

**Altan RENÇBER**  
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Mali Hukuk A.B.D.

# **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	VII
İÇİNDEKİLER .....	IX
KISALTMALAR CETVELİ .....	XXI
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR VE İLKELER

I. ÖZEL HUKUKTA ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAM VE İLKELER.....	5
A. Kavramlar.....	5
1. Borç İlişkisi .....	5
a. Borç İlişkisinin Konusu: Edim.....	7
b. Borç İlişkisinin İçerdiği Asli Hak .....	7
c. Borç İlişkisinin İçerdiği Fer'i Haklar .....	8
aa. Faiz .....	8
bb. Cezai Şart .....	8
cc. Teminat .....	8
dd. Dava ve Takip Masrafları.....	8
d. Borç İlişkisinin Tarafları: Borçlu ve Alacaklı .....	9

2. Alacak Hakkı ve Talep.....	9
3. Sorumluluk .....	10
4. İcra Hukuku.....	10
B. İlkeler.....	12
1. Ferdi Sorumluluk İlkesi .....	12
2. Ayni Sorumluluk İlkesi .....	12
3. Tam Sorumluluk İlkesi.....	13
4. Kıymet İtibariyle Sorumluluk İlkesi .....	14
II. KAMU HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAM VE İLKELER.....	14
A. Kavramlar.....	14
1. Kamu Alacağı .....	15
a. Kamu Alacaklarının Önemi .....	16
b. Kamu Alacağı Olma Kriterleri .....	17
aa. Alacağın Aidiyeti Kriteri .....	17
bb. Alacağın Niteliği Kriteri .....	19
(1) Asli Nitelikteki Kamu Alacakları.....	19
(2) Fer'i Nitelikteki Kamu Alacakları.....	24
(3) Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları .....	27
(4) Takip Masrafları .....	30
2. Vergi İcra Hukuku .....	30
a. Türkiye’de Vergi İcra Hukukunun Tarihsel Gelişimi .....	32
aa. Tahsili Emval Kanunu Öncesi Dönem.....	32
(1) İltizam Usulü .....	33
(2) İhale Usulü .....	33
(3) Halk Temsilcileri Yoluyla Tahsil Usulü .....	34
bb. Tahsili Emval Kanunu Dönemi.....	34
cc. Tahsili Emval Kanunu’nun Yetersizliği ve 6183 Sayılı Kanunu Hazırlayan Nedenler.....	35
b. Vergi İcra Hukukunun Anayasal Temelleri.....	36
c. Vergi İcra Hukuku ile İcra-İflas Hukukunun Karşılaştırılması .....	38

B. İlkeler.....	41
1. Aynı Sorumluluk İlkesi .....	41
2. Kıymet İtibariyle Sorumluluk İlkesi.....	42
3. Ferdi Sorumluluk İlkesi .....	42
4. Borçluya Kolaylık Sağlanması İlkesi.....	43
5. Kamu Alacağının Önceliği İlkesi .....	43
6. Kamu Alacağının Güvenceye Alınması İlkesi.....	43
7. Tahsilatta İktisadilik İlkesi .....	44

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA ÖDEME EMRİNİN ÖZELLİKLERİ VE TEBLİĞİ

I. ÖDEME EMRİ KAVRAMI .....	45
II. ÖDEME EMRİNİN HUKUKSAL NİTELİĞİ .....	47
A. İdari İşlem Kavramı .....	47
B. Bireysel İdari İşlemlerin Türleri Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi.....	48
C. Bireysel İdari İşlemlerin Özellikleri .....	49
1. Re'sen İcra Edilebilirlik.....	49
2. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma.....	51
D. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Ödeme Emrinin İncelenmesi.....	52
1. Sebep Unsuru .....	53
2. Yetki Unsuru.....	56
a. Konu Açısından Yetki.....	57
b. Yer Açısından Yetki .....	58
c. Zaman Açısından Yetki.....	60
3. Şekil Unsuru .....	61
4. Konu Unsuru .....	65
5. Amaç Unsuru .....	66

