**ÖDEME EMRİNE KARŞI VERGİ MAHKEMESİNE DAVA AÇILMASI VE %10 HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI**

**I- GENEL BİLGİLER**

Tarh ve tahakkuk eden vergiler kendi vergi kanunlarında gösterilen süreler içinde(vadelerinde) ödenmektedir. Tarh edilen vergilerin vadesinde ödenmesi gerekmektedir. Kanunlarda belirtilen vadelerde ödenmeyen vergi, resim ve harçlar için cebri tahsil metodları uygulanmaktadır. Cebren tahsil şekillerinde mükellef hakkında; mükellefin vergi idaresinde teminatı bulunması durumunda, teminatın paraya dönüştürülmesi veya şahsi kefalet söz konusu ise, kefilin takibi, borca yetecek miktarda menkul ve gayrimenkul malların haczedilip, paraya dönüştürülmesi ve gerekli koşulların da oluşması durumunda mükellefin iflasının dahi talep edilmesi sonucuna dek bir dizi işlemler yapılabilmektedir. Bu bir dizi işlemlerin yapılabilinmesi için de, öncelikle, kamu alacağı için **“ödeme emrinin”** tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi icra hukukunda; Cebri icra takibatının asli koşulu, ödeme emrinin düzenlenip, mükellefe veya yetkili kişi veya adamına tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emri tebliğ edilmeden, cebri icrai işlemlerin yapılması söz konusu değildir.

**II- ÖDEME EMRİNE KARŞI İTİRAZ YA DA DAVA AÇILMASI KONUSU**

Ödeme emrine karşı dava açılması veya itiraz edilmesi konusu 6183 sayılı yasanın 58.md.düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişiler, (7) gün içinde alacaklı tahsil dairesine böyle bir ödeme emri için ilgili vergi mahkemesine dava açabilir. Bu süre 29.11.2017 tarihli TBMM de kabul edilen torba yasa ile 15 güne çıkarılması öngörülmüştür. 6183 sayılı AATUH yasa, 1954 yılında yürürlüğe girmiş olup, Türk Vergi Yargısı ise, 6.1.1982 tarihinde, 2575,2576,ve 2577 sayılı yasalar ile değişmiş ve bugünkü şeklini almış bulunmaktadır. Buna göre, vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali mükellefiyetlere ilişkin olarak tanzim ve tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açılacak davalara vergi mahkemeleri birinci dereceli mahkemeler olarak bakmaya yetkilidir. Diğer yükümlülüklerden doğan alacaklar için düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılacak davalara ise, **“idare** **mahkemelerinde”** dava açılması gerekmektedir.

**1. Kimler Ödeme Emrine Dava Açabilir?**

Ödeme emrine karşı dava açabilecek olanlar kendilerine ödeme emri tebliğ edilmiş bulunan gerçek veya tüzel kişi temsilcileridir. Henüz tebliğ edilmemiş ödeme emrine karşı dava açılamayacağı gibi muhatabına tebliğ edilmemiş ve usulüne aykırı olarak tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı da muhatab olmayan kişilerce dava açılamaz. Tebliğin yanlış kişiye yapılmış olması durumunda kendisine borçlu olarak ödeme emri tebliğ edilen kişi söz konusu ödeme emrine karşı da isterse dava açabilecektir. Böyle bir durum isim veya ünvan benzerliklerinde ortaya çıkabileceği gibi, tüzel kişilerin sorumlu kamu alacağından, sorumlu olmayan yöneticilerine ödeme emri tebliğ edilmesi şeklinde de ortaya çıkabilir.

