

# AMME ALACAKLARINDA ÖDEME EMRİNE KARŞI İTİRAZ, MENFİ TESPİT VE İSTİRDAT DAVALARI<sup>1</sup>

---

## GİRİŞ

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (“6183 Sayılı Kanun”) kamu alacaklarının tahsilinde devlet dışı alacaklıların tabi olduğu 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu’na (“İİK”) nazaran özel kanun statüsünde bulunan bir yasa olmakla, devlete hızlı ve ayrıcalıklı bir icra takip usulü getirmekle birlikte borçlu olan vatandaşların hakları bakımından sorunlar yaratabilmektedir. Zira 6183 Sayılı Kanun genel itibarda alacaklıya, alacaklının idare olması sebebiyle, İİK’den daha geniş haklar tanırken borçlu aleyhinde savunma hakkını da daraltan bir niteliği haizdir.

Haklar dengesindeki bu eşitsizliğin en önemli örneği de 6183 Sayılı Kanun uyarınca gönderilen ödeme emirleri ve bu ödeme emirlerine itiraz mekanizmasının borçlular yönünden kısıtlayan hükümlerdir.

## Amme Alacaklarında Ödeme Emri Gönderilmesi

6183 Sayılı Kanun’un 55. maddesi uyarınca “amme alacağını vadesinde ödemeyenlere” borcun 15 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması için ödeme emri gönderir. Ödeme emrinin gönderilmesinin öncesinde alacağı tespit eden bir idari işlem söz konusu olması gerekir. Bunun gerçekleşmesi ile iddia olunan alacak “kamu alacağı” haline dönüşür. Örneğin vergi dairesinin vergi borcu sebebiyle ödeme emrini göndermesi öncesinde, tarhiyata ilişkin bir işlem tesis etmesi, buna ilişkin hukuki sürecin tamamlanarak alacağın hukuken talep edilebilir hale gelmesi ve sonrasında ödeme emrinin gönderilmesi gerekmektedir. –Burada elbette İİK kapsamındaki alacaklar bakımından ödeme emirlerini gönderen icra dairelerinin de borcun varlığını denetlemediği ve sadece alacaklı ve borçlu arasında köprü görevi gördüğü ileri sürülebilir; ancak İİK’den farklı olarak 6183 Sayılı Kanun’da ödeme emrini gönderen vergi dairesi çoğu zaman kamu alacağının alacaklısı durumundadır. Buna ilaveten kamu alacakları bakımından tahsilatın durdurulması için İİK’ya kıyasen borçluya çok daha az hukuki yöntem tanınmış olduğundan 6183 Sayılı Kanun uyarınca gönderilen ödeme emirlerine karşı borçlunun çok daha dikkatli olması gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 116-123 nci maddelerinde, hesap ve vergilendirme hatalarına ilişkin düzenlemelere, 124 ve 125 inci maddelerinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talepleri reddedilenlerin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurması ve nihayetinde vergi mahkemelerinde dava açmaları sınırlı şekilde de olsa mümkün bulunduğu halde, 6183 Sayılı Kanununda ödeme emirlerine karşı 15 gün içinde dava açılmamış olunması halinde olağanüstü bir düzeltme veya başvuru yoluna yer verilmemiştir.

## Amme Alacaklarında Ödeme Emrine İtiraz

Kanun’un 58. maddesi uyarınca ödeme emrini tebellüğ eden kişi 15 gün içerisinde “böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı” gerekçelerine dayanarak vergi mahkemeleri nezdinde dava açabilir.

