

## **ÖDEME EMRİ VE 2577 SAYILI İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNUNUN 11. MADDESİ UYGULAMASI**

Ödeme emrini; kesinleşmiş bir amme alacağının tahsili ve takibi için düzenlenen ve daha önce yapılmış bir idari işlemin gereği ve tahsili için uygulamaya yönelik yapılan idari bir işlem olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki yol vardır. İlki idari yollarla çözüm buna göre; uzlaşma, pişmanlık ve islah, cezada indirim, düzeltme şikayet vs. gibi dava yolu yapılmadan veya bunlardan bir sonuç alınamaması halinde doğrudan idari yargı yoluna başvurularak çözüm aranmaktadır.

Vergi, kanunlarında gösterilen sürede (213 sayılı V.U.K.'un 111'nci madde) vergi harici diğer kamu alacakları ise özel kanunlarında gösterilen zamanlarda ödenir. Yasal dayanak 6183 sayılı A.A.T.U.H.K 'nun 37'nci maddesidir. Eğer üzerine vergi borcu ve diğer kamu alacağı düşen mükellefler borçlarını belirlenen zamanlarda ödememeleri halinde maliye cebren tahsil yoluna başvurmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 54'ncü maddesinde; ödeme müddeti içinde ödemeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı belirtilmiştir. Yasaya uygun idari işlemler yapıldıktan ve kesinleştikten sonra cebren tahsil işlemi olan ödeme emri ile başlatılır.

Anayasanın 36'ncı maddesinde; herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanarak yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunmalarıyla adil yargılanma hakkına sahip olduğu ayrıca 125'nci maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır hükmüyle de hak arama özgürlüğü sağlanmıştır.

A.İ.H.S'de mülkiyet hakkı kişilere tanınmış bir haktır. Bu hakkın tanınması kişiler tarafından yapılacak bir müdahaleye karşı değil devletin müdahalesine karşı bir koruma şeklinde düzenlenmiştir. A.İ.H. Mahkemesi devletin egemenlik gücüne dayalı olarak bireyin mal varlığına yapmış olduğu vergisel müdahaleleri mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul etmiştir. (Ek/protokol/1.maddesi A.İ.H.S)

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 55'nci maddesinde (7061 sayılı Kanunun 9'ncü maddesiyle değişen ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren) ; Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, 58'nci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait yerin bulunduğu Vergi Mahkemesinde dava açabileceği, itirazda Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Her ne kadar 6183 sayılı Kanunda açıkça bir düzenleme yapılmamışsa da maddede bahsi geçen itiraz komisyonu tabirinin Vergi Mahkemesi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Uygulamada, vergi yargısı yerlerince; düzenlenip tebliğ olunan ödeme emirlerine karşı idareye başvuru sonucu ret işlemlerine karşı açılan davalarda hak düşürücü süre bulunduğundan davalar süre aşımı nedeniyle reddedildiği görülmektedir. Ancak aşağıda belirtilen en son Danıştay 13. Dairesinin kararı her ne kadar idare mahkemesi kararı üzerine verilmiş ise de vergi ve benzeri mali uyuşmazlıklarla ilgili olarak vergi mahkemelerince de değerlendirilmesinde yarar olduğunu düşünmekteyim.

Mükellefler için ödeme emrine karşı 15 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılacağı gibi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'nci maddesi kapsamında idari başvuru yapılmasında da yasal bir engel bulunmamaktadır. Adı geçen kanunun 4'ncü fıkrasındaki" vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz hükmü 18.06.1994 gününde yürürlüğe giren 4001 sayılı kanunun 6'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırıldığından bu tür olumsuz uyuşmazlıklarda da 11'nci maddenin uygulama yolu artık açılmıştır.

2577 sayılı kanunun 11'nci maddesine göre yapılan başvuru idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak işlemin tebliğinden itibaren işlemeye başlayan dava açma süresini durdurur. Bu maddeye göre yapılan başvurunun; başvuru dilekçesinin içeriğinin 11'nci maddesinde yer alan düzenlemeye uygun olup olmadığı yönünden incelenip ve değerlendirilerek sonucuna göre karar verilmelidir. Hiç bir inceleme ve irdeleme yapılmadan süre aşımı bulunduğundan bahisle davaların reddedilmesi Anayasada belirtilen hak arama özgürlüğünü kısıtlama anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan dava açılmadan önce bu tür uyuşmazlıkların idari makamlara başvurularak geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması ülkemizin yargı yerlerindeki yoğun dosyaların birikiminin uzun süre beklemeden sonlandırılması yararı sağlayacağı, vatandaşın, dava yoluna başvurmadan sorunun çözülmesi nedeniyle devletiyle barışık olacağı açıktır.

