı şekilde müdahalenin olması durumunda da mükellefe ödeme emrine itiraz hakkı tanınmıştır. Vergi idaresi tarafından başlatılacak olan cebri tahsil sürecinde mükellef böyle bir borcum yok veya borcumu kısmen ödedim iddiaları ile dava açma hakkını kullanabilmektedir.

Vergilendirme faaliyetlerinin kişilerin tasarrufları üzerinden alınan ekonomik değerler olması sebebiyle başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüklere müdahalesinin olduğu açıktır. Bu kapsam da bu müdahalenin yasal bir

[222] Oğuz Sancakdar, **İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 291.
[223] Gözler, **a. g. e**. , s. 97.
[224] Müzeyyen Eroğlu Durkal, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, s. 280.

zeminde kanunlardan alınan yetki çerçevesinde aşırıya kaçılmadan yapılması ve hakkın özüne dokunulmaması büyük önem taşımaktadır. Anayasanın "Hakların Korunması İle İlgili Hükümler" başlığı altında düzenlenen "Hak Arama Hürriyeti" konulu 36'ncı 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."* ifadeleri ile mükelleflerin haklarının anayasa ile güvence altına alındığı görülmektedir. Bu kapsamda kişilerin kanunlarda belirtilmiş süreler içerisinde ilgili ödeme emrine karşı itiraz etme hakkı bulunmakla birlikte işlem yapmak için bu sürelerin geçirilmesi hak kaybına sebep olacaktır.

Devletin vergilendirme faaliyetleri sonucunda daha çok mükellefin ödevleri ve kamunun menfaatlerinin korunmasına yönelik düzenlemelerin ağırlıklı olarak karşımıza çıktığı görülse de sınırsız kamu gücünün karşısında mükellefe kapsamlı haklar tanınmıştır[225]. Mükellef hakları ile idarenin keyfi ve hukuka aykırı işlemlerine karşı korunması ve aynı zamanda mükellef odaklı vergileme anlayışının da gelişimi söz konusu olmuştur.

3.5. Ödeme Emrine İtiraz ve İtiraz Sonrası Süreç

Usulüne uygun olarak hazırlanan ve borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrine karşı kanunda belirtilen 15 günlük süre içerisinde borçlunun borcu ödeme veya mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Bu iki seçeneğin yanı sıra borçlunun ilgili ödeme emrine karşı vergi mahkemesine dava açarak itiraz etme hakkı da bulunmaktadır[226]. İlgili düzenleme 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur..."* ifadeleri ile hüküm altına alınmıştır. Ödeme emri tebliğ edilen borçlu kanunda belirtilen üç nedenden birisini ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açabilmektedir. Borçlu borcu olmadığı, kısmen ödendiği veya borcun tahsil zamanaşımına uğradığı iddialarının biri ile itiraz gerekçesini oluşturabilmektedir. Ödeme emrine itiraz kapsamında açılacak olan dava

[225] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 54. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2023, s. 196.
[226] Bozdoğan ve Bıyık, **a. g. e**. , s. 15.

gerekçelerinin sınırlandırılmış olmasının sebebi ise tahsil aşamasına gelen kamu alacağının sürüncemede bırakılmadan ivedilikle alacaklı vergi idaresine intikal ettirilmesinin sağlanmasıdır[227]. Bu sayede kamu gelirlerinin korunması sağlanarak kamu harcamalarının etkinliği artacaktır.

Borçlu tarafından **böyle bir borcun olmadığı iddiası** ile açılacak olan dava kapsamının kanun hükmünde açıkça belirtilmemiş olması sebebiyle konunun içeriği Danıştay kararları ile açıklanacaktır. Borçlunun borcu olmadığı yönünde açmış olduğu dava konusunun, alacağın kamu alacağı niteliğinde olmaması ya da borcun ödenmiş olmasıyla sınırlı olduğuna dair görüşler olmakla birlikte ödeme emrine karşı açılacak olan davalarda ödeme emri öncesinde ortaya çıkan işlemlerin hukuka aykırılığı sebebi dava konusu yapılamayacağı ifade edilmektedir[228]. Ödeme emrinin konusunu kanunlara uygun olarak vergilendirmesi yapılmış kamu alacağı oluşturmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 1987/196 Esas, 1987/19 Sayılı vermiş olduğu kararında, verginin konusuna girmeyen, vergiden muaf veya istisna edilen gelir, servet ve harcamalar üzerinden vergi talep edilmesi durumunda ortaya çıkacak olan vergilendirme hatalarında "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir[229].

Vergi idaresi tamamı veya belirli bir miktarı ödenmiş alacakları için borçluya ödeme emri göndermesi durumunda, borçlu ilgili ödeme emrinin ödemiş olduğu kısmı üzerinden **borcun kısmen ödendiği** gerekçesiyle dava açabilmekte ve ödeme emrinin iptalini talep edebilmektedir. Borcun bir kısmını ödediği iddiası üzerine itiraz eden borçlunun 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesine göre dilekçesinde itiraz ettiği kısmın miktarını açıkça belirtmekle yükümlüdür. Söz konusu durumda Danıştay tarafından verilen bir kararda[230] 6183 Sayılı Kanun'un 23'üncü maddesine[231] göre tahsil edilerek kanuni nedenlerden dolayı reddi gereken kamu alacaklarının ödenmesi gereken borca yapılacak mahsup istemini de borcun kısmen

---

[227] Koçak, **a. g. e**. , s. 241.
[228] Ercan Sarıcaoğlu, "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda "Böyle Bir Borcun Bulunmadığı" İddiasına Yönelik Kapsam Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 382, 2020, s. 85.
[229] Buhur, **a. g. e**. , s. 112.
[230] Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1970/923, K.1970/2521 ve 29.12.1970 tarihli kararı (Rençber , **a. g. e**. , s. 201.)
[231] 6183 Sayılı Kanun'un 23'üncü md. "Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur." şeklindedir.

ödendiği iddiası yönünde açılan itirazlar kapsamında değerlendirileceği hükmü verilmiştir.

Vergi hukukunda, kanunda belirtilen sürelerin geçmesiyle birlikte vergi alacağının ortadan kalkacağı belirtilmiştir. Söz konusu alacak için tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olarak iki çeşit zamanaşımı konuları düzenlenmiştir[232]. Zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte alacağın tahsil edilmesi için borçluya ödeme emri düzenlenmesi mümkün olmamaktadır. Fakat zamanaşımına rağmen borçluya tebliğ edilen ödeme emrine karşı borçlunun on beş günlük süre içerisinde **borcun tahsil zamanaşımına uğradığı** iddiasıyla yetkili yargı merciine dava açması gerekmektedir[233]. Bu konuya ilişkin olarak Danıştay 7'inci Dairenin 06.04.2009 tarihli 2007/1795 Esas ve 2009/1795 Sayılı kararında *"...zaman aşımına uğraması nedeniyle alınması olanaklı olmayan verginin ve üzerinden hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir..."* hükmü verilmiştir. Verilen yüksek mahkeme kararında da görüleceği üzere vergi idaresi tarafından süreler dahilinde işlem yapılmaması halinde kamu alacağının cebren tahsil veya dava konusu yapılabilmesi imkanından yararlanılamamaktadır[234].

Mükellefe tebliğ edilen ödeme emrine karşı mükellefin itiraz hakkını kullanarak dava açmasıyla birlikte itiraz süreci başlamaktadır. Bu kapsamda öncelikle ödeme emrinin tebliğini alan mükellef kanunda sayılan üç nedeni ileri sürerek dava açabilmektedir. Bu kapsamda mükellefin ilgili ödeme emri belgesinde herhangi bir hukuka aykırılığın varlığını tespit etmesi halinde yetkili vergi mahkemesine iptal davası açarak ilgili işlemin iptalini talep edebilmektedir. Ayrıca dava süreci boyunca ortaya çıkan hak kayıpları için de tam yargı davası açarak hakkın giderilmesini isteyebilir. Ödeme emrine karşı açılacak davalar özel kanunla düzenlenmiş olup bu süre on beş gün olarak belirtilmiştir. Aynı zamanda bu süreler hak düşürücü niteliğinde olup verilen süreler dahilinde işlem yapılmaması hakkın kaybolmasına ve ilgili işlemin kesinleşmesine neden olmaktadır. Yargılama sonucunda verilecek kararda davanın kısmen veya tamamen kabul edilmesi durumunda kabul edilen kısım için yürütülen işlem iptal edilecektir. Fakat davanın

[232] Bilici, **a. g. e**. , s. 113.
[233] Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 24, 2015, s. 30.
[234] Tosuner ve Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, s. 139.

kısmen veya tamamen reddedilmesi durumunda ise reddedilen kısım kadarki işlem için ödeme emri kabul edilmekte ve mükellefin mal bildiriminde bulunarak ilgili borcu ödemesi gerekmektedir. Verilecek dava kararlarına karşı tarafların üst yargı kollarına başvurma hakları bulunmaktadır. Bu kapsamda kanunda sayılan istinaf, temyiz ve olağanüstü kanun yolu olarak düzenlenen kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesini talep edebilirler.

3.6. Dava Merci

Tebliğ edilen ödeme emrine karşı borçlunun gerekli itiraz nedenlerinin varlığı neticesinde ödeme emrine itiraz ederek dava açabilmektedir. İtirazın yapılacağı yer 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde tahsil dairelerine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonları olarak düzenlenmiştir. Fakat VUK'un vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olan 379 ve 412'nci maddelerinin 2577 sayılı İYUK 'un 63'üncü maddesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmış ve yine aynı kanun ile ilişkili 37/1'inci maddesinde ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki yetkili vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır[235].

3.6.1. Dava Türü

İdari dava türleri iptal davası ve tam yargı davası olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanun'u 2'nci maddesinde iptal davasının tanımı *"...İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları..." şeklinde olup tam yargı davaları ise "...İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davalar..."* ifadeleri ile açıklanmıştır.

Borçlunun ödeme emrine itiraz ederek iptal davası açması durumunda karşılaşılan sorunlardan biri idare tarafından olası bir tahsil işleminin gerçekleştirilebilecek olmasıdır. Vergi yargısında yargılama süreçlerinin uzun sürmesi sebebiyle ortaya çıkacak haksızlıkların giderilmesi için alınacak önemli önlemlerden biri yürütmenin durdurulması kararıdır[236]. Bu kapsamda İYUK'unun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında *"... tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir..."* hükmü yer almaktadır. Borçlunun ödeme emrine karşı açmış olduğu davada ilgili

[235] Gerçek, **a. g. e**. ,s. 237.
[236] Buhur, **a. g. e**. , s. 113.

kamu alacağı için tahsil idaresine teminat gösterilmiş olsa dahi yargı mercileri tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece takibat devam ettirilebilir[237]. Yürütmenin durdurulması kararı istenmesi durumunda verilecek dava sonuçlarının İYUK'u 28'inci maddesine göre idare tarafından gecikmeksizin uygulanması gerekmekte olup bu süre idareye kararın tebliğinden başlayarak otuz günü geçmeyeceği belirtilmiştir. Ancak dava süresi boyunca borçlunun ortaya çıkacak hak ihlaline karşı İYUK'unun 12'nci maddesinde " *İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu hususta kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır*." ifadesi ile ihlalin önlenmesi kapsamında hukuki düzenleme mevcuttur. Kanun hükmüne göre ödeme emrine karşı devam eden davada haciz işlemi yapılması durumunda davanın sonucunun belli olmaması sebebiyle bir hak ihlalinin varlığından söz edilemeyeceğinden ancak ilgili iptal davasının sonuçlanmasıyla uğranılan zararının giderilmesi için tam yargı davası açılabilmektedir[238]. İdari dava türü olan tam yargı davası ile mükellefin idarenin işlemleri karşısında uğradığı maddi ve manevi zararlarının giderilmesi talep edilebilmektedir.

3.6.2. Görevli Mahkeme

Anayasanın 142'nci maddesine göre mahkemelerin görevleri kanunla düzenlenmektedir. Yargı yolu, taraflar arasında çıkarlar dengesinin korunmasını sağlayarak vergi idaresinin kanuna aykırı işlemlerine karşı da mükellefi korumaktadır[239]. Ayrıca yürütmenin vergi hukukuna ilişkin gerçekleştirdiği genel düzenleyici işlemlerin ilgili hukuk normlarına uygun olup olmadığını denetlemek ve lüzumu halinde ilgili tasarrufu iptal etme yetkisi bulunmaktadır[240]. Bu kapsamda vergi idaresinin tasarrufunda bulunan vergilendirme süreci ile alakalı olarak

[237] Koçak, **a. g. e**. , s. 202.
[238] Rençber, **a. g. e**. , .s 128.
[239] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2014, S. 1259.
[240] Seyfi Yıldız ve Muhammed Kemal Bostan, "Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Yargı Sisteminin Gelişimi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2017, s. 109.

vergilerin yasallığı ilkesinin zedelenip zedelenmediğinin de yargısal denetimi gerçekleştirilebilmektedir.

Görev, yargı düzeni içerisinde yer alan yargı kuruluşlarının davanın konusu yönünden yetkili olmasını göstermektedir[241]. İdari yargı içerisinde ilk derece mahkemelerini idare ve vergi mahkemeleri oluştururken itiraz mercii bölge idare mahkemesi ve temyiz mercii olarak ise Danıştay görevlendirilmiştir[242] . Bu kapsamda vergi yargısının üç dereceli ve üç mercili yapısı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 2: Türk Vergi Yargısının Teşkilat Yapısı

Yargılama Derecesi	**Yargılama Yeri**	**İşlevi**
İlk Derece Yargılaması	Vergi Mahkemeleri	Mahkeme Yargılaması
İstinaf	Bölge İdare Mahkemesi	Maddi ve Hukuki Denetim
Temyiz	Danıştay	Hukuki Denetim

Kaynak: Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 24.

Tablo 2'de Vergi Yargılamasındaki mahkemelerinin görevlerine yer verilmiştir. Bu kapsamda tablo incelendiğinde idari yargı içerisinde açılacak davanın kanunda aksi hüküm bulunmadığı sürece öncelikle görevli olan ilk derece mahkemelerine açılması gerekmektedir. Buradaki yargılama sonucunda aleyhine karar çıkan taraf davayı maddi ve hukuki denetimin gerçekleştirmesi adına istinaf merciinde görevli olan Bölge İdare Mahkemesi'ne taşıyabilmektedir. İstinaf yargılamasında da ilk derece mahkeme kararının yerinde olduğuna dair hüküm oluşturulması halinde, aleyhine karar oluşturulan taraf temyizde görevli Danıştay'a başvurabilmektedir. Tablo 2'de yer verildiği üzere temyiz başvurularında yalnızca alınan kararların hukuki denetimi yapılmakta olup aksi hüküm bulunmadığı sürece bir mahkeme yargılaması bu aşamada mümkün olmamaktadır.

İlk derece mahkemesi olarak düzenlenen vergi mahkemeleri, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve

[241] Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 36. Basım, 2017, s. 76.
[242] Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 259.

Görevleri Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde "*Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca vergi mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı Kanun'un 6'ıncı maddesinde "*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler."* şeklinde sayılmıştır.

Ödeme emrine itiraz konusu öncelikle ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine yapılmaktadır. Fakat burada hukuka aykırı bir kararın verildiği yönünde bir durum oluşması durumunda davacı taraf Bölge İdare Mahkemesine ilgili itiraz konusunu ileterek istinaf merciinde çözümlenmesini talep etme hakkı bulunmaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulmakta ve yargı çevresi bu kapsamda belirlenen genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumları ise 2576 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde "*Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir…*" ifadeleri ile düzenlenmiştir. Bölge İdare Mahkemesinin görevleri ise yine ilgili kanunun 3/A maddesinde *"İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak, diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak"* şeklinde sayılarak sınırları çizilmiştir. Vergi Yargılama Hukuku'nda bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi olmaması nedeniyle ilgili mahkemeye doğrudan dava açılamamaktadır[243]. Mükellefin ödeme emrine karşı açmış olduğu dava sonucunda vergi mahkemesi tarafından verilen kararın yerinde olamadığını düşünen mükellef ilgili kararın kanun yolu denetimini gerçekleştirmek adına merci olan Bölge İdare Mahkemesine başvurabilmektedir.

