

Alper ÖZTÜRK\* 

\* İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, Avukat, av.alperozturk@gmail.com

# Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Genel İcra ve Vergi İcra Hukuku Bakımından Karşılaştırmalı İncelenmesi\*\*

## Özet

Ödeme emri, genel icra ve vergi icra hukukundaki cebri icra süreçlerinin önemli bir aşamasıdır. Genel icra ve vergi icra hukukunda icra takiplerinin ödeme emri aşamasında alacaklı ve borçlu arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklar, taraflar, alacağın temelini oluşturan hukuki ilişkiler, çözüm mercileri ve uyuşmazlıkların çözüm sürecinde uygulanacak usul ve esaslar bakımından farklılıklar taşımaktadır. Bu çalışmada genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, özel hukuk-kamu hukuku ayrımı, genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emrinin niteliği, uyuşmazlıkların çözümündeki başvuru yolları, yargılama süreçleri ve uyuşmazlıkların çözümünde yer alan kurumlar kapsamında karşılaştırmalı incelenmektedir. Bu inceleme doğrultusunda çalışmada genel icra ve vergi icra hukuku ödeme emri aşamaları ve ödeme emri aşamalarında ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi İcra Hukuku, Genel İcra Hukuku, Ödeme Emri, Uyuşmazlık.

**JEL Sınıflama Kodları:** K34, K41, K39

## Comparative Analysis of Conflicts Arising at the Stage of Payment Order in Terms of General Enforcement and Tax Enforcement Law

### Abstract

Payment order is an important stage of compulsory enforcement processes in general enforcement and tax enforcement law. There are conflicts arising between debtor and creditor during payment order phase of execution proceedings in general enforcement and tax enforcement law. These conflicts have differences in terms of parties, legal relationships which provide a basis of receivable, settlement authorities and procedures and principles which will be applied in settlement process of conflicts. In this study, conflicts arising from payment order phase in general enforcement and tax enforcement law are comparatively studied within the context of difference between private law and public law, nature of payment order in general enforcement and tax enforcement law, application methods in settlement of conflicts, judgement processes and institutions involved in the settlement of conflicts. In line with this review, similarities and differences are identified in terms of payment order stages of general enforcement and tax enforcement law and conflicts arising in the phases of payment order.

**Keywords:** Tax Enforcement Law, General Enforcement Law, Payment Order, Conflict.

**JEL Codes:** K34, K41, K39

\*\* Bu çalışma, 2018-TYL-SOBE-0056 proje numaralı tez projesi olarak İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü (BAP) tarafından desteklenen, proje yürütücülüğünü ve tez danışmanlığını Prof. Dr. Engin Hepaksaz'ın yaptığı "Genel İcra ve Vergi İcra Hukukunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

## Giriş

Alacaklar, özel hukuk ilişkileri ve kamu hukuku ilişkileri ayrımı kapsamında özel alacaklar ve kamu alacakları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Özel hukuk ilişkileri kapsamında özel alacakların cebren takip ve tahsili 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'na(İİK) göre gerçekleştirilirken, kamu hukuku ilişkilerinde doğan alacakların cebren takip ve tahsili ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a(AATUHK) göre gerçekleştirilmektedir. Bu bilgiler ışığında genel icra hukuku, genel haciz yoluyla takip kapsamında para ve teminat alacaklarının cebri takip ve tahsilini düzenleyen hukuk dalı iken, vergi icra hukuku ise AATUHK kapsamında sayılan kamu alacaklarının cebri takip ve tahsilini düzenleyen hukuk dalıdır.

Genel icra ve vergi icra hukuku arasında alacakların takip ve tahsil süreçleri, takip ve tahsil süreçlerinde belirlenen usul ve esaslar bakımından benzerlikler bulunmakla birlikte; cebren tahsile konu alacakların nitelikleri, kaynakları, cebri takibi yürüten kurumlar, cebri takip süreçlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yolları, uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usul ve esaslar bakımından birçok farklılık bulunmaktadır.

Ödeme emri, genel icra ve vergi icra hukukundaki cebri takip ve tahsil sürecinin önemli bir aşamasıdır. Genel icra ve vergi icra hukukundaki cebri takip sürecinin ödeme emri aşamasında ve ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda farklılıklar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın konusu genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri ve ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların karşılaştırmalı olarak ele alınmasıdır. Bu çerçevede birinci başlıkta genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamaları incelenecek ve karşılaştırılması yapılacaktır. İkinci başlıkta ise genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların karşılaştırması ele alınacaktır.

Çalışmada genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, ödeme emrinin niteliği, uyuşmazlıkların çözümündeki başvuru yolları, uyuşmazlıkların çözümünde yer alan kurumlar ve yargılama süreçlerinde uygulanacak usul ve esaslar kapsamında karşılaştırılması amaç edinilmiştir.

## 1. Genel İcra ve Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri

Genel icra hukukunda para alacağının ödenmesi ve teminat alacağının gösterilmesi için alacaklı icra dairesine sözlü veya yazılı bir şekilde veyahut elektronik ortamda takip talebinde bulunur (İİK md. 58/1). İcra dairesi takip talebinin kanuni şartları taşıdığını tespit eder ve takip talebine uygun ödeme emri düzenleyerek borçluya tebliğ eder (İİK md. 60/1). Vergi icra hukukunda ise tarh, tebliğ ve tahakkuk eden kamu borcunu ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde tahsil dairesi sıfatıyla alacaklı kamu idaresi ödeme emri düzenler ve kamu borçlusuna tebliğ eder (AATUHK md. 55/1).

### 1.1. Genel İcra Hukukunda Ödeme Emri

Genel icra hukukunda ödeme emri, alacaklının takip talebi üzerine icra dairesi tarafından hazırlanan, borçludan takibe konu borcu ödemesini veya yedi gün içinde itiraz etmesini; itiraz etmemesi halinde takibe devam edileceği ihtarını içeren belgedir (Kuru, 2013: 213).

Ödeme emri icra sürecinin en temel ve en önemli işlemi olup, alacaklının borçludan talep etmekte olduğu alacak miktarını ve alacağının dayanağını ortaya koymaktadır. Diğer taraftan ödeme emriyle borçlu, kendisine karşı yapılan icra takibini öğrenmekte ve takibe karşı koyabilme imkanı kazanmaktadır. Ödeme emrinin hazırlanması ve borçluya tebliğ edilmesiyle birlikte borçlu, ödeme emrine itiraz ederek savunma hakkını kullanabilmektedir (Pekcanitez vd., 2020: 99). Borçlunun savunma hakkını kullanarak ödeme emrine itiraz etmesi halinde takip duracaktır.



### 1.1.1. Ödeme Emrinin İçeriği

Ödeme emrinde bulunması gereken unsurlar İİK madde 60'ta belirtilmiştir. Bu madde kapsamında ödeme emri takip talebinin alacaklının banka hesap numarası dışındaki tüm bilgilerini içermelidir;

- Alacaklının kimlik ve adres bilgileri,
- Borçlunun kimlik ve adres bilgileri,
- Takip konusu alacağın Türk parasıyla tutarı ve içeriği
- Senet veya senet bulunmaması halinde borcun sebebi,
- Seçilen takip yolu,
- Borcun ödenmesi ihtarı,
- Borca itiraz ihtarı,
- İmzaya itiraz ihtarı,
- Mal beyanında bulunma ihtarı;
- Takibe konu borcu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 günlük süre içerisinde ödenmemesi halinde takibe devam edileceği ihtarı,
- İcra dairesinin banka hesap numarası,
- İcra müdürünün mühür ve imzası,

Ödeme emri takip talebine uygun olarak düzenlenmelidir. Ödeme emrinin takip talebinden uygun olarak düzenlenmemesi halinde ödeme emri, bir icra işlemi olması bakımından şikâyete konu olacaktır (İİK md. 16/1).

### 1.1.2. Ödeme Emrinin Düzenlenme Süreci

İcra müdürü, takip talebini almasıyla birlikte, talebin kanunun belirlediği şartları taşıdığına karar vermesiyle birlikte ödeme emri düzenleyecektir. Takip talebinin kabul edilmemesi halinde icra müdürü tarafından verilmiş olan karar tutanağa yazılacaktır (İİK md. 60/1).

Ödeme emri, takip talebi gibi bütün takip yolları için tek tip olarak düzenlenmemektedir. Takip talebinde başvurulmuş takip yoluna uygun niteliklere sahip ödeme emri hazırlanacaktır. Genel icra hukuku kapsamında da genel haciz yoluyla takibe uygun ödeme emri hazırlanacaktır.

İcra müdürü borçlu sayısından bir fazla ödeme emri düzenleyecektir. Bu düzenlenen ödeme emrinin bir nüshası takip dosyasına konur, diğer nüshası borçluya gönderilir. Alacaklının talep etmesi haline, bir nüsha daha düzenlenerek ücretsiz olarak kendisine verilir. Nüshaların arasında farklılık bulunması halinde borçluya gönderilmiş olan ödeme emri nüshası esas alınacaktır (İİK md. 60/3-4).

İcra müdürü ödeme emri düzenlerken, alacağın varlığını, miktarını, muaccel olup olmadığını, zamanaşımına uğrayıp uğramadığı veya icra takibiyle talep edilip edilmeyeceğini, bu alacak hakkında derdest bir icra takibinin bulunup bulunmadığını, seçilen takip yolunun doğruluğunu, mensubu olduğu icra dairesinin yetkili olup olmadığını incelemektedir (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 69; Kuru, 2013: 213). Ayrıca icra müdürü takip talebinin kanunda belirtilen esaslara uygun olarak yapıldığını tespit etmesi halinde, takip talebine uygun ödeme emri düzenlemek ve borçluya tebliğ etmekle görevlidir (İİK md. 60/1).

İcra müdürü takip talebinde bulunulmasından itibaren en geç üç gün içinde ödeme emri düzenlemek ve borçluya veya borçlulara ödeme emrini tebliğe çıkarmakla yükümlüdür. Takibin belgeye dayanması halinde, bu belgenin onaylı bir örneği ödeme emrine eklenecektir (İİK md. 61/1).

Ödeme emri, kendisinden sonraki icra takip işlemlerinin önkoşuludur. Yani haciz, satış gibi icra takip işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için, ödeme emrinin düzenlenip borçluya tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ödeme emrinin borçluya usulüne uygun olarak tebliğ edilip edilmediği hususu da ödeme emrinin hukuki sonuç doğurması ve takip sürecine devam

edilebilmesi kapsamında önemlidir. Bu doğrultuda ödeme emrinin borçluya usulüne uygun tebliğ edilememesi halinde takibin diğer aşamalarına geçilemez. Kanunda belirtilen usule uygun olarak ödeme emrinin tebliğ edilememesi halinde, ödeme emrinde sonra gerçekleştirilen takip işlemlerini geçersiz kılmakta ve bu takip işlemleri hukuki sonuç doğurmamaktadır. Bu takip işlemleri borçlu veya ilgililer tarafından şikayet yolu ile iptal ettirilebilecektir (Pekcanitez vd., 2020: 99).

Ödeme emri, borçluya tebliğ edilmesiyle birlikte hüküm ve sonuç doğurur. Kanuna uygun olarak hazırlanan ödeme emrinin Kanunda belirtilen usule uygun olarak tebliğ edilmesi halinde borçlu iki şekilde davranabilir; Ödeme emrine kanuni süre içerisinde itiraz edebilir veya itiraz süresi içinde itirazda bulunmayabilir (Pekcanitez vd., 2020: 101).

- Borçlu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde ödeme emrine itiraz ederse takip durur (İİK md. 66/1) ve alacaklı itirazı hükümden düşürmek ve takibe devam edebilmek için itirazın iptali davası açar veya itirazın kaldırılması yoluna başvurur.
- Borçlu ödeme emrine emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde ödeme emrine itiraz etmemesi halinde takip kesinleşir ve alacaklı haciz talebinde bulunabilir.

Borçlu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün için itirazda bulunmalıdır. Borçlu tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunmaması halinde aynı süre içinde ödeme emrinde yer alan borcu ödemeli veya mal bildiriminde bulunmalıdır (İİK md. 60/2) Borçlu bu süre içinde takibe konu borcu ödemesi halinde takibe devam edilemeyecektir. Mal beyanı bakımından da borçlu, takip konusu borç miktarı kadar malını beyan etmekle yükümlüdür (İİK md. 74/1).

## 1.2. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri

Vergi borcunun ödeme süresi içinde ödemeyen kamu borçlularından kanunda belirtilen usule ve

esaslara uygun olarak hazırlanan ödeme emri ile 15 gün içinde vergi borcunun ödemesini veya mal beyanında bulunmaları istenir. Ödeme emri ile kamu borçlusunu borcunu ödemeye çağrılmakta ve ödememesi halinde cebren tahsil sürecine başlanacağı ihtarında bulunmaktadır (Öncel vd., 2017: 165). Ayrıca kamu borçlusunu kendine gönderilen ödeme emri ile borcu bulunuyorsa bununla ilgili görevini öğrenmekte, öte yandan borcu bulunmadığını düşünmesi halinde de ödeme emri ile yasal haklarını kullanma imkanına sahip olmaktadır (Akdoğan, 2017: 97).

Vergi alacağının cebren takip ve tahsil edilebilmesi için tahsil dairesi tarafından AATUHK'de belirlenen usule uygun olarak ödeme emri düzenlenmesi ve kamu borçlusuna tebliğ edilmesi gerekir. Bu doğrultuda ödeme emri vergi alacağının takip ve tahsil işlemlerinin ön şartını oluşturmaktadır. Nitekim ödeme emri tebliğ edilmeksizin yapılan tüm cebri takip işlemleri hukuka aykırıdır ve bu işlemler iptale tabidir (Gerçek, 2017: 223)<sup>1</sup>.