Konu ile ilgili en son Danıştay 13. Dairesince verilen 04.01.2018 tarih E: 2012/1248 K: 2018/41 sayılı kararı da yukarıda açıkladığımız görüşümüzü paylaşmaktadır. Bazı Danıştay vergi dava dairelerinin eski kararlarının incelenmesinde de bu yönde verilen kararlara rastlamak mümkündür.

Örnek karar:

E: 2012/248

K:2018/41

T:04.01.2018

#### TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Onüçüncü Daire'since, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra işin gereği görüldü:

Dava; Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu tarafından 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 19. Maddesi uyarınca verilen idari para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen 50.000-TL miktarlı 17.02.2009 tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılmış; İdari Mahkemesi'nce; Dairemizin 08.07.2011 tarih ve E: 2010/1746 K: 2011/3377 sayılı bozma kararına uyularak, davacı şirkete 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 19. Maddesi uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nun 29.05.2008 tarih ve 16/28/31 sayılı kararıyla idari para cezası verildiği, bu idari para cezasının tahsili amacıyla 17.02.2009 tarih ve ... takip numaralı ödeme emri düzenlenerek 02.03.2009 tarihinde şirket ortağı T.K ' a tebliğ edildiği, bu ödeme emrine karşı 04.03.2009 tarihinde .... Vergi Dairesi nezdinde itiraz edildiği ve 18.03.2009 tarihinde bakılan davanın açıldığı, 02.03.2009 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı davalı vergi dairesine yapılan itirazın dava açma süresini durdurmayaacağı veya kesmeyeceği, en geç 09.03.2009 tarihi mesai bitimine kadar dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 18.03.2009 tarihinde kayda giren dilekçe ile açılan davanın süre aşımı nedeniyle inceleme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiş , bu karar davacı şirket tarafından temyiz edilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi " başlıklı 7. Maddesinde, dava açma süresinin , özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55. Maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı , 58. Maddesinde ise ödeme emrine karşı böyle bir borcun bulunmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla 7 gün içinde dava açılabilmesi kurala bağlanmıştır.

2577 sayılı Kanun'un "Üst Makamlara Başvurma" başlıklı 11. Maddesinde, ilgililer tarafından, idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması , geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst

makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan , idari dava açma süresi içinde istenebileceği , bu başvurmanın işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, altmış gün içinde bir cevap verilmezse isteğin reddedilmiş sayılacağı, istediğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvuru tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı belirtilmiş, aynı maddenin 4. Fıkrasında yer alan “Bu madde hükümleri, vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz” hükmü , 18.06.1994 gün ve 21964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4001 sayılı Kanun’un 6. Maddesi ile 18.06..1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

4001 sayılı Kanun’un 6. Maddesinin gerekçesinde, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için daha sonra açılan davaların süreden reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına neden olduğu, gerek bu haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak, söz konusu fıkranın yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir.

Buna göre, 2577 sayılı Kanun’un 11. Maddesinin 4. Fıkrasının yürürlükten kaldırılmasıyla güdülen amacın, tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle karşılaşanlara, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava süresi içinde idareye başvuru yolunu açmak, bu başvuru ile dava açma süresini durdurmak ve böylece uyuşmazlıkların, dava aşamasına gelmeden, idari süreç içerisinde yeniden incelenip halledilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Bu hukuki durum karşısında; ödeme emirlerinin iptali için doğrudan dava açılabilirliği gibi, 2577 sayılı Kanun’un 11. Maddesine göre, ödeme emirlerinin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, belirtilen koşullara uygun olarak yapılan başvurular üzerine tesis edilen olumsuz işlemlere karşı ise, 2577 sayılı Kanun’un 11. Maddesinde öngörülen esaslara uyulmak şartıyla, idari yargı mercilerine müracaat edilebileceği tabiidir.

Olayda, ödeme emrine karşı 2577 sayılı Kanun’un 11. Maddesi kapsamında idari başvuru yapılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte, dava açma süresi ( yedi gün ) içinde işlemi tesis eden makama ikinci günde yapılan itirazın reddine ilişkin işlemin tebliğinden itibaren veya zımnen ret halinde zımnî ret tarihinden itibaren yedi günlük dava açma süresinden kalan beş gün içinde dava açılabilirken, daha itirazın reddine ilişkin işlem tebliğ edilmeden ve zımnî ret süresi dolmadan 18.03.2009 tarihinde açılan dava süresi içerisinde açılmış olduğundan İdare Mahkemesince verilen davanın süre aşımı yönünden reddi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kabulü ile 2577 sayılı İdare Yargılama Usulü Kanunu’nun 49. Maddesi uyarınca İdare Mahkemesi’nin 22.11.2011 tarih ve E: 2011/1970, K: 2011/2110 sayılı kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir. Temennim ilk derece, istinaf ve Danıştayca istikrarlı bir şekilde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 11’nci maddesi hükümlerinin ödeme emri uyuşmazlıklarında da uygulanması dileğidir.

Zeynel ILICA

Em. Vergi Dava Dairesi Başkanı