[243]Mustafa Erkan Üyümez ve Müslüm Gümüş, "Vergi Yargısı İş Yükünün Etkinlik Bağlamında İncelenmesi", **Uluslararası Sosyal Bilimler ve Kültürel Çalısmalar Sempozyumu,** , 2016, s. 175.

Mükellefin bölge idare mahkemesine yapmış olduğu istinaf başvurusu üzerine verilen karardan memnun olmaması durumunda ilgili kararlara karşı, konusu 2024 yılı itibariyle 920.000 TL'yi aşmayan vergi davaları için otuz gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilir[244]. Bu kapsamda Danıştay tarafından verilecek olan kararlar kesin olmakla birlikte uygulanması zorunluluk teşkil etmektedir. Bu kapsamda Danıştay Kanunu'nu 23'üncü maddesinde Danıştay'ın görevleri *"İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır. Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar. Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir. Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar."* şeklinde sayılmıştır. İdari yargı düzeni içerisinde Danıştay'ın kanunda[245] sayılan bazı durumlarda ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalar olsa da idari yargıda genel görevli mahkeme idare mahkemesi, özel görevli mahkeme ise vergi mahkemeleridir[246]. Bu bağlamda vergi mahkemeleri kanunda özel olarak sayılan uyuşmazlık davalarına bakmakta, görevli idare mahkemeleri ise vergi mahkemelerinin veya Danıştay'ın görev alanına girmeyen uyuşmazlık davalarına bakmakla görevlendirilmiştir. Vergi mahkemelerinin ve idare mahkemelerin görevleri 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da açıkça belirtilmiştir. Ayrıca 6183 Sayılı Kanun'un uygulanması aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklere ilişkin düzenlenen ödeme emrinde görevli mahkeme vergi mahkemeleri olup idari para cezaları ve ecrimisile ilişkin düzenlenen ödeme emrindeki görevli mahkeme ise idare mahkemeleridir[247].

---

[244] Osman Pehlivan , **Vergi Hukuku**, Celepler Yayınevi, Trabzon, 2023, s. 162.

[245] Danıştay Kanunu **24'üncü madde** "*Cumhurbaşkanı kararlarına, Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere…*"

[246] Yunus Eraslan ve Ümit Süleyman Üstün, "İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2018, s. 151.

[247] Alper Aydın, " Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hakim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme ", **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 2023, s. 462.

3.6.3. Yetkili Mahkeme

Bir davaya konusu itibariyle bakmakla görevli mahkeme belirlendikten sonra görülecek davanın yetkili mahkemesi de yer yönünden davaya hangi mahkemenin bakacağını ifade etmektedir[248]. Görevli mahkeme tayin edildikten sonra kanunda aksi hüküm bulunmadığı sürece davalı gerçek ve tüzel kişinin yerleşim yerindeki mahkeme yetkili mahkeme olarak belirlenir.

İdari Yargılama Usulü Kanun'un 32'inci maddesinde " *Kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması halinde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir. Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindendir*" ifadeleri kullanılmıştır. Kanunun ilgili maddesinde ödeme emrini oluşturan kamu alacağının konusunun yetkili mahkemeyi belirlediği açıkça belirtilmiştir[249]. Kanunda ayrıca 38'inci ve izleyen maddelerinde de bağlantılı davaların olması durumunda bu davaların nasıl ve nerede birleştirileceği düzenlenmiştir[250]. İdari Yargılama Usulü Kanun'un 37'nci maddesinde vergi uyuşmazlıklarını konu alan davalarda ki yetkili mahkemeler "*Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, b) (Ek: 10/6/1994-4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,(2) c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,(2) d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,(2) Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir*" şeklinde sayılmıştır.

3.7. Dava Açma Süresi

İdari Yargılama Usulü Kanun'u 7'nci maddesinde dava açma süreleri, Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış vergi mahkemelerine ise otuz gün olarak belirtilmiş olsa da kanun hükmünde özel yasalarda farklı dava açma süreleri de korunmuştur[251]. Bu bağlamda 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasında vergi mahkemelerine dava açma süresi özel olarak ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde yapılabileceği yer almaktadır. Borçlunun

[248] Gözübüyük, **a. g. e**. , s. 76.
[249] Rençber, **a. g. e**. , s. 136.
[250] Kırbaş, **a. g. e.** , 21. Baskı, s. 210.
[251] Veysel Gümüş, "Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve Ittıla Faktörü", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2013, s. 206.

mali yükümü ile ilgili bir tasarrufu olan dava açması hakkında kanunda düzenlenen süreler re'sen dikkate alınıp inceleneceğinden dolayı ilgili süreler geçtikten sonra açılan davaların esas incelenmesi yapılmadan süre aşımı yönünden reddedilmektedir[252]. Kanunda belirtilen sürelerin hak düşürücü olduğu açıkça görülmekte olup bu sürelerin kaçırılması mükellefin hak kaybına sebep olmaktadır. Fakat ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin genel dava açma sürelerine göre daha kısa olması mükellef hakları açısından aleyhe sonuçlar doğurabilmektedir. Genel dava açma sürelerinin altında kalan on beş günlük dava açma süresi içerisinde mükellefin itiraz sürecine yönelik bilgiye ulaşması veya hangi işlemi nasıl tesis edeceği hakkında bilgi sahibi olması için araştırma yapması sürenin kısalığı sebebiyle sorun teşkil edebilmektedir. İlgili süreninde hak düşürücü olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu durum mükellefin dava açma hakkını sonlandıracak ve dolayısıyla da idarenin işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasını engelleyecektir.

Ödeme emrine karşı işlem yapma sürelerinin genel dava açma sürelerine karşı kısa olması durumu hukuki güvenlik ilkesini[253] zedelemekte ve aynı zamanda mükellefin hak kaybı ile ortaya çıkacak olan idarenin iş ve eylemlerine karşı yargısal denetimine sahip olması durumuda ortadan kaldırması ve kişilerinde hak arama hürriyeti kapsamındaki adil yargılanma hakkını zedelemektedir. Sayılan sebeplerden hareketle bu konudaki düşüncemiz ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin en azından genel dava açma süreleri ile aynı olması gerektiği olup bu düzenlemeyle mükelelf haklarının daha etkin kullanılmasına imkan tanınacaktır.

Yazılı sürelerin hesaplanmasında 6183 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde aksine hüküm bulunmadığı takdirde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple ödeme emrine karşı dava açma süresi olarak belirtilen on beş güne ilişkin olarak VUK 18'inci maddesinde *"Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter…"* hesaplanması açıklanmıştır. Ayrıca aynı kanun maddesinin 4'üncü fıkrasında "…*Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş*

[252]Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 399.

[253] Hukuki güvenlik ilkesi gereği devlet faaliyetlerinin önceden tahmin edilebilir, öngörülebilir olması gerekmekte olup, takdir yetkisini zorlayan ve keyfiliğe yol açacak kurallara yer vermemelidir. Anayasa Mahkemesi , https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2016-27.pdf (Erişim Tarihi: 17.02.2024)

gününün tatil saatinde biter." hükmü ile tatil günlerine denk gelen sürelerin nasıl hesaplanacağıda açıkça ifade edilmiştir. Mücbir sebeplerin varlığının dava açma süresine etki edip etmeyeceği hakkında bir fikir birliği olmamakla birlikte Danıştay tarafından verilen kararlarında birbirinden farklı olmasından dolayı bir netlik söz konusu değildir. Mücbir sebeplerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi gereken durumları ilgilendiren konular için uygulanması gerektiğini ve bu sebeple dava açma hakkınında bir vergi ödevi olmaması gerekçesiyle dava açma sürelerinin uzamasının söz konusu olmayacağı savunulmaktadır[254]. Bu görüşü destekleyen Danıştay kararından birinde, dava açmanın vergi ödevi sayılmayacağı ve kişinin kendini vekil vasıtasıyla da temsil edebileceği gerekçesinden hareketle ağır hastalık halinde olan kişinin dava açma süresinin durmayacağına karar vermiştir[255]. Mücbir sebep varlığının dava açma süresini durdurması gerektiğini savunan görüş ise, kişilerin mahkemelere erişim hakkının bulunduğunun ve herhangi bir kastı olmaksızın ortaya çıkan sebepler dahilinde hak düşürücü süreleri kaçırmış olmasının ihtimalinin her zaman varolacağından dolayı sürelerin durması gerekliliğini ileri sürmektedir[256]. Bu görüşe yakın olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda[257] *"... Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacak bir ortamda bulundukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında, normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak, esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süreaşımı noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir.*" şeklindedir. Yüksek mahkeme tarafından verilen bu kararda ise farklı olarak doğal afet gibi kişilerin iradeleri dışında gerçekleşen mücbir sebep hallerinde dava açma sürelerinin işlemeyeceği hükmü verilmiştir. Dava açma sürelerin hak düşürücü nitelikte olduğu düşünüldüğünde, olağan dışı gelişmeler sırasında kişilerin bulundukları zor durum içerisinde bir işlem tesis etmelerinin mümkün olmaması dolasıyla sürelerin işleyişinin ilgili durumun ortadan kalmasına kadar olan süreçte durması olası hak

[254] Batun, **a. g. e** , s. 142.
[255] Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2008 Tarih, E. 2007/906, K. 2008/2530 sayılı karar, (Ramazan Kılıç ve Demet Şekerci, "Türk Vergi Hukuku'nda Mücbir Sebep ve Zor Durum", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs, Antalya, 2015, s. 859.)
[256] Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı ve Gamze Gümüşkaya, " Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler", **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 78, Sayı: 2, s. 1112.
[257] Danıştay 4. Dairesi, 20.6.1996 Tarih, E. 1995/618, K. 1996/2698 sayılı karar. (Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, 2012, s. 53.)

kayıplarının önüne geçecektir. Bu sebeple Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da mücbir sebeplerin varlığı halinde sürenin ne şekilde etkileneceği konusunun ayrıntılı biçimde yer verilmesi farklı görüşler dolasıyla yaşanan kaosun engellenmesine ve mükellefin ne şekilde hareket edeceği konusunda da bilgi sahibi olmasıyla hak arama özgürlüğünü daha kolay kullanacağını düşünmekteyiz.

Ödeme emri tebliğ edilmeden önce borçlunun borcunu öğrenmesi halinde hukuki sonuç doğuracağından dolayı ödeme emri tebliğ edilmeden öncede dava açılabileceği Danıştay tarafından karara bağlanmıştır[258]. Bu kapsamda zaten tebliğin amacı kişinin ilgili belge nezdinde bilgilendirilmesi olacağından bu bilgilerin tebliğ öncesi öğrenilmesi de bilgilendirmenin sağlandığı düşüncesiyle hukuki geçerlilik kazanmaktadır.

3.8. Dava Sonucu

Borçlunun ödeme emrine karşı dava açması ile birlikte Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'un 58'inci maddesine göre davaların en geç on beş gün gibi kısa bir süre içerisinde sonuçlandırılması gerektiği hükmolunmuştur[259]. Fakat vergi mahkemelerine açılan davalarda yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. İlgili davalar dilekçe ile açılmakta ve bu dilekçenin de bir örneğinin davalı tahsil idaresine, savunmanında davacıya tebliği yapılması gerekmektedir[260]. Ayrıca bu yapılan tebliğlere karşı cevap verme süresinin otuz gün olması bu mahkemelerin on beş gün içerisinde karar vermelerinin güç olacağını göstermekle birlikte verilen kararların da hukuki anlamda yeterliliği tartışılabilir. Mahkemelerin on beş günlük süre zarfında cevap vermelerinin tebliğ süreleri ile kıyaslandığında mümkün olmadığı açıktır. Bu sebeple cebren tahsilat sürecine ilişkin hükümlerin uygulanmasının kanuni dayanağını oluşturan 6183 Sayılı AATUHK'un eski olması ve yeni gelişmeler ışığında kamu alacağının korunmasını sağlamak için işlevsiz kaldığı ortaya çıkmaktadır. Fikrimiz ise ilk olarak, tebliğe karşı cevap verme sürelerinin kısaltılması (ki bu durum verilen hakkın geri alınması kapsamında mükellef haklarına aykırılık oluşturacaktır) ya da mahkemenin karar verme süresinin tebliğlere karşı cevap verme süresine kıyasla arttırılmasının yönünde olmakla birlikte

[258] Danıştay 4.Dairesi, E. 1985/1188, K.1986/2686 sayılı karar. (Gerçek, **a. g. e**. , s. 206.)
[259] Gerçek, **a. g. e.** , s. 241.
[260] Çelik, **a. g. e**. , s. 207.

bu uygulamaların kanun maddesinde sayılan çelişkininde önüne geçerek uygulamanın daha makul bir zemine oturtulmasını sağlayacaktır.

Ödeme emrine itiraz sonrası yapılan yargılama sürecinde yetkili mahkeme ödeme emrinin iptaline, ödeme emrinin kısmen kabulü veya reddine ve itirazın reddine karar verebilir. İdari Yargılama Usulü Kanunun 28'inci maddesinde yetkili mahkeme tarafından karara bağlanmış itiraz davalarının sonucunun idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde yerine getirilmek zorunda olduğu düzenlenmiştir.

3.8.1. Ödeme Emrinin İptali

Yargılama sonucunda borçlunun itirazı yargı merciileri tarafından haklı bulunması durumunda yetkili mahkeme ödeme emrinin iptaline karar vermektedir. Ödeme emrinin iptal edilmesi ödeme emrinin içeriğindeki ilgili alacağın iptalini kapsamamaktadır. Dava sonucunda idare tarafından ödemeye davet niteliğinde gönderilen ödeme emri belgesini iptal eden mahkeme, ancak karar gerekçesinde ödeme emri ile tahsile çalışan bir kamu alacağının bulunmadığı şeklinde bir hüküm oluşturması durumunda idare ödeme emri ile birlikte ödeme emrinde yer alan alacağıda terkin etmektedir[261]. Bu kapsamda ödeme emrinin konu unsuru ortaya çıkmayacağından kamu alacağınında tahsilatının yapılması mümkün değildir.

Ödeme emrinin iptali yetki, şekil ve sebep unsurları neticesinde ortaya çıkmış ise bu bağlamda yasal sınırlar ve tahsil zamanaşımı süresi içerisinde yetkili tahsil idaresi tarafından ödeme emrini yeniden düzenlenip borçlusuna tebliğ edilebilecektir. Fakat ödeme emrinin konu unsuru nedeniyle iptal edilmesi durumunda konu unsuru alacağın kamu alacağı niteliğinde olmadığı ilgili mahkeme kararı ile kesinleştiği için bu durumda idare yeniden ödeme emri düzenleyerek borçluya tebliğ edemeyecektir[262].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci maddesine göre vergi uyuşmazlığı davalarında söz konusu alacağın dava sürecinde de tahsil işlemi devam etmektedir. Tahsilat işlemlerinin durdulmaması için borçlunun ilgili yargı mercilerine başvurarak yürütmenin durdurulması kararını alması gerekmektedir aksi takdirde uyuşmazlığa konu olan alacak miktarı dava sürecin de de idare tarafından

[261] Kızıltoprak, **a. g. e**. , s. 183.
[262] Rençber, **a. g. e**. , s. 250.

tahsilatı istenebilmektedir[263]. Borçlunun başvurusu ile mahkeme haklı sebeplerin varlığı halinde vereceği yürütmenin durdulması kararı ile tahsil işlemi uyuşmazlığa konu olan dava sürecinde yapılmayacaktır. Ancak borçlu ödeme emrine karşı açtığı dava ile bilikte yürütmenin durdurulması kararını almadığı durumlarda dava süresi boyunca idare tahsilat işlemlerini yapabileceğinden dolayı dava sonucunda ödeme emrinin iptal edilmesiyle idare tahsil ettiği miktari mükellefe iade etmesi gerekmektedir[264]. İdare İ.Y.U.K'unun 28'inci maddesinde belirtilen otuz gün içerisinde mahkeme kararını yerine getirmek durumundadır.