III. ÖDEME EMRİNİN MUHATABI.....	67
IV. ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİ .....	69
A. Tebliğ Kavramı.....	70
B. Ödeme Emrinin Tebliği.....	70
1. Ödeme Emrinin Tebliğ Edileceği Kişiler .....	71
a. Gerçek Kişiler.....	71
b. Tüzel Kişiler .....	74
c. Kamu Kuruluşları.....	75
d. Yabancı Ülkelerde Bulunan Kişiler .....	75
e. Er ve Erat.....	76
2. Tebliğ Yöntemleri.....	77
a. Posta ile Tebliğ .....	77
b. Memur Vasıtası ile Tebliğ .....	79
c. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ.....	80
d. İlan Yoluyla Tebliğ.....	80
e. Elektronik Ortamda Tebliğ.....	82
f. Belediye Sınırları Dışındaki Köylerde Ödeme Emrinin Tebliği.....	83
3. Borçluya Ait Malları Elinde Bulunduranlara Tebliğ .....	85

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİNDEN SONRA BORÇLUNUN BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR

I. BORCUN ÖDENMESİ.....	87
II. MAL BİLDİRİMİNDE BULUNULMASI.....	87
A. Mal Bildirimi Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	88
B. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması Durumunda Mal Bildirimi .....	89
1. Mal Bildiriminin Şekli .....	91
2. Mal Bildiriminin Kapsamı.....	91

---

3. Köylerde Mal Bildirimi .....	95
4. Mal Bildiriminde Bulunulmamasının Sonuçları .....	96
a. Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller .....	99
b. Tüzel Kişilerin Mal Bildiriminde Bulunmaması .....	100
c. Hapsen Tazyik Kararlarının Alternatif Bir Yaptırıma Çevrilmesi Sorunsalı .....	102
d. Yasama Dokunulmazlığına Sahip Olan Kişilerin Mal Bildiriminde Bulunmaması .....	103
e. Hapsen Tazyik Kararlarının Anayasaya Uygunluk Açısından İrdelenmesi .....	104
f. Mal Bildiriminde Bulunmamanın Yaptırımının İcra ve İflas Kanunu'ndaki Tazyik Hapsi ile karşılaştırılması .....	106
g. Tazyik Hapsi Açısından Ortaya Çıkan Usuli Bazı Sorunlar .....	109
5. Gerçeğe Aykırı Bildirim .....	110
6. Mal Edinme ve Mal Artmalarının Bildirilmemesi .....	113
III. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINA BAŞVURULMASI .....	114
A. Vergi Hatalarını Düzeltme Yoluna Başvurulması .....	114
1. Genel Olarak .....	115
2. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme Yoluna Başvurulması .....	117
B. Üst Makamlara Başvurulması .....	121
1. Genel Olarak .....	121
2. Ödeme Emrine Karşı Üst Makama Başvuru Yolunun Kullanılması .....	122
C. Ödeme Emrine Karşı Hata Düzeltme mi Üst Makama Şikayet Yoluna mı Gidileceği Sorunsalı .....	125
IV. DAVA AÇILMASI .....	126
A. Davanın Türü .....	127
B. Görevli ve Yetkili Mahkeme .....	128
1. Görevli Mahkeme .....	129

a. Görevli Olmayan Yere Başvuru.....	134
2. Yetkili Mahkeme .....	135
a. Yetkili Olmayan Yere Başvuru .....	137
C. Dava Açma Süresi.....	137
1. Süre Kavramı ve Hukuki Mahiyeti .....	137
2. Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Açma Süresi	140
a. Dava Açma Süresinin Başlangıcı .....	143
b. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması.....	144
c. Dava Açma Süresini Durduran Nedenler .....	145
aa. Mali Tatil .....	145
bb. Dava Açma Süresi İçinde İdareye Başvurulması.....	147
cc. Mücbir Sebep.....	149
dd. Avukatlık Kanununa Göre Dava Açma Süresinin Durması .....	152
d. Dava Açma Sürelerini Uzatan Sebepler.....	152
aa. Adli Tatil.....	152
bb. Görevli Olmayan Yargı Organına Başvurulması.....	155
cc. Şekil Şartlarını Taşımayan Dilekçeyle Dava Açma .	156
dd. Avukat Olmayan Vekilin Dava Açması .....	157
e. 7 Günlük Dava Açma Süresinin Anayasaya Uygunluğu Açısından İncelenmesi .....	157