---

<sup>1</sup> Sakıp ŞEKER (YMM)

1994 yılına kadar 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ("İYUK") "Üst Makamlara Başvurma" başlıklı 11. maddesinin 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 uyarınca, kişinin ödeme emrine karşı, ödeme emrini gönderen idari merciin üstüne veya emri gönderen mercie başvurarak ödeme emrinin kaldırılmasını istemesi dahi mümkün değildi. Bu hüküm 4001 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile yürürlükten kaldırılması sonucunda "Üst Makamlara Başvurma" yolu 6183 Sayılı Kanun'a tabi ödeme emirleri bakımından da açılmıştır. Danıştay'ın da uygulaması bu kanun değişikliği doğrultusunda değişmiş ve "...ödemeler emirlerinin iptali için doğrudan dava açılacağı 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."<sup>2</sup> hükmünü vermiştir.

Özetle, mevcut durumda ödeme emrinin muhataba tebliğ edilmesi sonrasında borçlu olmadığını ortaya koymak isteyen kişinin önünde 6183 Sayılı Kanun'a göre iki seçenek vardır: a) Yasal süre olan 15 gün içerisinde dava açmak b) Aynı yasal süre içinde ödeme emrinin kaldırılması için ilgili mercie veya varsa üst mercie başvurmak ve olumsuz bir yanıt alınırsa yine yasal süre içinde dava açmak. İYUK'un 11. maddesi uyarınca yapılacak başvurular dava süresini sadece durdurmakta, başvurunun reddedilmesi durumunda, muhatap kişi kalan dava açma süresi içinde davasını ikame etmeye mecburdur.<sup>3</sup>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na ("VUK") tabi alacaklar bakımından dahi durum değişmemektedir. Zira Danıştay'a göre VUK'un 122 ve 124. maddelerinde yer alan "düzeltme" ve "şikayet" müesseseleri de 6183 Sayılı Kanun uyarınca gönderilen ödeme emirlerini kapsamamaktadır<sup>4</sup>. Aksi bir görüş benimsenseydi dahi, ödeme emri muhatabının, örneğin, hisselerini devretmesi sebebiyle borçtan sorumlu olmadığı veya tebligatın usulüne uygun olmadığı gibi iddiaları düzeltme ve şikayet müessesesinin konusu olmayıp ancak dava konusu yapılabilecek niteliktedir. Zira bir vergilendirmenin düzeltme ve şikayet yoluyla yargı önüne getirilebilmesi için ileri sürülen hususun yasa da hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan İİK uyarınca borçlu gösterilen ve ödeme emri gönderilen kişinin söz konusu ödeme emrine süresi içinde itiraz etmediği ve takibin kesinleştiği durumlarda borcu henüz ödemediyse **menfi tespit davası**, borcu ödedi ise de **istirdat davası** açabilecektir. Aynı nitelikte davaların amme alacağını tahsil eden idareye karşı açılması ise kanunlarda açıkça tanınmış haklar olmadığından yorum ve içtihatlarla başvurarak konunun irdelenmesi gerekmektedir.

<sup>2</sup> Danıştay 13. Dairesi 2012/1248 E., 2018/41 K.

<sup>3</sup> Zamanaşımı, kanunda belirlenmiş bir sürenin geçmesi nedeni ile bir hakkın kaybedilmesi veya kazanılması durumunu ifade eder. Vergi hukukunda tarh ve tahsil zaman aşımı adı altında iki tür zaman aşımı kurumu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 113 ve 114 üncü maddelerinde **tarh zaman aşımı**, 126'ncı maddesinde düzeltme zaman aşımı, 374 üncü maddesinde ceza kesmede zaman aşımı, 15 inci maddesinde ise zaman aşımını durduran mücbir sebep hali, 16 ve 17 inci maddelerinde ise sürelerin uzatılmasına ilişkin ölüm ve zor durum hali düzenlenirken, 6183 Sayılı Kanununun 102 inci maddesinde **tahsil zaman aşımı**, 103 ve 104 üncü maddelerinde zaman aşımını kesen ve durduran durumlar düzenlenmiştir. 2577 Sayılı Kanunun 11 inci maddesinde de üst makamlara düzeltme amacıyla yapılacak başvuruların idari **dava açma sürelerini duracağı** belirtilmiştir.