Kamu borçlusunun vergi borcunu ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde tahsil dairesi ödeme emri düzenler ve kamu borçlusuna gönderir (AATUHK md. 55/1). Kanun tahsil dairesinin ödeme emri düzenleme yetkisini bağlı yetki olarak belirlemiş ve bu yetkiyi emredici bir hükümlerle düzenlenmiştir. Tahsil dairesinin kamu borçlusunun vergi borcunu ödeme süresi içinde ödememesi durumunda ödeme emri düzenleme veya düzenlememe konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu kapsamda kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödenmemesi halinde tahsil dairesi ödeme emri düzenlemek zorundadır (Gerçek, 2017: 225).

Ödeme emri, kamu borçlusunun ödeme emrine konu kamu alacağını ödeme emrinin tebliğ

<sup>1</sup> "Davacının, ortağı olduğu asıl borçlu şirkete tebliğ edilmiş bir ödeme emrine dayanmaksızın ve 6183 sayılı Yasa hükümleri kapsamında hakkında cebri takibata başlanmaksızın asıl borçlu şirketle ilgili takibat kapsamında taşınmazına uygulanan haciz işleminde, hukuka uygunluk bulunmamıştır." VDDGK, 29.05.2013 tarihli , 2011/573 E. , 2013/204 K. (<https://www.karartek.com.tr/>)

edilmesinden itibaren 15 gün içinde ödemesini veya bu süre içerisinde mal beyanında bulunması gerektiğini bildiren, ihtar niteliğindeki belgedir.

Ödeme emrinin içeriği AATUHK 55'inci maddesinin 2'inci fıkrasında hükme bağlanmıştır;

*“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.”*

Kamu alacağına bağlı olarak ortaya çıkan gecikme zammı miktarı borcun ödenmesi sırasında belirlenebilmektedir. Bu sebeple kamu alacağına ilişkin gecikme zammı miktarı ödeme emrinde yer almamaktadır. Bu sebeple ödeme emrine “Ayrıca Gecikme Zammı Hesaplanacaktır” ifadesini içeren damga vurulmaktadır (Şenyüz vd., 2018: 341; Gerçek, 2017: 224).

Ödeme emri, posta yoluyla, memur aracılığıyla tebliğ gibi fiziki tebliğler yanında elektronik ortam aracılığıyla yani e-tebligat(elektronik tebligat) olarak tebliğ edilebilmektedir. E-tebligat fiziki tebligatla aynı sonuçları doğurmaktadır (GİB, 2020: 1). E-tebligat, Vergi Usul Kanununun 107/A maddesinde hüküm altına alınmıştır. E-tebligat sistemini mükellefler kanuni düzenlemeler çerçevesinde ihtiyari veya zorunlu olarak kullanmaktadır. Ödeme emri aşamasında e-tebliğ işlemleri, tahsil dairesinin tebliğe elverişli elektronik adresi aracılığıyla ödeme emrini mükelleflerin elektronik adreslerine göndermesiyle gerçekleşmektedir (VUK md. 107/A f. 1). Vergi Usul Kanununun 107/A maddesinin 2'inci fıkrası gereğince, “Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”

Ödeme emri tahsil dairesi tarafından hazırlanır ve borçluya tebliğ edilir. Ayrıca kamu borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerden bu malları 15 gün içerisinde tahsil dairesine bildirilmesi istenir (AATUHK md. 55/4). Kamu borçlusuna ait malları elinde bulunduran üçüncü kişilerden bu malların bildirilmesinin istenmesi ödeme emrinin tamamlayıcı bir işlemdir. Bu işlemle birlikte tahsil dairesi kamu alacağının tahsil sürecinde kamu borçlusunun üçüncü kişilerde bulunan mallarına ulaşması ve haciz işlemi uygulaması kolaylaşmaktadır (Çelik, 2000: 201).

Tahsil dairesinin ödeme emri düzenleyebilmesi ve kamu borçlusuna tebliğ edebilmesi için, ödeme emrine konu verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş olması ve kamu borçlusunun vergi borcunu vadesinde ödememiş olması gerekir (Öner, 2013: 198). Bu kapsamda vergi mahkemesinde dava konusu olan bir vergi veya ceza için mahkemenin kesin hükmünü vermediği sürece vergi tahakkuk etmeyecek ve bu sebebe bağlı olarak tahsil dairesi ödeme emri gönderemeyecektir (Karakoç, 2016: 177).

Ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde kamu borçlusunun ödeme emrine konu borcu ödememesi halinde alacaklı tahsil dairesi haciz işlemlerini yapabilecektir.

Kendisine ödeme emri gönderilen kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde;

- Ödeme emrinde gösterilen vergi borcunu ödemek veya
- Ödeme emrine karşı kısmen veya tamamen dava açmak veyahut
- Mal bildiriminde bulunmak zorundadır.

Ödeme emrinin gönderilmesi sonrasında borçlunun vergi borcunu ve gecikme zammını ödemesi halinde vergi borcu sona erecek ve kamu icra dosyası kapanacaktır.

### 1.3. Genel İcra ve Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrinin Karşılaştırılması

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri özel hukuk-kamu hukuku, borç ilişkileri, icra süreçlerini yürüten organlar ve süreçler bakımından karşılaştırılabilir.

#### 1.3.1. Özel Hukuk- Kamu Hukuku Ayırımı Temelinde Karşılaştırma

Genel icra hukuku, özel alacaklardan para ve teminat alacağının cebren takip ve tahsilini düzenleyen özel hukuk dalıdır. Genel icra hukuku kapsamında ödeme emrine konu alacak, özel hukuk ilişkisine tabi bir alacaktır. Bu ilişki kapsamında alacaklı ve borçlu eşit hak ve yükümlülükler sahiptir. Bu doğrultuda genel icra hukuku takip süreçlerinde -ödeme emri aşamasında da- alacaklı ve borçlunun hak ve menfaatlerini eşit korunacak şekilde Kanunda düzenlenmiştir.

Vergi icra hukuku ise devlet, il özel idaresi ve belediyelerin vergi alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen bir kamu hukuku dalıdır. Vergi icra hukuku kamu hukukuna dayanır. Bu doğrultuda vergi icra hukukunun ödeme emri aşamasında tahsil dairesi ile kamu borçlusu hukuken eşit konumda olmayıp, tahsil dairesi vergi hukuku ilişkisine tabi olarak ödeme emri aşamasında kamusal yetkilere sahip "üst otorite" konumunda idari işlem tesis etmektedir (Gerçek, 2017: 24). Tahsil dairesi, kamu yararı amacıyla kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlemekte ve kamu borçlusuna tebliğ etmektedir (Karakoç, 2000: 118).

#### 1.3.2. Borç İlişkisi Kapsamında Karşılaştırma

Genel icra hukukunda genel haciz yoluyla takibin konusunu oluşturan para ve teminat alacakları Türk Borçlar Kanunu (TBK) kapsamında doğan özel borç ilişkilerine dayanmaktadır. Bu kapsamda genel icra hukukundaki takiplerin ödeme emri aşamasında ödeme emrine konu alacak TBK'ye dayanan borç ilişkilerinden doğmaktadır. TBK

borcun kaynakları yönünden alacak/borçları; sözleşmeden doğan, haksız fiilden doğan ve sebepsiz zenginleşmeden doğan borçlar olarak belirlemiş ve düzenlemiştir. Genel icra hukukunun özel borç ilişkilerine konu alacaklara dayanması sebebiyle genel icra hukukunda icra takiplerinin tarafları olan alacaklı ve borçlu özel hukuk kişileri olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi icra hukuku kapsamında da cebri icranın konusunu oluşturan kamu alacağı, Vergi Usul Kanunu kapsamında doğan bir kamu hukuku ilişkisine dayanmaktadır. Vergi icra hukukundaki takiplerin ödeme emri aşamasında ödeme emrine konu alacak, bir kamu borç ilişkisine dayanan bir alacaktır. Bu sebeple kamu alacakları imtiyazlı alacaklardır (Karakoç, 2016: 82; Gerçek, 2017: 23). Kamu borç ilişkisinde kamu alacaklısı olan devlet her zaman üstün konumdadır (Gerçek, 2017: 24). Vergi hukuku ilişkisi kapsamında ödeme emrine konu alacak, tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş ancak kamu borçlusu tarafından ödeme süresi içinde ödenmemiş bir kamu alacağıdır.

#### 1.3.3. İcra Süreçlerini Yürüten Organlar Bakımından Karşılaştırma

Genel icra hukukunda özel alacakların cebri icra yoluyla tahsili İİK'ye tabi olarak cebri icra organları tarafından gerçekleştirilir. Cebri icra organları alacaklı ve borçludan bağımsız kurumlar olup, geniş anlamıyla yargı mercileri içerisinde yer almaktadır. Yani genel icra hukukunda alacaklı alacağını icra dairesine(devlete) başvurarak tahsil edebilecektir. Özel alacakların cebri icra yoluyla tahsili sürecinde görev alacak kurumlar icra dairesi, icra mahkemesi ve Yargıtay'ın icra ve iflas işleri ile görevli bulunan daireleridir (Pekcanitez vd., 2013: 102). Genel icra hukuku icra takiplerinin ödeme emri aşamasında ödeme emrini düzenlemekle görevli kurum icra daireleridir.

Vergi icra hukukunda ise kamu alacağının cebren tahsilinde görevli organlar, tahsil daireleridir. Vergi alacaklarının vadesinde ödenmemesine bağlı olarak yapılan cebren tahsil işlemleri, tahsil



daresi sıfatıyla alacaklı kamu idaresi tarafından gerçekleştirilecektir (AATUHK md. 5/1). Vergi icra hukuku kapsamında kamu alacaklısı sahip olduğu kamu gücü ve otoritesine dayanarak kamu alacağını zor kullanarak bizzat tahsil etmektedir. Bu doğrultuda AATUHK kamu alacaklarının takip ve tahsil yetkisini tahsil dairesi sıfatıyla kamu alacaklısına vermektedir. Vergi icra hukuku icra takiplerinin ödeme emri aşamasında da ödeme emrini düzenlemekle görevli kurum tahsil daireleridir (Karakoç, 2016: 104).

### 1.3.4. Süreç Bakımından Karşılaştırma

Genel icra hukuku kapsamında özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan para ve teminat alacakları için alacaklı icra dairesinden takip talebinde bulunacak ve icra dairesi takip talebinin kanuni şartları sağladığını tespit etmesi halinde takip talebine uygun ödeme emrini düzenleyip borçluya tebliğ edecektir.

Vergi icra hukuku kapsamında da tarh, tebliğ ve tahakkuk eden vergi alacağını kamu borçlusuna tarafından ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde tahsil dairesi sıfatıyla alacaklı kamu idaresi Kanuni şartlara haiz ödeme emrini düzenleyecek ve kamu borçlusuna tebliğ edecektir.

## 2. Genel İcra ve Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Uyuşmazlık, bir hakkın ihlal edilmesi veya kurulu bir menfaat dengesinin bozulması halinde ortaya çıkmaktadır. Toplumsal barışın huzurun sağlanabilmesi, bozulan toplum düzeninin yeniden sağlanabilmesi ve bu kapsamda korunabilmesi için uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması gerekir (Pekcanitez vd., 2012: 41).

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında birtakım uyuşmazlıklar doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklar genel icra ve vergi icra hukuku süreçlerinin kendine özgü yapısı içinde çözümlenmektedir.

### 2.1. Genel İcra Hukukunda Ödeme Emrine Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Genel icra hukukunun içeriğini genel haciz yoluyla takip süreci oluşturmaktadır. Bu kapsamda genel haciz yoluyla takibin ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun itirazda bulunması ile ortaya çıkmaktadır. Ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar maddi hukuk (takibin konusunu oluşturan alacak) veya takip hukuku (icra dairesinin yetkisi, ehliyetsizlik gibi) kapsamında doğabilmektedir (Pekcanitez vd., 2020: 102). Ödeme emrinde doğan uyuşmazlıklar alacaklının itirazın iptali davasına açması veya itirazın kaldırılması yoluna başvurması sonucunda mahkemelerin yapacağı yargılama sonucunda çözümlenecektir.

#### 2.1.1. İtiraz

Ödeme emrine itiraz, borçlunun icra dairesine, takibe konu borç bakımından borçlu olmadığını veya alacaklının takip yapma yetkisinin bulunmadığını bildirmesidir (Kuru, 2013: 222).

Borçlu, ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde icra dairesine itiraz sebeplerini yazılı veya sözlü ileri sürerek ödeme emrine itiraz edebilir (İİK md. 62/1). Borçlunun ödeme emrine karşı itiraz sebepleri; borçlunun takip konusu alacağa ilişkin yaptığı itirazlar olan maddi hukuktan kaynaklanan itirazlar, alacaklının takip yapma yetkisinin bulunmadığını ileri süren itirazlar olan takip hukukundan kaynaklanan itirazlar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İleri sürülmesi bakımından itirazlar ise borca itiraz ve imzaya itiraz olarak iki gruba ayrılmaktadır (Kuru, 2013: 223; Pekcanitez vd., 2020: 102-3).

Genel icra hukuku kapsamında borçlunun süresinde ve usulüne uygun olarak ödeme emrine itiraz etmesi üzerine takip kendiliğinden durmaktadır (İİK md. 66/1). Alacaklının icra takibine devam etmek ve bu doğrultuda haciz ve satış işlemlerinin gerçekleştirilerek alacağını

tahsil edebilmek için borçlunun itirazını hükümden düşürülmesi gerekir. Borçlunun itirazını hükümden düşürerek icra takibine devam edebilmek için alacaklı;

- İcra mahkemesinde itirazın kaldırılmasını yoluna başvurmalı veya
- Genel mahkemelerde itirazın iptali davası açmalıdır.

Alacaklının itirazı hükümden düşürmek için başvurulabileceği bu iki yol arasındaki temel farklılık alacaklının icra takibine konu alacağının dayanağını oluşturan belgelerin İİK'nin 68- 68/b maddelerinde gösterilen belgeler olup olmadığına ilişkindir (Pekcanitez vd., 2020: 108).