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇMA NEDENLERİ**

I. GENEL OLARAK .....	161
II. SEBEP UNSURU YÖNÜNDEN HUKUKU AYKIRILIK HALLERİ.....	164
A. Böyle Bir Borcun Olmadığı İddiası.....	165
1. Genel Olarak.....	165

---

2. Kamu Alacağı'nın Varlığına Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları.....	165
a. Borcun Ödenmiş Olduğu İddiası .....	165
b. Mahsup Talebinin Olduğu İddiası .....	168
c. Anayasa Mahkemesi'nin Tarhiyata Esas Teşkil Eden Normu İptal Ettiği İddiası.....	169
aa. Somut Norm Denetimine Tabi Tutulabilecek Kanunların Tespiti .....	170
bb. Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararlarının Ödeme Emrine Karşı Açılmış Olan Davalara Etkisi.....	172
d. Alacağı'nın İdarece Terkin Edildiği İddiası.....	176
e. Alacağı'nın Hukuken Doğmamış Olduğu İddiası.....	178
aa. Borç Doğuran İşlemin Olmadığı İddiası .....	178
bb. Borç Doğuran İşlemin Tebliğinin Usulsüz Olduğu İddiası .....	179
cc. Kamu Alacağı'nın Tahakkuk/Tarh Zamanaşımına Uğradığı İddiası .....	183
dd. Kamu Alacağı'nın Ceza Kesmede Zamanaşımın Uğradığı İddiası .....	186
f. Kamu Alacağı'nı Doğuran İdari İşlemlerinin Hukuka Aykırı Olduğu İddiası.....	187
g. Feri Alacağı'nın Kamu Alacağı Aslına Bağlı Olarak Kalktığı İddiası.....	191
h. Vergi Hatası Bulunduğu İddiası.....	191
3. Kamu Alacağı'nın Tahsil Edilebilirliğine Yönelik Hukuka Aykırılık İddiaları.....	194
a. Alacağı'nın Vadesinin Gelmediği İddiası.....	195
b. Tahakkuk Eden Kamu Alacağı İçin Bir Aylık Ödeme Süresi Geçirilmeden Ödeme Emri Düzenlendiği İddiası .....	195
c. İdari Yargı Organlarının Kararından Sonra İhbarname Tanzim Edilmeden Ödeme Emri Düzenlendiği İddiası .....	197
d. Tarhiyata Karşı Dava Açılmış Olduğu İddiası.....	197



e. Tarhiyata Karşı Dava Açma Süresi İçinde Üst Makama Başvuru veya Hata Düzeltme Yollarına Başvurulduğu İddiası .....	198
f. Kamu Alacağıının Tecil Edildiği İddiası.....	199
g. Mücbir Sebep Olduğu İddiası.....	200
B. Borcun Kısmen Ödendiği İddiası.....	200
C. Borcun Zamanaşımına Uğradığı İddiası.....	201
III. YETKİ UNSURU YÖNÜNDEN HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	204
IV. ŞEKİL UNSURU YÖNÜNDEN HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	205
V. KONU UNSURU YÖNÜNDEN HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	211
VI. AMAÇ UNSURU YÖNÜNDEN HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	212
VII. ÖDEME EMRİNE KARŞI BELİRLİ KİŞİLERİN İLERİ SÜREBİLECEĞİ HUKUKA AYKIRILIK HALLERİ.....	213
A. Kamu Borçlusunun Ölümü Halinde Mirasçılarının İleri Sürebilecekleri Hukuka Aykırılık Halleri.....	213
1. Ölüm Tarihinden Önce Ödeme Emrinin Kesinleşmiş Olması Durumu.....	215
2. Ölüm Tarihinden Önce Tebliğ Edilen Ödeme Emrinin Kesinleşmemiş Olması Durumu .....	216
3. Ölüm Tarihinden Önce Kamu Alacağıının Kesinleşmiş Olmasına Rağmen Ödeme Emrinin Çıkartılmamış Olması Durumu.....	217
B. Kanuni Temsilci Adına Ödeme Emri Gönderilmiş Olması Durumunda İleri Sürebilecek Hukuka Aykırılık Halleri.....	218
1. Genel Hatlarıyla Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Kavramı .....	218
2. Kanuni Temsilci Adına Ödeme Emri Gönderilmesi .....	219
a. Vergi Usul Kanunu veya 6183 sayılı Kanuna Göre Ödeme Emri Gönderilmesi.....	220