3.8.2. Davanın Kısmen Kabulü veya Reddi

Söz konusu alacağın bir kısmına karşı dava açılması durumunda itirazın niteliğini ve itiraza konu olan borç kısmının miktarı dava dilekçesinde açıkca belirtilmelidir aksi takdirde dava reddolunur [265]. Borçlunun ödeme emrine karşı açmış olduğu davanın sonuçlarından biride mahkemenin davayı kısmi olarak reddetmesi veya kabul etmesidir. Bu kapsamda mahkemenin davayı kabul ettiği kısımdaki ödeme emri hukuka uygunluğu ifade ederken, kısmen red kararı ise vergi dairesine ve mükellefe tebliğ edilmektedir[266]. Tebliğin ardından AATUHK'un 58'inci maddesine göre "*Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.(1) Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz*" denilerek borçlunun itirazının kabul edilmediği kısım için mal bildiriminde bulunma zorunluluğu olduğu belirtilmiştir.

3.8.3. Davanın Reddi

Dava sonucuna göre mahkemenin borçlunun itirazını reddetmesi bir diğer ifadeyle davanın reddedilmesi durumunda ödeme emrinin hukuka uygun olarak oluşturulduğu ortaya çıkmaktadır. Burada AATUHK'un 54'üncü maddesinde belirtilen *"1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının*

[263] Begüm Dilemre Öden, "Güncel Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10 , Sayı: 1, 2023, s. 43.
[264] Rençber, **a. g. e**. , s. 250.
[265] Alper Öztürk, "Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Genel İcra ve Vergi İcra Hukuku Bakımından Karşılaştırmalı İncelenmesi " , **Gümrük Ticaret Dergisi**, Cilt: 8 ,Sayı: 26, 2021, s.32.
[266] Rençber, a. g. e. , s. 270.

haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi " gibi cebri tahsilat şekillerine göre borcun tahsilatı yapılmaktadır.

Ödeme emrine karşı dava açmadan önce ki süreçte borcun ödenmemesi ve dava açılmaması halinde borçluya mal bildiriminde bulunması gerekliliğine benzer bir yükümlülükte 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin 7'nci fıkrasında davayı kaybeden borçluya on beş gün içerisinde mal bildiriminde bulunma zorunluluğu getirilmiştir[267]. Davayı kaybeden bir diğer ifade ile ilgili borcu ödemesi kesin haline gelen mükellefin mal bildiriminde bulunması ile vergi idaresinin kamu alacağının tahsilatını güvence altına alınması amaçlanmıştır. Bu sayede dava sonucuna göre borcunu ödemekte zorluk çıkaran mükelleflerin borcuna karşılık gelen kısmına yetecek miktar, mal bildiriminde sayılan mallar üzerinden gerçekleştirecek haciz işlemleri tahsil edilecektir.

Davanın reddinin sonuçlarında biri de 21.04.2022 tarihinden önce uygulanan haksız çıkma zammıydı.Yargı kuruluşlarının gereksiz yere meşgul edilmesi ve kamu alacağının da tahsilinin gecikmesinden doğan zararın tazmini olarak davayı kaybeden kamu borçlusundan ayrıca %10 haksız çıkma zammı tahsil edilmekdeydi[268]. Fakat borçlunun ödeme emrine karşı dava açması durumunda tahsilat kendiliğinden durmamamaktadır ancak borçlunun başvurusu üzerine ve mahkemenin uygun bulmasıyla alınacak olan yürütmeyi durdurma kararı ile tahsilat durmaktadır[269]. Aksi takdirde tahsilat işlemi devam edeceği için kamu alacağının tahsili zarara uğramamış olacaktır. Bu sebeple haksız çıkma zammı mükelleflerin hak arama ve dava açma özgürlüklerini sınırladığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi 21/4/2022 tarihinde E.2021/119 numaralı dosyada, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin beşinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir[270].

Ödeme emrinin tebliği ile başlayan cebren tahsilat süreci mükellefin ilgili belgeye itiraz ederek dava açmasıyla devam etmektedir. Mahkeme tarafından mükelelfin aleyhine bir karar verilmesi ve davanın reddi ile sonuçlanması neticesinde

---

[267] Rençber, **a. g. e**. , s. 270.

[268] Fatih Saraçoğlu ve Melike Rana Dayıoğlu, "Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2019, s. 145.

[269] Begüm Dilemre Öden, **a. g. e**. , s. 45.

[270] İlgili Karar Metni, https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/odeme-emrine-karsi-acilan-davada-haksiz-cikilan-kismin-yuzde-on-zamla-tahsilini-ongoren-kuralin-iptali/#:~:text=Kuralla%20%C3%B6deme%20emrine%20kar%C5%9F%C4%B1%20a%C3%A7%C4%B1lan,10%20zamla%20tahsil%20edilmesi%20%C3%B6ng%C3%B6r%C3%BClm%C3%BC%C5%9Ft%C3%BCr.

mükellef ilgili kararı istinaf ve temyizde tekrar dava konusu yapmayacak ise ilgili borcu ödemesi gerekmektedir . Aksi taktirde borcun ödenmemesi sonucunda AATUHK'un 54'üncü maddesinde teminatın paraya çevrilmesi, haciz ve iflas yollarıyla zorla tahsil edilecektir. Ayrıca dava açmasıyla duran mal bildirimi yükümlülüğününde davanın reddi ile sonuçlanması ile 15 gün içerisinde yerine getirilmelidir.

3.8.3.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

Mükellefin ödeme emrine itiraza yönelik açmış olduğu dava sonucunda davanın reddedilmesi ve ödeme emrinin kesinleşmesiyle birlikte vergi idaresi 6183 Sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde düzenlenen teminatlı alacakların tahsilinin sağlanması yönelik takip işlemlerini başlatmaktadır. İlgili kanunda " *Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir."* şeklinde ifadelerle teminatlı alacaklarının takip usulüne yönelik bilgilendirme sağlanmıştır. Kanun maddesinden hareketle vergi idaresinin ilgili kamu alacağını korumak için başvurduğu teminat isteme yöntemi mükellefin borcu ödememe konusunda ısrarının varlığı halinde kamu alacağına ulaşmak için bir yol olarak öngörülmüştür. Bu sayede mükellef tarafından sunulan teminatın paraya çevrilmesiyle ilgili borcun tahsil edilmesi kolaylaşacak ve cebri süreç sona erecektir. İlgili kanunda bahsedilen bildirim ödeme emrini ifade etmektedir. Bu sebeple bu bildirime karşı da itiraz nedenleri kapsamında itiraz edilebilir. Fakat itiraz edilmesi halinde cebri sürecin aynı şekilde devam ettiği bilindiğine göre vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı istenilmesinde yarar vardır. Aksi takdirde devam eden cebri tahsilat sürecinde teminatın varlığı da düşünülerek olası hak kayıplarının ortaya çıkması bu sayede engellenecektir.

Borçlunun kefil göstermiş olduğu durumda ise kefile de borcun on beş gün içerisinde ödenmesi gerektiğine dair bir bildirim gönderilmelidir. Şöyle ki bu kapsamda sayılan kefil müteselsil kefil olduğundan tıpkı borçlu gibi borcun ödenmesi sorumluluğunu alan kişidir. Bu sebeple 6183 Sayılı Kanun'un 57'nci maddesinde kefilliğin durumu "*Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur."* ifadeleri ile açıklanmıştır. Kefil ilgili borç kapsamında cebri tahsilat sürecinde

borçlunun borcu ödememesi durumunda borca muhatap kalacak kişi olarak sayılmış ve aynen asıl borçlu gibi cebri icra yollarıyla karşı karşıya kalacağı belirtilmiştir.

Borçluya yapılacak bildirimin tebliğinden itibaren borcun on beş gün içerisinde ödenmemesi durumunda uygulanacak olan teminatın paraya çevrilmesi ile teminatın kamu alacağının tahsiline yetmemesi durumu ortaya çıkabilmektedir[271]. Burada tahsil idaresi diğer sayılan cebri tahsil şekilleri ile kamu alacağını tahsil etmeye devam edecektir. Fakat ilgili kanunun 56'ıncı maddesin de teminatın paraya çevrilmeden diğer cebri yollara başvurulamayacağı belirtilmiş ve alacağın tahsilatının öncelikle mükellef tarafından sunulan teminatla yapılması gerektiği düzenlenmiştir.

3.8.3.2. Haciz

Mükellefin borcu ödememekte ısrar etmesi sonucu idarenin başvuracağı bir diğer cebri tahsilat yöntemi ise 6183 Sayılı AATUHK'nun 62 ve 99'uncu maddeleri arasında düzenlenen haciz işlemidir. Sayılan kanun maddelerinde de görüleceği üzere haciz konusunun kapsamı geniş tutulmuştur. Kişilerin en temel haklarından biri olan mülkiyet hakkına bir saldırı ve el koyma niteliğinde olan haciz uygulamasının ayrıntılı bir biçimde kanunda yer verilmesi bu hakkın olası ihlallerinin engellemesi adına yapıldığını düşünmekteyiz.

Ödeme emrinin mükellefe usulüne uygun tebliğ edilmesi sonucunda mükellefin kanunda sayılan hukuka aykırılıkların varlığını düşünmesi halinde ilgili belgeye karşı itiraz ederek dava açma hakkını kullanabilmektedir. Fakat davanın açılmasıyla mükellefin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesi gerekmekte olup aksi takdirde cebri tahsilat sürecinde teminatın paraya çevrilmesinden sonra başvurulacak yol haciz işlemidir. Haciz konusu 6183 Sayılı Kanun'un 62/'inci maddesinde "*Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur*..." şeklinde düzenlenerek devamı maddelerinde ayrıntılarıyla işlenmiştir. Kanun maddesinde tahsil idaresinin ilgili alacağı tahsil ederken borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarına bağlı kalmaksızın kendisinde tespit ettiği mallar üzerinden de haciz yapma yetkisi verilmiştir. Fakat mükellefin mal bildirimi yapmadığında hapis ile cezalandırılacağı hükmüne karşılık mal bildiriminin idare için ne kadar önemli bir

[271] Çelik, **a. g. e**. , s. 211.

uygulama olduğunu göstermektedir. Buna karşın mükellefin, idarenin verdiği mal bildirimi zorunluluğuna uyarak bunu yerine getirmesi sonucunda mükellefin beyanına güvenmeyerek ayrıca bir tespit ile haciz yapma yetkisi mal bildirimi kurumuna zarar vermektedir. Ayrıca kanun maddesinde belirtilen "amme alacağına yetecek miktarı kadar… haczolunur" ifadeleri ile idarenin haciz ile tahsil edeceği değerin sınırı çizilmiştir. Ancak uygulamada kamu alacağının hızlıca tahsilatının yapılması için borcun fazlasıyla aşan hacizlerin yapıldığı görülmekte olup bu işlemlere karşıda yargı yolu[272] ilgili haczin iptali kararını vermektedir[273]

Haciz işlemleri ilgili kanunun 64'üncü maddesinde "*..tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır. Bu varakaların şekli ve ihtiva edeceği bilgiler Maliye Vekaletince belirtilir*." şeklinde yer almaktadır. Bilindiği gibi mahalli en büyük memur illerde vali ilçelerde kaymakam ve belediyelerde belediye başkanıdır. Bu kişiler haciz varakası için bir memuru[274] yetkili kılarak ilgili haciz işlemlerini gerçekleştirmektedir[275].

Haciz süresinde haczedilemeyecek mallar ise 6183 Sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde ayrıntılarıyla yer verilmiştir. Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak ve kamu düzeninin sağlanması adına bazı mal ve hakların haczedilmesi mümkün değildir. Kanun maddesinden hareketle kişinin geçimini ve hayatını devam ettirebilmesi için zorunlu sayılan malların haczinin yapılamayacağı ilgili kanunda belirtilmiş olup aksi davranışta ortaya çıkan uyuşmazlığın vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerekmektedir. Davanın idarenin aleyhine sonuçlanması durumunda ise sorumluluk haciz memuruna aittir. Yine aynı kanunun 71'inci maddesinde kısmen hacze konu sayılabilecek gelirler olarak aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar sayılmıştır. Ayrıca anılan maddede sayılan gelirlerin en az 1/4'üne, en fazla ise 1/3'lük kısmına kısmi haczin uygulanacağı belirtilmiş olup asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin ise 1/10'undan fazlasının haczolunamayacağı düzenlenmiştir

---

[272] "…Borçlunun amme alacağına yetecek miktarda menkul ve gayrimenkullerinin haczolunacak olması nedeniyle, davacının haciz şerhi konulan taşınmazlarının tamamının değeri belirlendikten sonra, amme alacağına yetecek miktarın üzerinde haciz işlemi tesis edildiğinin tespiti halinde dava konusu işlemin iptali yoluna gidilmesi gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak verilen İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir." Danıştay 14. Daire 20.02.2014 T., 2012/679 E., 2014/2401K. Sayılı Kararı.

[273] Öz ve Ceyhan, **a. g. e**. , s. 122.

[274] Bu memurlar; defterdar, defterdar yardımcısı, vergi dairesi müdürü gibi

[275] Çelik, **a. g. e**. , s. 215.

Borçlunun, alacaklı vergi idaresinin onayını almadan hacizli mallara yönelik bir tasarrufta bulunamayacağı belirtilmiş olup ve bu duruma aykırı davranması durumunda da borçluya yönelik cezai yaptırımların uygulanabileceği aynı kanunun 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Haczedilen malların paraya çevrilmesi kapsamı ise 6183 Sayılı Kanun'un 74'üncü maddesinde " *Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen amme alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısımdan evvela bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, bakıyesi borçluya verilir. Satıştan elde edilecek bedelin amme alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi tehir edebilir. Şu kadar ki, alacağı amme idaresi alacağından önce gelenlerin takip hakları mahfuzdur.*" şeklinde düzenlenmiştir. Şöyle ki hacizli malların satışıyla birlikte elde edilen miktar asıl borca, takip ve diğer idari masraflara mahsup edilmektedir. Fakat haciz sonucunda elde edilen gelirin borç ve takip masraflarını geçmeyeceği öngörüsü oluştuğu takdirde satış işlemi tahsil idaresi tarafından ertelenmektedir. Haciz işlemi sonunda, borçlunun haczedilecek mallarının bulunmaması veya satıştan elde edilen gelirin ilgili borç ve diğer masrafları karşılamaya yetmemesi durumunda 6183 Sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre aciz halinde sayılmaktadır. Bu durumda borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan yine aynı kanunun 48'inci maddesinde düzenlenen tecil[276] hükümlerinden yararlanabilir[277]. Fakat 76'ncı maddenin son fıkrasında, aciz hali içerisinde de ilgili borç için zamanaşımı süresi işlemekte olduğu belirtilmiş olup bu süre zarfında borçlunun elde edeceği mallara ilişkin mal edinme ve artırımlarını bildirmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. İlgili kanun maddesinden hareketle kamu alacağının tahsilatını güvence almak için borçlunun mali durumunun takip edileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu bildirimde bulunmayan aciz hali içerisindeki borçlu için hapis ile tazyik olunacağı belirtilmiştir.

Cebri tahsilata ilişkin kamu alacağının zorla elde edilme şekillerinden biri olan haciz işlemi borcunu ödemekte direnen borçluya uygulanabilecek bir yol olarak

[276] **Tecil**: 6183 Sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre "*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir…*" şeklinde düzenlenmiştir.
[277] Bilici, 2023, **a. g. e**. , s. 190.