İcra takibine konu alacağın dayanağını oluşturan belgenin İİK md. 68-68/b'de sayılan belgelerden biri olması halinde alacaklı, itirazın kaldırılması yoluna başvurma veya itirazın iptali davası açma konusunda seçim hakkına sahiptir. Eğer alacaklının elinde İİK md. 68-68/b'de sayılan belge bulunmuyorsa itirazın hükümden düşürülmesi için başvurabileceği tek hukuki yol itirazın iptali davasıdır (Kuru, 2013: 249).

İİK madde 68-68/b' de sayılan belgeleri elinde bulunduran alacaklı, seçim hakkını itirazın iptali davası açma yönünde kullanması durumunda artık itirazın kaldırılması yoluna başvuramayacaktır. Bununla birlikte, alacaklı itirazı hükümden düşürmek için ilk olarak itirazın kaldırılması yoluna başvurmuşsa, bu yoldan vazgeçtikten veya itirazın kaldırılması talebinin reddedilmesinden sonra bir yıllık dava açma süresi içinde itirazın iptali davası açabilecektir (Pekcanitez vd., 2020: 110; Kuru, 2013: 249) (İİK md. 67/1).

### 2.1.2. İtirazın İptali Davası

İtirazın iptali davası, borçlunun ödeme emrine itiraz etmesi üzerine itirazın hükümden düşürülmesi için açılan bir davadır. Mahkemenin itirazın iptali davasının kabul edilmesine veya itirazın iptaline karar verilmesiyle birlikte alacaklı itirazın iptaline

ilişkin mahkeme kararını icra dairesine sunarak takibe devam edebilecektir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 221; Özkan, 2004: 5).

İtirazın iptali davasının niteliği doktrinde tartışma konusudur. Bu kapsamda bir görüşe göre itirazın iptali davası alacaklının mahkeme kararına dayanarak takibe devam edebilmesini veya bu takipten vazgeçerek elde ettiği ilama dayanarak ilamlı takibe başvurabilmesini sağlayan bir eda davası niteliğine sahipken, bir görüşe göre ise itirazın iptali davası alacaklının hem itirazın iptalini hem alacağın tahsilini talep edemeyeceği tespit davasıdır. Yargıtay itirazın iptali davasını tespit davası olarak nitelendirmekte ve itirazın iptali davasında alacaklının hem itirazın iptalini hem de alacağın tahsilini birlikte talep edemeyeceğini kabul etmektedir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 225)<sup>2</sup>.

KURU'ya göre itirazın iptali davası hem normal bir eda davası hem de alacak davasıdır (Kuru, 2013: 248). İtirazın iptali davası, icra hukukuna özgü bir davadır (Pekcanitez vd., 2020: 111). Alacaklı davacı taraf olarak itirazın iptali ve borçlunun inkar tazminatına mahkum edilmesi talebiyle davayı açacaktır. Mahkeme gerçekleştirdiği inceleme sonucunda itirazın iptali talebinin kabulüne veya itirazın iptali talebinin reddine ve dava sonucunda haklı çıkan tarafın talebi bulunması halinde haksız çıkan tarafın tazminata mahkûm edilmesine karar verecektir. Bu kapsamda itirazın iptali davası, mahkemenin verdiği kararın takibe konu olan alacağın varlığı tespit etmesi bakımından "tespit hükmü"; haksız çıkan tarafın tazminata ve yargılama giderlerine mahkûm edilmesi

2 "İcra İflas Kanununun 67.maddesine göre açılan itirazın iptali davası, açılış şekil ve süresi doğurduğu sonuçlar bakımından tahsil davasından farklıdır. İtirazın iptali davasında mahkemece sadece itirazın iptaline ve şartları varsa tazminatın tahsiline karar verecek, tahsil davasında ise alacağın ve istek varsa faizin tahsiline karar verecek, tahsil talebi ile inkar tazminatı istemi de varsa bu tazminat istemini reddedecektir. Çünkü inkar tazminatı istemi sadece itirazın iptali davalarında öngörülmüştür.

Açıklanan bu açılış koşulları ve doğurdukları sonuçlar itibarıyla **İtirazın İptali ve İnkâr Tazminatı Talebi ile Tahsil İsteminin Bir Arada Dava Edilmesi Mümkün Değildir.**" Yrg. 3. HD. 2013/3593 E. , 2013/5310 K."İçtihat Metni" (<https://www.karartek.com.tr/>)



bakımından da bir “eda hükmü” niteliğine sahiptir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 225-6).

Alacaklı itirazın iptali davasını itirazın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren bir yıl içinde açmalıdır (İİK md. 67/1). İtirazın iptali için belirlenmiş olan dava açma süresi hak düşürücü süre niteliğine sahiptir. Bu kapsamda itirazın tebliğinden itibaren bir yıllık süre içinde alacaklının itirazın iptali davasını açmaması halinde takip düşecektir (Kuru, 2013: 254). Alacaklı, itirazın kendisine tebliğinden önce de itirazın iptali davasını açabilecektir<sup>3</sup>.

İtirazın iptali davasında davacı taraf takip alacaklısı, davalı taraf ise takip borçlusudur. Bu davada alacaklı, borçlunun itirazının iptalini ve (alacaklı istiyorsa) inkâr tazminatına mahkum edilmesini talep edecektir.

**Yargılama Usulü:** Yargılama usulü bakımından itirazın iptali davası genel hükümlere tabidir (İİK md. 67/1). İtirazın iptali davasında taraflar HMK'nin izin verdiği çerçevede bütün iddia ve savunmalarını ileri sürebilecek ve delillerini sunabilecektir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 224). İtirazın iptali davasında alacaklı alacağının ispatını genel hükümler çerçevesinde gerçekleştireceği için, alacağın ispatı için kullanılacak belgeler İİK madde 68'de yer alan belgelerle sınırlı değildir. Bu doğrultuda alacaklı alacağının varlığını HMK'ye göre kullanılabılır her türlü delille ispat edebilecektir. İtirazın iptali davasında borçlu da icra dairesine bildirmiş olduğu itiraz sebepleriyle bağlı değildir (HMK md. 141). Bu doğrultuda borçlu itiraz sürecinde ileri sürmediği itiraz sebeplerini yani maddi hukuk kapsamındaki tüm def'i ve itirazlarını, cevap ve ikinci cevap dilekçelerinde ileri sürebilecektir (Pekcanitez vd., 2020: 113).

<sup>3</sup> “Borçlunun itirazı alacaklıya tebliğ edilmiş olmadıkça, itirazın iptali davası açılması için öngörülen süre (bir yıl) işlemeye başlamaz (Yargıtay 19.HD'nin 19.02.2009 tarih ve 7104 E, 1266 K; 22.02.2012 tarih ve 10921 E, 2655 K; 13. HD'nin 26.12.2011 tarih ve 16322 E, 20632 K. sayılı ilamları bu yöndedir.) Fakat alacaklı, itirazın kendisine tebliğinden önce de itirazın iptali davası açabilir. (Yrg. 3. HD'nin 22.05.2006 ve 4427 E, 6170 K; 7. HD'nin 28.02.2006 tarih ve 614 E, 509 K. sayılı ilamları bu yöndedir.)” 26.03.2015 tarihli Yargıtay 23. HD. 2015/269 E. , 2015/1975 K.”İçtihat Metni” (<https://www.karartek.com.tr/>)

İtirazın iptali davasında mahkeme, dava incelemesini genel hükümlere göre gerçekleştirecek ve ileri sürülen delilleri değerlendirecektir (Pekcanitez vd., 2020: 113). İtirazın iptali davasında mahkeme, genel hükümler çerçevesinde tarafların iddia ve savunmalarını inceleyecek ve borçlunun borçlu olup olmadığını tespit edecektir.

İtirazın iptali davasında ispat yükü kural olarak davacı tarafa yani alacaklıya aittir. Alacaklının ispat yükümlülüğü alacağının mevcudiyetini (varlığını) ispatlamaktır.

**Yetkili ve Görevli Mahkeme:** İtirazın iptali davasında görevli ve yetkili mahkeme, genel yetki hükümlerine göre belirlenecektir (İİK md. 67/1).

- İtirazın iptali davasında görevli mahkeme, genel mahkemelerdir. Bu kapsamda itirazın iptali davasında genel görevli mahkeme HMK'nin 2'inci maddesi gereği asliye hukuk mahkemesidir. İtirazın iptali davası konusu malvarlığı hakkına ilişkin olan alacaktır ve HMK'nin 2'inci maddesi gereğince “*dava konusunun değer ve miktarına bakılmaksızın malvarlığı haklarına ilişkin*” tüm davalar için görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir. Ayrıca takibe konu alacağın niteliğine göre asliye ticaret mahkemesi ve iş mahkemesi de itirazın iptali davasında görevli mahkemeler olabilecektir.
- Yetkili mahkeme ise genel hükümlere (HMK md. 6 vd. hükümlerine göre) göre belirlenecektir. İtirazın iptali davasında genel yetkili mahkeme, davalı taraf olan borçlunun yerleşim yeri mahkemesidir. Alacaklı HMK'nin yetkili kıldığı diğer mahkemelerde de itirazın iptali davası açılabilir.

**Mahkemenin Kararı ve Sonuçları:** Mahkeme yaptığı yargılama sonucunda, itirazın iptali davasının kabulüne veya reddine karar verecektir. İtirazın iptali davasında verilen hüküm taraflar arasında maddi hukuk anlamında kesin hüküm teşkil eder (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 104).

i. **Davanın Kabulü:** Mahkeme yapmış olduğu yargılama sonucunda, takibe konu alacağın mevcut olduğunu tespit etmesi halinde davanın kabulüne, dava konusu itirazın iptaline karar verecektir. İtirazın iptali davasının kabulü kararı ile birlikte:

- **Takibin Devamı:** Alacaklı itirazın iptali ilamına dayanarak icra dairesinden icra takibine devam edilmesini ve haciz yapılmasını talep edebilecektir.
- **İnkâr Tazminatı:** İtirazın iptali davasının kabul edilmesi halinde, alacaklının dava dilekçesinde talep etmiş olması durumunda borçlu, hükmolunan borç miktarının yüzde yirmisi aşağı olmamak üzere inkar tazminatına mahkum edilir (İİK md. 67/2). Ayrıca alacaklı, itiraz sonucunda uğramış olduğu zararın yüzde yirmilik oranın üstünde olduğunu ileri sürmesi ve zararını ispat etmesi halinde mahkeme yüzde yirmiden aşağı olmamak üzere inkar tazminatına hükmeder (Pekcanitez vd., 2020: 115).
- **Mal Beyanı:** İtirazın iptali davasının kabul edilmesiyle birlikte borçlu, mahkeme kararının kendisine tehim ve tebliğinden itibaren üç gün içinde mal beyanında bulunmakla yükümlü olur (İİK md. 75/1).

Ayrıca mahkeme borçlunun yargılama giderlerini ve alacaklı vekille temsil edilmişse vekalet ücretini ödemesine hükmeder.

ii. **Davanın Reddi:** Mahkeme gerçekleştirdiği yargılama sonucunda, takip konusu alacağın mevcut olmadığı kanaatine varması durumunda, itirazın iptali davasının reddine karar verir. İtirazın iptali davasının reddedilmesiyle birlikte:

- **Takibin iptali:** Mahkeme kararının kesinleşmesiyle birlikte itirazın konusunu oluşturan takip iptal edilir.
- **Kötüniyet tazminatı:** Bu konuda borçlunun talebinin bulunması ve alacaklının takibinde

haksız ve kötüniyetli olduğunun tespit edilmesi halinde alacaklı, reddedilen alacak miktarının yüzde yirmisinden az olmamak üzere kötüniyet tazminatına mahkum edilecektir (İİK md. 67/2).

Davanın reddi kararı, takibe konu alacağın bulunmadığı tespit eden bir karar olarak kesin hüküm teşkil etmektedir. Bu kapsamda alacaklı, aynı alacak için yeni bir alacak davası açamayacaktır (HMK md. 303).

### 2.1.3. İtirazın Kaldırılması Yolu

Borçlu ödeme emrinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmesiyle birlikte takip kendiliğinden durmaktadır. Alacaklının takibe devam edebilmesi için borçlunun itirazını hükümden düşürmesi gerekir. Bu doğrultuda alacaklı itirazın iptali davası yoluna başvurarak uzun bir yargılama sürecinde alacağının varlığını ispat ederek borçlunun itirazını hükümden düşürebilecektir. Genel icra hukukunda itiraz kurumuyla borçluların mevcut olmayan alacaklara karşı korunması amaçlanmıştır. Ancak borçlular itiraz kurumunu takip sürecini sekteye uğratmak, alacağın tahsilinin gecikmesi veya tahsil edilememesi amacıyla kullanabilir. Borçluların hiçbir haklı sebep göstermeksizin ödeme emrine itiraz ederek icra takip sürecini haksız veya kötüniyetli olarak felce uğratabilme ihtimalini engellemek ve borçlu ile alacaklının menfaatlerinin korunması adına takip hukukuna özgü olan itirazın kaldırılması yolu düzenlenmiştir (Üstündağ, 2004: 11; Kuru, 2016: 120).

İtirazın kaldırılması yolu, itirazın iptali talebinde olduğu gibi bir dava değildir ve alacaklının alacağını belirli belgelerle ispat ederek, basit ve kısa bir inceleme süreci sonunda itirazı hükümden düşürebildiği hukuki bir yoldur. İtirazın kaldırılması yolunda takibe konu alacak şekli hukuk çerçevesinde incelenme yapılmakta ve takip hukuku kapsamında alacağın varlığı ve ödenmesi gerektiği tespit edilmektedir. Bu sebeple icra mahkemesinin verdiği itirazın kaldırılması kararı maddi hukuk anlamında kesin hüküm teşkil etmemektedir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 241-2).