b.	Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesine Göre Ödeme Emri Gönderilmesi.....	221
aa.	Vergi Borcunun Mükellefin Varlığından Alınabilecek Olduğu İddiası.....	221
bb.	Ödeme Emrinin Konusu Olan Alacağın Vergi ve Buna Bağlı Bir Alacak Olmadığı İddiası.....	222
cc.	Kanuni Temsilcinin Ödevini Yapmış Olduğu İddiası.....	222
c.	6183 Sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesi Uyarınca Ödeme Emri Gönderilmesi.....	223
aa.	Ödeme Emrinin Konusu Olan Alacağın 6183 sayılı Kanun Kapsamında Bir Alacak Olmadığı İddiası ...	223
bb.	Kamu Borcunun Asıl Mükelleften Tahsil Edilemediği veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olduğu Yönündeki Değerlendirmenin Doğru Olmadığı İddiası.....	224
C.	Limited Şirket Ortağı Adına Ödeme Emri Gönderilmesi Halinde İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri.....	225
1.	Genel Olarak Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu....	225
2.	6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine Göre Ödeme Emri Gönderilmesi.....	225
a.	Kamu Borcunun Şirketten Tahsil Edilemediği Veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olduğu Yönündeki Değerlendirmenin Doğru Olmadığı İddiası.....	226
b.	Kamu Borcunun Önce Kanuni Temsilcilerden Sonra Şirket Ortaklarından İstenmesi Gerektiği İddiası.....	226
D.	Kanuni Temsilci veya Limited Şirket Ortağına Ödeme Emri Gönderilmesi Durumunda Ortaya Çıkabilecek Haksızlık ve Bu Konudaki Öneriler.....	227
E.	Yeminli Mali Müşavir Adına Ödeme Emri Gönderilmiş Olması Durumunda İleri Sürülebilecek Hukuka Aykırılık Halleri.....	230
1.	Genel Olarak Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	230

2. Vergi Usul Kanunu ve 2365 Sayılı Kanun Uyarınca Ödeme Emri Gönderilmesi.....	230
a. Yapılan Tasdikin Doğru Olduğu İddiası.....	231
b. Tasdikin Kapsamının Ödeme Emri Üzerinde Gösterildiğinden Az Olduğu İddiası.....	231

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **DAVA SÜRECİ VE KARAR AŞAMASI**

I. DAVA SÜRECİNE İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR.....	233
A. Davaların Birleşmesi.....	233
B. Tek Dilekçe ile Dava Açılması.....	236
C. Dava Arkadaşlığı.....	237
D. Davaya Katılma.....	240
II. ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA AÇILMASININ SONUÇLARI.....	241
A. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmasının Usuli Sonuçları .....	241
1. Yürütmenin Durdurulması.....	242
2. Hak Düşürücü Sürenin Korunması.....	247
3. Derdestlik.....	247
4. Davayı Genişletme ve Değiştirme Yasağı.....	247
III. DAVANIN ESASTAN KARAR BAĞLANMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI SONUÇLAR.....	248
A. Davanın Kabulü.....	248
1. Genel Olarak.....	249
2. Tahsil Zamanaşımına İlişkin Sonuçlar .....	250
3. Vergi İdarelerince Tahsil Edilip İadesi Gereken Vergilerde Faiz Sorunsalı.....	251
B. Davanın Reddi .....	257
1. Borcun Ödenmemesi Hali ve Cebri Tahsil Aşamasının Başlaması.....	257

---

2. Haksız Çıkma Zammı .....	258
a. Davadan Feragat Edilmesi Halinde Haksız Çıkma Zammı.....	261
b. Haksız Çıkma Zammınının Anayasa Uygunluğu Açısından İncelenmesi .....	263
c. Haksız Çıkma Zammıyla İlgili Bazı Öneriler.....	268
3. Mal Bildirimi.....	270
C. Davanın Kısmi Kabulü veya Kısmen Reddi .....	270
SONUÇ.....	273
KAYNAKÇA .....	283