<sup>4</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2009/1 E., 2009/452 K.

Makalemizin devamında, amme borçlusunun dava süresi içerisinde İYUK'un 11. maddesi uyarınca başvuruda bulunmaması ve/veya dava açmaması durumunda elinde hangi hukuki çarelerin kaldığını değerlendiriyor olacağız.

### **Amme Alacaklarına İlişkin Menfi Tespit Davası Açılması**

İYUK'un 12 ve 13. maddeleri idari yargıda açılacak dava türlerini tahdidi olarak saymıştır. Buna göre idari yargı mercileri nezdinde "iptal davası" veya "tam yargı davası" açılabilir. Bir başka deyişle bunlar dışında bir dava açılması mümkün değildir. Danıştay'ın yerleşik görüşü de bu yöndedir<sup>5</sup>.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ("HMK") İYUK'a kıyasen çok daha fazla sayıda dava türüne imkân tanımaktadır. Bunlar arasında HMK'nın 106. maddesinde tanımlanan "tespit davası" özellikle konumuz ile ilgilidir. Maddedeki tanıma göre "Tespit davası yoluyla, mahkemeden, bir hakkın veya hukuki ilişkinin varlığının ya da yokluğunun yahut bir belgenin sahte olup olmadığının belirlenmesi talep edilir." Yine İİK'nın 72. maddesi uyarınca "Borçlu, icra takibinden önce veya takip sırasında borçlu bulunmadığını ispat için menfi tespit davası açabilir." İİK böylece menfi nitelikteki (bir hakkın veya hukuki ilişkinin olmadığına dair) tespit davasının alacak takibi başladıktan sonra da açılabilmesine izin vermektedir. Bunun sebebi hukuk usulüne tabi bir takibin kesinleşmesinin 'maddi anlamda kesin hüküm' sonucu doğurmaması ve dolayısıyla alacağın varlığı ya da yokluğu bakımından nihai bir adli merci kararı niteliğinde olmamasıdır. Yargıtay'ca da çeşitli kararlarda belirtildiği üzere "menfi tespit davasının amacı hukuki ilişkinin veya hakkın mevcut olup olmadığının belirlenmesidir"<sup>6</sup>.

Aynısının idari yargılama usulüne tabi amme alacakları bakımından da geçerli olması beklenebilir. Ancak ne İYUK'ta ne de 6183 Sayılı Kanun'da böyle bir dava açılacağı yönünde herhangi bir madde bulunmamaktadır. Amme alacaklarına karşı adli yargı yerlerinde menfi tespit davası açılmayacağı da yine Yargıtay'ca hükme bağlanmıştır.<sup>7</sup> Hukuk Genel Kurulu'nun aynı yöndeki bir kararı aşağıdaki gibidir<sup>8</sup>:

*6183 sayılı Kanununun 58. maddesi uyarınca açılacak **itiraz davası** bir "menfi tespit" davası niteliğindedir. Ne var ki; kamu alacağına ilişkin takip kesinleştikten sonra yeni ve ayrı bir menfi tespit davası açılmasına anılan kanun hükümleri cevaz vermemektedir. Zira, tahsil edilmesi istenen alacak kamu alacağı niteliğinde imtiyazlı olup, sürüncemede kalması önlenerek, hızla tahsili sağlanmak istenmektedir. **6183 sayılı Kanunda, İcra ve İflas Kanununun 72. maddesine koşut bir hükmün bulunmamış olması karşısında, Yasada öngörülen 7 günlük<sup>9</sup> itiraz süresini geçiren kamu alacağı borçlusuna, aynı konuda menfi tespit, istirdat davası açamayacaktır.***

*6183 sayılı Kanunda menfi tespit davasına, "Üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczini" düzenleyen 6183 sayılı Kanunun 30.3.2006 gün ve 5479 sayılı Kanun ile değişik 79. maddesinde "...Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını*

<sup>5</sup> Danıştay 9. Dairesi 2006/2450 E., 2008/235 K.; Danıştay 13. Dairesi 2005/208 E., 2005/1561 K.