İtirazın kaldırılması yolu, icra mahkemesinin sınırlı bir inceleme yapmaktadır. İtirazın kaldırılması yolunda alacaklı ve borçlu ispat faaliyetini sadece İİK madde 68 ve 68/b de belirtilen belgelerle gerçekleştirebilmektedir. Alacaklı alacağının varlığını Kanunda belirtilen bu belgelerle ispat edebileceği; bu kapsamda yemin ve tanık deliline başvuramayacaktır (Pekcanitez vd., 2020: 118).

İtirazın kaldırılması yoluna başvurmak isteyen alacaklı, itirazın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 6 aylık süre içerisinde takibi yürüten icra dairesinin bağlı olduğu icra mahkemesine itirazın kaldırılması talebinde bulunmalıdır. İtirazın kaldırılması yoluna başvurma süresi olarak belirlenen 6 aylık süre hak düşürücü süre niteliğine sahiptir. Bu doğrultuda alacaklı bu süre içerisinde itirazın kaldırılması talebinde bulunmaması veya itirazın tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde de itirazın iptali davası açmaması halinde, bu alacak için yeniden ilamsız icra takibinde bulunamayacaktır (İİK md. 68/1; İİK md. 67).

Kanun itirazın kesin kaldırılması ve itirazın geçici kaldırılması olmak üzere iki çeşit itirazın kaldırılması yolu belirlemiştir;

### 2.1.3.1. İtirazın Kesin Kaldırılması

İtirazın kesin kaldırılması yolu, borçlunun borca itirazını hükümden düşürmesini sağlayan hukuki bir çözüm yoludur. Alacaklının itirazın kesin kaldırılması yoluna başvurabilmesi için;

- Borçlunun itirazının 'borca itiraz' niteliğinde olması (Kuru, 2016: 121) ve
- Takibe konu alacağının İİK'nin 68 ve 68/b maddelerinde belirtilen belgelerden birine dayanıyor olması gerekir.

Alacaklının icra mahkemesinden itirazın kesin kaldırılmasını talep edebilmesi için gerekli belgeler İcra ve İflas Kanunu'nun 68 ve 68/b maddelerinde düzenlenmiştir. Bu belgeler (Pekcanitez vd., 2020: 119-22):

- **İmzası İkrar Edilmiş Senet:** Takibe konu alacağın dayanağını oluşturan bir adi senedin altında yer alan imzanın borçlu tarafından ikrar edilmesi ve senet belirli bir tutar para için kayıtsız şartsız borç tanınmasını (ikrarını) içermesi halinde, alacaklı bu adi senede dayanarak icra mahkemesinde itirazın kaldırılmasını isteyebilir (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 244).
- **İmzası Noterlikçe Tasdik Edilmiş Senet:** İmzası noterlik tarafından tasdik edilmiş (onaylanmış) senetler kayıtsız şartsız para borcu kabulünü (ikrarını) içermesi halinde itirazın kaldırılması yolunda kullanılacak bir belgedir (İİK md. 68/1).
- **Resmi Dairelerin ve Yetkili Makamların Yetkileri Kapsamında ve Usulüne Uygun Verdikleri Belgeler:** Bu belgeler, resmi daireler ve yetkili makamlar tarafından düzenlenmiş, borçlunun imzasını içermeyen belgelerdir. Bu belgelerin itirazın kaldırılması yoluna başvururken kullanılabilmesi için borçlunun belirli bir para borcunu kayıtsız ve şartsız bir şekilde ödemek zorunda olduğunu ortaya koymalıdır (Kuru, 2016: 124).
- **Resmi Makamlar Önünde Borç İkrarını İçeren Belgeler:** Resmi makamlar önünde borç ikrarını (kabulünü) içeren belgeleri İİK açıkça belirtmemektedir. Ancak bu belgeler de İİK 68/1 anlamında itirazın kaldırılması yolunda kullanılacak belge sayılmalıdır (Pekcanitez vd., 2020: 121).
- **Kredi Kurumlarının Düzenledikleri Belgeler:** Kredi kurumlarının (bankaların) düzenlemiş olduğu belgelerde itirazın kaldırılması yolunda kullanılacak belge olarak kabul edilmektedir (İİK md. 68/b).

İtirazın kesin kaldırılması yoluyla itirazı hükümden düşürmek isteyen alacaklı, itirazın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren altı ay içinde, yazılı veya sözlü olarak itirazın kesin kaldırılması talebiyle icra mahkemesine başvuracaktır.

İcra mahkemesi itirazın kaldırılması incelemesini duruşmalı yapacaktır. İİK'nin 18' inci maddesi icra mahkemesine incelemesinin duruşmalı veya duruşmasız yapma konusunda takdir yetkisi tanımaktadır. Ancak, İİK'nin 70'inci madde gereğince itirazın kaldırılması incelemesinin duruşmalı olarak yapılması zorunludur (Postacıoğlu ve Altay, 2010: 267).

İtirazın kaldırılması yolunda görevli ve yetkili mahkeme, icra dairesinin bağlı bulunduğu icra mahkemesidir (Kuru, 2016: 127) (İİK md. 70).

Alacaklının İİK'nin 68 ve 68/b maddelerinde belirtilen belgelerle alacağını ispat etmesi halinde, icra mahkemesi itirazın kesin kaldırılmasına karar verecektir. Borçlu da kural olarak itirazını İİK madde 68'de belirtilen belgelerle ispat etmelidir. Alacaklının İİK madde 68 anlamındaki belgelerle alacağını ispat etmesi halinde, borçlu itirazını ispat etmekle yükümlü olacaktır. Borçlu ispatını İİK madde 68 anlamında belgelerle gerçekleştirememesi halinde mahkeme itirazın kaldırılmasına karar verecektir (İİK md. 68/2). İcra mahkemesi, borçlunun itiraz dayanağını oluşturan belgenin İİK madde 68 anlamında belge olması halinde, itirazın kaldırılması talebi reddedilecektir (İİK md. 68/3). Çünkü borçlu bu belge ile ispat yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır. Ayrıca alacaklı ve borçlu itirazı kaldırılması yolunda İİK madde 68 anlamında belgeler dışında tanık dinletme, yemin gibi delillerle ispat yükümlülüğünü yerine getiremeyecektir (Pekcanitez vd., 2020: 123).

İtirazın kesin kaldırılması yolunda borçlu itirazları için gösterebileceği belgeler adi belge(makbuz), imzası noterlikçe onaylı belge ve resmi daireler veya yetkili makamlar tarafından verilen belge veya makbuzlardır (Kuru, 2016: 126) (İİK md. 68/3);

Borçlu itirazın kaldırılması yolunda ödeme emrine itiraz sürecinde bildirmiş olduğu itiraz sebepleriyle bağlıdır ve borçlu senet üzerinden açıkça anlaşılan itirazlar dışında yeni bir itiraz ileri süremez (Pekcanitez vd., 2020: 125; Kuru, 2016: 127).

İtirazın kaldırılması talebini inceleyen mahkeme, itirazın kaldırılması talebinin kabulüne veya reddine karar verecektir.

**İtirazın Kesin Kaldırılması Talebinin Kabulü:** İcra mahkemesi, gerçekleştirdiği inceleme sonucunda alacaklıyı haklı bulması ve borçlunun da itirazlarını gerektiği usulde ispat edememesi halinde itirazın kaldırılmasına karar verecektir. Bu kararlar birlikte, alacaklının talep etmesi ve esasa ilişkin sebeplerle talebin kabul edilmiş olması halinde, borçlu haksız çıktığı alacak miktarının en az %20 si oranında tazminat ödemeye mahkum edilir (İİK md. 68/7). Borçlunun bu karar üzerine menfi tespit veya istirdat davası açması halinde itirazın kaldırılması yargılaması sonucunda hakkında hükmedilen cezalar, bu davaların sonuna kadar ertelenir.

*“Borçlu, menfi tespit ve istirdat davası açarsa, yahut alacaklı genel mahkemede dava açarsa, hükmolunan tazminatın tahsili dava sonuna kadar tehir olunur ve dava lehine sonuçlanan taraf için, daha önce hükmedilmiş olan tazminat kalkar.”* (İİK md. 68/7).

**İtirazın Kaldırılması Talebinin Reddedilmesi:** İcra mahkemesi gerçekleştirdiği inceleme sonucunda itirazın kaldırılması talebini reddedebilir. Talebin reddedilmesi kararıyla birlikte alacaklı takibe devam edemeyecektir. Ayrıca borçlunun talep etmesi ve esasa ilişkin sebeplerle talebin reddedilmesi halinde, itiraza konu alacak miktarının yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere alacaklı tazminata mahkum edilir (İİK md. 68/7).

### 2.1.3.2. İtirazın Geçici Kaldırılması

Borçlunun ödeme emrine karşı itirazının imzaya itiraz niteliğinde olması halinde, alacaklı icra mahkemesinden itirazın geçici kaldırılmasını talep edebilecektir (İİK md. 68/a - 1). İmzaya itiraz, borçlunun takip talebinde alacağın dayanağı olarak gösterilen senette bulunan imzanın kendisine ait olmadığını ileri sürdüğü itirazdır. Alacaklı itirazın geçici kaldırılması yoluna itirazın kendisine tebliğinden itibaren altı ay içinde başvurmalıdır.

Alacaklının icra mahkemesinde itirazın geçici kaldırılması yoluna başvurulabilmesi için şu kanuni şartlar bulunmalıdır (Pekcanitez vd., 2020: 127).

- İtiraza konu olan senet adı bir senet olmalı,
- Senet kayıtsız şartsız para borcu ikrarını(kabulünü) içermeli ve
- Borçlunun ödeme emrine itirazında alacağın dayanağı olan senette bulunan imzayı inkar etmiş olmalıdır.

İcra mahkemesi itirazın geçici kaldırılması incelemesini, basit yargılama usulünde duruşmalı olarak yapacak ve hakim her iki tarafın beyanını alacaktır. İtirazın geçici kaldırılması duruşmasında imzaya itiraz eden borçlu bulunmak zorundadır. Ödeme emrinin icra mahkemesinin yetki çevresi dışında bir yere tebliğ edilmiş olması halinde borçlu, istinabe yoluyla duruşmaya katılarak beyan vermek zorundadır (İİK md. 68/a-2). Bu kurala aykırı davranarak, borçlunun kabul edilebilir bir mazeret sunmaksızın duruşmaya katılmaması halinde, icra hakimi dosya üzerinde başka hiçbir inceleme yapmaksızın itirazın geçici kaldırılmasına, itiraza konu senet üzerindeki borç miktarının yüzde onu oranında para cezasına mahkumiyetine karar verecektir (İİK md. 68/a - 5).

İcra mahkemesi itirazın geçici kaldırılması yolunun muhakeme sürecinde imza incelemesi gerçekleştirecek veya imza incelemesi için bilirkişiye başvuracaktır (İİK md. 68/a - 3).

**Talebin Kabulü:** İcra mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda itirazın geçici kaldırılması talebinin kabul kararını iki durumda vermektedir;

- Borçlu, kabul edilebilir bir mazeret sunmaksızın duruşmaya katılmaması halinde, icra hakimi dosya hakkında hiçbir inceleme yapmaksızın, itirazın geçici olarak kaldırılmasına, borçlunun imzaya itiraz edilen senette yer alan borç miktarının yüzde onu oranında para cezasına mahkum edilmesine karar verir (İİK md. 68/a - 5). Ayrıca itirazın kaldırılması talebinin kabulüne

bağlı olarak borçlu, alacaklının talep etmiş olması halinde takibe konu olacak miktarının yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere tazminata mahkum edilir.(İİK md. 68/a - 8)

- Mahkeme yaptığı inceleme sonucunda itiraza konu senette bulunan imzanın borçluya ait olduğu kanaatine varması halinde itirazın geçici kaldırılmasına ve borçlunun imzaya itiraz konusunu oluşturan senette yer alan borç miktarının yüzde onu oranında para cezasına mahkum edilmesine karar verir (İİK md. 68/a-6). Ayrıca itirazın kaldırılması kararının kabulüne bağlı olarak borçlu, alacaklının talep etmiş olması halinde takibe konu olacak miktarının yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere tazminata mahkum edilir (İİK md. 68/a - 8).

**Talebin Reddi:** İcra mahkemesi gerçekleştirdiği inceleme sonucunda, senedin üzerinde bulunan imzanın borçluya ait olmadığını tespit etmesi halinde, itirazın geçici kaldırılması talebi reddedecektir. Ayrıca, borçlunun talep etmiş olması halinde, alacaklı takibe konu alacağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere tazminata mahkum edilir (İİK md. 68/a - 8).

*“Borçlu, borçtan kurtulma, menfi tespit veya istirdat davası açarsa, yahut alacaklı genel mahkemede dava açarsa hükmolunan tazminatın tahsili dava sonuna kadar tehir olunur ve dava lehine sonuçlanan taraf için, daha önce hükmedilmiş olan tazminat kalkar.”* (İİK md. 68/a 8)

İtirazın geçici kaldırılması incelemesi yapan icra mahkemesinin itirazın geçici kaldırılmasına karar vermesi sonucunda takip kesinleşmemekte ve bu doğrultuda alacaklı bu karara dayanarak icra dairesinden takibe devam edilmesini talep edememektedir. Alacaklı bu karara dayanarak sadece geçici haciz işlemi talep edebilecektir (İİK md. 69/1).

Borçlu itirazın geçici kaldırılması kararının kendisine tefhim veya tebliğinden itibaren 7 gün içinde borçtan kurtulma davası açabilir. Borçlunun

borçtan kurtulma davası açması halinde, bu davanın sonuna kadar takip durmaya devam eder. Borçlunun bu süre içerisinde dava açmaması halinde itirazın geçici kaldırılma kararı, itirazın kesin kaldırılmasına dönüşür ve alacaklı takibe devam ederek haczin yapılmasını icra dairesinden talep edebilir (İİK md. 69/2 – 69/3).