öngörülmüştür. İdarenin kamu gücünü kullanarak yürüttüğü haciz işlemi sırasında borçlunun menfaatlerini gözetmesi onun aynı zaman da bir mükellef olduğunu unutmaması gerekmektedir. Kişilerin tasarrufları üzerinden cebren alınan verginin, borcuna yönelikte uygulanacak haciz işleminde makul bir düzeyde olması gerekmektedir. Çünkü haciz işlemi kişinin temel haklarından sayılan mülkiyet hakkına bir el uzatmadır. Mülkiyet hakkı sonucunda kişiler sahip olduğu mal ve hakların kullanımına idarenin keyfi işlem yapmasına karşın korumaktadır. Fakat vergilendirme faaliyetleri dolasıyla kanun bu hakka müdahaleyi yine hukuksal çerçeve içerisinde meşru kılmıştır. Bu sebeple idarenin haciz yetkisini kullanırken amacının yalnızca kamu alacağını tahsil etmek olduğunu göz önünde bulundurarak yalnızca borca yetecek kadar tutarın haczinin yapılmasına dikkat etmelidir. Ayrıca borçlunun mülkiyet hakkını ihlal etmeden hacizli malların değerinin günün koşullarının çok altında bırakılmadan oluşturulması ve korunmasına gayret göstermelidir.

3.8.3.3. İflas

Kamu alacağının cebren tahsilatında idareye sunulan bir diğer yol ise borçlunun iflasının istenmesidir. İflas konusu 6183 Sayılı Kanun'un 100'üncü maddesinde "*Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir. İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur*" düzenlenmiştir. Kanun maddesinde sayılan gerekli şartlardan ilki borçlu kişinin iflasa tabi olması bir diğeri ise iflas şartlarının oluşmasıdır. Öncelikle Türk Ticaret Kanuna göre iflasa muhatap olacak kimseler tacir[278] veya tacir hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar[279] ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları bildirilen gerçek veya tüzel[280] kişilerdir[281].

[278] Türk Ticaret Kanunu 12'nci md.1'inci fıkrasına göre tacir, *bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa, kendi adına işleten kişi.*
[279] Türk Ticaret Kanunu 17'nci md. 3'üncü fıkrasına göre tacir hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar; *bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.*
[280] İcra İflas Kanunu 44'üncü md. 2'inci fıkrasına göre özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları bildirilen gerçek veya tüzel kişiler; *ticareti terk eden bir tacirin ticareti terk etmesinden bir yıl içinde iflasının istenmesi.*
[281] Çelik, **a. g. e.** , s. 253.

İdarenin iflas istemi için öncelikle diğer cebri yolara başvurup sonuç alamamış olması gerekmektedir. Bu şekilde vergi idaresi borçlunun işlemlerinin bulunduğu yerdeki Ticaret Mahkemesi'ne iflas davası açarak mahkeme tarafından verilecek karar neticesinde borçlunun iflası gerçekleşmektedir. İflasın tasfiyesi ise İcra ve İflas Kanunu hükümler doğrultusunda yapılmaktadır[282].

Mahkeme tarafından iflasına karar verilmiş kamu borçlusu iflası engellemek adına konkordato talebinde bulabilir. Konkordato 6183 Sayılı Kanun'un 101'inci maddesinde "*Amme idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato amme alacakları için mecburi değildir*." hükmüyle yer almaktadır. İlgili madde de düzenlendiği üzere borçlunun konkordato talebi tasdik edilmiş olsa dahi kamu alacakları için bir bağlayıcılığı bulunmadığı açıktır.

3.9. Dava Sonucunda Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolları

İdarenin borcunu ödememekte ısrar eden mükellefe karşı düzenlendiği ve borcunu ödemesi için son uyarı niteliğinde olan ödeme emrinin tebliği ile cebri tahsilat süreci başlamaktadır. Mükellefin ödeme emrini tebliğ aldıktan sonra on beş gün içerisinde borcunu ödeme veya itiraz ederek dava açma hakkı bulunmaktadır. Kanun maddesinde sayılan dava açma gerekçeleri kapsamında ödeme emrinin hukuka aykırı oluştuğu gerekçesiyle dava açılmaktadır. İlgili dava idari yargı düzeninde ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Vergi mahkemesi kararlarına karşı "kanun yolları" İdari Yargılama Usulü Kanunu 45'inci ve 55'inci maddeleri arasında düzenlenmiş olup davanın taraflarına tanınmış olan hak arama yollarındandır[283]. Kanun yolları "olağan kanun yolları" ve "olağanüstü kanun yolları" olmak üzere iki kapsamda incelenmektedir.

[282] Çelik, **a. g, e**. , s. 254.
[283] Pehlivan, 2023, **a. g. e**. , s. 161.

Tablo 3: Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları

Olağan Kanun Yolları	**Olağanüstü Kanun Yolları**
İstinaf (Bölge İdare Mahkemeleri'nce Yürütülür)	Kanun Yararına Temyiz (Danıştay'a Başvurulur)
Temyiz (Danıştay İnceleme Merciidir)	Yargılamanın Yenilenmesi (Esas Hakkında Karar Veren Yargı Merciine Yapılır)

Kaynak: Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s. 233.

Tablo 3'de Türk Vergi Yargısındaki Kanun Yollarına yer verilmiştir. Bu kapsamda tablo incelendiğinde, mükellefin ödeme emrine karşı vergi mahkemelerine dava açmasıyla başlayan yargı sürecinde aleyhine karar verilen taraf için olağan ve olağanüstü kanun yolları düzenlenmiştir. Olağan kanun yollarını Bölge İdare Mahkemesine yapılan istinaf başvurusu ile Danıştay'a yapılan temyiz başvuruları oluşturmaktadır. Olağanüstü kanun yolları ise yargı düzeni içerisinde kesinleşmiş kararlara karşı düzenlenmiş olan "kanun yararına temyiz" ve "yargılamanın yenilenmesi" şeklindedir.

Mahkeme tarafın verilen nihai kararların kesinleşmesini önleyen ve bu sebeple kesinleşmemiş kararlara karşı olağan kanun yolları uygulanırken mahkeme tarafından kesin hükümle oluşturulmuş kararlara karşı gidilebilen kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir[284]. Mükellefin hak arama özgürlüğünü etkin biçimde kullanabilmesi için ve yargı organlarının da kendi içerisinde vermiş oldukları kararların sayılan kanun yolları ile hukuki denetimlerinin sağlandığı düşünüldüğünde herhangi bir hukuka aykırılığın önüne geçilmek istenmiştir.

3.9.1. İstinaf

Vergi Yargılamasında vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara ilişkin başvurulacak istinaf yolu 28 Haziran 20014 tarihinde kanunlaşarak 28 Haziran 2016 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yargılama sürecinde istinaf kelimesinin anlamı, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın bir üst mahkemede hem olay hem de hukuki yönden incelenerek tekrar karar verilmesidir[285]. Mahkeme kararlarının bir

[284] Tüğen ve Akkaş , **a, g, e**, s. 24.
[285] Pehlivan, 2023, **a. g. e**. s. 161.

üst mahkeme de tekrar incelenmesine imkan tanıyan istinaf yolu ile kişilerde yargı yolunun da hukuki denetiminin sağlandığı güvencesini oluşturmaktadır.

İstinaf yolu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinde "*İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir…*" şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca bütün vergi davaları için istinaf yolu açık olmamakla birlikte 2024 yılı için konusu 31.000 Türk Lirasını aşmayan vergi davalarında verilen kararlar kesin olup istinaf başvurusunda bulunulamayacağı ilgili kanun maddesinin devamında belirtilmiştir. Mükellefin vergi mahkemesinden almış olduğu karara ilişkin istinaf incelemesi yapmakla görevlendirilmiş mahkeme Bölge İdare Mahkemeleridir. İlgili mahkeme çalışmanın "Görevli Mahkeme" başlığı altında incelendiği için bu başlık altında yalnızca istinaf konusunun kapsamı değerlendirilecektir.

Mükellefin ilk derece mahkemesinden almış olduğu karara ilişkin otuz gün içerisinde istinaf yoluna başvurması gerekmektedir. Fakat istinafa başvurulması, yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece ilk derece mahkeme kararının uygulanmasına engel teşkil etmez[286]. Bu sebeple mükellef olası hak kayıplarının engellenmesi adına önce yürütmeyi durdurma kararı talebinde bulunması gerekmektedir.

İdari Yargılama Usulü 45'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "*İstinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir*." ifadeleri ile mükellefin aynı kanundaki 3'üncü maddede sayılan dilekçe esasına göre dava açmaları gerektiği belirtilmiştir. Aksi takdirde açılan davanın 3'üncü maddede yer verilen şekil şartlarına aykırı düzenlendiği tespit edilmesi durumunda verilen sürede de eksikliklerin tamamlanması ile Bölge İdare Mahkemesi tarafından istinaf başvurusu yapılmadığı hükmü verilmektedir. Aynı zamanda ivedi yargılama usulün tabi olan davalar[287] için istinafa başvurulamayacağı aynı kanunun 8'inci fıkrasında belirtilmiştir.

---

[286] İdari Yargılama Usulü Kanunu 52'nci md.

[287] İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 20/A göre ivedi yargılama usulüne tabi olacak işlemler;
"a) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri.
b) Acele kamulaştırma işlemleri.
c) Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları.
d) 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri.
e) 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar.

İstinaf incelemesi neticesinde verilecek kararlar ise İYUK 45'inci maddesinin 3'üncü ve 6'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlgili fıkra hükümlerinde yer verilen kararlar şu şekildedir;

"Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir".

"Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir."

"Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir."

"Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır."

Buradan hareketle istinaf kararları, kişilerin ilk derece mahkemesinden almış oldukları aleyhe veya hukuka aykırı kararlar için bir hukuki koruma oluşturmaktadır. Yargısal denetim mekanizmasının varlığı sayesinde mahkemelerin keyfi kararlar almalarının önüne geçilerek kamusal düzenin korunması sağlanmaktadır. Kişilere sunulan bu güvence yine aynı kanunun 7'nci fıkrasında "*İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz*." hükmüyle olası çelişkileri de engellemektedir.

3.9.2. Temyiz

İdari yargı düzeninde temyiz merci olarak Danıştay yetkilendirilmiştir. Danıştay'a yapılacak temyiz başvurusunun hukuksal çerçevesi İdari Yargılama

---

f) 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Cumhurbaşkanı kararları."

Usulü Kanun'un 46 ila 50'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanun maddelerinden hareketle temyiz, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin kanun maddesinde sayılan davalar hakkında verdikleri kararların hukuka uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesi şeklidir. İlk derece ve istinaf mahkemesi kararlarının aleyhine olan taraf için re'sen temyiz başvurusu yapılamaz. Başvuru tarafların temyiz talepleri ile gerçekleşmekte olup Danıştay Başkanlığı'na yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. Temyiz dilekçeleri de tıpkı istinafta olduğu gibi 3'üncü madde hükümlerine göre düzenlenmesi gerekmektedir. Temyiz incelemesine konu olacak kararlar ilgili kanunun 46'ıncı maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

" a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.

f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.

g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.

ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.

i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve *İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.*

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar."

Sayılan davalara karşı istinafta olduğu gibi temyiz başvurusu yapılması durumunda da yürütme kendiliğinden durmamakta olup ayrıca yürütmenin durdurulması kararı talep edilmesi gerekmektedir. Görevli mahkeme bu kamu alacağının korunmasını sağlamak amacıyla bu kararı teminat[288] karşılığında verebilir.

Danıştay'a yapılacak temyiz başvuruları sonucunda görülecek davalarda duruşma zorunluluğu bulunmamakta olup Danıştay kendiliğinden veya tarafların isteği üzerine de duruşma yapılmasına karar verebilmektedir[289]. Temyiz incelemesi sonucunda verilecek kararlar İYUK 49'uncu maddesinde sayılmaktadır. Bu kapsamda öncelikle *" a) kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar."* şeklinde yer verilen hükümle Danıştay temyize konu kararın hukuka uygun olduğu durumda onama karar verdiği fakat verilen kararda herhangi bir hara eksik fark etmesi durumunda da bunların düzeltilerek onanması sağlanarak ilgili kararı kesinleştirmektedir. Bir diğer dava sonucu ise; " *a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi, c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. "* şeklindedir. Burada ise Danıştay'ın hukuka uygun bulunmayan dava sonucuna karşı bozma kararı vermesi ile karar yeniden alınmak üzere bölge idare mahkemesine gönderilir. Bölge İdare Mahkemesi Danıştay'ın verdiği karara uyarsa dava kesin olarak sonuçlanır. Aksi durumda verdiği kararda direnen Bölge İdare Mahkemesi kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve burada verilecek karar uyulması zorunlu kesin karardır[290].

Temyiz incelemesi sonucunda verilecek kararlar dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları,

[288] İdari Yargılama Usulü Kanunu 52'nci md. 2 ve 3'üncü fıkaralarına göre " 2. *İptal davalarında teminat istenmeyebilir.3. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.*"
[289] Pehlivan, **a. g. e**. , 2023, s. 162.
[290] Pehlivan, **a. g. e**. , 2023, s. 162.

dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. ,

3.9.3. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz konusu İYUK 51'inci maddesinde "*İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.*" şekli ile ifade edilmiştir. Olağanüstü kanun yolu olarak düzenlenen kanun yararına temyiz ile hukuka aykırı verilmiş kararların tekrar incelenerek ilgili aykırılığın giderilmesi amaçlanmıştır.

Kanun yararına temyiz isteğinin yerinde görülmesi durumunda karar kanun yararına bozulmakta olup bu verilecek bozma kararı daha önceden kesinleşen merci kararının hukuki sonuçları ortadan kaldırmamaktadır. Bozma kararı verildikten sonra kararın bir örneği ilgili bakanlığa gönderilerek son olarakta karar Resmi Gazete 'de yayımlanmaktadır.

3.9.4. Yargılamanın Yenilenmesi

İdari Yargılama Usulü Kanun'un 53'üncü maddesinde düzenlenen olağanüstü kanun yollarından biri de yargılamanın yenilenmesidir. İlgili kanunda "*Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.*" ifadeleri ile düzenlenmiştir. Tarafların yargılamanın yenilenmesini talep edebileceği sebepler kanun hükmünde şu şekilde sayılmıştır;

"a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi. " düzenlenen bu sebeplerin varlığı halinde taraflar, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından yargılamanın yenilenmesini talep ederek sonuçta da ilgili istek karara bağlanır. Ayrıca yargılamanın yenilenmesi talebi için düzenlenen süreler İYUK 53'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında " *(1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.*" şeklinde açıklanmıştır.

3.10. Ödeme Emrine Karşı Yapılacak Olan İşlemlerin Mükellef Hakları Açısından Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Devletin kamu gelirlerinin çoğunu vergi ve benzeri mali yükümlülükler finanse etmektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergi sistemine olan adaletinin sağlanması ve bu düzende güvence altına alınmış haklarının varlığı ile herhangi bir hak ihlali durumunda yargısal yollara başvurma imkanı olacaktır. Kamu gelirlerinin toplanmasında devletin vergi idarelerine geniş yetkiler vermesine karşın aynı zamanda mükelleflere de sunulan haklarla bu denge sağlanmış olacaktır. Mükellef haklarının gelişim süreci sonucunda yasalarda ve diğer tali kaynaklarda mükelleflere sağlanan hak ve özgürlükler açıkça yer verilerek güvence altına alınmıştır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6'ncı maddesinde[291] kişilerin davasının çözümü için

[291] Hülya Çelik Şeşen, "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** ", Cilt: 8, Sayı: 16, 2017,s. 2.

mahkeme önünde Adil Yargılanma Hakkı bulunduğundan bahsedilmiştir[292]. Bu gelişmeye paralel olarak ülkemizde de Anayasa'nın "Temel Hak ve Ödevler" başlığı altında ikinci bölümde yer alan " Kişinin Hakları ve Ödevler" kısmındaki 36'ncı maddesinde "*Herkes, meşrû 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.*" hükmü yer almaktadır. İlgili kanun maddesinde yer verildiği üzere kişilerin uyuşmazlığa konu olan herhangi bir olay ve duruma karşı yargı yoluna başvurarak dava açma hakkı bulunmaktadır.