<sup>6</sup> Yargıtay 13. Hukuk Dairesi 2015/680 E., 2016/1040 K.

<sup>7</sup> "İdari Yargının görevine giren bir uyuşmazlık adliye mahkemelerinde menfi tesbit davasına konu edilemeyeceği gibi, idarece çıkarılan bir ödeme ihbarnamesinin iptaline de bu mahkemelerce karar verilemez". Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 19.1.1989 tarih 6019/591 sayılı karar

<sup>8</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2006/21-198 E., 2006/249 K.

<sup>9</sup> Bu kararın verildiği tarihte 7 gün olan itiraz süresi daha sonradan 28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'la 15 güne çıkarılmıştır

*ispat etmek zorunda..." olduğuna ilişkin düzenleme ile üçüncü şahıslar yönünden yer verilmiş ise de, bu olanak, kamu alacağı borçluları yönünden öngörülmemiştir.*

Yargıtay bu kararıyla adli yargı mercileri nezdinde amme alacaklarına ilişkin itiraz süresi geçtikten sonra borçlu tarafından menfi tespit veya istirdat davası açılmasına 6183 Sayılı Kanun'un izin vermediğine hükmetmenin yanı sıra, zaten bu kanununun 58. maddesindeki bu davalar için herhangi bir yöntem veya merci de göstermemiştir. Bu sebeple mevcut durumda amme alacaklarına ilişkin olarak borçlunun 6183 Sayılı Kanun'da belirtilen 15 günlük itiraz süresi geçtikten sonra herhangi bir menfi tespit davası açamayacağını kabulü gerekmektedir.

Yargıtay'ca da belirtildiği üzere sadece üçüncü şahısların 6183 Sayılı Kanun'un 79. maddesi uyarınca genel mahkemelerde menfi tespit davası açması elbette mümkündür. Ancak bu amme borçlusuna tanınmış bir hak değildir.

### **Amme Alacaklarına İlişkin İstirdat Davası Açılması**

6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesindeki 15 günlük dava zamanaşımı dolduktan sonra menfi tespit davası açılmayacağı kabul edildiği takdirde, haksız yere "amme alacağı" olarak ödenen bir paranın geri alınmasının (istirdat edilmesinin) mümkün olup olmadığını değerlendirmek gerekmektedir.

Danıştay 10. Dairesi'nin aşağıdaki kararı bu anlamda oldukça aydınlatıcıdır:

*"İdari yargıda istirdat davası şeklinde bir dava türü olmamakla birlikte, kişilerden herhangi bir kamu alacağının istenilmesine ilişkin idari işlemin iptali istemiyle dava açılmamış olsa dahi, söz konusu kamu alacağının idareye ödenmesinden sonra, ödeme tarihinden itibaren altmış gün içinde haksız yere ödendiği ileri sürülen miktarın iadesi istemiyle idareye başvurulabileceği ve istemin reddi üzerine, haksız yere ödendiği ileri sürülen miktarın iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılacağı tartışmasızdır. Bu istemle açılan davaların ise tam yargı davası niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir."*<sup>10</sup>

Daire'nin de tespit ettiği üzere her ne kadar İYUK'ta istirdat davası (tıpkı tespit davası gibi) açıkça belirlenmiş bir dava türü olmasa da, 'tam yargı davası' tanımı itibarıyla haksız yere ödenen bir miktarın iadesini de kapsayan ve dolayısıyla "istirdat davası" kavramını da içinde barındıran geniş bir dava türüdür. Bu sebeple herhangi bir amme alacağının idareye ödenmesinden sonra tam yargı dava açma süresi içinde söz konusu bedelin geri istenebileceğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Elbette İYUK'un 13. maddesi uyarınca tam yargı davası açılmadan evvel ilgili idareye başvuru yapılması ve ödenen paranın geri istenmesi gerekecektir. Ancak önemli olan amme alacağının itiraz süresi geçtikten sonra geri istenebilmesi açısından tam yargı davasının ilave bir hukuki çare sunmasıdır.

Bu yaklaşımın yukarıda yer verdiğimiz Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun konuya ilişkin kararı ile bir noktada çeliştiği düşünülebilir. Zira Yargıtay ilgili kararında kamu alacağı borçlusunun 6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesinde belirtilen dava dışında bir "menfi tespit veya istirdat davası açamayacağını" belirtmiştir.

Kanaatimizce Yargıtay'ın ilgili kararı bütün olarak ele alındığında, kastedilenin adli yargı nezdinde bir istirdat davası açılmayacağı olduğu değerlendirilmelidir. Zaten Yargıtay'ın idari yargı nezdinde açılacak davalar bakımından içtihat yaratması da mümkün değildir.

<sup>10</sup> Danıştay 10. Dairesi 2007/5446 E., 2009/10321 K.

## SONUÇ

Amme alacaklarına karşı 6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesinde belirlenen itiraz davasını süresi içinde açmayan borçluların, hukuken İİK'daki düzenlemeye benzer şekilde menfi tespit davası açmaları mevcut durumda mümkün değildir. Ancak bu durumdaki borçlular, ödeme emrinde belirtilen meblağı ödedikten sonra eğer ödemenin haksız yere yapıldığı kanaatinde iseler, alacaklı idareden söz konusu meblağın iadesini talep edebilir ve ilgili taleplerinin reddedilmesi durumunda vergi mahkemelerinde tam yargı davası açmak yoluyla haksız alınan tutarın iade edilmesini isteyebilirler. Ancak borcun çok yüksek olduğu hallerde amme borçlusunun ödeme yapması imkansız olabilir veya böyle bir ödemeyi yapması mümkün olmayabilir.

Uygulamada özellikle vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin ilan yoluyla mükellefin gıyabında gerçekleştirildiği durumlarda (ki, uygulamada çoğu kez tarh ve tahakkuk işlemleri mükellefin vergi dairesine bildirdiği adresine, ödeme emri ise doğrudan MERSİS'te kayıtlı en son ikametgah adresine yapıldığı görülmektedir), mükelleflerin doğrudan "borcum yoktur" gerekçesiyle ödeme emrine karşı dava açmaları durumunda vergi mahkemelerinin tarh ve tebliğ işlemlerindeki usulü noksanlıklara dayanarak bazı davaları kabul ettiği görülmekle birlikte, tebligatların usulüne uygun yapıldığı durumlarda (ilanen tebliğler dahil) bu tür davalar alacağı doğuran olayın **esasına girilmeksizin** reddedilebilmektedir. Her ne kadar dava açma süreleri kamu düzeni gereğinden olsa da sadece dava açma süresinin kaçırılması nedeniyle çok yüksek bedellerle karşılaşılmasının hakkaniyetli bir yaklaşım olmadığı kanaatindeyiz.

Ödeme emrine karşı 15 gün içinde herhangi bir nedenle dava açma hakkını kullanmayan veya kullanamayan bir kimsenin haksız olduğunu düşündüğü söz konusu idari işleme karşı haczi de durduracak şekilde Vergi Usul Kanunundaki şikayet yolu benzeri olağanüstü bir düzeltme hakkının tanınmasının daha adaletli bir yaklaşım olacağı muhakkaktır. Zira İİK'nın 72. maddesine paralel olarak teminat göstermek yolu ile borcun tahsilatının durdurulması imkanı amme borçlularına da tanınabilir. Hukuk reformunun konuşulduğu bugünlerde bu konunun da ele alınması temel insan haklarından sayılan "mülkiyet hakkının korunması" yönünde önemli bir adım olacaktır.