### 2.1.3.3. Borçtan Kurtulma Davası

İcra mahkemesinin itirazın geçici kaldırılması kararının kesin kaldırmaya dönüşmemesi için borçlu, itirazın geçici kaldırılması kararının tefhim veya tebliğinden itibaren 7 gün içinde borçtan kurtulma davası açabilir (İİK md. 69/2). İcra mahkemesinin itirazın geçici kaldırılması kararı sonrasında itiraz üzerine duran takibin durmaya devam etmesini ve takibin iptal edilmesini istiyorsa borçtan kurtulma davası açmalıdır. Aksi takdirde, itirazın geçici kaldırılması kesin kaldırmaya dönüşerek, alacaklı takibe devam edebilecektir (İİK md. 69/3). İİK'nin 69'uncu maddesinin ikinci fıkrası borçtan kurtulma davasına için dava şartı olarak teminatı düzenlemektedir;

*“Bu davanın dinlenebilmesi için borçlunun dava konusu alacağın yüzde 15 ini ilk duruşma gününe kadar mahkeme veznesine nakden depo etmesi veya mahkemece kabul edilecek aynı değerde esham ve tahvilat veya banka teminat mektubu tevdi etmesi şarttır. Aksi takdirde dava reddolunur.”* (İİK md. 69/2).

Bu hüküm kapsamında borçlu borçtan kurtulma davasının görülebilmesi için ilk duruşma gününe kadar dava konusu alacağını %15' ini teminatı mahkeme veznesine yatırmalı veya mahkemenin kabul ettiği dava konusunun %15' i oranında değere sahip hisse, tahvil veya banka teminat mektubunu mahkemeye vermesi gerekir. Borçlunun teminat göstermesi borçtan kurtulma davası için davanın dinlenilme şartıdır (Postacioğlu ve Altay, 2010: 287). Bu doğrultuda borçtan kurtulma davasının ilk duruşmasına kadar borçlunun teminatı yatırmaması halinde mahkeme davayı reddedecektir.

Borçtan kurtulma davasında borçlu tüm def'i ve itirazlarını ileri sürebilecektir. Bu kapsamda inkar etmiş olduğu imzanın kendisine ait olduğuna ilişkin icra mahkemesi karar vermiş olsa da, borçtan kurtulma davasında borçlu imzaya itiraz sebeplerini ileri sürebilecek ve mahkemede imza incelemesi yeniden yapılabilecektir (Postacioğlu ve Altay, 2010: 288).

Borçtan kurtulma davası, icra mahkemesinin vermiş olduğu itirazın geçici kaldırılması kararının doğruluğunu araştırmaktan çok, bir menfi tespit davası olarak borcun varlığını ve ödemesi gerekip gerekmediğini ortaya koymaktadır (Postacioğlu ve Altay, 2010: 289). Bu kapsamda borçlu imzaya itiraz dışında kalan dava sebeplerini de borçtan kurtulma davasında ileri sürebilecektir. Borçtan kurtulma davası sonucunda mahkemenin verdiği hüküm maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmektedir. Bu sebeple davayı kaybeden taraf, dava konusu için tekrar dava açamayacaktır (Pekcanitez vd., 2020: 132).

Mahkeme yapmış olduğu yargılama sonucunda borçlunun davasını reddetmesi halinde, icra mahkemesinin vermiş olduğu itirazın geçici kaldırılması kararı kesin kaldırmaya dönüşür. Bu red kararı ile birlikte, alacaklının yapmış olduğu geçici hacizler kesin hacze dönüşür (İİK md. 69/3).

Mahkeme yapmış olduğu yargılama sonucunda borçlu tarafı haklı bularak davayı kabul etmesi halinde, borçlunun borcunun bulunmadığı tespit edilmiş olur ve icra takibi hükümsüz kalır. Bu durumda borçlu aleyhine hükmedilen tazminat ve para cezaları da ortadan kalkacaktır (İİK md. 68/a 6-8). Dava sonunda haksızlığı tespit edilen alacaklı dava konusu olan alacak miktarının yüzde yirmisi oranından aşağı olmayan tazminata mahkum edilir (İİK md. 69/5).

Mahkeme yapmış olduğu yargılama sonucunda borçluyu haksız bulması halinde davayı reddedecektir. Bu durumda borçlunun daha önce icra mahkemesi kararıyla mahkum olduğu tazminat ve para cezaları kesinleşmektedir. Ayrıca



borçlu borçtan kurtulma davasına konu olan alacak miktarının yüzde yirmisi oranında tazminata mahkum edilir (İİK md. 68/a 6-8, İİK md. 69/5).

## 2.2. Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık ödeme emrine karşı davadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna ödeme emrinin tebliğinde itibaren 15 gün içinde ödeme emrine karşı dava açabilecektir.

### 2.2.1. Ödeme Emrine Karşı Açılan İptal Davası

Kanuni usul ve esaslara uygun olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş bir vergi alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi durumunda tahsil dairesi bu kamu alacağı için ödeme emri düzenleyecek ve kamu borçlusuna tebliğ edecektir. Kanun tahsil dairesinin ödeme süresi içinde ödenmemiş bir kamu alacağı için ödeme emri düzenleme yetkisini bağlı yetki olarak emredici bir hükümle düzenlemiştir (AATUHK md. 55/1). Ödeme emri kamu alacaklarının cebren takip ve tahsili için kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir (Karakoç, 2016: 178; Gerçek, 2017: 224).

Ödeme emri ile kamu borcunu ödeme zamanında ödememiş kamu borçlusundan ödeme emrinin tebliğinde itibaren 15 gün içinde vergi borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir (AATUHK md. 55/1). Kamu borçlusuna ödeme emrinin tebliğinde itibaren 15 gün içinde kamu borcunu ödememesi halinde tahsil dairesi cebren tahsil işlemlerine başvurur. Kamu borçlusuna cebren tahsil işlemlerine engelleyebilmek için ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ya kamu borcunu ödemeli veya aynı süre içinde ödeme emrine karşı dava açmalıdır (AATUHK md. 58/1). Kamu borçlusunun ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde kamu borcunu ödememesi veya ödeme emrine karşı dava açmaması halinde tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmalıdır. Ödeme emrine konu borcun bir kısmının ödenmesi

veya bir kısmına karşı dava açılması halinde, kalan miktar için aynı süre içinde kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü devam eder.

Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği, "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." Bu kapsamda ödeme emri kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olarak hukukilik denetimine tabidir. Ödeme emrinin hukukilik denetiminin sağlanması, kamu borçlusunun ödeme emrine karşı dava açabilme hakkına sahip olmasına bağlıdır<sup>4</sup>.

Kamu borçlusuna kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı, "böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı" ileri sürerek ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde tahsil dairesinin bağlı olduğu vergi mahkemesinde dava açarak itiraz edebilecektir. (AATUHK md. 58/1)

#### 2.2.1.1. Davanın Konusu

Ödeme emrine karşı davanın konusu idari bir işlem olan ödeme emridir. Mahkeme ödeme emrine karşı davada ödeme emrini idari işlem unsurları(yetki şekil, konu, sebep ve amaç unsurları) yönünden hukuka uygunluğunu denetleyecektir.

AATUHK'nin 58'inci maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna, "böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı" sebeplerine dayanarak ödeme emrine karşı dava açabilir. Kanun kamu borçlusunu ödeme emrine karşı dava açarken idari işlemin sebep unsuru kapsamına giren "böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı" sebepleri ile sınırlandırmıştır. Kanunun

4 "Dava konusu ödeme emrinin dayanağı olan para cezası verilmesine ilişkin encümen kararının yargısal denetimi adli yargının görev alanında olduğu halde verilen para cezasının tahsili amacıyla 6183 sayılı Yasaya göre düzenlenen idarenin tek yanlı iradesi ile hukuki sonuçlar doğuran ve icrai nitelikte bir işlem olan ödeme emrine karşı açılan davanın yargısal denetiminin idari yargı tarafından yapılması gerektiğinden açılan davanın çözümü idari yargının görevine girmektedir." Dn. 6. D. 1996/1302 E., 1997/1338 K (Karakoç, 2016: 277; (<https://www.karartek.com.tr/>))

yapmış olduğu bu sınırlandırma, idarinin bir işlem ödeme emrinin, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından dava konusu olmasına engellemektedir (Karakoç, 2000: 120; Dönmez, 2005: 125). Ödeme emrine karşı açılan davanın konusu olan ödeme emrini unsurları kapsamında inceleyebiliriz;

**Yetki:** İdari işlemlerin kim veya kimler tarafından yapılacağını yetki unsuru belirlemektedir. AATUHK’de ödeme emri düzenleme yetkisi tahsil dairesi sıfatıyla kamu alacaklısına verilmektedir. (AATUHK md. 5) Vergi icra hukuku kapsamında ödeme emri düzenleme yetkisi tahsil dairesi sıfatıyla kamu alacaklısına aittir. Kanun tahsil dairesini “Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını,” ifade ettiği ortaya koymaktadır (AATUHK md. 3). Kamu alacaklısının görevli organı olan tahsil dairesi tarafından düzenlenmemiş bir ödeme emri, ‘yetki’ unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır. Böyle bir durumda kamu borçlusu yetki unsuru yönünden ödeme emrine karşı dava açarak, ödeme emrinin iptalini talep edebilecektir (Karakoç, 2000: 109). Ayrıca tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri yetki unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır. Çünkü tahsil dairesinin tarh, tebliğ ve tahakkuk ederek hukuken doğmuş bir kamu alacağını kanunun belirlediği zamanaşımı süresi içinde tahsil etmemesi durumunda artık tahsil dairesi kamu alacağını talep etme yetkisini kaybetmektedir (Öncel vd., 2017: 133).

**Şekil:** Ödeme emri AATUHK’nin 55’inci maddesinde belirtilen şekle uygun olarak hazırlanmalı ve kamu borçlusuna tebliğ edilmelidir. Kanunda belirtilen şekle aykırılık taşıyan ödeme emri iptale tabidir. Ödeme emrinin dava konusu edilebilir (iptale tabi) şekle aykırılıkları esasa ilişkin şekle aykırılıklardır. Esasa ilişkin olmayan şekli aykırılıklar VUK 108’inci maddesi gereğince hukuki değer kaybı yaratmadıkları için iptal konusu edilemeyecektir. Ödeme emrinin usulüne

aykırı şekilde tebliğ edilmesi de ödeme emrini şekil unsuru yönünden hukuka aykırı kılmaktadır (Karakoç, 2000: 110-1).

**Konu:** Ödeme emrinin konusu, ödeme süresi içinde ödenmeyen ve bu sebeple tahsil edilmesi amaçlanan kamu alacağıdır. Vergi icra hukuku kapsamında (AATUHK kapsamında) ödeme emriyle istenilebilecek kamu alacakları AATUHK’nin 1 ve 2’inci maddelerinde düzenlemiştir. Bu hüküm gereğince ödeme emrine konu olacak kamu alacakları;

*“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”* dır (AATUHK md. 1).

Ayrıca *“Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar”* da ödeme emrine konu olabilecektir (AATUHK md. 2).

**Sebeb:** Ödeme emrinin düzenlenme sebebi, bir kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesidir (Karakoç, 2000: 116). Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu *“böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı”* sebeplerine dayanarak ödeme emrine karşı dava açabilecektir. (AATUHK md. 58) Kamu borcunun hukuken doğmamış veya ortadan kalkmış olması veya kısmen ödenmiş olması veya bu kamu alacağının zamanaşımına uğraması ödeme emrini sebep unsuru bakımından hukuka aykırı kılmaktadır (Karakoç, 2000: 117).

**Amaç:** İdari işlemin amaç unsuru, idari işlemle ulaşılmak istenen nihai sonucu ortaya koymaktadır (Gözler ve Kaplan, 2016: 364). İdari işlemlerin genel amacı kamu yararının sağlanmasıdır. Bu kapsamda ödeme emrinin amacı, vadesinde

ödenmeyen kamu alacağının tahsilini sağlayarak kamu yararını elde etmektedir. İdari işlemlerin amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olması idari işlemi tesis eden idarenin taktir yetkisine sahip olmasına bağlıdır. Nitekim bağlı yetkiyle hareket eden idare, idari işlem tesis ederken kanunun emredici hükümlerini yerine getirecek ve idari işlemi amacı dışında tesis edemeyecektir. Bu kapsamda AATUHK’de ödeme emri emredici hükümlerle düzenlenmiş, tahsil dairesi ödeme emri düzenleme konusunda bağlı yetkiyle donatılmıştır. Bu doğrultuda kamu borçlusunun kamu borcunu ödeme süresi içinde ödememesi halinde tahsil dairesi ödeme emrini düzenlemek zorundadır (Karakoç, 2000: 118).

### 2.2.1.2. Davanın Tarafları

Ödeme emrine karşı açılan davada, adına ödeme emri düzenlenmiş ve tebliğ edilmiş kamu borçlusu davacı; ödeme emri düzenleyen ve tebliğ eden tahsil dairesi ise davalı taraftır.

### 2.2.1.3. Dava Nedenleri

AATUHK’nin 58’inci maddesi gereğince kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu, “*böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya zamanaşımına uğradığını*” ileri sürerek tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açabilecektir (AATUHK md. 58/1). Borçlu, kamu borcunun kısmen ödediğini ileri sürerek dava açması durumunda, kalan borç miktarını açıkça göstermelidir. Aksi takdirde dava açılmamış sayılır (AATUHK md. 58/2).