Vergi yargısında mükellefin hakkını araması için kanunla belirtilmiş süreler içerisinde yetkili ve görevli mahkemeye dava açması gerekmekte olup aksi takdirde bu süreler hak düşürücüdür. Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında "…*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*…" hükmüne yer verilerek idarenin bu kapsamda mükellefe ilgili bilgileri sunmak ile yükümlü olduğu açıklanmıştır. İdare ödeme emrine ilişkin bu hususları bildirmediği takdirde vergi borçlusu ilgili süreleri kaçırarak hak arama özgürlüğünü kullanamamasına sebep olmaktadır[293]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen haller için Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu belirtilmiştir. Kamu İcra Hukuku'nda dava açma süreleri bakımından özel düzenlemelere yer verilmesi ve bu düzenlemelerin genel olarak vergi mahkemelerine açılan dava sürelerinden daha kısa tutulmuş olması uygulamada hak arama özgürlüğünün kullanılması açısından çeşitli sorunlara sebep olmaktadır[294]. Mükellefe sunulan bu hakların mükellef tarafından etkin şekilde kullanılabilmesi yasada öngörülen sürelerin makul ve yeterli olması ile mümkündür.

Mükelleflerin vergisel işlemler ile ilgili çıkan uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlenmesinde özellikli bir konu olan ödeme emrine itiraz müessesesi

---

[292] **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6'ncı md. Adil Yargılanma Hakkı** " *Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir…*"

[293] Neslihan Karakuş Büyükben ve Hasan Hüseyin Bayraklı, "Kamu İcra Hukukundaki Mal Bildirimi Yükümlülüğünün İsviçre Hukuku İle Mukayeseli Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi** Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2023, s. 499.

[294] Gök, **a. g. e.** , s. 382.

anayasada mükellefe tanınan hak arama hürriyetinde yer verilen dava açma hakkı kapsamında "dava açma süresi" yönünden mükellefleri 7 günlük sürenin hakkın kullanımı açısından sınırlayıcı olduğu görülmektedir[295]. Buradan hareketle ödeme emrine karşı dava açma süresinin Anayasanın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru[296] neticesinde mahkeme Anayasaya aykırı olmadığına ve bu sebeple itirazın reddine karar vermiştir. Fakat 2017 yılında yapılan "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile ilgili süreler yedi gün yerine on beş gün olarak güncellenmiştir[297]. Bu kapsamda 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde mükellefin ödeme emrine itiraz ederek dava açma süresi özel süreler dahiline alınmış ve ilgili kanunda bu süre on beş gün olarak açıklanmıştır. Ve fakat hala genel dava açma sürelerinin altında kalan ödeme emrine itiraz süreleri mükelleflerin hak arama özgürlüğünü kısıtlanmasına sebep olmaktadır. Süreler için yapılacak işlemin en azından genel dava açma süreleri ile aynı tutulması hem mükellefe hakkını arayabilmesi için geniş bir zaman dilimi yaratacak hem de hakkın kullanımının kısıtlanmasının önüne geçecektir.

Ödeme emri tebliğini alan mükellef kanunda düzenlenen sebeplerden birini öne sürerek ödeme emrinin iptalini isteyebilmektedir. Mükellefin hakkını araması için öngörülen dava açma yoluyla ilgili hukuka aykırılığın giderilmesini talep ederek hakkını savunmaktadır. Burada öncelikle, vergi mahkemelerine yapacak olduğu başvuruya karşı ilgili mahkemeden yine kendi aleyhine sonuç alması durumunda ilgili davayı bir üst mahkemede istinaf konusu yapabilmektedir. İstinaf mercii ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı onar ve kabul ederse hakkını araması için Danıştay'a temyiz başvurusunda buluma hakkı vardır. Bu kapsamda yapılan temyiz başvurusu sonucu verilecek kararlar kesin hüküm taşımakla birlikte tarafların uyması zorunluluk teşkil etmektedir. Ayrıca mükellef ortada açık bir şekilde hukuka aykırı bir durumun varlığını düşündüğü takdirde ilgili kararlara karşı olağanüstü kanun yollarından olan kanun yararına temyiz veya yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir.

Çalışmamızın bu kısmında konu ödeme emrine itiraz özelinde verilmiş olan yargı kararları ile sürdürülecektir. Bu kapsamda verilmiş olan kararlar incelendiğinde

[295] Bozdoğan ve Bıyık, **a. g. e**. s. 25.
[296] Anayasa Mahkemesi, E. 2008/96, K.2011/3, T. 06.01.2011, R.G. 14.05.2011- 27934.
[297] Karataş Büyükben ve Bayraklı, **a. g. e**. , s. 499.

kişilere kanuna uygun olmayan şekilde tebliğ edilmiş ödeme emrine karşı açılmış olan davalar ve kişilere vergi idaresinin hangi kanun yoluna başvuracaklarını veya yetkili mercilerle ilgili süreleri belirtmemesi durumunda açılmış olan dava sonuçlarına yer verilecektir.

3.10.1. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulüne Aykırı Olduğu İddiası Yönündeki Yargı Kararları

Danıştay 7'nci Daire Başkanlığı'nın 11.11.2021 tarihli 2018/2024 Esas ve 2021/4724 Karar sayılı davada; **İstem konusu**: Davalı … Bakanlığı adına … Gümrük Müdürlüğü tarafından , ... Bölge İdare Mahkemesi … Vergi Dava Dairesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmiştir. **Yargılama Süreci**: İlk derece mahkemesi tarafından, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilip yükümlüsüne tebliğ edilmeyerek doğrudan ödeme emri çıkarılmasının hukuka uygun olmadığı, yükümlünün itiraz etme hakkı ve dava açma hakkının tanınmadığı gerekçesiyle ilgili ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın hukuka ve usule uygun olduğu gerekçesiyle istinaf başvurusunu reddetmiştir. Danıştay 7'nci Dairesine yapılan temyiz başvurusu sonucunda ise temyizi istenen kararın hukuka uygun olduğu sonucu ile temyiz isteği reddedilmiştir. İlgili karardan hareketle, tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin tebliğ usulleri Vergi Usul Kanununun 93'üncü ve devamı maddelerinde; diğer kamu alacaklarını konu edinen işlemlerin tebliğ usulleri ise 7201 sayılı Tebligat Kanununda gösterilmiştir[298]. Danıştay tarafından verilmiş ilgili kararda vergi idaresinin cebri tahsilat sürecini başlatacak olan ödeme emri belgesinin geçerlilik kazanması için öncelikle belgenin muhatabına usulüne uygun olarak, tebliğ hükümleri uyarınca tebliğ edilmiş olması gerekmekte olduğu açıklanmıştır. Bu şekilde oluşturulmuş ödeme emri ile mükellefler bilgilendirecek ve daha sonra gereğini yapma veya kanun yollarına başvurma hakkını kullanabilme imkanı sağlanacaktır[299]. Dava konusu olan ödeme emrine karşı Gümrük Müdürlüğü tarafından tebligat yapılmadan cebren takip sürecinin başlatılmasının hukuka aykırı olduğu açık olmakla birlikte mükellefin bilgi alma hakkını da ihlal etmektedir. Vergi hukukunun uzmanlık gerektiren bir alan olması ve karmaşık mevzuat karşısında

[298] Candan, **a. g. e**. 2006, ,s. 157.
[299] Burcu Görkemli, "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları", **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 75, Sayı: 3, 2017, s. 104.

mükelleflerin bilgilendirilme hakkını kullanabilmesi için tebliğin yapılması büyük önem arz etmektedir.

İlgili konu özelinde verilmiş bir diğer yargı kararı ise; Danıştay 7'nci Daire Başkanlığı 06.12.2010 tarihli 2009/3997 Esas ve 2010/5651 Karar sayılı davada; **İstem Konusu**: Davacı … Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından ... Bölge İdare Mahkemesi … Vergi Dava Dairesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmiştir. **Yargılama Süreci**: Davacının ortağı olduğu şirkete kayıtlı gümrük giriş beyannameleri muhteviyatı eşya nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile hesaplanan gecikme faizi ve para cezasının vadesinde ödenmediği gerekçesiyle ilgili alacağın tahsili için davacıya ödeme emri tebliğ edilmiştir. Davacının ödeme emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra açmış olduğu davaya karşı ilk derece mahkemesi süreaşımı bulunduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı Vergi mahkemesinin … gün ve E: …, ; K: … sayılı kararını davalı idare tarafından dava konusu olan ödeme emrinin tebliğini … tarihinde tebliğ mazbatasında kapı numarasının yazılmadığı, tebligata ilişkin haber kağıdının kapısına yapıştırılmadığı, başkasının kapısına yapıştırılan haber kağıdından haberi olmadığını ve farklı bir iş için muhtarlığa gidildiğinde durumu öğrenerek dava açtığını belirtmiştir Bu sebeple dava açma için tanınan sürenin Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle ilgili kararın bozulması için temyiz isteminde bulunmuştur. Danıştay tarafından verilen kararda ise: "… *Olayda; Mahkemece, dava konusu ödeme emrinin, davacıya ... tarihinde tebliği üzerine, yedi günlük dava açma süresi geçirildikten sonra, 10.10.2008 tarihinde dava açıldığı gerekçesiyle davanın süre aşımı sebebiyle reddi yolunda hüküm tesis edilmişse de; ödeme emrine ilişkin tebligat evrakının, posta memurunca, muhatabın tebligat sırasında adresinde bulunamaması üzerine, durum tebliğ evrakına şerh düşülerek, münasip bir süre sonra, 213 sayılı Kanunun 102'nci maddesine uygun olarak bir kez daha davacının bilinen adresine gönderilmek üzere davalı İdareye iadesi gerekirken, ... tarihinde usulüne uygun olarak tebligat yapıldığından ve bu tarih itibarıyla dava açma süresinin başladığından bahsedilemez. Dolayısıyla, usulsüz tebligat nedeniyle, davacının, ödeme emrine ilişkin tebligata, Muhtarlığa gittiği 10.10.2008 tarihinde muttali olduğunun kabulü gerektiğinden, ayrıca, davanın da bu tarihte açılması karşısında, süre aşımı sebebiyle davanın reddi yolunda verilen temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına*…" kararı verilmiştir. İlgili karardan hareketle Anayasanın 36'nci maddesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğuna yer verilerek devamında yer alan 40'ıncı maddesinde de devlet işlemlerinde ilgili kişilere hangi

kanun yolları ve mercilere başvuracaklarını süreleri ile belirtilmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır. İdare, tek taraflı düzenlendiği idari işlemlere karşı mükellefin nasıl hareket etmesi gerektiğini bildirmek zorundadır. Mükelleflerin korunmasına yönelik düzenlenen bu işleme karşı kişi, neler yapması gerektiğini yine aynı idari belgeden öğrenerek içinde bulunduğu duruma yönelik işlem yapacaktır. Fakat öncesinde hakkında yürütülen süreci öğrenmesi için uygun tebliğ yapılmasını isteme en temel anayasal hakkını oluşturmaktadır. Burada mükellefe borcunu öğrenmesi ve ona karşı işlem yürütebilmesi için tebliğ edilmesi zorunlu olan ödeme emrinin usulsüz şekilde tebliğ edildiği görülmektedir. Fakat bu şekilde yürütülmüş olan işlemlerin hukuka uygun olmadığı ve mükelleflerin hak kaybına uğramalarına neden olacağı Danıştay tarafından verilmiş kararda açıkça görülmektedir.

Bu konuda benzer şekilde verilmiş diğer yargı kararı ise; Danıştay 10'uncu Daire Başkanlığı'nın 27.04.2021 tarihli 2021/866 Esas ve 2021/2032 Karar sayılı davada; "…*hükmi şahıslara yapılacak tebligatın öncelikle hükmi şahsın yetkilisine yapılması; yetkili kişinin bulunmaması veya evrakı alacak durumda olmaması halinde ise, o anda orada bulunan herhangi bir çalışanına yapılmasının mümkün olduğu, ancak bu son halde tebliğ memurunca tebliğ mazbatasında şirket yetkilisinin işyerinde bulunmadığı veya tebliğ mazbatasını alacak durumda olmadığı için tebligatın, çalışanına yapıldığı yönünde açıklama yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Dava konusu ödeme emrinin tebliğine ilişkin dosyadaki tebliğ alındısında, bu hususta bir açıklama yapılmadığından tebligatın usulüne uygun yapılmadığı, davacı Şirket tarafından dava konusu işlemin iptali istemiyle ilk olarak 05/12/2017 tarihinde açılan davanın kanuni süresi içinde açıldığı ve esasının incelenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.*…." şeklindedir. İlgili karar ışığında, vergi idaresi tarafından yapılan vergilendirmeye ilişkin işlemlerin mükelleflerin hakkını ve hukuki durumlarını yakından etkiliyor olması nedeniyle Vergi Usul Kanunun 21'inci maddesinde tebliğ hükümleri düzenlenerek tebliğin amacının mükellef ve ceza sorumlusuna ilgili hususların haber verilmesi amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile usulüne uygun olarak muhatabına yapılmış tebliğlerde mükellef anayasal hakkı olan ve 4982 Sayılı Kanunla[300] ile güvence altına alınan bilgilendirilme hakkını kullanabilecektir. Fakat ilgili kararda yer verilen olayda yetkili vergi idaresi tarafından ödeme emri, davacı şirketin işçisine tebliğ edildiği fakat bu hususun Tebligat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin

[300] 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu, 09.10.2003, 25269.

21'inci maddesine[301] aykırı olduğunu ve bu sebeple ortaya çıkan usulsüz tebliğ hükmü ile mükellef idarenin karşısında korunmuştur. Mükellefe usulsüz şekilde tebliğ edilen ödeme emri ile mükellefin bilgi alma hakkı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan dava açma hakkı zedelenecektir. Anayasal hakların koruma altına alınması mükellefin vergilendirme işlemlerine olan güveni arttırarak vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi faaliyetlerini de engellemiş olacaktır.

Danıştay dava dairelerinin yapılan tebliğin, işlemin tabi olduğu tebligat hükümlerine aykırı olarak düzenlenmesi halinde söz konusu kamu alacağının hukuken doğmamış olduğunun kabulü konusunda görüş birliği içerisinde olup daireler bunu genellikle "ortada kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığı" şeklinde ifade etmektedirler[302]. Görüldüğü üzere usulsüz tebligat yapılması mükellef açısından bilgi edinme hakkını ve buna bağlı olarak ortaya çıkan adil yargılanma hakkını ihlal edecek olup aynı zamanda da yargılamanın gecikmesine ve ek masrafa sebep olarak usul ekonomisine de aykırılık teşkil edecektir[303]. Vergi yargısının iş yükünün fazla olması ve buna bağlı olarak dava süreçlerinin de uzun sürmesi kamu alacağının tahsilatının gecikmesine neden olmaktadır. Bu sebeple idare tarafından düzenlenen ödeme emri belgelerinde yürütülen süreçlerin en başından hukuka uygun olarak oluşturulması buna bağlı ortaya çıkacak olan davaları engelleyerek yargının yükünü hafifletmeye yardımcı olacak ve ilgili kamu alacağının daha hızlı hazineye kazandırılması sağlanacaktır.

3.10.2. Ödeme Emrinde Yer Verilmesi Gereken Bilgilerin Eksikliği Sonucunda Verilmiş Olan Yargı Kararları

Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı'nın 13.11.2006 tarihli 2005/ 2134 Esas ve 2006/2156 Karar sayılı davada; **İstem konusu**: … Vergi Mahkemesinin … gün ve E: …, K. … sayılı kararının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek ilgili kararın temyizen bozulması istenmektedir. **Yargılama süreci**: … dava konusu olan ve

[301] Tebligat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin 21'inci md. "*Tüzel kişiler adına tebligatı almaya yetkili kişiler, herhangi bir sebeple mutat iş saatlerinde işyerinde bulunmamaları veya o sırada evrakı bizzat alamayacak bir halde olmaları durumunda tebliğ, tüzel kişinin o yerdeki sürekli çalışan memur veya müstahdemlerinden birine yapılır. (2) Ancak, kendisine tebliğ yapılacak memur veya müstahdemin, tüzel kişinin o yerdeki teşkilatı veya personeli içinde görev itibariyle tebligatın muhatabı olan tüzel kişinin temsilcisinden sonra gelen bir kimse veya evrak müdürü gibiesasen bu tür işlerle görevlendirilmiş bir kişi olması gereklidir. (3) Bu kişilerin de bulunmaması halinde, bu husus tebliğ mazbatasında belirtilir ve tebliğ, o yerdeki diğer bir memur veya müstahdeme yapılır*."