**2. Dava Açmada Öne Sürülebilecek İddialar Nelerdir?**

Ödeme emrine karşı hangi durumlarda dava açılabileceği kanunda yer almıştır.(6183 sayılı yasa md.58.) Ödeme emri tahakkuku kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş alacaklar hakkında tanzim edilmektedir. Kaynak Kullanım Destekleme Fonu, nüfus para cezası, vb. diğer amme alacakları için de ödeme emri düzenlenir. Borcun tahakkuku aşaması bittiğinden ödeme emri tahsil aşaması ile olmaktadır. Bu nedenle de borcun oluşumu ile ilgili konular, hususlar bu safhada dava konusu yapılıp/yapılmayacağı ayrıca tartışılabilir. Ancak bu aşamada dava açma nedenleri borcun olmadığına dair veya borcun tümü ile veya kısmen ortadan kalktığına ilişkin olabilmektedir.

**Buna göre,**

**a)** Ödeme emrinde yer aldığı gibi böyle bir borcun olmadığı,

**b)** Ödeme emrinde yer alan borcun ödenmiş olduğu,

**c)**Mükellefin daha önce, “Mahsup” talebi olduğu,

**d)** Ödeme emrinde yer alan borcun henüz vadesinin gelmediği, (muacceliyet kesbetmediği)

**e)** Vergi ertelemesinde, tahakkuk aşaması tamamlanıp, tahsil daha sonraki tarihlere bırakıldığından, erteleme koşullarına ait iddiaların ödeme emrine karşı açılan davada dermayan olunabilir.

**f**) Tahakkuka ait vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinin yapılmamış veya **muhataba tebligatın yapılmamış olması**

**g)** Tahakkuk Zaman Aşımının Dolmuş/Geçmiş olması

**h)** Varislerce, ölen kimseye ilişkin mirasın red edilmiş olması hali,

**ı)** Amme borcunun Diğer Sebeplerden Ötürü Ortadan Kalkmış Olması

**i)**VUK.da Sayılan Alacağı Terkin Edene Hallerin var olması hali,

**j)** Alacağa Matrah Olan/Teşkil Eden Alacağın Ortadan Kalkması hali,

**k)**Af nedeniyle veya Yargı Kararına istinaden borcun ortadan kalkmış olması halinde,

**l)** Borcun bir kısmının ödenmiş olması hali,

**m)** Amme borcunun Zaman Aşımına Uğramış Olması hali,

**III- DAVA AÇMADA SÜRE NEDİR?**

6183 Sayılı kanunun 58.md.de ödeme emrine karşı dava açma (ya da itiraz) süresi 7 gün olarak belirlenmiştir. Bu süre 2017 Kasım ayında TBMM de kabul edilen 29.11.2017 tarihli torba yasa ile 15 güne çıkarılmaktadır. Diğer taraftan 2577 sayılı İYUK.md.7 uyarınca idari işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Hal böyle olunca hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır. Bazı hallerde örneğin “çalışmaya ara verme” halinde dava açma süreleri 5 Eylül’den itibaren 7 gün daha uzamaktadır. Bilindiği gibi çalışmaya ara verme hali adli tatil olarak da kabul edilebilir. Ödeme emri tebligatının çalışma ara vermeye rastlaması halinde dava açma müddetleri uzayabilmektedir.

Dava açma süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde dava açma süresi ilk iş gününün mesai saatinin bitimine kadar uzamasıdır. Şirketten ayrılan ortağa yapılan ödeme emri ile ilgili tebligatlar öncelikle şirket tüzel kişiliği adına tebliğ yapılması, şirketten tahsil edilmesi olanaksız bulunan kamu alacakları için borcun bireyselleştirilerek daha sonra ortak hakkında ödeme emri düzenlenmelidir.

**IV- ÖDEME EMRİNE KARŞI DAVA HANGİ MERCİİDE AÇILMALIDIR?**

Ödeme emrine karşı dava ilk dereceli mahkeme olan, vergi mahkemelerinde 2577 sayılı kanunun 37/c md.hükmüne göre ödeme emirleri düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki görevli vergi mahkemeleridir. Ödeme emrini alacaklı tahsil dairesi tanzim ve tebliğ edeceğinden dolayı, tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki görevli vergi mahkemesinde dava açılmalıdır. Mükellefler, bazen sehven ödeme emrine karşı yetkisiz mahkemede dava açabilmektedirler. Bu gibi durumlarda mahkemeler dosyayı görevli vergi mahkemesine yollamaktadırlar.

**1. Dava Açmanın Şekli**

Ödeme emrine karşı açılacak davalarda dava açma şekli 6183 sayılı yasada açıkça belirtilmemiştir. Bununla beraber 2577 sayılı İYUK.3.md.de belirlenen dava açma şekline uyulması gerekmektedir. Ana madde hükmüne göre, idari davalar yetkili mahkeme başkanlıklarına hitaben yazılmış, imzalı, kaşeli dilekçeler ile açılmalıdır. Dilekçelerde, tarafların varsa vekillerinin adı, soyadı, unvanı, adresleri, davanın konusu, sebepleri, delilleri, davaya konu idari işlemin yazılı tebliğ tarihi, vergi,resim,harç vb. mali yükümlerin ayrıntıları miktarları gösterilmelidir. Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya cezanın nev’i, yılı, miktarı, tebliğ dilen ihbarnamenin tarih ve numarası, tebliğ tarihi gösterilmelidir. Ödeme emrine karşı açılacak davalarda, tebliğ edilen ödeme emrinin tarihi, no.su, tebliğ tarihi, ödeme emrinin içeriği, tutarları ve tebliğ edilen ödeme emirlerinin birer fotokopileri dava dilekçesine eklenmelidir.

**2. Kısmi Dava Açılabilir mi?**

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen gerçek veya tüzel kişiler, ödeme emri üzerinde yer alan kalemlerin bir kısmına veya tümüne birden dava açabilirler. Ödeme emrinin iptali istemiyle açılacak davalarda borcun bir kısmının iptali ya da terkini talep edilebilir. Özellikle kısmen ödenmiş olan borçların tümü için vergi daireleri tarafından zaman zaman ödeme emri tebliği edilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş olan vergiler için değil, ödenmemiş ve kalan borçlar, kalemler ayıklanmalı ve buna göre dava dilekçesi düzenlenmelidir. Bu konuda son olarak şunları söylemek mümkündür. Ödeme emrine yönelik olarak açılan davalarda davacının davayı kaybetmesi veya haksız çıkması gibi durumlarda ödeme emri üzerinde yer alan ve dava dilekçesinde gösterilen tutar %10 bir zam ilavesi yapılarak tahsil edilmeye çalışılır. (6183 sayılı yasa md.51.)

**V- YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ VE HUKUKİ SONUÇLARI**

Ödeme emrine karşı açılabilecek davaların gerçekten son aşama olması nedeni ile bu davaların vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı açılabilecek davalar kolay bir dava olmadığını söylemek mümkündür. Gerçekten ödeme emri aşamasında bir davanın açılması hali, ileri sürülebilecek sebepler bakımından sınırlı sebepler olacağı kuşkusuzdur. Ödeme emrine karşı dava açılması halinde borçlunun yani davacının mahkeme kararı sonucuna göre bu borcu ödeyip ödeyemeyeceği belli olmaktadır. Davacının dava açma sırasında yürütmenin durdurulması talebinde bulunarak dava açması daha doğru olacaktır. Buna göre, İYUK.md.27/1.uyarınca yürütmenin durdurulması talep edilmelidir.

Ödeme emrine karşı dava açan borçlu 6183 sayılı kanunda belirlenen şekilde teminat göstermesi durumunda ödeme emrinin takip ve tahsilatı vergi mahkemesi kararı sonucuna göre beklemektedir. Şayet ödeme emri tebliğ edilmezden evvel ihtiyati haciz tatbik edilmiş ise haczedilmiş bulunan menkul ve gayrimenkuller teminat yerine geçecektir. Bunlar dışında ayrıca teminat gösterilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Mahkemenin mükellef aleyhine karar vermesi durumunda takip işlemleri mahkeme kararının tebliğ tarihinden itibaren yeniden çalışmaya başlar. Mükellefin mahkeme kararını temyiz etmesi durumunda ayrıca teminat gösterilerek yürütmenin durdurulması talep edilmelidir.

**1. Davanın Kaybedilmesi Halinde Uygulanan Haksız Çıkma %10 Zammı Konusu**

Ödeme emrine karşı dava açıldıktan sonra davanın kaybedilmesi durumunda en ağır yaptırım olan %10 haksız çıkma zammı uygulanmaktadır. 6183 sayılı kanunun

51.md.uyarınca gecikme zammı uygulanan kamu alacaklarında gecikme zammı çalışmaya devam etmektedir. Buna ilave olarak davanın kaybedilmesi durumunda dava konusu yapılan toplam tutar üzerinden ayrıca %10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır. Amme borçlusunun kısmen haklı kısmen haksız çıkması durumunda ise haksız çıktığı toplam tutar üzerinden %10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır.

Ödeme emrine karşı açılan davalarda açtığı bu davayı kaybeden mükellef için %10 haksız çıkma zammı uygulanmaktadır. Burada amaç mükelleflerin gereksiz yere dava açmalarının önüne geçmek amaçlanmaktadır. Benzeri bir düzenleme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda da ilamsız takipler için söz konusudur. Ancak, bu kanun uyarınca tebliğ edilen ödeme emrine müddeti içerisinde yapılan itiraz takibi kendiliğinden durmakta, borçlu, borcun yalnız bir kısmına itirazda bulunmuşsa takip, kabul ettiği miktar için devam etmektedir.

Diğer taraftan, idarenin aynı kökten doğan bir borç için asıl borçludan dolayı ve asıl borçlunun birden çok kanuni temsilcilerine aynı anda takip yaptığı ve bu kişiler tarafından da ayrı ayrı dava açılmak zorunluluğu hallerinde aynı konu için birden çok haksız çıkma zammı talebi gündeme gelebilmektedir. Çünkü, bu tür olaylarda borç tek kaynaktan çıkmakta ve bu borç için birden çok kişiye ödeme emirleri tebliğ olunabilmektedir. Bu gibi durumlarda haksız çıkma zammı ciddi bir ceza niteliğine bürünmektedir.

**2. Mal Beyanı ya da Bildirimi Nedir?**

Ödeme emrine karşı dava açılması mal bildiriminde bulunma keyfiyetini ortadan kaldırmaktadır. Başka bir ifade ile ödeme emrine karşı dava açılması halinde artık mal beyanında bulunulmaz. Dava açılmayacak ise, mal bildiriminde bulunma mecburiyeti karşımıza çıkacaktır. Mal bildirimi ile teminat gösterilmesinin ilişkisi bulunmamaktadır. Teminat tahsil işlemlerinin durdurulması için kafidir. Dava açılmasına karşın teminat gösterilmezse tahsil işlemleri devam eder, ancak mal bildiriminde bulunma mecburiyeti ortadan kalkar. Alacaklı idare tarafından icrai işlemler yapılabilir.

**3. Ödeme Emrine Karşı Düzeltme Talebinde Bulunulması**

Ödeme emrine karşı düzeltme talebinde bulunulması tarh zaman aşımı içersinde her zaman mümkündür. Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hataları içerisinde tahsilatta yapılan hataların yer almayışı düşündürücüdür. Vergi Usul Kanunu vergi usulü ile ilgili olup ve tahakkuk safhasına kadar yapılacak işlemleri düzenlemiştir. Tahsilat safhası ise 6183 sayılı yasayı alakadar etmekte olup, vergi usulle doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla ödeme emirleri hakkında yapılacak düzeltme taleplerinin veya tahsilata ilişkin hataların vergi usul kanunuyla bağlantısının kurulmaya çalışılması doğru görülmemektedir. Bu nedenle hem hatanın varlığının saptanmasında hem de düzeltme başvurusuna ilişkin koşulların varlığında ve davaya ilişkin VUK.hükümlerine göre işlem yapılması söz konusu değildir.

**4. Yürütmenin Durdurulması Talebi ve Kararların Etkileri**

Yürütmenin durdurulması kararları, bir uyuşmazlığın esastan sonuçlanmasına kadar dava konusu idari işlemi askıya alan ve hukuki etkisi esas hükümle beraber sona eren kararlar mahiyetindedir. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda sonuçlar genellikle şu şekillerde karar verilebilir:

- Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü,

- Yürütmenin durdurulması isteminin reddi,

- Yürütmenin durdurulması isteminin ara kararına cevap veya savunma alınıncaya kadar kabulü

- Yürütmenin durdurulması isteminin ara kararına cevap veya savunma alındıktan sonra veya bilirkişi incelenmesinden sonra veya keşif yapıldıktan sonra incelenmesi

- Yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmesi

Yürütmenin durdurulması kararları bir mahkeme kararı olup, aynı zamanda bu kararlar Anayasa’nın hükmü uyarınca, bu kararlara yasama ve yürütme organlarınca riayet edilmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Ancak yürütmeyi durdurma kararlarının esas karar olmadığından hareket eden idare örneğin, bir ödeme emrine karşı açılan vergi davasında yürütmeyi durdurma kararı verilmişse ve önceden konu ile ilgili olarak kısmen ya da tamamen tahsilat yapılmış ise, yürütmeyi durdurma kararına istinaden iadesi gereken bu tutarları, kesin kararın hangi yönde olacağının bilinmemesi gerekçesi ile askıya almakta ve mükellefe iade etmemektedir. Vergi alacağının riske edilme olasılığı düşünüldüğünde ve genellikle de riskin gerçekleştiği bugüne kadar ki vaki olaylar göz önüne alındığında, idareyi haklı gibi göstersede yasal değildir. Çünkü yürütülmesi durdurulmuş bir işlem ya da eylemin yürütülmesine devam ediliyor demektir ki, bu da açıkça yasanın ihlali anlamına gelmektedir.

Mahkeme kararlarına karşı şüphesiz idareler bu kararın gereklerini yerine getirmek zorundadırlar**.**Konuya ilişkin olarak Danıştay, BİM, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre idare, geciktirmeksizin işlem tesis etmeye veya bir eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren 30 günü geçemez. Ancak bu kuralın tek istisnası haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmektedir. Söz konusu karar hükmü uyarınca, mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi veya geç yerine getirilmesi gibi durumlarda öncelikli olarak idare veya bu işe sebebiyet veren kamu görevlisinin kişisel sorumluluğu bulunmaktadır.

**VI- ÖZET VE SONUÇ**

Vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükellefler nezdinde cebri takibat işlemlerine başlanması için mükellefe mutlaka bir ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması gerekir. Mükellefler kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği ve zaman aşıma uğradığı savlarından birini ileri sürerek vergi mahkemesinde dava açabilir. Bunun dışında tarhiyat safhasında ileri sürülmesi gereken bir hususu ödeme emri safhasında ileri sürülemez.

Yürütmenin durdurulması müessesesi, idarenin hukuka uygunluğunun yargısal yoldan denetimini etkili kılan bir araçtır. Bu müessese olmadan idari yargı denetiminin amacına uygun biçimde işlemesi düşünülemez. Davaya konu edilen idari işlemin uygulanarak hukuk düzeninde tüm etkilerini, hem de düzeltilemez biçimde, meydana getirmesinin, yıllar sonra verilecek iptal kararını etkisiz kılması kaçınılmazdır. Daha basit olarak, iptal kararı elde edildiğinde iş işten geçmiş olabilir.