Ödeme emrine karşı davada Kanun ileri sürülebilecek dava sebeplerini “*böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı*” sebepleriyle sınırlandırmıştır. Bu sınırlandırmanın nedeni, *ödeme emrine konu kamu alacağının*, mahkeme kararıyla veya karine olarak tarh ve tahakkuk ederek hukuka uygun bir kamu alacağı olarak tahsil aşamasına gelmiş olmasıdır. Bu kapsamda tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarındaki hukuka aykırılıklar bu işlemler

kesinleşmeden önce; yani bu işlemlere ilişkin dava açma süreleri içinde dava konusu edilmesi gerekir (Kaneti, 1989: 448; Öncel vd., 2017: 165; Şenyüz vd., 2018: 341; Gerçek, 2017: 228)<sup>5</sup>. Bu nedenle, ödeme emrine karşı davada sadece tahsil aşamasına ilişkin dava sebepleri ileri sürülebilecektir. Davayı inceleyen mahkeme de tarafların itirazlarını sadece tahsil aşamasına ilişkin dava sebepleri kapsamında inceleyecektir (Kaneti, 1989: 448)<sup>6</sup>.

Kamu borçlusu, ödeme emrine karşı davada ödeme emrinin yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurları yönünden (idari işlem unsurları) hukuka aykırılık taşıdığını ileri sürerek dava açma hakkına da sahiptir. Ayrıca ödeme emri düzenlenmesinin dayanağını oluşturan yargı kararının ödeme emrinin tebliğ tarihinden önce üst mahkeme tarafından bozulması durumunda ödeme emri dayanaktan yoksun hale gelmektedir. Bu doğrultuda dayanaktan yoksun olan ödeme emrine karşı dava açılarak ödeme emrinin iptali talep edilebilir (Kaneti, 1989: 449).

Kamu borçlusunun ödeme emrinde yer alan borcun tamamına itiraz ederek ödeme emrine karşı dava açması durumunda mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak kamu borçlusunun ödeme emrine karşı davada, kamu borcunun bir kısmını dava konusu etmesi

5 “*Kamu alacağının esasına ilişkin iddiaların tahsilat safhasında iddia edilmesine ve incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Kamu alacağının tahsilat aşamasında yargı yerince incelenecek olan, tahsilata ilişkin idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığı hususudur. İcra edilmekte olan idari işlemlerin hukuka aykırılıkları, bu işleme karşı açılmış idari davalarda araştırılıp incelenebilir. Davaya konu edilmeden kesinleşmiş idari işlemlerin uygulanmasını sağlamak üzere tesis edilen yeni işlemler nedeniyle açılan davalarda kesinleşmiş hukuki durumların yeniden ele alınarak incelenmesi mümkün değildir.*” Dan. 4. Daire, 14.6.1994 tarihli, 1994/985 E., 1994/3660 K (<https://www.karartek.com.tr>)

6 “*Ödeme emrine itiraz nedenlerinin, kanun hükmü ile sınırlandırılmış olması, idari yargı yerince, bu sınırlı haller dahilinde karar verilmesini gerektirmekte, ihbarnamenin tebliği üzerine yükümlü tarafından tahakkuka ilişkin olarak yapılabilecek itirazların incelenmesini olanaksız kılmaktadır.*” Dan. 3. Daire, 6.5.1998 tarihli 1996/5277 E., 1998/1614 K. (<https://www.karartek.com.tr>); Aynı yönde; Dan. 4. Daire, 8.10.1992 tarihli, 1992/54 E., 1992/4250 K.

halinde, dava konusu edilmeyen borç kısmı için borçlu süresi içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır (Kaneti, 1989: 449) (AATUHK md. 58/7). Ödeme emrine karşı davada dava sebeplerini üç başlık altında incelenebilir.

#### a. Böyle Bir Borcun Olmadığının İleri Sürülmesi

Kamu borçlusu böyle bir borcun olmadığını ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açabilir. Kamu borçlusu böyle bir borcun olmadığını; borcun ödenmiş olması veya borcun hiç doğmamış olması veyahut borcun tahsil edilmesinin mümkün olmaması durumlarında ileri sürülebilir (Karakoç, 2000: 121).

**Vergi Borcunun Ödenmiş Olması:** Kamu borçlusunun vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uygun olarak vergi borcunu ödemesi halinde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Bu doğrultuda ödeme emrinin tebliğ edilmesinden önce vergi borcunun tamamen ödenmesi durumunda ödeme emri konu unsuru bakımından sakatlanmaktadır. Bu durumda kamu borçlusu borcun ödenmiş olduğu iddiası ile ödeme emrine karşı dava açabilecek ve borcu ödediğini gösteren bir belgeyle böyle bir borcun olmadığını ispat ederek ödeme emri iptalini sağlayabilecektir (Karakoç, 2000: 122).

**Vergi Borcunun Hiç Doğmamış Olması:** Vergi borcunun hiç doğmamış olması üç durumda gerçekleşir:

- **Kamu Borçlusunun Faaliyetinin Olmaması:** Kamu borçlusunun vergi borcunun konusu olduğu yılda faaliyet göstermemesi veya faaliyetine son vermiş olması kamu borcunun doğması engelleyebilmektedir. Kamu borçlusunun, faaliyetin bulunmaması sebebiyle borcun hiç doğmadığı iddiasını ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açması halinde ilgili yılda faaliyette bulunmadığını somut belgelerle ispatlayarak ödeme emrinin iptalini sağlayabilecektir (Karakoç, 2000: 124).

- **Tebliğinin Usule Aykırı Şekilde Yapılmış Olması:** Vergi Usul Kanununa göre “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.*” (VUK md. 21) Tarh edilen bir verginin Kanunda belirlenen usule uygun olarak kamu borçlusuna bildirilmesiyle birlikte vergi tahakkuk etmekte; ödenebilir aşamaya gelmektedir<sup>7</sup>. Tarh işleminin esasını içeren bir ihbarnamenin kanunda belirlenen usule aykırı olarak tebliğ edilmesi halinde vergi alacağı tahakkuk etmemekte; vergi ödenmesi gereken aşamaya gelmemekte ve kamu alacaklısı idare ile kamu borçlusu arasında vergi borcu ilişkisi oluşmamaktadır. Bu kapsamda alacaklı tahsil dairesi tahakkuk etmemiş bir vergi alacağı için ödeme emri düzenleyemez (Karakoç, 2000: 125). Vergi hukuku kapsamındaki tebliğ işlemlerinin Kanunda belirlenen usule aykırı olarak yapılması tahsil dairesinin tebliğe konu kamu alacağına ilişkin ödeme emri düzenleme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeplerle tebliğin usule aykırılığı ödeme emrine karşı davada bir iptal sebebidir.
- **Vergi Hatasının Bulunması:** Vergi Usul Kanununa göre “*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” (VUK md. 116) Vergi hatası, yükümlü veya vergi dairesinden kaynaklanabilir. Vergi hatası sonucunda yükümlünün ödemekle sorumlu olmadığı bir vergi borcu doğmaktadır. Alacaklı tahsil dairesinin vergi hatası bulunan bir vergi alacağı

7 “Vergi dairesi müdürlüğünün anılan şekil şartlarına uymadığı ve tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ihbarnamelerin tebliğ edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmemiştir.

Kaldı ki, 15.1.1991 tarih ve 4/37-13, 11.11.1992 tarih ve 4/61-21 sayılı yoklama işleri ile yükümlü şirketin gösterdiği adreste herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı da tespit edildiğinden ödeme emri ile istenilen amme alacaklarının 6183 sayılı kanunun 58. maddesinin 1.fikrasına göre “borcum yoktur” kapsamında görülmesi gerekmektedir.” Dan. 9. Daire, 17.3.1998 tarihli, 1997/4664 E., 1998/1221 K.

için ödeme emri düzenlemesi halinde, ödeme emri konu ve sebep unsurları yönünden hukuka aykırılık taşıyacaktır. Bu kapsamda ödeme emrine karşı açılacak davada, ödeme emrinin konusunu oluşturan vergi alacağına ilişkin bir vergi hatası, “böyle bir borcun olmadığı” kapsamında incelenebilecektir (Karakoç, 2016: 293).

**Vergi Borcunun Tahsil Edilmesinin Mümkün Olmaması:** Bir kamu alacağının tahsil edilmesinin mümkün olmaması, böyle bir borcun olmadığı kavramı kapsamında yer almaktadır. Ödeme emrinin tahsil edilebilir niteliğe sahip olmayan bir kamu alacağı için düzenlenmesi halinde ödeme emri sebep unsuru yönünde hukuka aykırılık teşkil edecektir (Karakoç, 2000: 132). Vergi borcunun tahsil edilmesinin mümkün olmaması durumu mücbir sebep, tecil gibi geçici nitelikli hukuki engelden kaynaklanabileceği gibi tahakkuk zamanaşımı, vergi affı, vergi muafiyeti gibi süreklilikli hukuki engelden kaynaklanabilir.

- **Vergi Alacağının Tahakkuk Zamanaşımına Uğraması:** Vergi Usul Kanununa göre, “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.” (VUK md. 113/1). Vergi hukukunda zaman aşımı tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olarak ikiye ayrılır. Tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayla doğan vergi alacağının tarh ve tebliğ için kamu alacaklısı idarenin harekete geçmesi gereken süre, tahsil zamanaşımı ise tarh, tebliğ ve tahakkuk ederek hukuken doğmuş bir kamu alacağının idare tarafından tahsil edilebileceği süredir. Tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı için ödeme emri düzenlenmesi ve kamu borçlusuna tebliğ edilmesi halinde kamu borçlusuna “böyle bir borcun bulunmadığı” sebebine dayanarak ödeme emrine karşı dava açabilecektir<sup>8</sup>.

8 “tahakkuk zamanaşımının dolması vergi idaresinin artık vergi alacağını tahakkuk ettirme yetkisini ortadan kaldırır. Zamanaşımı süresinin geçmiş olması vergi alacağının esasını doğrudan doğruya etkiler ve vergi borcunu ortadan kaldırır. Böyle bir

- **Vergi Alacağının Terkin Edilmesi, Af Edilmesi veya Vergiden Muafiyetin Söz Konusu Olması:** Verginin terkini, af edilmesi ve muafiyet vergi borcunu kısmen veya tamamen ortadan kaldıran durumlar olup bu durumlarda kamu borçlusuna borçtan kurtulmaktadır (Kırbaş, 2015: 141). Terkin edilmiş veya vergi affına konu olan veyahut muafiyetin bulunduğu bir kamu alacağının ödeme emri ile talep edilmesi mümkün değildir. Terkin edilmiş, vergi affına tabi veya muafiyetin bulunduğu bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesi halinde ödeme emri konu ve sebep unsurları yönünden hukuka aykırılık taşıyacaktır. Bu durumlarda kamu borçlusuna “böyle bir borcun olmadığı” sebebine dayanarak ödeme emrine karşı dava açabilecektir (Kaneti, 1989: 449).
- **Vergi Alacağının Tecil Edilmiş Olması:** Kamu borçlusunun vergi borcunun ödeme süresi içinde ödemesi veya mallarına haciz uygulanması veya haczedilmiş mallarının satılması halinde çok zor durumu düşecekse, kamu borçlusunun yazılı talebi ve teminat göstermiş olması şartıyla kamu alacaklısı olan idare vergi alacağını 36 ayı aşmamak üzere ve faiz alınarak vergi alacağını tecil edebilecektir (AATUHK md. 48/1). Tecil edilen bir vergi alacağı tecil süresi boyunca tahsil edilemez bir niteliğe sahiptir. Tecil edilmiş bir kamu alacağının ödeme emri düzenlenerek istenmesi mümkün değildir (Karakoç, 2000: 136).

*durumun ortaya çıkması alacaklı kamu idaresinin alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmali tabii bir sonucudur. Bu sebeple bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bu hususu ileri sürmemiş olması verginin tahsil edilebilir hale gelmiş olması gibi bir sonuç doğuramaz. Böyle bir durum tahsil sırasında ortaya çıksa bile mahkeme bu hususu re'sen veya yükümlünün itirazı üzerine gözönüne almak, incelemek zorundadır. Zira zamanaşımı süresi geçmiş olmakla vergi alacağı tamamen ortadan kalkmış durumdadır. Ortadan kalkmış olan bir verginin tahsili de sözkonusu olamaz. Bu sebeple ortada tahsil edilebilir bir vergi borcu kalmayınca tahakkuk zamanaşımı meselesi 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesindeki itiraz sebeplerinden biri olan “Böyle bir borcu olmadığı” kapsamına girer ve yargı mercilerinde bu safhadada incelenebilir ve ödeme emrinin iptalini gerektirir bir sebep olarak kabul edilebilir.” Dan. İBK. 3.4.1987 tarihli 1986/3 E. , 1987/1 K. , Kaynak: RG 16 Temmuz 1987 Sayı : 19519*



- **Mücbir Sebep Bulunması:** Vergi hukuku kapsamında mücbir sebep, kamu borçlusunun kendisi dışında meydana gelen, kamu borçlusunun öngörmesi ve kontrol etmesi mümkün olmadığı ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olan olaylardır (Oktar, 2019: 108; Kırbuş, 2015: 145). VUK'nin 13'üncü maddesinde mücbir sebepler örnekleyici olarak sayılmıştır. Bu maddede sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı durumunda, bu mücbir sebep ortadan kalkmadığı sürece vergi kanunlarında yazılı süreler işlemeyecektir (VUK md. 15). AATUHK'nin 8' inci maddesi gereğince, aksine bir hüküm bulunmadıkça AATUHK' unda yer alan sürelerin hesaplanmasında VUK hükümleri uygulanacaktır. Mücbir sebep hali devam ettiği sürece kamu borçlusunun vergi borcu yükümlülüğü, kamu alacaklısının da ödeme emri düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Mücbir sebebin bulunduğu bir dönem içinde düzenlenen ve tebliğ edilen bir ödeme emri için kamu borçlusuna "böyle bir borcun olmadığı" sebebine dayanarak ödeme emrine karşı dava açabilecektir.
- **Vergi Alacağıın Uyuşmazlık Konusu Olması:** İYUK'un 27'inci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince; "*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*" Bir verginin tarh işlemine karşı dava açılması halinde, tarh işlemine konu vergi alacağı için tahsil işlemleri kendiliğinden duracaktır. Bu kapsamda tarh işlemine konusu olan vergi alacağı tahakkuk etmediği için alacaklı kamu idaresi tarafından ödeme emri ile istenemez (Karakoç, 2000: 137). Tahsil işlemlerine karşı açılan davalarda ise yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Davacı taraf olan kamu borçlusunun mahkemeden yürütmeyi durdurma talebinde bulunması ve mahkemenin yürütmeyi durdurma kararını vermesi gerekir.