[302] Candan, **a. g. e**. , 2006 , s. 157.

[303] Aslı Aras, "Davada ve İcra Takibinde Usulsüz Tebligatın Re'sen Dikkate Alınması Gerekliliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 158, 2022, s. 194.

18.5.2005 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 25.5.2005 tarihine kadar dava açılması gerekirken, 16.6.2005 tarihinde kayda giren dilekçeyle açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Yasanın 15/1-b maddesi uyarınca süreaşımı nedeniyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, davanın 30 günlük yasal sürede açıldığını, 7 günlük sürenin ödeme emrine itirazla ilgili olduğunu, kendisinin ödeme emrine itiraz etmediğini, ödeme emri düzenlenmesine ilişkin davalı İdare kararıyla birlikte ödeme emirlerinin de iptalini talep ettiklerini, ödeme emirlerinin yasal olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Danıştay tarafından verilen kararda ise "…*bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde anayasal bir hak olan "hak arama hürriyetlerini" son derece dağınık mevzuat nedeniyle sonuna kadar kullanabilmelerini sağlamak ve kolaylaştırmak amacıyla, Devletin kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı veya idari makamların gösterilmesi, ayrıca sözkonusu başvurunun süresinin de belirtilmesi gerektiğinin bir Anayasal zorunluluk olduğu ve bu zorunluluğa Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında; "Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır." şeklindeki yorumla somutlaşan "hukuk devleti". ve "belirlilik" ilkelerinin de bir gereğidir. Bu bağlamda, Devletin bir kurumu olan vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme emrinde de, ödeme emrine karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik ise ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur. ... Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve E:..., K:... sayılı kararının bozulmasına, 13.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.*" hükmü oluşturulmuştur. İlgili karardan hareketle; Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan, idarenin işlemlerinde kişilere dava açma sürelerini

belirtmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Fakat olayda kişiye tebliğ edilen ödeme emrinde bu bilginin yer alamaması dolasıyla dava açma süresinin geçtiğinden söz edilememektedir. Ödeme emrinde dava açma süresine ilişkin bilgiye yer verilmemesi durumunda mükellefin hak arama özgürlüğü ile gelen, adil yargılanma hakkı ile devam edip mülkiyet hakkına kadar uzanan bir dizi temel hak ve özgürlüklerini kullanamamasına neden olmaktadır[304]. İlgili sürelerin hak düşürücü olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu durum hakkın kullanılmasının engellenmesine neden olacaktır .İdarenin mükelleflere Anayasa'nın 40/2'nci fıkrasına göre hangi süreler ve hangi mercilere başvuracaklarını bildirmesi bir anayasal zorunluluktur. Aksi takdirde kişiler ilgili bilgilerin eksikliği durumda dava açma süresini kaçırarak hak arama özgürlükleri ihlal edilecek olup ilgili Danıştay kararında da bu duruma karşı mükellef korunmuştur.

Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı'nın 19.02.2009 tarihli 2008/ 8544 Esas ve 2009/817 Karar sayılı davada; **İstem konusu**: Davacının banka hesabına uygulanan haczin iptali istemiyle dava açılmıştır. **Yargılama süreci**: Davacı, idare tarafından düzenlenen ödeme emrinde ilgili süreleri gösterilmemesi sebebiyle borca karşılık gerçekleştirilen haciz işleminin hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Danıştay kararı ise: Ödeme emirlerinin düzenleme ve tebliğ tarihleri ve anayasal ve yasal düzenlemelerde davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı yolundaki hükümler ile davalı İdarece hacze ilişkin davacıya yapılmış bir tebligat bulunduğu yolunda bir belge de ibraz edilmediği dikkate alınarak davacının temyiz istemi kabul edilmiştir, şeklindedir. Söz konusu karardan hareketle, Anayasanın 125'inci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilerek devamında ise idari işlemlere karşı açılacak olan davalarda sürenin yazılı bildirim ile başladığı belirtilmiştir. Kişilerin idari işlemlere karşı kaç gün içinde hangi mercilere başvuracaklarını yazılı bir bildirim ile bildirme yükümlülüğü vergi idaresine verilmiştir[305]. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda mükellefin hak düşürücü süreleri kaçırması sonucunda başvurma hakkının ihlal edilmesine neden olacaktır. Bu konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi tarafından 08.01.2009 tarihli 2011/ 1456 Esas ve 2009/6 Karar sayılı davada verilen bir kararda "… " *Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun*

[304] Gök, **a. g. e**. , s. 392.
[305] Emrah Özcan, "Dava Açma Süresi Gösterilmeyen Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresine İlişkin "Pozitif" ve "İdeal" Bir Değerlendirme" , **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2014, s. 280.

yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır" şeklindedir. Buna göre Devletin işlemlerine karşı hangi mercilere, hangi süreler içinde başvuracağının belirtilmesi yasayla olabileceği gibi, yasanın verdiği yetkiye dayanarak tüzük, yönetmelik gibi bir düzenleyici işlemle de yapılabilir. Anayasa'nın bu hükmü ile, Devlete verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğuna ilişkin olup, bu hususlara yönelik olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğünü içermemektedir. Dolayısıyla burada devletin işlemlerinde, hangi mercilere ve hangi süreler içinde başvurulacağını açıkça göstermesiyle ilgililerin yetkili makamlara süresini geçirmeden başvurarak hak arama özgürlüklerinin korunması amaçlanmaktadır…" hükmü yer alarak kişilerin hak arama özgürlüğünü güvence altına alınabilmesinin idare tarafından verilecek olan bilgiler ışığında gerçekleşeceği belirtilmiştir. Ödeme emri, kamu gücünü kullanan idarenin tek yanlı biçimde oluşturduğu idari bir işlemdir. Bu sebeple sınırsız yetki ve kamu gücüne sahip idarenin kişiye ne şekilde hareket edeceğini bildirmesi anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası ile zorunlu tutulmuştur. İdarenin işlemlerinde başvuru yollarının ve sürelerin belirtilmesi yükümlülüğü kişilerin temel haklarının korunmasına olanak sağlarken geniş anlamda da hak arama özgürlüklerinin korunması anlamı taşımaktadır[306]. Danıştay tarafından verilen kararda idarenin davacıya ilgili süreleri belirtmemesine karşılık gerçekleştirmiş olduğu haciz işleminin hukuka aykırı olduğu açıklanmış ve bunun sonucunda da davacıyı bilgilendirme yükümlülüğünü yerine getirmeyen idarenin davacının hak arama özgürlüğünü kullanmasına engel olduğu görülmüştür.

Konuyla ilgili olarak Danıştay tarafından verilmiş aksi yönde bir karar ise; Danıştay 9'uncu Daire Başkanlığı'nın 03.11.2010 tarihli 2008/ 559 Esas ve 2010/5801 Karar sayılı davada; ; **İstem konusu**: … davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde yazılı bulunması gereken esaslı şekil hatalarından nerede ve hangi sürede dava açılacağının yazılmamış olduğu anlaşıldığından ödeme emrinin şekil yönünden hükümsüz bir vesika haline geldiği gerekçesiyle kabul eden … Vergi Mahkemesinin … gün ve E: …, K. … sayılı kararının bozulması istenilmektedir. **Yargılama süreci**: Davacı adına 2006 yılına ait eğlence vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen 13.4.2007 tarihli ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde yazılı bulunması gereken esaslı şekil hatalarından nerede ve hangi sürede dava açılacağının yazılmamış olduğu

[306] Yeliz Şanlı Atay, " İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 96, 2011, s. 300.

anlaşıldığından ödeme emrinin şekil yönünden hükümsüz bir vesika haline geldiği gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının; dava açma yeri ve zamanının gösterilmemesinin ödeme emrini hükümsüz hale getirmeyeceği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Danıştay kararı ise; anayasal ve yasal kurallar karşısında, Anayasanın emredici kuralına rağmen başvuru yeri ve süresinin öngörülmemiş olmasına rağmen, adına ödeme emri düzenlenen davacı tarafından yasal süresinde ve usulüne uygun olarak açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken dava konusu ödeme emrinin şekil yönünden iptaline karar veren vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne karar vermiştir. Söz konusu kararda borçluya tebliğ edilen ödeme emrinde yer alması gereken dava açma süreleri ve yetkili yargı merci bilgilerine yer verilmemesi mükellefin bilgi alma hakkını kısıtlayarak diğer haklarının da kullanılmasına engel teşkil etmektedir. Mükellefe yapılan herhangi bir vergisel işleme karşılık bu işlemin yapılmasına neden olan bilgileri bilmesi kendisine sağlanan başvuru haklarını da bilmesine olanak sağlamaktadır[307]. Vergi idaresi tarafından yapılan bireysel işlemlere ve bunlar sonucunda alınan kararlara ilişkin mükellefin başvuru hakkı anayasal güvence altına alınmıştır. Mükellefin başvuru hakkını ve dava açma hakkını kullanabilmek için ödeme emrinde yetkili merci ve ilgili sürelerin idare tarafından belirtilme zorunluluğu bulunmaktadır[308]. İdare tarafından oluşturulan ve kişiye borç yükleyen ödeme emri belgesinde mükellefin yükümlülüklerini bildirdiği ölçüde haklarının da neler olduğuna yer vermesi mükellef haklarının etkin bir biçimde kullanılmasına olanak sağlayacaktır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesine karşın mükellef tarafından açılan davanın reddedilmesi durumu birçok Anayasa Mahkemesi kararı[309] tarafından mahkemeye erişim hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir[310]. Buradan hareketle Danıştay tarafından verilen kararda mükellef hakkının ihlal edildiği düşünülmektedir.

[307] Gökbel, **a. g. e.** , s. 39.
[308] T.C. Anayasası 40'ıncı md. 2'nci fıkrası.
[309] Anayasa Mahkemesi 26.06.2014 tarihli Akif Elektrik Müh. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, Başvuru No: 2012, 855 ; Benzer yönde bkz: Anayasa Mahkemesi 20.01.2016 tarihli Kommersan Kombassan Mermer Maden İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No:2013, 7114.
[310] Özge Aksoylu, " Anayasa Md. 40/2'nin Uygulanmasına İlişkin Belirsizliklerin K. 2022/1 Sayılı Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Değerlendirilmesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2023, s. 30.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletin vergilendirme faaliyetleri ile ortaya çıkan ve mükellefe kamu borcu olarak sunulan verginin mükellef tarafından zamanında ödenmesi kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanması adına büyük önem taşımaktadır. Anayasal bir borç olan vergi borcunun kanunlarda belirtildiği sürede ve şekilde muhatabı tarafından ödenmesi beklenilmektedir. Bu aşamada mükellefin borcu kendi isteğiyle ödememesi tahsilat sürecinin olağan şekilde işlememesine sebep olmaktadır. Mükellef tarafından kanun ve usullere uygun olarak ödenmeyen kamu alacağı için vergi idaresi kamu gelirlerinin korunması adına cebren tahsilat sürecini başlatacaktır.

Vergi idaresinin cebri tahsilat sürecine yönelik takip ve tahsil işlemlerine başlayabilmesi için öncelikle kamu alacağının usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili kamu alacağı için cebri tahsilat yapılması mümkün değildir. Usulüne uygun olarak oluşturulmuş ve fakat mükellefi tarafından zamanında ödenmemiş kamu borcu için Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesine göre ödeme emri tebliğ edilerek on beş gün içerisinde borcunu ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları istenmektedir. Bu kapsamda ödeme emri borçluya vadesi geçmiş borcun ödenmesi adına yapılan son uyarı niteliğinde olan bir davettir. Cebren tahsilatın ön şartını usulüne uygun oluşturulmuş ve muhatabına tebliğ edilmiş ödeme emri oluşturmaktadır. Mükellefe tebliğ edilmeyen veya kanunda belirtilen şekil ve unsurları içermeyen tebligat ile başlayan cebren tahsilat süreci en başından hukuka aykırılık oluşturacaktır. Şöyle ki sınırsız kamu gücüyle donatılmış idarenin mükellefe yönelik gerçekleştirdiği iş ve eylemlerine karşı haber verilmemesi sonucunda mükellefin bilgisiz oluşu hakkını aramasına engel olacaktır.

Devlet tarafından kamu alacağının tahsil edilmesindeki asıl işlev kamu hizmetlerinin eksiksiz ve hızlı bir biçimde sunulmaya sağlanmasıdır. Fakat mükellefin zamanında ödemediği veya ödemeyi reddettiği bu kamu borcunun tahsil edilmesi sırasında idare ile arasında birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Tarafların bu süreçte uyuşmazlık konusunu barışçıl çözüm yolları ile sağlayamadığı durumlarda yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın giderilmesi talebinde bulunma hakları vardır. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümlenmesinde özel bir konu olan ödeme emrine itiraz ile mükellef kendisine sunulan dava açma hakkını kullanarak varsa hukuka aykırı durumlarının giderilmesini talep edecektir. Yargı organları tarafından verilecek olan kararlar sonucunda da ilgili süreç kesin hükmüyle

sonuçlanacaktır. Fakat burada tarafların yapacağı takip ve tahsil masrafları, zaman ve emek maliyetleri ve ayrıca yargılama sürecinin uzun süreler içerisinde gerçekleşmesi ve oluşturacakları iş yükü yönünden oldukça masraflı bir yoldur.

Devletin cebren tahsilat sürecine başvurmasındaki amaç kamu alacağına hızlı bir şekilde kavuşmaktır. Fakat bu aşamada kişilerin genel hukuk düzeni içerisinde yer alan adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma ve başvuru hakkı gibi temel haklarının veya bu haklara bağlı olarak ortaya çıkan adil yargılanma hakkı, dava açma hakkı ve makul sürelerde yargılanma hakkı gibi özel haklarının ihlal edilmeden cebri tahsilatın işletilmesi gerekmektedir. Bu sebeple anayasa, kanun, uluslararası sözleşmeler ve diğer tali kaynaklarla güvence altına alınan mükellef haklarının uygulamada daha detaylı olarak açıklanarak vergi hukukunda özel bir kanunla yer verilmesi karmaşık hukuk mevzuatında mükellefin bilgi alması ve bilgiye hızlı ulaşması açısından makul olacağı düşünülmektedir.

Vergi idaresi tarafından ilgili borcun ödenmesi adına düzenlenen ödeme emrinin mükellefe tebliğ edilmesi sonucunda mükellef borcu ödemeyerek borca karşı dava açma hakkını kullanabilir. Mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu veya herhangi bir hak ihlaline yol açtığı düşüncesiyle Anayasanın 36'ncı maddesinde yer verilen hak arama özgürlüğünü kullanarak dava açıp ilgili ödeme emrinin iptalini isteyebilmektedir. Bu istek dava sonucuna göre hâkim tarafından kabul edildiği takdirde ödeme emrinin bir kısmı veya tamamı iptal edilmektedir. İlk derece mahkemelerinin vermiş oldukları bu kararlara üst mahkemelere başvurarak itiraz ve temyiz yolu açık olmakla birlikte taraflar istediği takdirde buna başvurma hakları bulunmaktadır. İdarenin sınırsız kamu gücüne dayanarak tesis ettiği bir işlem olan idari işlemlere karşı mükelleflerin korunması adına Anayasanın 125'nci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemelerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilerek dava açma hakkı korunmuştur. İdare tarafından borcun ödenmesi adına düzenlenen ödeme emrinin içeriğinde mükellefe hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve ilgili sürelerin belirtilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Anayasanın 40'ıncı maddesinde yer alan hükmün ödeme emrinin mükellef tarafından itiraz konusu olması halinde hak arama özgürlüğünü etkin bir biçimde kullanmasına imkân vermektedir. Ayrıca ilgili bilgilerin yer almaması mükellefin bilgi alma hakkını ihlal ederek etkili başvurma hakkını da engellemiş olacaktır. Buna yönelik ilgili çalışmanın son kısmında yer verilen yüksek mahkeme kararları incelendiğinde, gerçekleştirilen idari işlemin kanuna aykırı oluşturulduğu gerekçesiyle mükellefin

hakkının ihlal edildiği ve buna bağlı olarak ödeme emrinin iptal edilmesi kararları verilmiştir. Mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan bilgiler ışığında haklarını kullanacak olan mükellefin aksi durumunda dava açma sürelerini kaçırmasıyla hak kaybına sebep olacaktır. İdari Yargılama Usulü Kanun'un 7'nci maddesinde düzenlenen dava açma süreleri ile ilgili hükümlerde özel kanunlarda ayrı gösterilmeyen hallerde dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde ise bu süre otuz gün olarak düzenlenmiştir. Fakat 6183 Sayılı Kanununda genel dava açma süreleri dışında özel dava açma süreleri düzenlenerek ödeme emrine karşı dava açma süresi on beş gün olarak belirlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açma süresinin genel dava açma süresine karşı kısa olması mükelleflerin hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı olduğu düşünülmektedir. İlgili sürenin daha kısa tutulmasının amacı her ne kadar idarenin kamu alacağını sürüncemede bırakmadan hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak olsa da ilgili düzenleme mükellef hakları açısından incelendiğinde hakların kullanımını engellediği görülmektedir. Mükellefin karmaşık vergi sistemleri içerisinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı işlem yapma süresinin diğer durumlara göre kısa olması adil bir tutum değildir. Bu kapsamda düşüncemiz, ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin genel dava açma süreleri ile aynı olması gerekliliği olup bu şekilde mükellefin haklarını daha etkin kullanacağı bir zaman diliminin yaratılacağı fikrine varılmıştır.

Ödeme emrinin hukuki geçerlilik kazanmasının bir diğer önemli unsuru ise usulüne göre tebliğ edilmesinin gerekliliğidir. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde cebri tahsilat uygulanacak olan alacaklarının tahsilinin ilk aşamasının ödeme emrinin tebliği ile başlayacağını belirtmektedir. Mükellefe tebliğ edilmeden işlem yürütülerek alacağın tahsil edilmeye çalışılması mükellefin bilgi alma hakkını ihlal etmektedir. İdarenin usulüne göre yapacağı tebligat ile mükellef ilgili ödeme emrine karşı bilgilendirildikten sonra borcu ödeme veya itiraz ederek yargı yoluna başvurma hakkını etkili bir şekilde kullanabilecektir. Usulsüz tebliğ yapılması veya tebligatın hiç yapılmaması sonucunda mükellef idareye karşı dava açarak ilgili işlemin iptalini isteyebilir. Bu kapsamda ilgili çalışmada yer verilen Danıştay kararlarından hareketle usulsüz tebligat sonucu, ödeme emrinin hukuken doğmamış olduğu görüşü genel olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde oluşturulmuş ödeme emri yargıya iş yükü oluşturacak ve yargılanmanın gecikmesine yol açarak ek masraflara sebep olacaktır. Bu sebeple cebri tahsilatın başlatmasından yürütülmesine kadar geçen sürecin hukuka uygun,

kanunda yer alan usul ve şekil şartlarına göre yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde çalışmada yer verilen dava sonuçlarında görüleceği üzere kamu alacağının tahsilatının zorlaşmasına veya gecikmesine neden olmaktadır. Özellikle enflasyonist baskıların yaşandığı dönemlerde bu tarz gecikmeler elde edilmesi beklenen ekonomik değerde kayıplara sebebiyet verdiğinden önemli bir husustur.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanması mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebileceği bir alan olması sebebiyle bu yetkinin keyfi kullanımının önüne geçilmesi ancak kapsamlı bir şekilde oluşturulmuş mükellef hakları ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak olan sıkı bir denetimle mümkündür. Devletin gerçekleştirmiş olduğu idari işlemlerinin kanunlarla denetim altına alınması hukuk devleti olmanın bir gerekliliğidir. Bu kapsamda mükelleflerin bu işlemlere karşı yasal düzenlemelerde yer verilen hakları ile güvence altına alınması sosyal düzen içerisindeki kaos ortamını engellemektedir. Mükelleflere sunulan bu haklar ile idarenin keyfi işlemlerine önüne geçilerek devletin kamu gücü dolayısıyla sahip olduğu sınırsız yetkiye karşı mükellef korunacaktır. Ödeme emrine karşı yapılacak olan işlemlerde mükellefe sunulan dava açma hakkı kapsamında çalışmada yer verilen dava sonuçlarında, mükellef hakkına yönelen ihlallere karşı ilgili ödeme emrinin iptali istenmiş veya işlemin geçersiz olduğu hükümleri verilmiştir. Mükellefin haklarına yönelik ihlallerin engellendiği dava sonuçlarında idarenin eylem ve işlemlerine karşı da mükellefin korunduğu görülmektedir.

Vergi idaresi tarafından vergisel işlemlerin yürütülmesi sırasında öncelikli olarak mükellef haklarının gözetilmesi ve bu hakların korunarak vergilendirme faaliyetlerine başlanılması gerekliliği düşünülmektedir. Aksi takdirde yapılan işlemler en başından hukuka aykırılık oluşturacağından mükellefin vergi idaresine güven duygusunu zedeleyecektir. Söz konusu vergilerin hukuki cebir altında ve kişilerin tasarrufları üzerinden alındığı düşünüldüğü zaman bu durum mükellefin vergi ödeme tutumunu olumsuz yönde etkileyerek idareyi yine cebri tahsilat yoluna başvurmaya sevk edecek ve bu kısır döngü sürekli devam etmek durumda kalacaktır. Bu sebeple vergisel düzenlemelerde mükellefe sunulan ödev ve yükümlülüklerin yanı sıra hukuk devleti olmanın bir gereği olarak hak ve özgürlüklerinde aynı aşamada denge altına alınması gerekmektedir. Bu şekilde mükellef odaklı yaklaşım ile vergiye gönüllü uyum artarak kamu alacağının cebren takip ve tahsil sürecine girmeden hızlı bir şekilde hazineye kazandırılması sağlanacaktır.

Sonuç kısmında yer verilen bilgiler ışığında idarenin tek yanlı düzenlediği idari işlemler özelindeki ödeme emri belgesine karşı mükellefin ne şekilde hareket etmesi gerektiği, ilgili belge özelinde mükellefi idarenin sınırsız yetkisine karşı koruyacak olan haklarının neler olduğuna ve ayrıca idarenin ilgili borcu eksiksiz ve hızlı bir biçimde nasıl tahsil edeceği açıklanmıştır. Bu kapsamda ilgili çalışmada yer verilen değerlendirmeler sonucunda şu öneriler ortaya çıkmaktadır;

1) 6183 Sayılı Kanun'da ödeme emrinde yer verilen mal bildirimi konusu kapsamında kişinin mallarını beyan etmesi yasal bir zorunluluk olarak sayılmış hatta mal bildiriminde bulunmayanların hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmü oluşturulmuştur. Her ne kadar kanunda belirtilen hapis cezası hükmü kişilerin borcundan dolayı değil de yalnızca sözleşmeden doğan yükümlülüklerinin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıksa da bu uygulama mükellef haklarına aykırılık içermektedir. Bu konuda bizim düşüncemiz ise ilgili kanunda hapis cezası yerine caydırıcı para cezaları getirilmesi yönündedir. İlgili yaptırım sonucunda mükellef, yalnızca mal bildirimi yapmadığı sebebiyle özgürlüğünden alıkonmak yerine caydırıcı para cezaları ile karşı karşıya kalmasının mükellef haklarının korunması kapsamında daha makul olacağını düşünmekteyiz.

2) Mal bildirimi konusunda ulaştığımız bir diğer sorun ise; 6183 Sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde yer verilen ödeme emrine itiraz edilmesi durumunda mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü ortadan kalkacağı durumdur. Burada kanun maddesi, ancak davanın reddi ile sonuçlanması halinde mal bildirimi yapılmasının zorunluluk teşkil edeceğini açıklamıştır. Fakat dava sürecince yürütme kendiliğinden durmamakta ve buna bağlı olarak borçlu yürütmeyi durdurma talebinde bulunmadığı sürece cebri tahsilat işlemleri devam etmektedir. Aynı zamanda yürütmenin durdurulması talebi için ortada kesin olarak hukuka aykırılığın oluştuğu durumlar aranmaktadır. Bu kapsamda yürütmeyi durdurma talebi alınmamış dava sürecinde devam eden cebri tahsilatta, mal bildiriminde sayılan malvarlığı kamu alacağının korunması adına doğru bir adım olup ödeme emrine itiraz edilmesi durumunda mal bildiriminde bulunma yükümlülüğün kaldırılmasının kamu alacağının korunması adına dezavantaj yarattığını düşünmekteyiz. Bu sebeple mal bildiriminin yapılması her aşamada zorunlu hale getirilerek kamu alacağının güvenliği sağlanmalıdır.

3) Ödeme emrine ilişkin bir diğer önemli konu ise tebliğ işlemidir. Tebligatın usulsüz yapılması durumunda ödeme emri belgesinin yok hükmünde sayılması gerektiği Danıştay tarafından görüş birliği içerisindedir. Bu kapsamda tebliğ ile

alakalı Vergi Usul Kanunun 94'üncü maddesinin ek kısmında yer verilen "*Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsdahdemlerinden birine yapılır*" ifadesi ile muhatabı dışındaki kimselere de tebliğin yapılabileceği açıktır. Fakat ödeme emrine karşı işlem yapma sürelerinin tebliğ ile başlaması ve aynı zamanda bu sürelerinin hak düşürücü süreler olması sebebiyle mükellef dışındaki kimselere yapılan tebligat, kişinin hak arama özgürlüğünü ve buna bağlı olarak ortaya çıkan diğer anayasal haklarının da kullanılmasına engel olacaktır. Şöyle ki vergi idaresi tarafından uygulanan e-tebligat ile mükelleflere tebliğin yapıldığına dair mesaj gelmektedir. Fakat muhatabı dışında kimselere yapılan tebligat, mükellefin kişisel bilgilerinin gizliliği hakkını ihlal etmektedir. Bu sebeple teknolojinin hızla geliştiği bu dönemde elektronik ortamda tebliğ ile alakalı çalışmalar daha kapsamlı yürütülerek en azından mükellef dışındaki kimselere tebligat yapılmadan bir süre önce mükellefin elektronik ortamda bilgilendirilmesinin sağlanması daha yerinde olacağı düşünülmektedir.

4) Mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilen ödeme emri belgesine karşı on beş günlük süre içerisinde borcu ödeme, borcu ödememe (mal bildiriminde bulunma) ve ödeme emrine karşı itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Fakat genel dava açma süreleri Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış gün ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Buna karşın ödeme emrine karşı dava açma süresi özel dava açma sürelerinde düzenlenerek on beş gün olarak belirtilmiştir. Şöyle ki her ne kadar ödeme emri belgesinde mükellefin ilgili belgeye karşı yapacak olduğu işlemler açıkça belirtilmiş olsa mükellef hakları açısından bakıldığında genel dava açma sürelerine karşı kısa tutulmuş olmasının uygun olmadığı görüşündeyiz. En azından ilgili sürenin genel dava açma süreleri ile aynı olması gerektiği mükellef haklarının etkin kullanılması açısından daha yerinde olacaktır.

5) Ödeme emrine karşı dava açma sürelerinin kısa olmasına karşı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin ne şekilde işleyeceği ifadesine yer verilmemiş ve bu konu doktrinde tartışmalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum da mükellefin aleyhine sonuçlar doğurabilmekte ve bilgi eksiliği sebebiyle kaos ortamı yaratabilmektedir. Sayılan sebeplerden dolayı borçluların mağdur edilmemesi ve hak arama hürriyetlerini etkin biçimde kullanabilmeleri ancak ilgili kanunda yapılacak olan açıkça düzenlemeler ile mevcuttur. Bu sebeple AATUHK'da mücbir sebeplerin varlığı halinde dava açma

sürelerinin ne şekilde işleyeceğine yönelik düzenlemelerin ivedi bir şekilde hazırlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

6) Ödeme emrine karşı, idari yollara başvurulup başvurulamayacağı konusu uygulamada ve doktrinde tartışmalı olarak karşımıza çıkmaktadır. İncelendiğimiz konu hakkındaki fikrimiz ise; hata düzeltme yolunun hukuksal çerçevede her ne kadar tarh aşamasında veya tahsil aşamasından sonra başvurulabileceğine dair bir düzenleme olmuş olsa da uygulamanın özü vergi uyuşmazlıklarının hızlı bir biçimde sonuçlandırılmasıdır. Bu sebeple tahsil aşamasından çok sonra dahi hata düzeltmeye başvuru imkanı varken ödeme emrinin tebliği sırasında bu yolun kullanılmamasını doğru bulmamaktayız. Bu sebeple ödeme emrinde VUK 117 ve 118'inci maddeler arasında sayılan hatalardan birinin meydana gelmesi ile mükellefin hata düzeltme yoluna başvurabilme imkanı tanınmalıdır. Bu kapsamda VUK'ta yer alan hata düzeltme konusuna 6183 Sayılı AATUHK'da yer verilen ödeme emrine bir atıf yapılması veya ilgili kanunda özel bir fıkra ile yer verilmesi doktrinde tartışmalı olan konuyu çözümleyecektir. Ayrıca ödeme emri belgesinde de hata düzeltme başvurusunun koşul ve kapsamına yer verilerek mükellef bilgilendirilmeli ve bu yol için dava açma süresini etkilemeyecek azami bir süre tanınmalıdır. Bunun sebebi ise mükellefin idareye başvurması ile idarenin cevap verme süresi beklenirken dava açma hakkının kaybolmaması ve olağan bir hak kaybının önüne geçmektir. Mükellef ve idare arasında bu konu özelinde ortaya çıkacak olan uyuşmazlıklarda tarafların yapacağı harcamaların ve zaman maliyetlerinde önüne geçecek olan uygulama sonucunda kamu alacağının daha hızlı tahsil edilmesine olanak sağlayacaktır.

7) Çalışmamızda ödeme emrine itiraz özelinde incelediğimiz bir diğer konu olan mükellef hakları kapsamında düşüncemiz ise mevzuatta karışık olarak yer verilen mükellef haklarının özel bir kanunla düzenlenerek tek bir başlık altında toplanması mükelleflerin haklarının neler olduğu konusunda tek bir kaynaktan ve daha hızlı bilgiye ulaşması sağlanmalıdır. Aynı zamanda vergisel düzenlenmelerde mükellefin yükümlülüklerinin ön planda olduğu sistemler yerine mükellef haklarının korunduğu ve kullanılmasına imkan tanındığı vergi sistemlerinin oluşturulması vergiye gönüllü uyumu arttırarak alacağın daha hızlı hazineye aktarılmasını sağlayacaktır.

8) Cebren tahsilat sürecine ilişkin uygulanan 6183 Sayılı AATUHK'un 58'inci maddesinde yer verilen davaların en geç on beş gün içerisinde sonuçlandırılması gerektiği öngörülmüştür. Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak dava dilekçelerinin taraflara

tebliğinin yapılması zorunlu olup tarafların da bu dilekçeye cevap verme sürelerinin otuz gün olması göz önüne alındığında davaların sonuçlandırılması için verilen on beş günlük süre yetersizdir. Kanun maddesinde düzenlenen bu çelişkili durumun ortadan kaldırılması için öncelikle fikrimiz davaların sonuçlandırılmasına dair verilen sürenin, tarafların dilekçelere cevap verdiği tarihten itibaren başlamasının daha yerinde olacağıdır. Ayrıca yine de ortaya çıkan durumda on beş günlük sürenin çok kısa olması sebebiyle mahkeme tarafından verilecek kararların daha makul ve yeterli olması için bu süreye yönelik de bir düzenleme yapılmasının daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

9) Ödeme emrine ilişkin yüksek mahkeme kararlarının incelendiği son bölümde ise karşılaştığımız durum, vergi idaresinin ödeme emrine ilişkin şekil şartlarını eksik yerine getirmesiyle açılan davalardaki sonuçlar genel itibariyle mükellefin korunması adına, yapılan işlemin hukuka aykırı olduğuna dair verilmiştir. İş yükünün fazla olduğu ve bu sebeple yargılamanın uzun sürdüğü vergi yargısında, bu gibi davalar özelinde oluşturulacak komisyon ile ilgili işlemin iptalinin kararının hızlıca verilmesi takip masraflarını en aza indirgeyerek vergi yargısının da yükünü azaltmaya yardımcı olacaktır.

10) Devletin, kamusal ihtiyaçlarını karşılaması sırasında ki en önemli gelir kaynağı kamu alacaklarıdır. İlgili alacağın olağan yollardan tahsil edilememesi ile başlayan cebren tahsilat sürecinde her ne kadar amaç kamu alacağına hızlı ulaşarak kamusal hizmetlerin devamlılığını sağlanmak olsa da bu kapsamda ödeme emri ile ilgili olarak yukarıda yer verdiğimiz hususlarda hukuka aykırılıklar söz konusudur. Bu kapsamdaki düşüncemiz 6183 Sayılı Kanunun yaklaşık yetmiş yıldır uygulanan ve en az değişikliğe uğrayan eski bir kanun olması dolayısıyla yukarıdaki sunduğumuz öneriler kapsamında günün koşullarına göre yeniden revize edilmesi ve ödeme emrine ilişkin unsurların da mükellefin hak arama özgürlüğü çerçevesinde güncellenmesi gerektiği yönündedir.

KAYNAKÇA

Akman Solak, İnci. “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Yeni Bir Örnek:

Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2016, 267-282.

Aksoylu, Özge. " Anayasa Md. 40/2'nin Uygulanmasına İlişkin Belirsizliklerin K. 2022/1 Sayılı Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Değerlendirilmesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2023, ss. 23-75.

Akyazan, Ahmet Emrah . "**Maddi Açıdan İdari İşlemler**", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009, ss. 220-240.

Albayrak, Hakan ve Serkan Ağar, "Tasarrufun İptali Davalarının Kamu İcra Hukuku ve Genel İcra Hukuku Çerçevesinde Özel Dava Şartları Bakımından Karşılaştırılması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 124, 2016, ss. 434-482.

Alptekin, Volkan. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Apalı, İbrahim. "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Hükümleri Çerçevesinde Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 142, 2017, ss. 257-272.

Aras, Aslı. "Davada ve İcra Takibinde Usulsüz Tebligatın Re'sen Dikkate Alınması Gerekliliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 158, 2022, ss. 191-211.

Armağan, Ramazan. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, 2009, ss. 199-218.

Arslan, Çetin. " Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faizi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 75, Sayı: 440, 2003, ss. 65-88.

Arslaner, Hakan ve Demet Akdeniz, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinde Yer Alan Suçlarda Maddi Unsurun Varlığı", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 95, 2014, ss. 91-113.

Arslaner, Hakan. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu" , **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı: 17, 2016, ss. 273-300.

Arslan, Mehmet ve Mine Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 24, 2015, ss. 21-43.

Arslan, Mehmet ve Mine Biniş "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 14, Cilt: 1, 2016, ss. 300-317.

Ay, Hakan ve Tülay Baran, "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemi ve Bir Değerlendirme", **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 21, s. 2014, ss. 46-68.

Aydın, Alper. "Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hakim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme ", **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 2023, ss. 449-466.

Atak, Okan. **Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Bakar, Feride. "**Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011.

Baker Qc, Philip. The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law, https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Equality-Principles-in-United-Kingdom-Taxation-Law.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2024).

Batun, Mehmet. "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, 2009, ss. 136-143.

Bedir, Serap, Dilek Özdemir ve Abdulkadir Ateş, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2016.

Bilici, Nurettin . **Vergi Hukuku**, 23.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 54. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2023.

Bozdoğan, Mine Nur ve Gonca Bıyık, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlenmesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 6, 2017, ss. 11-27.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, 2012, ss. 116-127.

Buhur, Sami. "Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 381, 2013, ss. 111-114.

Canbay Tülin ve Güneş Çetin Gerger, Batı'da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkiler, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2012, ss. 159-194.

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 3. Baskı, 2006.

Candan, Turgut. **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Ceylan, Mahmut. "İdari Yargıda Delil Serbestisi İlkesi" , **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2018, ss. 325-341.

Christians, Allison, "Taxpayer Rights in Canada" (October 17, 2016). "**Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights**", César Alejandro Ruiz Jiménez, https://ssrn.com/abstract=2797381 (Erişim Tarihi: 27.02.2024).

Çakır, Erdem Utku. "Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları", **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 184, 2020, ss. 943-978.

Çaptuğ, Mehpare ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, "İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Şeref ERTAŞ'a Armağan**, Cilt: 19, Özel Sayı, 2017.

Çelik, Binnur. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Çetin Gerger, Güneş. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum** , Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.

Çetin Gerger, Güneş ve Ramazan Gökbunar, "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, ss. 23-45.

Çelik Şeşen, Hülya. "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 16, 2017, ss. 1-17.

Demirbaş Aksüt, Burcu. "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 257-312.

Dilemre Öden, Begüm. "Güncel Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10 , Sayı: 1, 2023, ss. 39-60.

Dönmez, Recai. "Vergi Yönetimin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler", **Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 1997, ss. 393-402.

Durdu, Muhammet. "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, ss. 589-623.

Egeli, Haluk ve Mehmet DAĞ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, 2012, ss. 13-146.

Ekmekçi, Esra, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı ve Gamze Gümüşkaya, " Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler", **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt: 78, Sayı: 2, ss. 1069-1138.

Engin, İsmail ve Serdar Şahin, **Maliye ve Vergi Hukuku Ders Notları**, 4. Baskı, Kuram Kitap, Kocaeli, 2017.

Eraslan, Yunus ve Ümit Süleyman Üstün, "İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2018, ss. 149-187.

Eroğlu Durkal, Müzeyyen. "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, ss. 279-313.

Gelir İdaresi Başkanlığı, "**Ödeme Emrine Karşı Yapılacak Olan İşlemler**", Yayın No: 318, Temmuz 2019.

Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 69.

Gerçek, Adnan**. Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.

Gınalı, Ayşe. " Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 105, 2011, ss. 271-278.

Gökbel, Doğan. **Mükellef Hakları**, Nisa Kitabevi, Eskişehir, 2019.

Gök, Özgecan. "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 381-433.

Görkemli, Burcu . "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları", **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 75, Sayı: 3, 2017, ss. 101-127.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan**, Kısa İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 36. Basım, 2017.

Gülçür, Abdulkadir. "AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Karaları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 1, 2018, ss. 149-175.

Gümüş, Veysel. "Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve Ittıla Faktörü", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2013, ss. 203-219.

Greenbaum, Abe. "Taxpayer Bills of Rights 1 And 2: A Charter to be Followed By The Rest of The World or Just Another Attack on The Tax Authority?", **Australian Taxation Studies Program The University of New South Wales**, 1997, ss. 138- 163. http://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1997/7.pdf (E.T. 28.02.2024).

Hasoğlu, Aynur . "Danıştay Kararları Işığında İdare Hukuku'nda Sebep İkamesi Kavramı", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, ss. 147-173.

Her Majesty's Revenue and Customs- HMRC, "**Your Charter**", https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/charter/charter.pdf s. 1-4. (Erişim Tarihi: 29.02.2024).

Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı, "Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", **Eskişehir OsmanGazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 3, 2020, ss. 1061-1080.

James, Simon, Kristina Murphy, Monika Reinhart. The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration, The Australlian National University Centre for Tax System Integrity, Çalışma Kâğıdı: 62, 2005, ss. 1-21. https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154905/1/62.pdf (Erişim Tarihi: 26.02.2024).

Kara, Seyfettin . "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 2, 2017, ss. 269-281.

Karaca, Coşkun ve Bünyamin Demirgil, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, ss. 365-381.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2014, ss. 1259-1308.

Karakuş Büyükben, Neslihan ve Hasan Hüseyin Bayraklı, "Kamu İcra Hukukundaki Mal Bildirimi Yükümlülüğünün İsviçre Hukuku İle Mukayeseli Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi** Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2023, ss. 485-522.

Karakuş, Hasan. "**Türk Vergi Hukuku'nda Ödeme Emri Müessesesi ve Analizi",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Karataş Durmuş, Neslihan. "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı: 1, 2016, ss. 47-76.

Karataş Durmuş, Neslihan. "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, 2016, ss. 99-122.

Kaşıkçı, Mahmut. "Vergisel Alacaklar Yönünden "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun "un 60. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan "Mal Bildiriminde Bulunmamak Suçu" ve Konunun Uygulamada Yarattığı Sorunlar Hakkında Bir İnceleme", **Yargı Dünyası Dergisi**, Sayı: 124, 2006, ss. 9-18.

Kılıç, Ramazan ve Demet Şekerci, "Türk Vergi Hukuku'nda Mücbir Sebep ve Zor Durum", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs, Antalya, 2015, ss. 843-870.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018.

Kısa, Ökkeş ve Kadir Kartalcı, " Mükellef Haklarının Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi", **Ekonomi Maliye İşletme Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2022, ss. 15-32.

Kızıltoprak, Özgür. "Türk Vergi Sisteminde Ödeme Emrine İtiraz", **İktisadi ve İdari Bilimlerde Araştırma ve Değerlendirmeler**, Ed. Ferhat Çıtak, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 173-188.

Koçak, Muhsin. **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Moosa, Fareed, "Will the Tax Ombud be an Effective Protector of Taxpayers' Rights?", **HSOA Journal of Forensic, Legal & Investigative Sciences**, Volume 3, Issue 1, 2017, ss. 1-7.

Muter, Naci B. , A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Emek Yayıncılık, Manisa, 2012.

OECD, **Taxpayers' Rights and Obligations**, 1990, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (Erişim Tarihi: 21.09.2023).

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020.

Ortaç, Fevzi Rıfat ve Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2016, ss. 1-22.

Öncel, Mualla, Nami Çağlayan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Cilt: 1, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.

Öncel, Mualla Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

Öncel, Mualla Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 29. Baskı, Doruk Kitabevi, Ankara, 2020.

Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Cilt: 1, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Öz, Ersan ve Bülent Demirtaşoğlu, "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 10, 2012, ss. 35-68.

Öz Ersan ve Cansu Sevinç Ceyhan , "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili: 6183 Sayılı Kanun'da Haciz ve Satış Uygulamalarının Analizi", **5. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı**, Cilt: 2: Ekonomik Araştırmalar, Niğde, 26-29 Ekim 2018,

Özcan, Emrah . "Dava Açma Süresi Gösterilmeyen Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresine İlişkin "Pozitif" ve "İdeal" Bir Değerlendirme" , **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2014, ss. 271-286.

Öztürk, Ahmet. "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 140, 2017, ss. 57-68.

Öztürk, Alper. "Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Genel İcra ve Vergi İcra Hukuku Bakımından Karşılaştırmalı İncelenmesi " , **Gümrük Ticaret Dergisi**, Cilt: 8 ,Sayı: 26, 2021, ss. 12-38.

Özen İnci, Zekiye. "Kamu İcra Hukukunda Mal Bildirimine İlişkin Yükümlülükler ve Bu Yükümlülüklere Uymamanın Cezai Sonuçları", **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl: 75, Sayı: 1, 2010, ss. 65-116.

Özer, Murat. **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Özkan Kerimoğlu, Zekiye Nur. **Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Celepler Yayıncılık, Trabzon, 2019.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Celepler Yayınevi, Trabzon, 2023.

Rençber, Altan. **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015

Sancakdar, Oğuz. **İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Sandalcı, Ulvi. " Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması**"**, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2022, ss. 332-356.

Saraçoğlu, Fatih ve Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Saraçoğlu, Fatih ve Melike Rana Dayıoğlu, "Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2019, ss. 141-158.

Sarıcaoğlu, Ercan. "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda "Böyle Bir Borcun Bulunmadığı" İddiasına Yönelik Kapsam Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 382, 2020, ss. 74-98.

Saygın, Özgür. "Vergi Gelirlerinin Değerinin Korunmasında Gecikme Zammı Oranının Rolü: Bir Optimal Oran Süresi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 63, 2020, ss. 256-272

Serim, Nilgün. "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Mal Bildirimi- Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Yaptırımı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 58 Sayı: 2, 2008, ss. 1-22.

Söyler, Yasin. "İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergis**i, Sayı: 31, 2017, ss. 533-566.

Şanlı Atay, Yeliz. " İdari İşlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 96, 2011, ss. 293-318.

Tosun, Ayşe Nil ve Engin Özden, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği" , **Maliye Dergisi** , Sayı: 166, 2014, **s**s. 286-298.

Tosuner, Mehmet ve Ahmet İnneci, "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 174, 2016, ss. 402-430.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014.

Tüğen, Kamil ve Fatma Akkaş, "6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf İle Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat", **İzmir YMMO Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2020, ss. 23-34.

Uzun Çam, Mine. **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Uzun Çam, Mine. "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2017, ss. 177-206.

Üyümez, Mustafa Erkan ve Müslüm Gümüş, "Vergi Yargısı İş Yükünün Etkinlik Bağlamında İncelenmesi", **Uluslararası Sosyal Bilimler ve Kültürel Çalısmalar Sempozyumu,** , 2016, ss. 172-185.

Vanistendael, Frans. "Legal Framework for Taxation", **Tax Law Design and Drafting**, (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), 1996. https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf (Erişim Tarihi: 29.02.2024).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri, s. 2, https://mtsfrm.vdk.gov.tr/Kaynak/M%C3%BCkellefHaklar%C4%B1T%C3%9CRK%C3%87E.pdf (Erişim tarihi: 19.09.2023).

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul, 2006.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat . "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, 2012, ss. 43-56.

Yıldız, Hayrettin. "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2013, ss. 130-154.

Yıldız, Seyfi ve Muhammed Kemal Bostan, "Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Yargı Sisteminin Gelişimi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2017, ss. 107-126.

Yurtsever, Hatice. "Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, cilt: 23, Sayı: 2, 2016, ss. 451-466.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

Yücesoy, Uluğ İlve. **Vergi İcra Hukuku'nda Ödeme Emri ve Sonuçları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T.C Resmi Gazete,** 8469, 27 Temmuz 1953.

Internal Revenue Service, https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 28.02.2024).

Internal Revenue Service, Local Taxpayer Advocate, https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 28.02.2024).

Internal Revenue Service, Your Rights as a Taxpayer,

https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (Erişim Tarihi: 28.02.2024).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2024).

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (2003), **T.C Resmi Gazete**, 25269, 24 Ekim 2003.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (1982), **T.C Resmi Gazete**, 17580, 6 Ocak 1982.

Danıştay Dokuzuncu Daire Esas No : 2006/2331 Karar No : 2006/4730 , **Danıştay Dergisi**, Sayı: 115, ss. 302-304.

Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı, Karar No: 2016/72, http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html (Erişim Tarihi: 04.05.2020).

Danıştay Kanunu (1982), **T.C Resmi Gazete**, 17580, 6 Ocak 1982.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), **T.C Resmi Gazete**,17580, 6 Ocak 1982,

Tebligat Kanunu, (1959), **T.C Resmi Gazete**, 10139, 11 Şubat 1959.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, **T.C. Resmi Gazete**, 17863, 9 Kasım 1982.

Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C Resmi Gazete**, 10703, 4 Ocak 1961.