Tarh işleminin karşı açılan davalarda dava süresi boyunca alacaklı tahsil dairesi ödeme emri düzenleyemez ve tebliğ edemez. Tahsil işlemlerine karşı açılan davalarda ise yürütmeyi durdurma kararı verilmesi halinde dava süresi boyunca davaya konu olan kamu alacakları için alacaklı tahsil dairesi tahsil işlemlerine devam edemez. Tahsil dairesinin bu durumlarda ödeme emri düzenlemesi ve kamu borçlusuna tebliğ etmesi halinde, kamu borçlusuna kamu alacağının uyuşmazlık konusu olmasına dayanarak ödeme emrinin iptalini talep edebilecektir.

### b. Borcun Kısmen Ödendiğinin İleri Sürülmesi

Kamu borçlusunun ödeme emrinin tebliğinden önce vergi borcunun bir kısmını ödemiş olması ve kamu borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrinin yapılan kısmi ödemeyi dikkate alınmaksızın düzenlenmiş olması durumunda, ödeme emri sebep unsuru yönünden kısmen hukuka aykırılık taşımaktadır (Karakoç, 2000: 138). Bu durumda kamu borçlusuna vergi borcunu kısmen ödendiği gerekçesini ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açabilecektir. AATUHK'nin 58'inci maddesinin 2'inci fıkrası gereğince, vergi borcunun kısmen ödendiğini ileri süren kamu borçlusunun dava dilekçesinde iddiasına konu borç kısmının ne olduğunu ve miktarını açıkça göstermek zorundadır. Aksi halde davanın reddedilmesi gerekir (AATUHK md. 58/2).

### c. Borcun Zamanaşımına Uğradığının İleri Sürülmesi

AATUHK' nın 58' inci maddesi gereğince kamu borçlusunun ödeme emrine karşı davada "*borcun zamanaşımına uğradığı*" iddiasını ileri sürerek ödeme emrinin iptalini talep edebilir. Bu hükme konu olan zamanaşımı 'tahsil zamanaşımı'dır. Çünkü verginin tarh zamanaşımına uğradığı 'böyle bir borcun bulunmadığı' iddiası kapsamında dava konusu yapılabilecektir. Nitekim tarh zamanaşımı borcun hukuken doğmasını, tahsil zamanaşımı ise borcun tahsil edilebilmesini engellemektedir (Karakoç, 2000: 140).



Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için ödeme emri düzenlemesi hukukten bir olanak bulunmamaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımı kamu düzenine ilişkindir (Dönmez, 2005: 132). Bu sebeple tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için ödeme emrine karşı dava açılması halinde, kamu borçlusu borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürmese bile, bu durum yargı organları tarafından resen dikkate alınması gerekir (Gerçek, 2017: 229). Bir kamu borcunun tahsil zamanaşımına uğramasıyla birlikte, alacaklı tahsil dairesinin bu vergi borcunu tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Bu sebeple tahsil zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı ve iptal edilmesi gereken bir idari işlemdir. Tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağı, hukukten doğmuş ancak kamu alacaklısının kanuni tahsil süresi içinde alacağı tahsil etmemesi sebebiyle kamu borçlusundan istenemez hale gelmiş bir eksik borçtur (Narter, 1995: 114). Tahsil zamanaşımına uğrayarak eksik borç niteliğine sahip olan bu borç ödeme emriyle borçludan istenemez, ancak borçlunun isteği ile yapılan ödemeler kabul edilir (Karakoç, 2000: 140-1).

#### 2.2.1.4. Görevi ve Yetkili Mahkeme

AATUHK'nin 58'inci maddesi gereğince, *"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."*

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK); itiraz komisyonlarının görev alanına giren konulara vergi mahkemelerinin bakacağını ve *"İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması"* olarak anlaşılacağını ve *"6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları"* çözümlenmekle görevli mahkemelerin vergi mahkemeleri olduğunu düzenlemektedir.

Vergi mahkemelerinin faaliyete geçtikleri 20/07/1982 tarihinden itibaren vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiştir. Bu tarihten itibaren vergi itiraz komisyonlarının görevlerini tümüyle vergi mahkemesi yürütmeye başlamıştır (Karakoç, 2000: 142). Sonuç olarak ödeme emrine karşı açılan davalarda görevli mahkeme vergi mahkemeleridir; yetkili mahkeme ise ödeme emrini düzenleyen ve tebliğ eden tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (Gerçek, 2017: 227)<sup>9</sup> (İYUK md. 37/c)

#### 2.2.1.5. Dava Açma Süresi

Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 30 gün olup (İYUK md. 7/1), AATUHK özel dava açma süresi olarak ödeme emrine karşı açılan davalar için 15 günlük dava açma süresi belirlemiştir (AATUHK md. 58).

Ödeme emrine karşı davada, dava açma süresi ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gündür. Ödeme emrine karşı dava açma süresi, hak düşürücü süredir (Yüce, 2017: 191). Bu kapsamda vergi mahkemelerinde dava açma süresi sonrasında açılacak davalar süre aşımı nedeniyle usulden reddedilecektir (Karakoç, 2000: 146).

#### 2.2.1.6. Yargılama Usulü ve Davanın Sonuçları

Ödeme emrine karşı dava, kamu borçlusu tarafından tahsil dairesine karşı açılan, idari bir işlem olan ödeme emrinin tamamen veya kısmen iptalinin talep edildiği bir iptal davasıdır.

Kamu borçlusunun kamu alacağının bir kısmını itiraz ederek ödeme emrine karşı dava açması durumunda, itirazın niteliğini ve itiraza konu borç kısmının miktarını açıkça ve ayrıca dava dilekçesinde göstermelidir. Aksi takdirde dava açılmamış sayılacaktır. Ayrıca ödeme emrine konu

<sup>9</sup> "Ödeme emirlerinin iptali için açılmış olduğu açık bulunan davanın 2577 sayılı İYUK'nun 37. maddesinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinin yetkili mahkeme olduğuna ilişkin (c) fıkrası hükmü" Dan. 3. Daire 1996/2382 E., 1997/2749 K. (<https://www.karartek.com.tr/>)

kamu alacağıının bir kısmının dava konusu edilmesi halinde kamu borçlusunun dava konusu olmayan borç kısmı için süresi içinde mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü devam etmektedir (Çelik, 2000: 205).

AATUHK'nin 58' inci maddesi gereği, vergi mahkemesi ödeme emrine karşı açılan davaları 7 gün içinde karara bağlamak zorundadır. Ancak ödeme emrine karşı açılan dava bir vergi davası olarak yazılı yargılama usulüne tabidir. Bu kapsamda ödeme emrine karşı dava dilekçe aşaması ve tahkikat aşaması olmak üzere belirli bir süre sonunda sonuçlanacaktır. Bu doğrultuda İYUK hükümleri kapsamında vergi mahkemesinin 7 gün içinde davayı esastan incelemesi mümkün değildir (Gerçek, 2017: 229; Çelik, 2000: 205). İlgili kanun hükmü itiraz komisyonlarının görev yaptığı dönemde, itiraz komisyonlarının idari bir komisyon niteliğine sahip olması ve yapılan itirazların idari başvuru yolu olması dikkate alınarak bu şekilde düzenlendiğini düşünmekteyiz.

Vergi mahkemelerinde tahsil işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamında dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Kamu borçlusu vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulmasını talep etmelidir (İYUK md. 27/4) Kamu borçlusunun açmış olduğu ödeme emrine karşı davada yürütmeyi durdurma talebinde bulunması halinde vergi mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı verebilmek için belirli kanuni şartları arayacaktır. Bu kapsamda vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararı verebilmesi için (İYUK md. 27/2-6);

- Tahsil işlemlerine devam edilmesi halinde telafisi güç ve imkansız zararlar doğmalı ve
- Ödeme emri açıkça hukuka aykırı bir nitelik taşımalıdır.
- Borçlu teminat göstermelidir.

Vergi mahkemesi bu şartların varlığı halinde yürütmenin durdurulmasına karar verecektir.

Ödeme emrine karşı açılan davada vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararı vermesi halinde, vergi mahkemesi bu davada kesin hükmünü verene kadar alacaklı tahsil dairesi dava konusu kamu alacağı için tahsil işlemlerine (haciz ve satış işlemi) devam edememektedir (Çelik, 2000: 205).

AATUHK'nin 58'inci maddesinin 5'inci fıkrası gereğince, vergi mahkemelerinin ödeme emirlerine karşı açılan davalarda verdikleri kararlar kesindir. Bu hüküm gereğince ödeme emrine karşı davalarda verilen kararlara karşı üst mahkemeye başvuru yolu kapatılmış olsa da; İYUK'nin 45'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince vergi mahkemelerinin ödeme emrine karşı açılan davalarda vermiş olduğu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak dava konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen kamu alacakları hakkında verilen kararlar kesindir ve bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

Ödeme emrine karşı açılacak davada vergi mahkemesi gerçekleştirdiği yargılama sonucunda davanın kabulüne ve ödeme emrinin kısmen veya tamamen iptaline veyahut davanın reddedilmesine karar verebilir.

**Davanın Kabulü:** Vergi mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonucunda ödeme emrinin hukuka aykırılık taşıdığını tespit etmesi halinde davanın kabulüne, ödeme emrinin kısmen veya tamamen iptaline karar verecektir. Mahkemenin ödeme emrinin kısmen iptaline karar vermesi halinde, iptal edilmeyen kısım için ödeme emri kesinleşecek ve borçlunun bu kısım için kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde mal beyanında bulunması gerekecektir (AATUHK md. 58/6). Ödeme emrinin tamamen iptaline karar verilmesinde ise ödeme emri bütün hukuki sonuçlarıyla ortadan kalkacaktır.

**Davanın Reddi:** Vergi mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda kamu borçlusunun davasında kısmen veya tamamen haksız olduğunu tespit etmesi halinde davayı kısmen

veya tamamen reddedecektir. Ödeme emrine karşı davada tamamen veya kısmen haksız çıkan borçlu, davada reddedilen miktardaki kamu alacağı %10 haksız çıkma zammıyla tahsil edecektir (AATUHK md. 58/4). Haksız çıkma zammı, kamu borçluların keyfi olarak, gereksiz yere yargı organlarını meşgul etmemesi ve kamu alacağının tahsil süresinin uzamasını önlemek için düzenlenmiştir (Sakal ve Alpaslan, 2009: 239)<sup>10</sup>. Bu yönüyle haksız çıkma zammı, kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilinin gecikmesinden dolayı zararın tazminidir<sup>11</sup>.

Borcun tamamına karşı iptal davası açan kimsenin davası kısmen veya tamamen reddedilirse, kamu borçlusu ret kararının tebliğinden itibaren 15 gün süre içinde reddedilen borç miktarında mal beyanında bulunmak zorundadır (AATUHK md. 58/6).

### 2.3. Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Karşılaştırılması

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ödeme emrine itiraz kapsamında doğmaktadır. Genel icra hukukunda, ödeme emri tebliğ edilen borçlu, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde ödeme emrine itiraz etmesi halinde icra takibi kendiliğinden duracaktır.

10 "58'inci maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği; maddenin beşinci fıkrasında ise itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının %10 zamlı tahsil edileceği kurala bağlanmıştır.

Yukarıda sözü edilen 58'inci maddedeki kural uyarınca yargı yerinin sebepsiz meşgul edilmesi nedeniyle davayı kaybetmenin yaptırımını olan haksız çıkma zammının, davasında kısmen veya tamamen haksız çıkan borçludan aranması gerektiği açıktır." Dan. 3. Daire, 17.4.2012 tarihli 2010/4757 E. , 2012/1302 K. (<https://www.karartek.com.tr/>)

11 "58'inci maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği; maddenin beşinci fıkrasında ise itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının %10 zamlı tahsil edileceği kurala bağlanmıştır.

Yukarıda sözü edilen 58'inci maddedeki kural uyarınca yargı yerinin sebepsiz meşgul edilmesi nedeniyle davayı kaybetmenin yaptırımını olan haksız çıkma zammının, davasında kısmen veya tamamen haksız çıkan borçludan aranması gerektiği açıktır." Dan. 3. Daire, 17.4.2012 tarihli 2010/4757 E. , 2012/1302 K. (<https://www.karartek.com.tr/>)

Alacaklının borçlunun itirazını hükümden düşürerek takibe devam edebilmesi için itirazın kaldırılması yoluna başvuracak veya itirazın iptali davası açacaktır. Vergi icra hukuku kapsamında ise ödeme emri tebliğ edilen kamu alacaklısı, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeme emrine karşı dava açarak ödeme emrine itirazda bulunacaktır.

Genel icra ve vergi icra hukukunun ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar arasındaki farklılıklar dava konusu, dava nedenleri, davanın tarafları, dava açma süreleri, yetkili ve görevli mahkemeler ve dava sonuçları bakımından ortaya konulabilir.

#### 2.3.1. Dava Konusu Kapsamında

Genel icra hukuku kapsamında alacaklının açmış olduğu itirazın iptali davasının ve başvurduğu itirazın kaldırılması yolunun konusu borçlunun itirazıdır. Alacaklı borçlunun itirazını hükümden düşürmek ve takibe devam etmek için itirazın iptali davası açmakta veya itirazın kaldırılması yoluna başvurmaktadır. Vergi icra hukuku kapsamında kamu borçlusunun açmış olduğu ödeme emrine karşı davada dava konusu ödeme emridir. Vergi mahkemesi, ödeme emrine karşı davada ödeme emrinin hukuka uygunluğunu denetlemektedir.

#### 2.3.2. Dava Nedenleri Kapsamında

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık sebepleri birbirinden farklılık arz etmektedir.

İtirazın iptali davasında dava nedeni ve itirazın kaldırılması yolunda başvuru nedeni borçlunun yapmış olduğu itirazın haksız bir itiraz olduğu ve bu sebebe bağlı olarak itirazın hükümden düşürülmesi gerektiridir.

Ödeme emrine karşı açılan davada kamu borçlusunun ileri sürebileceği dava sebepleri AATUHK'nin 58'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu hükme göre kamu borçlusu ödeme emrine karşı “böyle bir borcun olmadığı” veya “borcun kısmen ödendiği” veya “zamanaşımına uğradığı” sebeplerine dayanarak dava açabilecektir (AATUHK md. 58/1). Görüldüğü üzere ödeme emrine karşı dava sebepleri tahsil aşamasına ilişkin dava sebepleriyle sınırlandırılmıştır. Ayrıca tahsil dairesinin düzenlediği ödeme emrinin idari bir işlem olması sebebiyle bu davada kamu borçlusu, ödeme emrinin yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurları yönünden taşıdığı hukuka aykırılıkları ileri sürerek ödeme emrinin iptalini talep edebilecektir.

### 2.3.3. Davanın Tarafları Kapsamında

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emrine itiraz süreçleri birbirinden farklılık taşımaktadır. Bu sebeple genel icra ve vergi icra hukukunun ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve uyuşmazlıkların tarafları farklılık taşımaktadır.

İtirazın iptali davası ve itirazın kaldırılması yolunda davacı tarafı takip alacaklısı, davalı tarafı ise takip borçlusu oluşturmaktadır.

Ödeme emrine karşı davada ise davacı taraf kamu borçlusu, davalı taraf ise ödeme emrini düzenleyen tahsil dairesidir.

### 2.3.4. Dava Açma Süresi Kapsamında

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için farklı dava açma süreleri düzenlenmiştir.

Alacaklı itirazın tebliğ edilmesinden itibaren 1 yıl içinde itirazın iptali davası açılabilir. Alacaklı itirazın tebliğ edilmesinden itibaren 6 ay içinde de itirazın kaldırılması yoluna başvurulabilir.

Kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren, 15 gün içinde ödeme emrine karşı dava açabilecektir.

### 2.3.5. Yetkili ve Görevli Mahkeme Kapsamında

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, çözüm mercileri bakımından farklılık taşımaktadır. Bu kapsamda genel icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar adli yargıda; vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise idari yargıda çözümlenecektir.

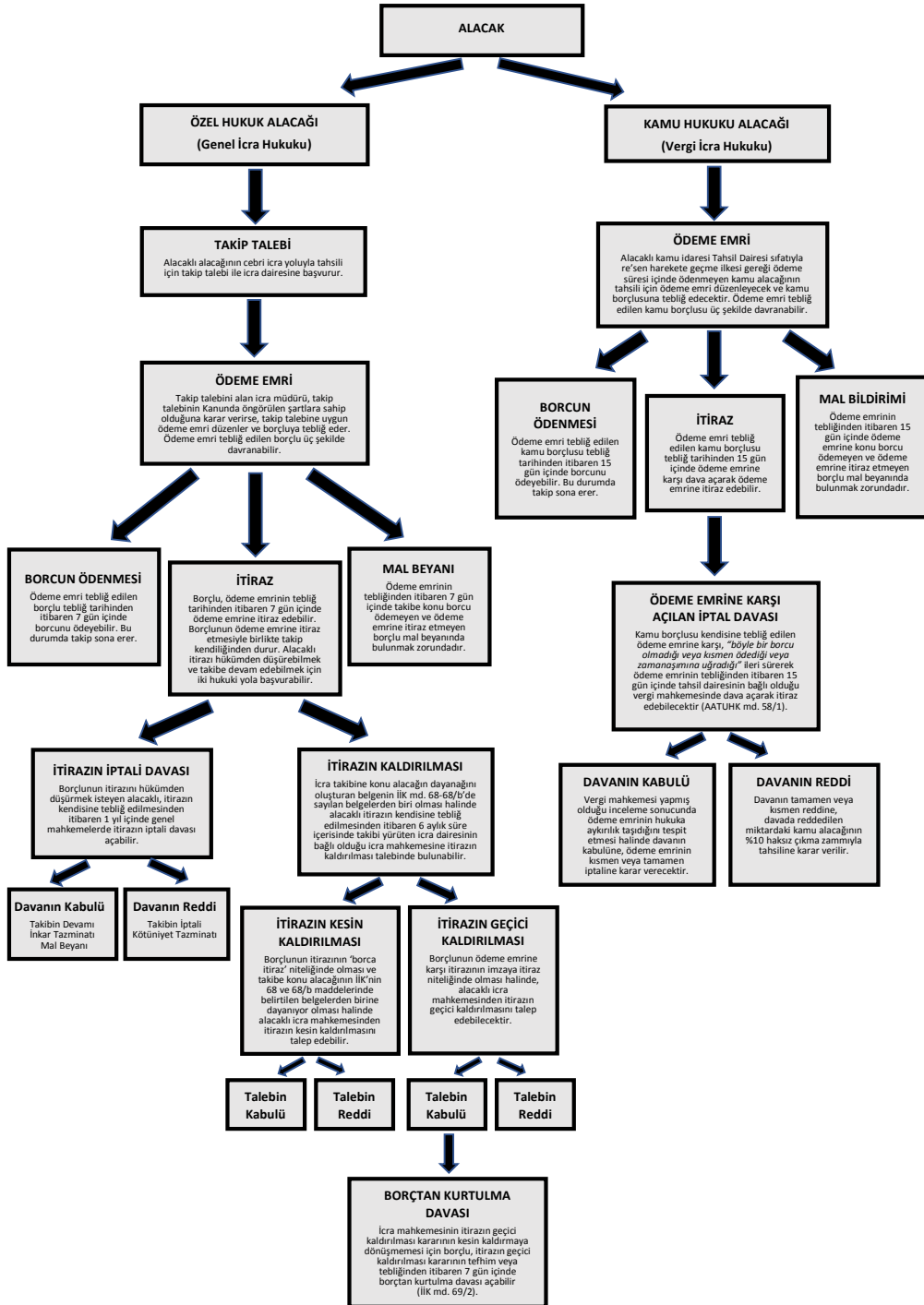
Genel icra hukukunda borçlunun itirazı üzerine alacaklı, itirazı hükümden düşürmek için genel mahkemelerde itirazın iptali davası açacaktır. HMK'nin görev ve yetki hükümleri gereğince itirazın iptali davasında genel görevli ve yetkili mahkeme borçlunun yerleşim yerindeki asliye hukuk mahkemesidir. Ayrıca itirazın iptali davasında alacağın niteliğine göre ticaret ve iş mahkemeleri de görevli mahkeme olmaktadır. HMK'nin görevli ve yetkili kıldığı diğer mahkemelerde de itirazın iptali davası açılmaktadır. İtirazın kaldırılması yolunda da görevli ve yetkili mahkeme icra dairesinin bağlı olduğu icra mahkemesidir.

Ödeme emrine karşı açılan davada görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Yetkili mahkeme ise ödeme emrini düzenleyen tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

### 2.3.6. Davanın Yargılama Usulü Kapsamında

Genel icra ve vergi icra hukuku kapsamında ortaya çıkan uyuşmazlıklar farklı yargılama usullerine tabidir. Bu doğrultuda genel icra hukuku kapsamındaki itirazı iptali davasında yargılama, HMK tarafından düzenlenen yazılı yargılama usulüne göre, itirazın kaldırılması yolunda ise inceleme lık' de belirlenen basit yargılama usulüne göre gerçekleşir. Vergi icra hukuku kapsamında doğan bir uyuşmazlık olan ödeme emrine karşı davada yargılama, İYUK'da düzenlenen idari yargılama usulüne göre gerçekleşir.

## Genel İcra ve Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Aşaması ve Ödeme Emri Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar



## Sonuç

Ödeme emri, genel icra ve vergi icra hukuku cebri takip ve tahsil süreçlerinin önemli bir aşamasıdır. Genel icra hukukunda ödeme emri, takip borçlusundan takibe konu para ve teminat alacağının ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde ödenmesi veya bu süre içinde itirazda bulunması veyahut mal bildiriminde bulunması ihtarını içeren ve icra daireleri tarafından düzenlenen ve tebliğ edilen belgelerdir. Vergi icra hukuku kapsamında ödeme emri ise, kamu borçlusundan tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi içinde ödenmemiş kamu alacağının ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde ödemesini veya mal beyanında bulunması ihtarını içeren ve tahsil dairesi sıfatıyla alacaklı kamu idaresi tarafından düzenlenen ve tebliğ edilen belgedir.

Genel icra hukukunda cebri takip ve tahsil sürecindeki takibe konu alacak özel hukuk ilişkisine dayanan bir alacaktır. Bu ilişki kapsamında genel icra hukukunda alacaklı ve borçlu eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir. Bu doğrultuda genel icra hukukunda alacaklı ve borçlunun hak ve menfaatleri eşit oranda korunacak şekilde Kanun cebri icra süreçlerinin işleyişini düzenlenmiştir. Genel icra hukukunda icra daireleri, alacaklı ve borçlu taraflardan bağımsız, tarafların hak ve menfaatlerini eşit şekilde korunmasına hizmet edecek şekilde icra takip işlemlerini yürütmektedir. Nitekim genel icra hukukunda alacaklı alacağını bizzat değil icra organları vasıtasıyla tahsil edebilecektir. Vergi icra hukukunda ise cebri icraya konu alacak kamu hukuku ilişkisine dayanan bir alacaktır. Bu ilişki kapsamında kamu alacaklısı olan devlet üstün tarafı oluşturmaktadır. Bu doğrultuda vergi icra hukukunda cebren tahsil sürecinde kamu alacaklısı bizzat tahsil dairesi sıfatıyla kamu alacağını tahsil etmektedir. Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında da süreç bu ayrımlar kapsamında işlemektedir.

Genel icra ve vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında alacaklı ve borçlu arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklar tarafları, alacağının temelini oluşturan hukuki ilişkiler, yargılama süreçleri, uyuşmazlığın çözümünde görev alan merciler ve uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak usul ve esas bakımından farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar kapsamında genel icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenirken, vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenmektedir. Genel icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların taraflarını özel hukuk kişileri oluştururken, vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların taraflarını idare ve özel hukuk kişileri oluşturmaktadır.

Genel icra hukukunda ödeme emri aşamasında uyuşmazlıklar ödeme emri tebliğ edilen borçlunun ödeme emrine itirazıyla ortaya çıkmaktadır. Borçlunun itirazını hükümden düşürmek isteyen alacaklı itirazın tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde itirazın iptali davası açacak veya itirazın tebliğinden itibaren 6 ay içinde icra mahkemesine itirazın kaldırılması başvurusunda bulunacaktır. Vergi icra hukukunda da ödeme aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık kamu borçlusu tarafından açılan ödeme emrine karşı davadır. Bu dava kamu borçlusunun ödeme emrinin kendisine tebliğinden itibaren 15 gün içinde *“böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı”*ni ileri sürerek vergi mahkemesinde açabileceği bir iptal davasıdır. Genel icra hukukunda ödeme emri aşamasındaki itirazın iptali davası ve itirazın kaldırılması yolunda alacaklı davacı taraf olarak, takibe konu alacağının mevcudiyetini kanıtlamaya çalışmaktadır. Vergi icra hukukunda ödeme emri aşamasındaki ödeme emrine karşı davada da kamu borçlusu davacı olarak tahsil dairesinin düzenlemiş olduğu ödeme emrinin hukuka uygunluk karinesini çürüterek ödeme emrinin iptalini sağlamaya çalışmaktadır.



## Kaynaklar/ References

- Akdoğan A. (2017), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik B. (2000), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ankara: İmaj Yayınevi.
- Dönmez R. (2005), Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek A. (2017), Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözler K. ve Kaplan G. (2016), İdare Hukuku Dersleri, Bursa: Ekin Kitabevi.
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) (2020), Elektronik Tebligat Sistemi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:355.
- Kaneti S. (1989), Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç Y. (2012), Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç Y. (2000), Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç Y. (2016), Kamu İcra Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş S. (2015), Vergi Hukuku, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kuru B. (2013), İcra ve İflas Hukuku; El Kitabı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kuru B. (2016), İcra ve İflas Hukuku; Ders Kitabı, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Narter R. (1995), "6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri ", Vergi Sorunları Dergisi, 84, 103-115.
- Oktar A. (2019), Vergi Hukuku, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2017), Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner E. (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özkan Y. (2004), İcra İflas Hukukunda İtirazın İptali Davası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pekcanitez H., Atalay O., Özekes M. (2012), Medeni Usul Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanitez H., Atalay O., Özkan M.S. ve Özekes M. (2013), İcra ve İflas Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanitez H., Atalay O., Özkan M.S. ve Özekes M. (2020), İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Postacioğlu İ. ve Altay S. (2010), İcra Hukuku Esasları, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Sakal M. ve Alpaslan M. (2009), "Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması ve Haksız Çıkma Zammı", Yaklaşım Dergisi, 17 (197), 235-241.
- Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek A. (2018), Vergi Hukuku; Genel Hükümler, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Üstündağ S. (2004), İcra Hukukunun Esasları, İstanbul.
- Yıldırım K. ve Yıldırım N. D. (2009), İcra Hukuku, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Yüce M. (2017), Vergi Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi.

## Kanunlar

- AATUHK: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- BİMK: 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
- HMK: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
- İİK: 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu
- İYUK: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- TBK: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- VUK: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu