

^HİDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN KAMU İCRA HUKUKU İŞLEMLERİNDE YETKİ VE ŞEKİL UNSURU*

Arş. Gör. **Mehpare ÇAPTUĞ**^{**}

Arş. Gör. **Ezgi AVCIOĞLU AKSOY**^{***}

Öz

Kamu alacağının tahsiline yönelik işlemler birer idarî işlemdir. Bu sebeple, her idarî işlemde aranan unsurlar bu işlemler için de aranmaktadır. Bu işlemlerin de tüm idarî işlemler gibi idarî işlemler genel teorisine ve ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Buna göre, kamu alacağının tahsiline yönelik işlemlerin, idarî işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Bu unsurların herhangi biri veya birkaçı yönünden hukuka aykırılığın mevcut olması durumunda, işlemin iptali gerekmektedir.

H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı “Kamu İcra Hukuku” dersinde sunulan seminer ödevlerimizin, Prof. Dr. Yusuf **Karakoç** ve dersi alan doktora öğrencilerinin değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen halidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf **Karakoç**’a ve dönem arkadaşlarımıza teşekkür ederiz.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdare Hukuku Anabilim Dalı (e-posta: mehpare_90@hotmail.com) (Makale Gönderim Tarihleri: 23.02.2017-06.03.2017/ Makale Kabul Tarihleri: 12.04.2017-12.04.2017)

*** Celal Bayar Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi, Kamu Yönetimi Bölümü Hukuk Bilimleri Anabilim Dalı (e-posta: ezgi.aksoy@cbu.edu.tr) (Makale Gönderim Tarihleri: 23.02.2017-06.03.2017/ Makale Kabul Tarihleri: 12.04.2017-12.04.2017)

Anahtar Kelimeler

İdari işlem, kamu alacağı, tahsil işlemi, yetki unsuru, şekil unsuru

**THE AUTHORITY ELEMENT AND THE FORM ELEMENT IN
PUBLIC ENFORCEMENT LAW TRANSACTIONS IN TERMS
OF THE ADMINISTRATIVE TRANSACTIONS THEORY****Abstract**

The transactions for collecting public money are administrative transactions. For this reason, the elements required for each administrative transactions are also searched for these operations. These transactions must be in accordance with the general principles and theories of administrative transactions such as all administrative transactions. Accordingly, the transactions for the collection of public receivables must be in accordance with the law in terms of authority, form, cause, subject and purpose, which are the elements of administrative transaction. If there is a breach of law due to one or more of these factors, the transaction must be canceled.

Keywords

The administrative transaction, the public receivable, the collection transaction, the authority element, the form element

GİRİŞ

Kamu alacağının tahsiline yönelik işlemler birer idarî işlemdir. Her idarî işlemde aranan unsurlar bu işlemler için de aranmakta olup, bu işlemlerin de idarî işlemler genel teorisine ve ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Buna göre, kamu alacağının tahsiline yönelik işlemlerin, idarî işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Bu unsurların herhangi biri veya birkaçı yönünden hukuka aykırılığın mevcut olması durumunda, işlemin iptali gerekmektedir.

İdare hukukunda yetki, idarenin görev alanını ve hukukî imkânını ifade etmekte olup, yetki unsuru, idarî işlemin en önemli unsurunu oluşturmaktadır. Kişi yönünden yetki, idarenin görev alanı içine giren bir konuda hangi idari merciin irade açıklamaya ve işlem yapmaya yetkili olduğunu; konu açısından yetki, idarenin hangi konularda karar alabilme ve işlem yapabilme yetkisine sahip olduğunu; yer bakımından yetki, idarî makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri coğrafi alanı; zaman bakımından yetki ise, idarî makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri süreyi ifade eder.

Özel hukuk işlemlerinin tâbi olduğu şekil serbestisi ilkesi idare hukuku için kabul edilmemiştir. İdarî işlemler hem hukuk düzenine intikal eden görüntüleri bakımından hem de yapıları sırasında izlenmesi gereken usûl bakımından sıkı kurallara tâbi tutulmuştur. İşte bu kurallar idarî işlemin şekil unsurunu oluşturmaktadır.

Kamu gücüne sahip olan idare tek taraflı olarak kişilerin hukuki durumlarında önemli etkiler yapabilme yetkisiyle donatılmıştır. Şekil unsurunun varlığı ise, idarenin bu gücünü kullanırken kamu görevlilerinin daha iyi düşünmelerini sağlamak ve aynı zamanda ilgililere güvence getirilmek amaçlarına yönelmektedir. İdarenin kamu gücünü kullanarak ve tek taraflı olarak yaptığı işlemlerin en önemlilerinden biri de idarenin re'sen icra yetkisidir. İdare re'sen icra yetkisini kullanarak kişilerin keselerine/kasalarına el atabilmektedir. Ancak idare bu yetkisini hukukun çizdiği sınırlar içerisinde ve idarî işlemlerin genel teori ve ilkelerine uygun olarak kullanmak zorundadır.

Çalışmamız kapsamında, ilk olarak kamu alacağı kavramı ve kapsamı incelenecek; böylelikle hangi alacakların kamu alacağı niteliğinde alacaklar

olduğu ve hangi idarelere ait alacakların kamu alacağı olduğu tespit edilerek, hangi idarelerin kamu alacağının tahsili işlemlerinde yetkili olabileceği ortaya konacaktır. Daha sonra, kamu alacağının tahsiline yönelik işlemlerin hukukî niteliği tartışılacak ve idarî işlem genel teorisine göre, bu işlemlerin yetki ve şekil unsurları bakımından incelemesi yapılacaktır. Çalışmamızın son bölümünde ise, kamu icra hukuku işlemlerinin şekil unsuru açısından değerlendirilmesi yapılacak ve bu kapsamda, kamu icra hukuku işlemlerinde şekil ve usûl kuralları anlatılacaktır.

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

A. Genel Açıklama

Özel hukukta, alacaklı borçludan alacağını tahsil için doğrudan doğruya harekete geçmemektedir. Alacağını tahsil edemeyen kişilerin kamu gücünü kullanmaları için icra dairelerine veya yargı organlarına başvurmaları gerekmektedir. Ancak kamu hukukunda bazı idareler, re'sen icra yetkisini kullanarak, bu yollara başvurmadan, kamu gücünü kullanarak tesis ettikleri işlemlerle, vadesi gelmiş kamu alacaklarını tahsil edebilme yetkisine sahiptirler¹.

Kamu icra hukukunda² alacaklı kamu idaresinin aynı zamanda tahsil organı olarak icra takibini yürütmesi, öğretide kamu icra hukuku sistemine ağır eleştirilerin yöneltilmesine neden olmaktadır. Bu durumun, cebri icra hukukunda gözetilmesi gereken menfaat dengesini, alacaklı kamu idareleri lehine ölçsüz bir şekilde ortadan kaldıracak bir nitelikte olduğu ileri sürülmektedir³.

Kamu icra hukukunda, kamu idareleri re'sen icra yetkisine sahip olmakla birlikte, söz konusu kamu idareleri, hukuk devleti ilkesi gereği bu yetkilerini diledikleri gibi, keyfi bir biçimde kullanamazlar⁴. Nitekim, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde kamu gücüne dayalı olarak gerçekleştiril-

¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 160; Kaneti, s. 427-428; Karakoç, Vergi, s. 609; Giritli/Bilgen/Akgüner/Berk, s. 991.

² Kamu icra hukuku kavramı hakkında bkz. Karakoç, Uyuşmazlıklar, s. 30-33; Başar, s. 4570.

³ Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, s.602; Çiftçi, s. 333.

⁴ Kaneti, s.428; Karakoç, Vergi, s. 609.

rilecek işlemlerin usûl ve esasları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da⁵ düzenlenmiştir⁶. İdare, kendisine verilen bu istisnai yetkiyi kullanırken, 1982 Anayasası'nın temel hak ve özgürlüklerin korunması ile ilgili hükümlerini de gözetmek zorundadır. Aksi halde, idarenin sorumluluğu çerçevesinde cebren tahsil işleminin muhatabının tazminat isteme hakkı doğar⁷. Bu sebeple, kamu idarelerine tanınan re'sen icra yetkisinin, alacaklı ile borçlu arasındaki menfaat dengesini ölçüsüz bir şekilde ortadan kaldıracığı yönündeki görüşe katılmamaktayız.

Çalışmamızın bu kısmında, Kanun kapsamında hangi alacakların kamu alacağı sayılacağı ve bu alacakların kapsamı belirlenmeye çalışılacaktır.

B. Kamu Alacağı Kavramı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesine göre, "*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 hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. /Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.*"

Söz konusu hükümden, kamu hizmetlerinin kurulması ve yürütülmesi için gerekli olan ve onun kurucu unsurunu ve mali kaynağını oluşturan gelir kaynaklarından doğan alacakların kamu alacağı olduğu anlaşılmaktadır⁸. Buradan hareketle, kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idarî işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirler olarak tanımlanabilir⁹.

⁵ RG. 28.7.1953-8469.

⁶ "Amme alacaklarının tahsilindeki usûl, idarenin imtiyazlarının en mühimi olan icrai karar ve re'sen hareket salahiyeti kudretlerine dayanır." **Onar**, s. 1645.

⁷ **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 301.

⁸ **Karakoç**, Vergi, s. 629; **Giritli/Bilgen/Akgüner/Berk**, s. 989.

⁹ **Karakoç**, Vergi, s. 628.

Onar, kamu alacağı kavramını şu şekilde tanımlamıştır: “... *Devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacaklariyle vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlaki makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tevekkün eden alacaklarla idarî mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklar amme alacağıdır*”¹⁰.

Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinin mali kaynağını oluşturduğu için bir tür imtiyazlı alacak niteliği taşımaktadır. Ancak alacaklı kamu idaresi, bir kamu alacağını, ona üstün yetkiler ve kendiliğinden hareket etme yetkisi veren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil etmek zorunda değildir. Nitekim, söz konusu Kanun’a göre alacaklı kamu idaresi, kamu yararı ile kişisel yararlar arasındaki dengeyi gözeterek dilerse iflas ve konkordato yollarını da seçebilir. İdarenin bu konuda seçimlik bir yetkisinin olduğu söylenebilir¹¹. Ancak kararlaştırılmış bir konkordato kamu alacaklısı açısından bağlayıcı değildir (AATUHK.m.101).

C. Kamu Alacağının Kapsamı

Bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için ilk şart, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 1’inci maddesinden anlaşılacağı üzere Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasıdır. Ancak, Kanun’un 2’nci maddesi gereği, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan idarelerin alacakları da Tahsili Emval Kanunu’na¹² göre tahsil edileceği belirtilen alacaklardan¹³ ise kamu alacağı niteliğinde sayılacaktır.

¹⁰ Onar, s. 1647-1648.

¹¹ Karakoç, Vergi, s. 629; Giritli/Bilgen/Akgüner/Berk, s. 991.

¹² 6183 sayılı Kanun’un 116’ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılan 1325 (1909) tarihli Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği bildirilen alacaklar, 6183 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi ile Kanun kapsamına alınarak, kamu alacağı haline getirilmiştir. Candan, s. 17.

¹³ Örneğin, köy idaresinin bir takım alacaklarının Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği hususunun Köy Kanunu’nda düzenlenmiş olması nedeniyle, Kanun’da belirtilen Köy alacakları bakımından 6183 sayılı Kanun uygulanacaktır. Akmansu, s. 46; Tombaloğlu, s. 21.

Devlet, il özel idareleri ve belediyeler haricinde kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan alacakların, nitelikleri ne olursa olsun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında kamu alacağı sayılmalarına imkân yoktur. Örneğin, köy idaresinin gelirleri arasında yer alan “salma”, kamusal mali yüküm niteliğinde olmasına rağmen, köy tüzel kişiliğine ait alacaklar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un kapsamı dışında tutulmuştur¹⁴.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da belirtilen takip ve tahsil yetkisini kullanamayacak kurum ve kuruluşların, söz konusu Kanun’a dayanarak tesis ettikleri işlemler, kamu alacaklısı sıfatı taşımadıklarından ötürü yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır¹⁵. Örneğin, Danıştay 8. Dairesi, 27.5.1999 tarihli kararında, “*davalı ... Köyü Muhtarlığının, köy hudutları dâhilinde bulunan keçi sürüsünü kaldırmayan davacıya verilen para cezasının tahsili amacıyla 6183 sayılı Yasa uyarınca ödeme emri düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu tür bir alacağın, yukarıda anılan Köy Kanununda öngörülen usûle göre tahsili gerektiğinden yapılan tüm uyarılara ve tanınan ek surelere rağmen keçi sürülerini kaldırmadığı gerekçesiyle düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden idare mahkemesi kararında hukukî isabet görülmemiştir.*”¹⁶ yönünde karar vermiştir.

¹⁴ Ancak, köy idaresinin alacaklarından bazılarının Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği hususunda 442 sayılı Köy Kanunu’nda hüküm mevcuttur. 6183 sayılı Kanun yalnız bunlar için uygulanır. Örneğin, Köy Kanunu’nun 45’inci maddesinde yer alan hükme göre, yanlış sarfedilen köy paraları, sorumlularından Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edilecektir. **Karakoç**, Vergi, s. 631.

¹⁵ **Candan**, s. 8-9; Aynı yönde, D.Ş.9.D., t.20.02.1990, E.1988/2271, K.1990/526 kararında “*Diğer taraftan 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 1.maddesi hükmüne göre, kamu alacağının bu Kanuna göre takip ve tahsil edilebilmesi için, alacağın Devlete, İl Özel İdarelerine ve belediyelere taalluk etmesi gerekmektedir. Köylere ait alacağın, Köy Kanunu hükümleri kapsamında bulunması nedeniyle Birliğin bu kanuna göre alacağını takip etme yetkisinden söz edilemez.*” demiştir (www.hukukturk.com.tr, e.t. 2.1.2016); Aynı yönde, Köy tüzel kişiliğine ait resim ve harç alacaklarının, 6183 sayılı Kanun kapsamında olmadığı; köy muhtarlıklarının bu alacaklar için anılan kanuna göre ödeme emri düzenleme yetkilerinin olmadığı hakkında bkz. D.Ş.9.D., 8.2.1994 gün ve E.1993/2800, K.1994/693, **Candan**, s. 9, dp. 2.

¹⁶ D.Ş.8.D., 27.5.1999 gün ve E. 1997/6061, K. 1999/3306, (www.kazanci.com.tr, e.t. 2.1.2016).

Kanunlarında, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarının üçüncü kişilerden olan alacakları hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olması da¹⁷, bu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmaz. Söz konusu Kanun'a yapılan göndermeler, alacaklı kuruluşa kamu gücü ve bu Kanun'da belirtilen cebren takip ve tahsil yöntemlerini kullanma yetkisi tanınmasından ibarettir. Bir alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen cebren takip ve tahsil yöntemleri uygulanarak tahsil edilebilir olması, onun bu Kanun kapsamında olduğu ve dolayısıyla kamu alacağı niteliği kazandığını göstermez¹⁸.

¹⁷ Örneğin, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun pek çok hükmünde alacakların tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un uygulanacağı belirtilmiştir. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu m.97/2'de, iflas kararı alınması hâlinde, Yatırımcı Tazmin Merkezinin yapmış olduğu ödemelerden doğan alacakları Devletin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklarından sonra gelmek üzere, imtiyazlı alacak olarak öncelikle tahsil olunacağı düzenlenmiştir. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu m.35/2'de "Kurumun malları, alacakları, banka hesapları 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ile 6183 sayılı Kanun bakımından Devlet malı hükmünde olup, alacakları imtiyazlı alacaklardır." hükmüne yer verilmiştir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Geçici Madde 2/2'de süresinde ödenmeyen tutarların 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammı da uygulanmak suretiyle takip ve tahsil edileceği düzenlenmiştir.

¹⁸ **Candan**, s.8; **Karakoç**, Vergi, s.637; **Üstün**, s. 10-15; Aksi yönde, Danıştay, "...davacı ile devredilen özel bir banka arasındaki özel hukuk ilişkisinden doğan borç, amme alacağı haline dönüşmüş olup, Bankalar Kanununa getirilen hüküm ile de bu alacakların takip ve tahsilinde 6183 sayılı Yasa hükümlerinin uygulanacağı belirtilmek suretiyle alacaklı durumun da bulunan Ziraat Bankasına 6183 sayılı Yasanın uygulanması ve bu yasaya dayalı olarak ödeme emri düzenlenmesinde yetki verilmiş olduğunun kabulü zorunludur. Bu durumda, Vergi Mahkemesince "6183 sayılı Yasanın 5/1 maddesi uyarınca iktisadi Devlet Teşekkülü olan Ziraat Bankası şubesinin bu yasa hükümlerine göre takibat yapma yetkisi bulunmadığı, ödeme emrinin yetkisiz banka şubesince düzenlendiği" gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin iptali yoluna gidilmiş ise de, yukarıda anılan hükümlerle getirilen özel düzenlemeler karşısında, Ziraat Bankasına bu yetkinin tanınmadığından bahsetme olanağı bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararında hukukî isabet bulunmamaktadır." yönünde karar vermiştir. Dş.10.D., 23.6.1986 gün ve E.1986/410, K.1986/1443 (www.hukukturk.com.tr, e.t. 2.1.2016). Kamu alacağı gibi tahsil edilen bu alacakların özel hukuk alacağı niteliğinin değişmediği hakkında bkz. **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 28.

II. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE YÖNELİK İŞLEMLERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. Genel Açıklama

Kamu alacağını ya da vergiyi doğuran olayla birlikte başlayan kamu borcu ilişkisi kamu borcunun ödenmesiyle sona erer¹⁹. Kamu borcunun rızaen ya da cebren ödenmesini ifade eden aşama tahsil aşamasıdır²⁰. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının yükümlülere veyahut zorla ödenmesi usûllerini düzenlemektedir.

B. Tahsil Kavramı

Kamu borcu ilişkisini sona erdiren “ödeme” ve “tahsil” kavramları, aynı işlemin iki farklı açıdan görünümünü oluşturmaktadır. Türk Mali Mevzuatında, ödeme kavramı yanında ayrıca tahsil kavramına yer verilmesinin sebebi; ödemede kendiliğinden ve süresi içinde yükümlülüğün yerine getirilmesine karşılık, tahsilde yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde kamu borçlusundan kamu alacağının hukukî cebre dayanarak alınmasıdır. Her iki durumda da, kamu borçlusu, malvarlığından borcuna yetecek tutarda bir değeri kamu alacaklısına devretmektedir. Dolayısıyla, kamu borçlusu için her iki durumda da bir “ödeme” söz konusu olmaktadır. Kamu alacaklısı açısından ise, borcun rızaen ödemesi durumunda “toplama”; zorla ödetmede ise, “tahsil” söz konusu olmaktadır. Ancak tahsil kavramı bir üst kavram olarak kabul edilip, geniş anlamda “tahsil”, kamu borcunun hem kamu borçlusu tarafından rızaen ve süresinde ya da süresi geçtikten sonra ödenmesini hem de vadesinde ödenmeyen kamu borcunun alacaklısı tarafından hukukî cebre dayanılarak zorla alınmasını ifade etmektedir²¹.

¹⁹ Kamu borcu, ödeme dışında, uzlaşma, hata düzeltme, terkin, af ve ölüm gibi nedenlerle de sona erebilmektedir.

²⁰ **Kumrulu**, s. 647; **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 45. Danıştay’da tahsili, verginin idarî usûllerle yükümlüden alınması evresi olarak ifade etmektedir. Dş.İBK, 14.4.1973 gün ve E.1972/2, K.1972/10 aktaran **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 48, 84 sayılı dipnot.

²¹ **Karakoç**, Tahsil-I, s. 28-30.

C. İdarî İşlem Teorisine Göre Kamu Alacağının Tahsiline Yönelik İşlemlerin Kimliği

Konumuz itibariyle üzerinde durulması gereken husus, tahsil işleminin hukukî niteliğidir. Bilindiği üzere, vergi hukuku idare hukuku ile yakın ilişki içerisindedir. Nitekim vergi hukuku uygulamasıyla ilgili olarak vergi idaresi tarafından pek çok idarî işlem tesis edilmektedir. Vergi hukukunda idarî işlemi, vergi idaresinin idare işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icraî ve ilgilinin hukukunu etkileyen yani kişilerin hukukî statülerinde değişiklik ve yenilik yaratan irade açıklamaları olarak ifade edebiliriz²². Kamu alacakları, Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca kamu makamlarınca kamu gücüne dayanarak alınmaktadır. Tahsil işlemi de idarenin tek taraflı irade açıklamalarıyla gerçekleşmekte ve muhataplarının hukukî durumlarında değişiklik yaratmaktadır. Dolayısıyla tıpkı verginin tarhı gibi verginin tahsili de bir idarî işlemidir²³.

Tahsil işlemi, kamu borçlusu tarafından borcun kamu alacaklısına ödenmesi suretiyle rızaen olabileceği gibi kamu borcunun zamanında ödenmemesi durumunda kamu alacaklısı tarafından cebre dayanılarak da gerçekleştirilebilecektir. Borcun rızaen ödenmesinde borç, tek bir idarî işlemle son bulmaktadır. Ancak cebren tahsil birden çok idarî işlemi içinde bulunduran bir aşamadır. Cebren tahsil aşamasında, kamu alacağının tahsili amacıyla, ödeme emrinin düzenlenmesinden haczedilen malların ya da teminatın paraya çevrilmesine kadar pek çok idarî işlem tesis edilmektedir²⁴. Tüm bu

²² Ağar, İcraî İşlem-I, s. 288.

²³ Kumrulu, s. 650; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 159; Karakoç, Uyuşmazlıklar, s. 50; Karakoç, Vergi s. 611; Karakoç, Tahsil- I, s. 31; Gerçek, s. 11; Özey, s. 644.

²⁴ Tahsil işlemi tipik bir zincir işlem örneğidir. Zincir işlemler, belirli bir nihaî sonucu doğurmak amacıyla birbirini belirli bir süreklilik ve devamlılık içerisinde takip eden, birbirleri ve nihai işlemle aralarında doğrudan ve zorunlu nitelik taşıyan gerçek anlamda hukukî bağ bulunan ve düzenleyici olmayan tamamlayıcı işlem dizisi olarak tanımlanabilir. Zincir işlemler kuramında bir sıra içerisinde zincir işlemi oluşturan ve nihai işlemle aralarında doğrudan, zorunlu ve çözülemez nitelikte hukukî rabita bulunduğu kabul edilen halka işlemlerin, nihaî işlemle aralarındaki bağ zayıf ve çözülebilir nitelikte ise, bu halka işlemin zincirden koparılarak iptal davasına konu yapılabileceğini ileri süren görüş ise, ayrılabilir işlemler teorisidir. Başka bir ifadeyle halka işlemlerden, kendi başlarına ve nihaî işlemle ayrı bir kişilikleri ve etkileri bulunanlar, idarî prosedürden

işlemler gerek birbirini izlesin gerekse birbirinden bağımsız olsun tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler niteliklerinde olduklarından doğrudan iptal davalarına konu olmaktadır²⁵. Kamu icra hukukunda cebren tahsil işlemleri dışında kamu alacağını güvenceye almak ya da kamu borçlusunu korumaya yönelik olarak da çeşitli idarî işlemler yapılmaktadır.

Kamu alacağının tahsiline yönelik işlemler birer idarî işlem niteliğinde olmaları nedeniyle, her idarî işlemde aranan unsurlar bu işlemler için de aranmakta olup, bu işlemlerin de idarî işlemler genel teorisine ve ilkelerine uygun olması gerekmektedir²⁶. Kamu alacaklarının tahsiline ilişkin işlemler, tek taraflı, birel-özel ve yükümlendirici nitelikteki idarî işlemlerdir²⁷. Söz konusu işlemler, kesin ve icrai²⁸ nitelikte işlemler oldukları için iptal davasına konu olabilmektedirler. Bu işlemlerin, idarî işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Bu unsurların herhangi biri veya birkaçı yönünden hukuka aykırılığın mevcut olması durumu, işlemin iptali sonucunu doğurmaktadır²⁹.

III. KAMU İCRA HUKUKU İŞLEMLERİNİN YETKİ UNSURU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Yetki, hukukî işlemlerin temelini teşkil eden iradenin ehliyetli ve yetkili bir makamdan çıkmasıdır³⁰. Diğer bir tanımla yetki, görevle verilen, belli şartlarda şu veya bu şekilde davranma, karar verme imkânı sağlayan kanunî haktır³¹.

çözülebilir ve ayrılabilir niteliktedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Erkut**, s. 122-124. Ayrılabilir işlem hakkında geniş bilgi için bkz. **Sezginer**, s. 55 vd.

²⁵ **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 59.

²⁶ **Kumrulu**, s. 650,651; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 159; **Karakoç**, Vergi, s. 611.

²⁷ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. **Karakoç**, Tahsil-I, s. 34-36; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 289.

²⁸ İdarenin hukukî sonuçlar ve etkiler doğurmak suretiyle hukuk düzeninde değişiklikler yaratmak amacıyla tesis ettiği işlemler icrai özelliğe sahiptir. **Erkut**, s. 119. Bu konu hakkında ayrıca bkz. **Yılmaz**, s. 16 vd.

²⁹ **Karakoç**, Vergi, s. 611.

³⁰ **Onar**, C.I, s. 300; **Günday**, s. 134-135; **Tan**, s. 235.

³¹ **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 396.

İdare hukukunda yetki, idarenin görev alanını ve hukukî imkânını ifade etmektedir. Daha dar anlamda yetki ise, Anayasa ve kanunların idareye bıraktığı alanlarda alınacak idarî kararların veya yapılacak işlemlerin hangi idare makam ve organlarınca gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir³².

Yetki, idarî işlemin en önemli ögesini oluşturmaktadır³³. Yetki kuralları kamu düzenine ilişkin olduklarından³⁴ uyuşmazlığın her aşamasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi mahkeme tarafından da re'sen dikkate alınır³⁵.

İdare hukukunda yetkiler Anayasa³⁶ ve kanunlardan kaynaklanır. Dolayısıyla idarî makamların yetkisiz olması kural; yetkili olmaları ise, istisnai niteliktedir³⁷. Kanunda açıkça belirtilmedikçe yetkili makam veya merci yetkisini devredemez. Bu niteliği dolayısıyla yetki kuralları genişletici yoruma tâbi tutulamaz³⁸.

Yetkili organ veya makam, kişi, konu, yer, zaman olmak üzere dört açıdan değerlendirilerek belirlenmektedir.

B. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki Unsuru

1. Genel Olarak

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca, Kanunun uygulanmasından alacaklı kamu idareleri olan, Devlet, il özel idaresi ve belediyeler sorumlu olup, Kanunun uygulanmasında bu idarelerin görevli birimi tahsil daireleridir. Söz konusu maddede, tahsil dairesi teriminin, alacaklı kamu idaresinin bu Kanunu uygulamakla görevli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade ettiği belirtilmiştir.

³² **Günday**, s. 134-135.

³³ **Özay**, s. 386; **Tan**, s. 235.

³⁴ "Kamu hukuku ilkelerine göre yetki, bir kamu düzeni sorunudur; kanun koyucu tarafından kime verilmiş ise ancak o, bu yetkiyi kullanabilir; yine kanunun açık izni olmadıkça yetkili makam veya merci yetkisini devredemez." Dş.6.D., 8.3.1977 gün ve E.976/5366, K.977/1112, (Danıştay Dergisi, S. 8-29, 1978, s. 406 vd.).

³⁵ **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 378; **Günday**, s. 13; **Gözler**, C. I, s. 748.

³⁶ Bu husus, Anayasa'nın 6. maddesinde "hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanamaz" denilerek vurgulanmıştır.

³⁷ **Gözler**, C. I, s. 746-747; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt**, s. 339-340.

³⁸ **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 379; **Gözler**, C. I, s. 747.

Devlet, vergi alacağının tahsili görevini Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş olarak kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na vermiştir. Ülkemizde, merkezî idare adına vergi tahsil eden daireler olarak Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Hazine Saymanlıkları ile Askerî ve Mülkî Saymanlıklar gösterilebilir³⁹.

Her idarenin tahsil dairesinin teşekkülü, görev ve sorumlulukları, kanunî idare gereği, o idarenin kuruluş kanununda veya diğer kanunlarda belirlenmektedir⁴⁰. Herhangi bir kamu alacağının hangi tahsil dairesi tarafından tahsil edileceği de yine kanunlarla belirlenmekte olup, tahsil yetkisi bulunmayan tahsil dairesinin veya tahsil dairesi olarak öngörülmeleyen bir birimin yaptığı işlemler⁴¹ bu nedenle yetki bakımından hukuka aykırı olacaktır⁴².

Yetkiye ilişkin olarak yargı kararları ile geliştirilen önemli bir ilke, yetki paralelliği ilkesidir. Buna göre, bir idarî işlem hangi makam veya organ tarafından yapılmışsa, kanunda aksi öngörülmediği sürece, aynı organ veya makam tarafından sona erdirilir⁴³.

Örneğin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 16'ncı maddesinde, kamu borçluları veya borçlular lehine 3'üncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresi lehine haczedilen taşınır mallar hariç olmak üzere, borçlu tarafından teminat gösterilebilecek değerlerden birinin teminat gösterilmesi halinde, ihtiyatî haczin⁴⁴, ihtiyatî haczi koyan merci tarafından kaldırılacağı düzenlenmiştir.

³⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 293.

⁴⁰ Candan, s.47; Üstün, s. 39.

⁴¹ Danıştay, "...yükümlülerin kamu idarelerine olan borçlarını ödememeleri halinde takibatın alacaklı kamu idaresinin mahallî tahsil dairesince yapılacağı sonucuna ulaşıldığı, uyuşmazlıkta, davalı idarece usûlüne uygun bir ihbarname ile tahakkuk ve tebliğ edilen alacağın ödenmemesi üzerine, takibatın alacaklı kamu idaresinin mahallî tahsil dairesince yapılması gerekmekte olup, bu konuda yetkili olmayan davalı idare Baş Hukuk Müşavirliğince düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi..." yönünde karar vermiştir. Dş.10.D., 16.02.2007 gün ve E.2005/36, K.2007/44, (www.kazanci.com.tr, e.t. 5.1.2016).

⁴² Üstün, s. 40.

⁴³ Tan, s. 247.

⁴⁴ İhtiyatî haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen sebeplere dayanılarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idarî bir kararla el konulmasıdır. Dönmez, s. 13.

Bu düzenlemede, ihtiyatî haczi koyan merciden kastın, ihtiyatî haciz sebeplerinden birinin bulunup bulunmadığını tespit eden tahsil dairesi mi yoksa ihtiyatî haciz kararını tesis eden merci mi olduğu açık değildir. Kanaatimizce, yetki ve usûlde paralellik ilkesi gereği, ihtiyatî haciz kararını tesis eden merci, ihtiyatî haciz kararını kaldırmaya da yetkili olan merci olup, ihtiyatî haczi kaldırma talebinin bu mercie yapılması gerekmektedir⁴⁵.

2. Kişi Bakımından Yetki

Kişi bakımından yetki, idarenin görev alanına giren bir konuda hangi idari merciin irade açıklamaya ve dolayısıyla işlem yapmaya yetkili olduğunu belirtmektedir⁴⁶. Bir idari kararın sıhhatli ve geçerli olabilmesi için, idari kararın özünü teşkil eden iradenin ehil bir kimseden çıkmış olması gerekmektedir. Bunun için öncelikle, bu iradenin temyiz kudretine sahip bir kamu görevlisine ait olması gerekmektedir⁴⁷. Ayrıca, idari karar, idare adına irade açıklamaya yetkili merciler tarafından alınmış olmalıdır. İdareye tamamen yabancı bir kimsenin alacağı bir karar idari karar sayılmaz ve idareye izafe edilemez. Her idari merciin idare adına irade açıklama yetkisi olmayıp, idare adına irade açıklamaya yetkili kılınmış mercilerin hangileri olduğu kanunlarda gösterilmiştir⁴⁸.

Örneğin, teminat⁴⁹ isteme yetkisi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun 5'inci maddesinde yer alan kural gereğince, alacaklı

⁴⁵ Üstün, s. 61. Aksi yönde, Candan'a göre, ihtiyatî haciz koyma eylemi, alınan ihtiyatî haczin uygulanması eylemidir. Dolayısıyla, ihtiyatî haczi koyan makam, bu kararı uygulayan alacaklı tahsil dairesidir. Bu sebeple ihtiyatî haczi kaldırma talebinin alacaklı tahsil dairesine yapılması gerekmektedir. Candan, s. 118.

⁴⁶ Günday, s. 136; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 411.

⁴⁷ Onar, s. 301; Günday, s. 136; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 411; Gözler, C. I, s. 794.

⁴⁸ Günday, s. 136; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 411; Gözler, C. I, s. 794.

⁴⁹ Kamu icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşüreceği kabul edilen bazı sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusu tarafından kanunda belirtilen değerleri borcuna karşılık olmak üzere güvence olarak göstermesidir. Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez, s. 283; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 313. Teminat konusunda geniş bilgi için bkz. Adnan Gerçek, Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu; Yıldırım Taylar, "Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyatî Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar".

kamu idaresinin mahallî tahsil dairesine ait olup, teminat istenmesi konulu idarî işlemde, alacaklı tahsil dairesinin yetkili kişilerinin imzasının bulunmaması şekil unsuru bakımından; imza yetkisi bulunmayan kişiler tarafından imzalanması durumunda ise, kişi bakımından yetki yönünden hukuka aykırılık söz konusu olacaktır⁵⁰.

3. Konu Bakımından Yetki

Konu bakımından yetki, idarenin hangi konularda karar alabilme ve işlem yapabilme yetkisine sahip olduğunu ifade eder⁵¹. Konu yönünden yetki unsurundaki sakatlıklar farklı tüzel kişilikler arasında ortaya çıkabileceği gibi, aynı tüzel kişilik içinde de astın üst yerine, üstün ast yerine veya aynı tüzel kişiliğin organlarının birinin diğeri yerine karar alması ya da hukuka aykırı yetki veya imza devri üzerine karar alınması şeklinde ortaya çıkabilir⁵².

Örneğin, Danıştay, “... dava konusu ödeme emri içeriği sulama ücretinin DSİ 7. Bölge Müdürlüğünün alacağı olduğu, bu durumda sulama ücretinin DSİ 7. Bölge Müdürlüğünün mahallî tahsil dairesince takip edilmesi gerekirken, takibata yetkili olmayan Maliye ve Gümrük Bakanlığı DSİ 7. Bölge Saymanlık Müdürlüğünce takip edilmekle ödeme emrinin yetkisiz makamca düzenlendiği gerekçesiyle iptali” gerektiği yönünde karar vermiştir⁵³.

4. Yer Bakımından Yetki

Yer bakımından yetki, idarî makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri coğrafi alanı ifade eder⁵⁴. Kamu alacaklarının tahsili açısından yer bakımından yetki kuralı olarak tespit edilmesi gereken ilk husus alacaklı vergi dairesinin hangi (neredeki) vergi dairesi olduğudur.

⁵⁰ Üstün, s. 14.

⁵¹ Günday, s. 136.

⁵² Günday, s. 136-137; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 340.

⁵³ Dş.10.D., 25.4.1991 gün ve E.1988/1129, K.1991/1458, (www.hukukturk.com.tr, e.t. 2.1.2016).

⁵⁴ Gözübüyük/Tan, C. I, s. 381; Günday, s. 137.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁵⁵ 110^üncü maddesine göre, vergi borcunun ödeneceği yer, mükellefin kayıtlı olduğu ve beyanname verdiği; yani, verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin yapıldığı vergi dairesidir⁵⁶.

Yer bakımından yetki kuralının bir diğer görünümü ise, cebren takip işlemlerini yürütmeye yetkili tahsil dairesinin hangisi olduğu hususudur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5^üncü maddesi uyarınca, takibat, alacaklı amme idaresinin mahallî tahsil dairesince yapılır⁵⁷.

Mahallî tahsil dairesinden, Vergi Usûl Kanunu kapsamındaki vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren; yani, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun⁵⁸ kapsamına giren vergi ve para cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, gümrük idareleri; diğer kamu alacakları bakımından ise, bu alacağın tahakkukunu yapan tahsil dairesinin anlaşılması gerekir⁵⁹.

Örneğin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun 5^üncü maddesinde yer alan kural gereğince, teminat isteme yetkisi, alacaklı kamu idaresinin mahallî tahsil dairesine ait olup, teminat istenmesi konulu idarî işlemde, teminatın asıl kamu borçlusunun bağlı olduğu tahsil dairesince istenmemesi⁶⁰ durumunda yetki bakımından hukuka aykırılık söz konusu olacaktır⁶¹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5^üncü maddesinin 2^üncü fıkrası uyarınca, borçlu veya mallarının alacaklı kamu idaresinin

⁵⁵ RG. 10.01.1961-10705.

⁵⁶ **Mutluer**, s. 142.

⁵⁷ Takip işlemlerinin hangi tahsil dairesi tarafından yapılacağı takdirinin borçlunun da menfaati korunmak şartıyla alacaklı idareye bırakılması gerektiği yönündeki görüş için bkz. **Yılmaz**, s. 67-68.

⁵⁸ RG. 04.11.1999-23866.

⁵⁹ **Candan**, s. 53-54.

⁶⁰ Vergi dairesi şube müdürlüklerinin teminat isteyemeyeceği, bu yönde tesis edilen işlemlerin yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu, teminat isteme yetkisinin vergilendirme grup müdürlüğünün ve vergi dairesi başkanlığının sorumluluğunda olduğu hakkında bkz. **Baysal**, s. 1167.

⁶¹ **Üstün**, s. 14.

takibata yetkili dairesinin bulunduğu yerden başka yerde bulunmaları halinde, tahsil dairesi, borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri o mahaldeki aynı nevinden kamu idaresinin tahsil dairelerine niyabeten⁶² yaptırabilir.

Buna göre, takibatın istinabe yoluyla yapılabilmesi için, borçlu ve mallarının başka yerde olması ve işlemi istinabe yoluyla gerçekleştirecek tahsil dairesinin, alacaklı kamu idaresi ile aynı nevinden kamu idaresine ait olması gerekmektedir. Örneğin, il özel idarelerine ait kamu alacağının tahsilâtının istinabe yoluyla o yerdeki belediyelerin tahsil dairesince yapılması mümkün değildir. İşin doğasından kaynaklanan bir başka şart da, takibat işlemlerinin yetkili tahsil dairelerinin memurlarının coğrafi yetki alanları dışında yapılması gerekli işlemlerden olmasıdır. Örneğin, borçluya ait başka mahalde bulunan mallar üzerinde haciz uygulanması, haczedilen malların satılması için istinabe yoluna başvurulabilmekle birlikte, posta vasıtasıyla tebligat yöntemi ile borçluya ulaştırılması mümkün olan takibat yöntemleri için istinabe yoluna başvurulması işlemi yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır. Bir başka örnekte ise, ödeme emrinin yetkili tahsil dairesince düzenlenerek, posta ile borçluya ulaştırılması mümkündür. Bu sebeple, borçluya gönderilen ödeme emrinin yetki unsuru bakımından hukuka uygun olabilmesi için, istinabe yoluyla tayin edilen tahsil dairesince değil, yetkili tahsil dairesince düzenlenmesi zorunludur⁶³. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir⁶⁴.

⁶² Kanun'da, "niyabeten" deyimini kullanılmaktadır. Ancak, bununla ifade edilmek istenen, alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesinden bir görevli aracılığıyla takip ve tahsil işlemlerinin yapılması değil, kamu borçlusunun ya da mallarının bulunduğu yerdeki tahsil dairesi tarafından takip ve tahsil işlemlerinin yürütülmesidir. Bu sebeple, kullanılması gereken deyim, "istinabe" olması gerekmektedir. **Karakoç**, Tahsil-I, 77 sayılı dipnot.

⁶³ **Candan**, s. 55; Rençber'e göre, 6183 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi "borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takiplerin" o mahaldeki aynı neviden kamu idarelerine niyabeten yaptırılabilceğini belirtmektedir. Ödeme emri tanzimi de takip işlemlerinin ilki olduğuna göre, bu aşamadan itibaren niyabeten hareket edilmesi de kabul edilebilir. Ancak bu durumda, tüm tarh dosyalarının naibe gönderilmesi gerekir ki bu da ödeme emrinin tebliğini gereksiz uzatacaktır. **Rençber**, s. 59-60.

⁶⁴ "... Niyabet ise, yetkili kamu idarelerinin coğrafi yetki alanları dışına çıkmalarını gerektirecek işlemler dolayısıyla başvurabilecekleri bir müessesedir. Ödeme emri, düzenlenmesi naip tayini gerektirecek bir işlem değildir." Dş.7.D., 1.11.2005 gün ve E.200/3105, K.2005/2606, **Candan**, s. 55.

Asıl borçlu dışında, müştereken ve/veya müteselsilen sorumlu olan kimseler olması durumunda ise takibe yetkili daire, takip edilen kişiye göre değil, takibin konusu olan kamu alacağının mükellefine göre belirlenir⁶⁵. Danıştay, “... müteselsil sorumluluk kapsamında yapılacak takibatın asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından değil, müteselsil sorumlunun bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılması gerektiği; vergi dairelerinin, mükellefleri olmayan müteselsil sorumlular hakkında talimatla takibat yapamayacakları; bu yöntemi, ancak, kendi mükellefleri için uygulayabilecekleri; nitekim, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 5’inci maddesinin bu duruma cevaz verdiği; bu bakımdan, yetkisiz makam (vergi dairesi) tarafından düzenlenen haciz varakasına dayanılarak yapılan mahsup işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı”⁶⁶ yönünde karar vermiştir.

5. Zaman Bakımından Yetki

Zaman bakımından yetki, idarî makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri süreyi ifade eder⁶⁷. Zaman bakımından yetki kuralı gereği, idarî organ ve makamlar usûlüne uygun olarak göreve getirilmelerinden itibaren yetkilerini kullanmaya başlarlar ve görevlerinin herhangi bir sebeple (istifa, emeklilik, görevden uzaklaştırma gibi) sona ermesine kadar da bu yetkilerini kullanırlar⁶⁸.

Mevzuatımızda bazen yetkinin belli bir zaman devresi içinde kullanılması da belirlenebilir. Bu tür sürelerin bir kısmı güvence niteliğinde iken, bir kısmı ise idarî kararların süratle alınmasına yöneliktir. Eğer kanunda belirlenen süre, güvence niteliğinde ise, bu sürelerin dolmasından sonra idarî karar alma yetkisi sona erer⁶⁹. Örneğin, tahsil daireleri ödeme emri düzenleme yetkilerini zamanaşımı süresi içinde kullanmak durumundadırlar. Burada zamanaşımı süresi, yetki kullanımının zaman bakımından sınırını

⁶⁵ Candan, s. 54.

⁶⁶ Dş.7.D., 09.02.2004 gün ve E.2000/8637, K.2004/270, (www.hukukturk.com.tr, e.t. 2.1.2016).

⁶⁷ Günday, s. 138; Gözler, C. I, s. 803.

⁶⁸ Gözübüyük/Tan, C. I, s. 382; Günday, s. 138.

⁶⁹ Günday, s. 139.

oluşturmaktadır⁷⁰. Bu süreden sonra düzenlenen ödeme emri, zaman bakımından yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

Eğer kanunda belirtilen süre, sadece idarî kararların süratle alınması amacına yönelikse, bu sürenin dolmasından sonra da alınacak idarî kararlar yetki yönünden hukuka aykırı olmayacaktır⁷¹. Belirtmek gerekir ki, idare makam ve görevlileri, idarî kararları gereğinden ve zamanından çok önce almaya da yetkili olmayıp, bu durum da yetki yönünden hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁷².

6. Yetki Devri

Üst makamdakiler, kanunda açıkça belirtilmek kaydıyla, alt makamda bulunan görevlilere yetkilerinin bir bölümünü devredebilmektedir. Yetki devri istisnaidir ve ancak kanunlarda açıkça belirtildiği hallerde ve açıkça belirtilen işlem ve kararlar için mümkündür⁷³. Örneğin, terkin yetkisi, esas olarak, Maliye Bakanlığına ait olmakla birlikte, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 106'ncı maddesinde belirtildiği için, Bakanlık bu yetkisinin bir kısmını defterdarlıklar ve vergi daireleri gibi mahallî birimlere bırakabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, ihtiyatî haciz kararı verme yetkisi, Devlete ait kamu alacakları bakımından, vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi müdürüne; belediyelere ait kamu alacakları bakımından belediye başkanına; il özel idaresine ait kamu alacakları bakımından valilere aittir⁷⁴. Kanunla yapılan bu

⁷⁰ **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 110.

⁷¹ **Gözübüyük-Tan**, C. I, s. 383; **Günday**, s. 139.

⁷² **Duran**, s. 405; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan-Önüt**, s. 341.

⁷³ **Günday**, s. 140; **Tan**, s. 241; **Gözler**, C. I, s. 759; **Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt**, s. 341-342.

⁷⁴ **Karakoç**, Vergi, s. 648-649. Üstün, 1968 tarihli 327 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan "... Bakanlıkça, Devlete ait âmme alacaklarının tahsili vergi dairelerine mevdu olduğundan ve bu dairelerin bağlı bulunduğu teşkilâtın en büyük memurunun illerde Defterdarlar, ilçelerde Malmüdürleri olduğundan Devlete ait âmme alacaklarının tahsilinde alacaklı âmme idaresinin en büyük memuru teriminden en büyük malmemurunun kastedildiği anlaşılmakta ve tatbikatta bu şekilde yürütülmekte idi. Fakat son zamanda Danıştay'ca bahis konusu tatbikatımız hilâfına, Devlete ait

değişiklikten önce Danıştay'ın Devlete ait kamu alacakları bakımından, ihtiyatî haciz kararının vali tarafından verileceği yönünde kararları mevcuttu. Örneğin, Danıştay, “*ihtiyatî hacze konu kamu alacağı Devlete ait bulunduğundan alacaklı kamu idaresinin, Devlet; alacaklı kamu idaresinin en büyük mahallî memurunun da, vali olduğu açıktır. Yasalarda yetki devrini olanaklı kılan bir düzenlemeye yer verilmediğinden, ihtiyatî haciz kararının alınması hususunda yetkinin başka bir memura bırakılması mümkün değildir.*”⁷⁵ yönünde karar vermiştir.

âmme alacaklarında da alacaklı âmme idaresinin mahallî en büyük memurunun illerde Vali ve ilçelerde Kaymakam olması gerektiği gerekçesiyle karar verildiği ve Danıştay'ın bu görüşü müstakâr bir hal aldığı cihetle bundan sonra 6183 sayılı Kanununun 13 ve 64 üncü maddelerine müsteniden alınacak ihtiyatî haciz kararları veya tasdik edilecek kat'i haciz varakalarının alacaklı âmme idaresinin mahallî en büyük memuru sıfatıyla illerde Valilere ve ilçelerde de Kaymakamlara tasdik ve imza ettirilmesi uygun görülmüştür.” şeklindeki düzenlemeye dayanarak, tasdik ve imza işinin illerde valilerin, ilçelerde ise kaymakamların görev ve yetkisi dâhilinde olduğunu belirtmektedir. **Üstün**, s. 59. Ancak 2005 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun düzenlemesinden sonra bu görüşe katılmak mümkün değildir.

⁷⁵ Dş.7.D., 1.10.2002 gün ve E. 2001/3170, K. 2002/3032, (www.kazanci.com.tr, e.t. 5.1.2016). 1999 tarihli benzer bir kararında Danıştay yine “*ihtiyatî haciz kararının mahallî en büyük memuru olan vali tarafından verilmesi gerekirken vali yardımcısı tarafından verilmesi ihtiyatî haciz kararının usulüne uygun alınmadığını göstermektedir*” yönünde karar vermiştir. Dş.4.D, 21.4.1999 gün ve E. 1998/4666, K.1999/1587, (www.hukukturk.com.tr, e.t. 5.1.2016). Ancak Danıştay'ın, 2004 tarihli, ihtiyatî haciz kararının defterdar tarafından tesis edilebileceği yönünde de kararı mevcuttur. “*6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un “ihtiyatî haciz” başlıklı 13. maddesinde, ihtiyatî haczin, maddede belirtilen hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme İdaresinin mahallî en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunacağı, aynı Kanun'un “haciz varakası” başlıklı 64. maddesinde ise, haciz muamelelerinin, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahallî en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılacağı belirtilmiştir. Maddede, ihtiyatî haciz kararının, alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memurunun kararıyla alınacağı öngörülmüştür. Alacaklı amme idaresi olayda vergi dairesi olduğuna göre vergi dairesinin mahallî en büyük memuru da defterdardır. Ayrıca, bu durumda yukarıda anılan madde metnindeki “alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memuru” ifadesinden valinin en büyük memur olarak anlaşılması gerektiği yolundaki, mahkeme kararında isabet görülmemiştir./Ancak, söz konusu 13. maddede, ihtiyatî haczin, haczin ne suretle*

Kanun ihtiyatî haciz kararlarının tesisinde, taşıdıkları önem itibariyle, haciz kararlarının tasdik yetkisinde tanıdığı aksine (AATUHK.m.64), yetki devrine izin vermemiştir. Diğer taraftan, haciz kararının tasdiki bakımından bir yetki devrine izin verilmiş olmasına rağmen, ihtiyatî haciz kararının tesisi münhasıran tek bir makama bırakılmış, tasdike tâbi kılınmamıştır. Katılmak mümkün olmamakla beraber, 6183 sayılı Kanun'un ihtiyatî haciz kararı alma yetkisinin devrine ilişkin herhangi bir ifadesi bulunmadığı halde, bir Danıştay kararında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 64'üncü maddesinde getirilen yetki devrine ilişkin hükümlerin burada da uygulanacağına ilişkin tespitte rastlamak da mümkündür⁷⁶. Örneğin, kamu borçlusuna tanınan bir kolaylık olan tecil⁷⁷ işlemi, tecil yetkisini kullanabilecek veya bu yetkiyi devredebilecek kamu idareleri, Kanun'un 48'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca; devlete ait kamu alacaklarında Maliye Bakanlığı, il özel idarelerine ait kamu alacaklarında valiler, belediyelere ait kamu alacaklarında ise belediye başkanlarıdır.

yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal tatbik olunacağı hükmüne yer verildiğine göre, hacizle ilgili 64. maddedeki tevkile ilişkin hükmün ihtiyatî haciz için de geçerli olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu ihtiyatî haciz kararı defterdar yardımcısına vekalet eden kişi tarafından alındığından, mahkemece, defterdar tarafından bu kişinin yetkilendirilmiş olup olmadığı incelenerek buna göre bir karar verilmesi gerekmektedir.” Dş.4.D., 15.03.2004 gün ve E.2003/119, K.2004/467, (www.kazanci.com.tr, e.t. 5.1.2016).

⁷⁶ Dş.4.D., 15.03.2004 gün ve E.2003/2119, K.2004/467 kararında, “... söz konusu 13. maddede, ihtiyatî haczin, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal tatbik olunacağı hükmüne yer verildiğine göre, hacizle ilgili 64 üncü maddedeki tevkile ilişkin hükmün ihtiyatî haciz için de geçerli olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu ihtiyatî haciz kararı defterdar yardımcısına vekalet eden kişi tarafından alındığından, mahkemece, defterdar tarafından bu kişinin yetkilendirilmiş olup olmadığı incelenerek buna göre bir karar verilmesi gerekmektedir.” Şeklinde bir gerekçe getirmekte ise de buna katılmak mümkün değildir. Zira ihtiyatî haciz kararının alınması ile uygulanması farklı aşamalar olduğundan, bunlardan sadece uygulama aşamasına atıf yapan bir hükmün tesis aşamasına ilişkin yetki konusunu da kapsar biçimde anlaşılması mümkün görünmemektedir. **Canbazoğlu**, s. 182.

⁷⁷ Tecil, tahsil edilebilir duruma gelmiş bulunan vergi alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makam ve mercilerin icranın geciktirilmesi kararına veya vergi kanunlarının buna ilişkin hükümlerine dayanılarak belli bir süre geri bırakılması işlemidir. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 300.

Yetki devri, belirlenen süre, tutar ve alacak türlerine ilişkin olarak yapılmalı, yetkiyi devralan bu sınırlar dâhilinde işlem yapılmalı ve yetkiyi aşan taleplerde, yetkinin asıl sahibi olan makama bildirim yapılmalıdır⁷⁸.

C. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinin Yetki Unsuru Sakatlıkları ve Müeyyideleri

1. Genel Olarak

İdarî işlemlerin yetki unsurundaki sakatlıkların tümü aynı nitelikte değildir ve buna bağlı olarak sakatlığın derecesine göre uygulanacak müeyyideler farklılık göstermektedir. Yetki unsurundaki bazı sakatlıklar işlemin iptalini gerektirirken, daha ağır nitelikteki bazı sakatlıklar işlemin yok hükmünde sayılmasına yol sebep olmaktadır⁷⁹.

Bir idarî işlemin iptal edilmesi, işlemin kesin olarak ortadan kalkması sonucunu doğurur. İptal kararları, iptal edilen işlemin yapıldığı tarihe kadar geçmişe yürür. İptal kararları geçmişe yürüdüğüne ve iptal edilen işlem yapılmamış sayıldığına göre, iptal kararları kural olarak kendiliğinden hukukî sonuçlarını doğurur. Ancak hukuka aykırı işlem, iptal edilene kadar, bazı hukukî sonuçlar doğurmuş ise, iptal kararının yerine getirilebilmesi için idarenin bazı önlemler alması gerekebilir⁸⁰.

Yok hükmünde sayılan işlemlere karşı dava açıldığında, idarî yargı mercii iptal kararı almak yerine, dava konusu işlemin yok hükmünde olduğunu tesbit etmekle yetinir. Yok hükmünde olan işlem, süre ile bağlı olmaksızın, her zaman idarece geri alınabileceği gibi, herhangi bir hak doğurmayacağı için, her zaman iptal davasına konu edilebilir⁸¹.

2. Fonksiyon (Görev/İşlev) Gasbı

Genel olarak idarenin kendi görev alanına girmeyen, başka bir devlet organının (yasama veya yargı) görev alanına giren bir konuda işlem tesis

⁷⁸ Yerlikaya, s. 329.

⁷⁹ Gözübüyük-Tan, C. I, s. 388; Günday, s. 142.

⁸⁰ Gözübüyük/Tan, C. II, s. 550-551. Yargı kararlarının uygulanmamasına ilişkin bkz. Artun, s. 4556.

⁸¹ Gözübüyük/Tan, C. II, s. 420.

etmesi sebebiyle ortaya çıkan yetki sakatlığıdır. Bu şekilde gerçekleşen bir yetki sakatlığı işlemin yok hükmünde sayılmasına yol açacaktır⁸². Örneğin, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, "Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Anayasa ile yasama organına verilen bu yetki, idare tarafından düzenleyici bir işlem ile gerçekleştirilirse fonksiyon gasbı teşkil edecek ve yok hükmünde sayılacaktır⁸³.

3. Yetki Gasbı

İdarenin görev alanına girmekle beraber, idareye tamamen yabancı bir kimse veya idare adına irade açıklamaya yetkili olmayan bir merci veya kamu görevlisi tarafından alınacak kararlar, kişi yönünden yetki kurallarına aykırılık sebebiyle yetki gasbı teşkil edecektir. Yetki gasbı sebebiyle hukuka aykırı bir karar, idareye izafe edilemeyeceği için hukuk âleminde hiç doğmamış sayılacak ve yok hükmünde kabul edilecektir⁸⁴.

4. Yetki Tecavüzü

Bir idarî merci veya kamu görevlisinin, idare adına irade açıklamaya ve dolayısıyla işlem tesis etmeye yetkili olmakla beraber, başka bir idarî merci veya kamu görevlisinin görev alanına giren bir konuda karar alması ile oluşan yetki sakatlığı, yetki tecavüzü olarak adlandırılmaktadır. Yetki tecavüzü nedeniyle hukuka aykırı bir karar yok hükmünde sayılmaz. Böyle bir karar hukuk âleminde doğmuştur ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Bu şekilde sakat bir karara uygulanacak yaptırım, iptal yaptırımıdır⁸⁵. Kamu alacağının tahsili yönünden yetki tecavüzü, kanunda kamu alacağını tahsile yetkili olduğu açıkça belirtilen makamlar dışında idareler tarafından kamu

⁸² Günday, s. 142; Gözübüyük/Tan, C. I, s. 389; Gözler, C. I, s. 810; Akylmaz/Sezginer/Kaya, s. 413; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 342.

⁸³ Verilen örneğe benzer bir karar için bkz. Dş.VDDGK., 17.04.1994 gün ve E.1993/163, K.1994/223, (www.kazanci.com.tr, e.t. 5.1.2017).

⁸⁴ Günday, s. 142; Gözübüyük/Tan, C. I, s. 389; Gözler, C. I, s. 815; Akylmaz/Sezginer/Kaya, s. 414; Sancakdar/Us/ Kasapoğlu Turhan/Önüt, s. 343.

⁸⁵ Günday, s. 142; Gözübüyük/Tan, C. I, s. 390; Akylmaz/Sezginer/Kaya, s. 415; Sancakdar/Us/Kasapoğlu Turhan- Önüt, s. 343.

alacağıının toplanması ya da ödeme emri düzenlenmesi ve tebliği, haciz işlemi yapılması, haczedilen malların paraya çevrilmesi şeklinde gerçekleşebilir⁸⁶. Örneğin, Danıştay, “... yükümlünün kendisinden istenen ...vergisi sebebiyle yapılan uzlaşma talebinin, yukarıda anılan (yasa) gereğince kurulacak uzlaşma komisyonlarınca incelenerek karara bağlanması gerekirken, uzlaşmaya karar verme konusunda yetkisi bulunmayan Maliye Bakanlığınca karar verilmesinde ...yasal isabet bulunmamaktadır. Bu nedenle davanın kabulü ile yetki dışı verilen ...Maliye ve Gümrük Bakanlığı işleminin iptali...”⁸⁷ yönünde karar vermiştir.

Ancak, yetki tecavüzünün açık ve bariz olması durumunda alınan karar yok hükmünde sayılmaktadır. Yetki tecavüzünün açık ve bariz sayılması için, idarî iş bölümü esaslarına tamamen aykırı bir biçimde karar alınmış olması gerekir⁸⁸. Örneğin, yukarıda verilen örnekte, uzlaşma komisyonunca verilmesi gereken uzlaşma kararının Maliye Bakanlığı tarafından değil de, idarî iş bölümü esaslarına tamamen aykırı bir biçimde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından verilmiş olması durumunda, ağır ve bariz yetki tecavüzü söz konusu olacak olup, kararın yok hükmünde sayılması gerekecektir.

IV. KAMU İCRA HUKUKU İŞLEMLERİNİN ŞEKİL UNSURU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Özel hukuk işlemleri kural olarak şekil serbestisine tâbidir. Nitekim kanunla belirlenen bazı hukukî tasarruflar haricinde özel hukuk işlemlerinin geçerliliği herhangi bir şekil şartına bağlanmamış; tarafların herhangi bir irade beyanı şeklini seçerek işlem yapabilecekleri kabul edilmiştir. Ancak söz konusu “şekil serbestliği” idare hukukunda kabul edilmemiştir. Dolayısıyla idare yapacağı idarî işlemlerde şekil kurallarına bağlıdır. İdarî işlemlerin şekil kurallarına bağlanmasının iki önemli yararı bulunmaktadır. İlk olarak bu kurallar idarî işlemi tesis eden kamu görevlilerini daha iyi düşün-

⁸⁶ Karakoç, Tahsil-II, s. 126.

⁸⁷ Dş.9.D., 15.5.1985 gün ve E.984/2370, K.985/795, (Danıştay Dergisi, S. 60-61, s. 415).

⁸⁸ Günday, s. 143; Gözler, C. I, s. 828.

meye sevk etmektedir. İkinci olarak da idare edilenlere çeşitli şekil-usûl kurallarıyla güvence sağlanmaktadır⁸⁹.

İdarî işlemlerde şekil iki anlama gelmektedir. *Onar*'a göre şekilden, “*tasarrufun oluşu ve tekemmülü, iradenin hazırlanması, izharı ve tesbiti için takip edilecek usûl, merasim ve vesikalar anlaşılır*”⁹⁰. “Şekil” hem işlemin hukuk düzenine intikalindeki kılığı, görüntüsü hem de onun yapılışı sırasında izlenen usûldür⁹¹. O halde “şekil” unsurunun ilk anlamını şöyle ifade edebiliriz. “Şekil” kavramı ilk anlamıyla belli bir iradenin ortaya konulurken içine girdiği kalıp ya da araçtır⁹². Hukukta belli bir hukukî sonuç yaratan iradeyi taşıyan aracın, kalıbın, görüntünün bilinmesi iradenin sağlığı; hatta, iradenin varlığı ile doğrudan ilişkilidir. Dolayısıyla iradenin varlığını ve salahiyetini gösteren bir araç olarak şekil, işlemin bizzat kendisi kadar büyük bir önem taşımaktadır⁹³.

Şekil unsuru bu anlamı dışında ayrıca idarî işlemler uygulanırken tâbi olduğu usulü ifade etmektedir. İdarî usûl, daha teknik bir anlamda kamu kurum ve kuruluşları ile bunlar adına kamu hizmeti yürüten özel hukuk kişilerinin idarî faaliyetlerinin yapılmasında hukukî sonuç doğurmaya yönelik her türlü işlemlerinin tâbi olacağı süreç olarak da tanımlanmaktadır⁹⁴. İdarî usûl kuralları idare edilenlerin kamu gücü kullanan ve üstün yetkilerle donatılmış idare karşısında menfaatlerinin korunmasını sağlayan başka bir ifadeyle idare edilenlere güvence getiren kurallardır⁹⁵. Özellikle son yıllarda idarî usûle ilişkin pek çok düzenleme hukukumuzda girmiştir. Ancak bununla beraber ülkemizde genel bir idarî usûl kanunu bulunmamaktadır⁹⁶.

⁸⁹ **Günday**, s. 143; **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 390.

⁹⁰ **Onar**, s. 199.

⁹¹ **Özyörük**, s. 81.

⁹² **Günday**, s. 144; **Gözler**, C. I, s. 829; **Zabunoğlu**, s. 333.

⁹³ **Zabunoğlu**, s. 333.

⁹⁴ **Odyakmaz**, s. 3.

⁹⁵ **Odyakmaz**, s. 3; **Zabunoğlu**, s. 333.

⁹⁶ Ülkemizde genel idarî usûl kanunu hazırlığına ilişkin pek çok çalışma yapılmakla birlikte, hazırlanan tasarılar kanunlaşmamıştır. İdare usûle ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. TC Başbakanlık İdarî Usûl Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler, 17-18 Ocak 1998, Ankara, Ankara 1998; **Azrak**, s. 66-82; **Akyılmaz-Sezginer-Kaya**, s. 531-566.

Bir idarî işlemin yapılması için uyulması gereken şekil ve usûl kuralları, Anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici metinlerde yer almaktadır. İdarelerin işlem tesis ederken uymak zorunda oldukları şekil-usûl kuralları kamu düzenindedir ve idarelerin tesis etmiş oldukları işlemler, yargı önüne getirildiklerinde bu kurallara aykırılık, yargı mercileri tarafından re'sen incelenebilir niteliktedir⁹⁷.

B. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Şekil Kuralları

1. Genel Olarak

Kamu icra hukuku işlemlerinin, idarî işlemlerin hukukî rejimine tabi olacağını belirttik. Dolayısıyla kamu icra hukuku işlemleri şekil unsuruna ilişkin kurallara da tabi olacaktır. Öncelikle ifade edilmelidir ki, kamu icra hukuku işlemleri şekle bağlı işlemlerdir. Tahsil işlemleri, Vergi Usûl Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun başta olmak üzere, ilgili kanunlarda düzenlenen şekil ve usûl kurallarına uygun olarak yapılmalıdır⁹⁸. Verginin, mükellefin malvarlığına yaptığı azaltıcı etki ve vergi kanunlarının kazuistik niteliği gereği tahsil işlemi de diğer vergilendirme işlemleri gibi sıkı şekil kurallarına bağlanmıştır⁹⁹. İşlemlerde bu kurallara aykırılıklar bulunması işlemin hukuka aykırılığı sonucunu doğurabilecektir.

2. Temel ilke: Yazılılık

İdarî işlemler kural olarak yazılı şekle tâbidir¹⁰⁰. İdarî işlemin yazılı olması idarenin iradesinin yazılı olarak maddî âleme yansıtılmasını sağlamakla birlikte, idarenin denetimini ve işlemin belgelendirilmesini de amaçlamaktadır. Yazılılık ilkesi Anayasa'nın 125'inci maddesinin üçüncü fıkrasının hükmüyle dolaylı olarak ifade edilmiştir. Söz konusu hükümde idarî

⁹⁷ Dş.8.D., 12.11.2008 gün ve E.2007/9817, K.2008/7355, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.12.2015).

⁹⁸ Karakoç, Kamu İcra, s. 102.

⁹⁹ Eren/Şişman, s. 808.

¹⁰⁰ Özay, s. 451; Gözler, C. I, s. 830; Gözübüyük/Tan, C. I, s. 395; Akylmaz/Sezginer/Kaya, s. 419.

işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı belirtilmektedir. Bu hükümden anlaşıldığı üzere yazılılık idarî işlemlere ilişkin anayasal bir kuraldır. Ancak temel ilke yazılılık olmakla birlikte idarenin özellikle kolluk faaliyetlerini yerine getirirken aldığı sözlü kararlar ya da zımnî kabul ile zımnî red kararları yazılılık ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır. Yazılılık ilkesinin idare hukukunda iki işlevi bulunmaktadır. İlk olarak yazılı bildirim idarî işlemleri idare tarafından ilgililere karşı ileri sürülebilir hale getirmektedir¹⁰¹. İkinci işlevi ise, idarî işlemlere karşı dava açma süresinin bireysel işlemlerde yazılı bildirim tarihinden itibaren başlamasıdır¹⁰².

Kamu icra hukuku işlemleri de diğer idarî işlemler gibi yazılılık kuralına tâbidir. Bu işlemlerin yazılı olması gerekmektedir. Kamu icra hukuku işlemlerinde yazılılığın esas olduğu Anayasamızın ilgili maddesi dışında çeşitli başka hükümlerden de anlaşılmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 8'inci maddesi ile Vergi Usul Kanununa gönderme yapılmak suretiyle aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Tebliğ ile ilgili esaslar Vergi Usul Kanununun 93 ile 109'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 93'üncü maddesi "*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.*" şeklindedir. Bu hükümden de anlaşıldığı üzere kural olarak vergilendirmeye ilişkili tüm işlemlerin yazılı bildirim esastır. Tebliğ posta yoluyla ya da özel durumlar halinde ilânen ya da memur aracılığıyla veyahut elektronik ortamda yapılabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesi tebliği "*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*" olarak tanımlamaktadır.

Kural yazılılık olmakla birlikte kamu icra hukuku işlemlerinin hepsinde yazılılık zorunluluğu getirilmemiştir. Bunun nedeni ise, kamu icra hukuku

¹⁰¹ Duran, s. 411; Gözübüyük/Tan, C. II, s. 294; Gözler, C. I, s. 830.

¹⁰² Gözübüyük/Tan, C. II, s. 820; Gözler, C. I, s. 830, Çağlayan, s. 278.

alanında tesis edilen bazı idarî işlemlerin uygulama ile hüküm ve sonuç doğurmasıdır. Örneğin ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk¹⁰³ işlemleri uygulama ile hüküm ve sonuç doğurmaktadır. Bu işlemlere karşı dava açma süresi de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiş olup işlemlere karşı dava açma süresinin yazılı bildirim tarihinden itibaren değil, ihtiyatî haciz işleminin yapıldığı tarihten itibaren başlayacağı kabul edilmiştir (AATUHK.m.15, 20). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddelerinde dava süresinin haczin tatbikinde başlayacağı ifade edilmiş olması ve ihtiyatî haciz kararının ayrıca tebliğ zorunluluğunun bulunmaması, ilgililerin bu kararı uygulama tarihinde öğrenebilecek olmalarından ve bu işlemlerin uygulamayla birlikte hüküm ve sonuçlarını doğuracak olmalarından kaynaklanır¹⁰⁴. Keza gıyapta yapılacak olan ihtiyatî hacizde, haczin muhatabına tebliğ edilmesi öngörülmüş ve dava açma süresinin tebliğ tarihinde başlayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak kararın varlığını uygulamadan önce öğrenen ilgililerin bu işlemi dava konusu etmeleri de mümkündür¹⁰⁵.

Teminat işleminin yazılılık kuralının kapsamına girip girmediği konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, teminat istenmesi ile teminat istenen kişi yönünden bazı hukukî sonuçlar doğ-

¹⁰³ Vergi güvenliğinin sağlanmasında ihtiyatî tahakkuk tek başına anlam ifade etmemektedir. İhtiyatî tahakkuk ihtiyatî haciz ile birlikte anlam kazanır. İhtiyatî tahakkukun doğrudan doğruya tek başına kişinin menfaatine dokunan bir uygulama olmaması sebebiyle icraî bir işlem haline gelmesi ihtiyatî haciz ile mümkündür. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk işlemine karşı doğrudan dava yoluna gidilemez. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Vergi, s. 654; **Candan**, s. 132; **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 304; Aksi yönde **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 317.

¹⁰⁴ **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 309.

¹⁰⁵ “Kararın varlığını uygulamadan önce öğrenen ilgililerin bu işlemi dava konusu etmelerine de bir engel bulunmamaktadır. Olayda, davacı hakkında uygulanan ihtiyatî haciz işleminin varlığını vergi dairesi müdürlüğünün 1.2.1990 günlü, teminat gösterilmesini isteyen yazısından öğrenmesi üzerine bu davayı açtığı anlaşılmaktadır. Dava dilekçesinde açıkça ihtiyatî haciz işleminin iptali talep edildiğine göre, davanın vergi dairesinin teminat istemeye ilişkin yazısına karşı açıldığının kabulü ile söz konusu yazının idarî davayı konu edilemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş olmasında isabet görülmemiştir.” Dş.4.D., 19.01.1993 gün ve E.1990/3260, K.1993/196, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.12.2015).

maktadır. Örnek olarak teminatın gösterilmemesi durumunda ihtiyatî haciz uygulanması söz konusu olabilecektir (AATUHK.m.13/4). Dolayısıyla teminat istemi kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlemdir¹⁰⁶. Teminatın kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem niteliğinde olması bağımsız olarak idarî yargının denetimine tâbi olmasını da gerektirmektedir. Dolayısıyla teminat işlemi şekil unsuru bakımından da idarî işlemlerin hukukî rejimine tabidir. *Candan*, teminatın yazıyla isteneceği konusunda madde de bir açıklık bulunmadığını, ancak teminat talebinin yazılı yapılacağına ihtiyatî hacze ilişkin “*Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse*” hükmünden teminat isteğinin yazıyla yapılacağına çıkarılmakta olduğunu ifade etmektedir¹⁰⁷. *Üstün* ise, ilgili düzenlemeden bu anlamın çıkarılmasının güç olduğunu; nitekim, belirlenen ihtiyatî haciz uygulamasının sözlü teminat taleplerinin yerine getirilmemesinde de uygulanabileceğini; zira, teminat talebinin yazılı yapılmasının açıkça zikredilmediğini ifade etmektedir. Ancak *Üstün* de hukukun genel ilkeleri gereği alacaklı amme idaresince teminat isteme yükümlülüğünün yerine getirildiğinin ispat vasıtası olarak istemin yazılı yapılması gerektiğini belirtmiştir¹⁰⁸. Kanımızca Anayasanın 125’inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yazılılık ilkesi gereği, maddede yazılı yapılması belirtilmese de teminat

¹⁰⁶ **Candan**, s. 89; **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 53, **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 288, **Canbazoglu**, s. 181; Aynı yönde “*özel kanunlarına göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat istenmesi, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerekmektedir.*” Dş.VDDK., 18.11.2005 gün ve E.2005/148, K.2005/255; Ancak Danıştay’ın aksi yönde kararları da bulunmaktadır. “*ihiyatî hacze itiraz hakkı ancak ihtiyatî haczin idarece fiilen uygulanmasıyla doğmaktadır, ihtiyatî tahakkuk yapılarak ihtiyatî hacze karar verilmiş olması ve 6183 sayılı Kanunun 9. ve 10. maddelerine dayanılarak idarece teminat istenmesi, ihtiyatî haciz fiilen uygulanmadan, yükümlüye itiraz hakkı vermemektedir. Teminat gösterilmemesi halinde ihtiyatî haciz uygulanacağından yapılan işlemlere ilişkin itiraz (dava) hakkının ihtiyatî haczin uygulanmasından sonra yedi gün içinde kullanılabilmesi tabiidir.*” Dş.7.D., 25.1.1989 gün ve E. 1988/382, K. 1988/122, (www.kazanci.com.tr, e.t. 15.12.2015).

¹⁰⁷ **Candan**, s. 83.

¹⁰⁸ **Üstün**, s. 45, 25 nolu dipnot.

talebinin muhatabına yazılı şekilde bildirilmesi; yazılı yapılmayan teminat taleplerinin ilgilileri için hüküm ve sonuç ifade etmemesi gerekmektedir. Nitekim uygulamada da teminat talepleri yazılı olarak muhatabına iletilmektedir.

Kamu icra hukuku işlemlerinde yazılılık ilkesi hususunda üzerinde durulması gereken bir diğer işlem borçlunun üçüncü şahıslardaki mallarının haczi işlemidir. Kural olarak kamu borçlusunun üçüncü şahıslardaki mallarının haczi menkul malların haczi düzenlemesine tâbidir. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesiyle üçüncü şahısların elinde bulunan kimi alacak, mal ve hakların haczi için özel bir yöntem belirlenmiştir. Bu yöntem, haczin üçüncü kişiye tebliğ suretiyle yapılmasıdır. Bu düzenlemede borçluya tebligat yapılması şartı aranmamıştır. Bu işleme ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, borçluya bildirim yapılmaması yazılılık ilkesi bakımından tartışılmıştır. Borçlunun hakkında uygulanan haciz işleminin iptali talebiyle açtığı bir davada, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, varlığını ve uygulandığını Posta Çekleri Başmüdürlüğüne borçluya tebliğ edilen yazıyla öğrenilen haciz kararının iptalinin en geç öğrenme tarihinden itibaren süreaşımı içinde istenebileceğine ve uyuşmazlıkta dava açılmasında süreaşımı olduğuna karar vermiştir. Bu karara ilişkin yazılan karşıoyda ise borçluya tebligat yapılmamış olması yazılılık ilkesi açısından değerlendirilmiştir¹⁰⁹. Söz konusu karşıoyda idarî işlemlerin tebliğinin hak arama özgürlüğünün bir şartı olduğu vurgulanarak "*haciz işleminin subjektif niteliği ve ilgilinin Anayasayla güvence altına alınmış temel haklarından olan mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olan hukukî sonuçları dikkate alındığında, sadece haczin uygulanması için tapu sicili müdürlüklerine, trafik tescil şube müdürlüklerine, ilgilinin hesabı bulunan bankalara, posta çeki müdürlüklerine veya 3. şahıslardaki hak veya alacakları için 3. şahıslara yapılan tebligat yeterli olmayıp, işlemin, tesis eden idare tarafından, ilgilinin hak arama özgürlüğünü gereği gibi kullanabilmesine imkân verecek şekilde bizzat ilgisine de tebliği gerekmektedir.*" Sonucuna varılmıştır. Benzer bir durum resmi sicile kayıtlı olan malların haczinde de sözkonusudur. Bu malların haczi de, sicillerine işlenmek üzere sicilin

¹⁰⁹ Dş.VDDK, 22.04.2011 gün ve E.2010/281, K.2011/165, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.12.2016).

tutulduğu daireye tebligat yapılması suretiyle yapılmakta ve ayrıca borçluya tebligat şartı bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bu hususta önüne gelen uyuşmazlıklarda “*Davacının mülkiyetindeki taşıtın kaydına haciz konulmasına yol açan haciz kararının davacıya bildirilmesi ve bu bildirimde, hacze karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idarî makamın ve başvuru sürelerinin gösterilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik, ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukukî norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucu olduğundan, davanın ıttıla tarihine göre hesaplanan dava süresi geçtikten sonra açılması nedeniyle reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır*¹¹⁰” ifadeleriyle davacının ıttıla tarihini esas alarak davayı süreaşımı nedeniyle reddeden ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Danıştay’ın bu kararları da örnek alınarak denilebilecektir ki özel kanunlarda tebliğ zorunluluğu öngörölmüş olmasa dahi Anayasamızın 125’inci ve 40’ıncı maddeleri ve İdarî Yargılama Usulü Hakkında Kanun’un 7’nci maddesi uyarınca idarenin ilgilisinin hukukî ya da kişisel durumuna etki edecek her türlü işlemi bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır.

3. Yazılılık İlkesinin Kapsamı

İdare hukuku açısından yazılı olması gereken işlemlerde bulunması gereken zorunlu öğeler “irade açıklaması”, “imza”, “başvurulacak kanun yolları ve süre” dir¹¹¹. Kamu icra hukuku açısından yazılılık ilkesinin kapsamına bu unsurlar dışında ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 108’inci maddesinin de eklenmesi gerekmektedir. Şöyle ki, bu hükümde vergilendirmeye ilişkin tebliğ edilecek vesikalarda esasa etkili olan - esasa etkili olmayan unsur ayrımı yapılmaktadır. Mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının ise, vesikayı hükümsüz kılacağı ifade edilmiştir.

İdarî işlem öncelikle belli bir sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması içermelidir. Bu açıklamanın uzun ya da kısa olması önem teşkil

¹¹⁰ Dş.VDDK, 21.03.2012 gün ve E.2010/319, K.2012/98, (Danıştay Dergisi, 2013, S. 132, s. 441). Benzer yönde Dş.4D., 31.10.2006 gün ve E.2006/2314, K.2006/2052, (Danıştay Dergisi, 2014, S. 115, s. 177).

¹¹¹ **Gözler**, C. I, s. 831-839; **Zabunoğlu**, s. 336.

etmemektedir. Önemli olan iradenin içeriği ve ne yönde olduğudur. İdarî işlemin anlamının açık, kuşkulara yer vermeyecek ve duraksamalara yol açmayacak bir nitelikte olması gerekmektedir¹¹². Yazılı olarak bildirilen karar metninden, ilgili, hakkında alınmış olan kararın hukuka uygun olup olmadığını inceleme imkânına sahip olmalıdır¹¹³.

İmza da en önemli şekil şartlarından biridir. Nitekim işlemi yapanın yetkili olup olmadığı imzadan anlaşılacaktır. İdarî işlemdeki imzanın sahibi, o idarî işlemi kurup uygulamada yetkisiz bir kişi ise, bu durum işlemin geçerliliğini etkileyecektir. Kamu icra hukuku işlemlerinin yetkili kamu idareleri tarafından yapıp yapılmadığı, işlemin imza ögesinden tespit edilebilecektir.

3.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Anayasa değişikliği Kanunu¹¹⁴ ile Anayasanın 40'inci maddesinin ikinci fıkrası ile Devlete, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunluluğu getirilmiştir. Bu Anayasal hüküm uyarınca idareler yaptıkları idarî işlemlerde ilgililerin bu işlemlere karşı başvuracağı idarî ve yargısal başvuru yollarını ve bunların hangi süre içinde yapılacağını göstermekle yükümlüdür¹¹⁵. Başvuru yollarının gösterilmesi bir idarî usûl ilkesidir. İşlem metninde başvuru yollarının gösterilmesi, kişilerin kendilerine tanınan kanunî müracaat yollarını kullanmalarını sağlar. Kişilerin karmaşık mevzuat hükümleri nedeniyle yaşayabilecekleri hak kayıplarını önler. Bu durum idarenin “kanunu bilmemek mazeret değildir” mazeretinin arkasına sığınmasını önleyeceği gibi idarenin “hasım” olmadığını da gösterecektir¹¹⁶.

¹¹² Akılhoğlu, s. 102; Yayla, s. 124.

¹¹³ Chapus, Droit du Contentieux Administratif, 1996, s. 516'dan aktaran Gözübüyük/Tan, C. II, s. 822.

¹¹⁴ RG. 17.10.2001-24556 Mükerrer.

¹¹⁵ Başvuru yollarının gösterilmesi, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesince 1977 yılında alınan 77(31) sayılı Kararla kişinin idare karşısında korunması kapsamında belirlenen beş ilkeden biridir. Resolution (77) 31 On The Protection Of The Individual In Relation To The Acts Of Administrative Authorities. Bu karar kapsamında belirlenen diğer ilkeler şunlardır: savunma hakkı, bilgi alma hakkı, hukukî yardım ve temsil, gerekçe.

¹¹⁶ Akylmaz/Sezginer/Kaya, s. 553.

4. Kamu İcra Hukukunda Şekle İlişkin Özel Düzenlemeler

a. Genel Olarak

Kamu icra hukuku işlemleri yukarıda açıkladığımız şekle ilişkin genel kurallara tâbi olmakla birlikte, kanunlarda kamu icra hukuk işlemlerinden bir kısmına ilişkin özel şekil şartları da belirlenmiştir. Bu başlık altında haklarında özel şekil şartları bulunan kamu icra hukuku işlemlerine değinilecektir.

b. Ödeme Emri

Kamu icra hukukunda bazı işlemlerin içermesi gereken zorunlu bilgiler özel olarak düzenlenmiştir. Böyle sıkı şekil kurallarına tabi tutulan işlemlerin başında ise ödeme emri gelmektedir. Ödeme emri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Amme Alacağının Cebren Tahsili" başlığını taşıyan ikinci kısmında, 55'inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre, amme alacağını ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının gerektiği, "ödeme emri" ile tebliğ edilmektedir. Ödeme emri kısaca kamu borçlusunun kamu alacağını ödemeye çağrılmasıdır¹¹⁷. Tahsil işleminin kamu borçlusuna yazılı olarak bildirilmesi niteliğini taşır.

Ödeme emrinin belli şekil kurallarına uyma zorunluluğu vardır.

- Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları,
- Borcun nereye ödeneceği,
- Müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği,
- Mal bildiriminde bulununcaya kadar üç aya kadar hapisle tazyik olunacağı,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı,
- Malı olmadığını bildirdiği takdirde bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde son ikametgâh ve iş adreslerini

¹¹⁷ **Kumrulu**, s. 661; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 165; **Karakoç**, Vergi, s. 672.

ve varsa devamlı mükellefiyetlerinin bulunduğu diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermekle görevli oldukları; bu görevleri makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacakları hususlarıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesi hükmünde ödeme emrinde, dava açılacak yerin ve dava açma süresinin belirlenmesi zorunluluğu yer almamaktadır. Ancak Anayasa'nın 40'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu düzenlenmektedir. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümlerine yollama yapıldığı ve Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesi kapsamında vergilendirmeye ilgili yapılacak tebligatlarda dava açma süresinin gösterilmesinin esaslı bir unsur olarak düzenlendiği de göz önüne alındığında, ödeme emirlerinde her ne kadar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesinde ödeme emrine karşı davanın açılacağı yer ile dava açma süresinin bulunması gerektiği belirtilmemiş ise de, söz konusu bu iki hususun ilgililere tebliğ edilen ödeme emri içeriğinde yer almasının bir gereklilik olduğu açıktır. Zaten uygulamada da ödeme emirlerinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesine yer verilerek 7 günlük dava açma süresi belirtilmektedir.

c. Haciz

İhtiyatî haciz ve kesin haciz işlemi gerçekleştirilmeden önce haciz varakası düzenlenmelidir. Haciz varakaları tahsil dairesine borçlunun malvarlığı üzerine, borca yetecek miktarda ve paraya çevrilmek üzere haciz konulmasına izin veren bir idarî işlemdir. Haciz işlemleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 64'üncü maddesi uyarınca haciz varakalarına dayanılarak yapılmaktadır. Kanunda, haciz varakasının borçluya bildirilmesi öngörülmemiştir. Borçluya bildirim zorunlu olmayan bu işlemler kural olarak, haczin uygulanması suretiyle borçlunun bilgisine sunulmaktadır. Haciz varakalarının şekli ve ihtiva edeceği bilgiler Maliye

Bakanlığınca belirlenir. Maliye Bakanlığı tarafından bu hükme göre muhtevası belirlenen haciz varakalarında aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir¹¹⁸;

- Amme borçlusunun adı soyadı ve vergi kimlik numarası,
- Ödeme emrinin tebliğ şekli ve tebliğ numarası,
- Adresi,
- Takip numarası,
- Hacze konu amme alacağının türü, taksiti, vergilendirme dönemi, vade günü, tutarı ve gecikme zammı,
- Varsa ihtiyatî haczin nedeni ve yasal dayanağı

Her ne kadar haciz varakalarının taraflara bildirilmeleri belirtilmemiş olsa da Danıştay çeşitli kararlarında haciz zaptından ya da başka surette haberdar olunan varakalara karşı iptal davası açılabileceğini ifade etmektedir¹¹⁹. Danıştay tarafından bu varakalar kesin ve yürütülebilir bir idarî işlem olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle haciz varakalarının ilgili şekil kurallarına uygun düzenlenmemiş olması bir hukuka aykırılık nedeni olarak ileri sürülebilecektir¹²⁰. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un

¹¹⁸ **Üstün**, s. 89; **Özdemir**, (<http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarinda-haciz-yoluyla-takip-usulu/>), e.t. 12.12.2015).

¹¹⁹ Dş.VDDK, 2.6.1989 gün ve E.1989/45, K.1989/40, (<http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15278.html>), e.t. 12.12.2015); Dş.VDDK, 27.10.2000 gün ve E.2000/71, K.2000/341, (www.kazanci.com.tr), e.t. 12.12.2015).

¹²⁰ **Üstün**, s. 91; **Ağar**, İcrai İşlem-II, s. 362; **Canbazoğlu**, s. 187; "6183 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde; haciz işlemlerinin tahsil dairelerince düzenlenip, alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurluğunca onaylanan haciz varakalarına dayanılarak yapılması kabul edilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilen yetki uyarınca şekli ve kapsamı anılan Bakanlıkça belirlenen haciz varakalarında; "... borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince saptanan menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarının amme alacağına yetecek miktarının haczine karar verilmiştir." açıklaması yer almaktadır. Bu niteliğiyle haciz varakaları tahsil dairesine borçlunun malvarlığı üzerine, borca yetecek miktarda ve paraya çevrilmek üzere haciz konulmasına izin veren, idarenin kesin, yürütülmesi gerekli, etkili ve tek yanlı işlemlerindedir. Borçlunun mal varlığı üzerine haciz konulması, sadece bu

64'üncü maddesi gereğince haciz varakaları ilgili tahsil dairesi tarafından düzenlenmekte ve mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından onaylanmaktadır. Alacaklı amme idaresinin mahallî en büyük memuru veya onun vekil edeceği bir memur tarafından onaylanmayan haciz varakaları hukuka aykırı düzenlenmiş; söz konusu maddede düzenlendiği şekilde onaylanmayan haciz varakaları da şekil unsuru açısından hukuka aykırı olacaktır¹²¹. Haciz varakalarının borçluya ayrıca tebliğ edilmemesinin nedeni, bu varakaların borçluya haczin uygulanması sırasında tebliğ edilmesidir. Borçlunun bu varakalara karşı dava açma süresi de bu bildirim ile başlamaktadır. Zira haciz varakaları hacizden önce de hüküm ve sonuç doğurmamaktadır. Dolayısıyla haciz varakalara için ayrıca yazılı tebliğ yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 78'inci maddesinde haciz sırasında haciz zaptı düzenlenmesi gerekliliği belirtilmektedir. Haciz zaptında hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası; haczin yapıldığı yer, gün ve saat; haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri; haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları vesair lüzumlu hususlar belirtilir ve hazır bulunanlarca imzalanır. Söz konusu düzenleme esasen kesin hacze ilişkin olması nedeniyle ihtiyatî haciz sırasında düzenlenen haciz zaptına haczin niteliği de yazılmalıdır¹²². Haciz zaptı kesin ve icraî bir işlemdir. Dolayısıyla ilgililerin satış işlemini beklemeksizin zapta karşı yargı yoluna başvurabilmeleri mümkündür¹²³. Hacze karşı dava açma süresi haczin yapılmasıyla; gıyapta hacizlerde ise, haczin tebliği tarihi itibarıyla başlayacaktır. Bu nedenle haciz zaptında haciz işlemine karşı başvuru yolları ve süresinin de gösterilmesi gerekmektedir. Kesin haciz işlemine karşı özel bir dava açma süresi belirtilmediği için genel hükümlere tâbidir¹²⁴. İhtiyatî hacze karşı özel dava açma süresi belirtilmiş

işlemin uygulanmasını gösterir.", Dş.VDDK, 02.06.1989 gün ve E.1989/40, K.1989/45, (www.kazanci.com.tr, e.t. 21.12.2015).

¹²¹ Dş.9.D., 20.10.1992 gün ve E.1992/166, K.1992/2247, (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015).

¹²² **Mutluer**, s. 480; **Karakoç**, Vergi, s. 692.

¹²³ **Canbazoglu**, s. 189.

¹²⁴ Dş.VDDK, 23.09.2005 gün ve E.2005/122, K.2005/199, (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015).

olması nedeniyle, ihtiyatî haciz sebebiyle düzenlenecek haciz zaptında dava açma süresinin belirtilmiş olması daha da önem kazanmaktadır.

ç. Satış

Menkul malların satışından doğan uyuşmazlıklarda görevli yargı kolu idarî yargıdır¹²⁵. Menkul mallar, tahsil dairelerince satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılmaktadır. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artırma sonunda üç defa yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilir. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan mallar en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan mallar ilgili borsada satılabilir. İlk artırmada satılamayan malların ikinci artırması bir başka il veya ilçede yapılabilir.

Menkul malların satışının önemli bir unsuru ilândır. İlan, bir idari işlemdir ve Türk hukukunca ve Danıştay kararlarınca düzenleyici işlem olarak nitelendirilmektedir¹²⁶. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 85'inci maddesine göre, gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafi önceden ilân olmaktadır¹²⁷. İlânın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tespit olunmaktadır. Burada ilânın şekli ile ifade edilen ilânın hangi vasıta ile ve kaç kere yapıldığıdır¹²⁸. Mükellefin vadesinde ödenmeyen vergi borçları için haczedilen taşınır mallarının değerlendirilmesine ve satış için ilânına ilişkin kararlar vergi yargısında icraî işlem olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle ilâna karşı iptal davası açılabilir. Açılan davada ilânın kanunda belirlenen şekil unsurlarını taşımasının tespit edilmesi

¹²⁵ Dş.4.D., 21.03.2005 gün ve E.2004/2396, K.2005/430, (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015); Dş.4.D., 27.09.2005 gün ve E.2004/1780, K.2005/1608, (www.kazanci.com.tr, e.t., 25.12.2015).

¹²⁶ **Şanlı Atay**, s. 23.

¹²⁷ Genel icra hukukunda ilânın yapılması bir zorunluluk olarak öngörülmesine rağmen, kamu icra hukukunda idarenin takdirine bırakılmıştır. Bkz. **Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes**, s. 390.

¹²⁸ **Candan**, s. 464.

halinde satışın iptali mümkündür¹²⁹. Bu nedenle ilânda artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafının belirtilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul malların satışında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 99'uncu maddesi gereğince ihalenin feshi gayrimenkulün bulunduğu yerin icra (tetkik mercii) mahkemesinden şikâyet yoluyla istenebilir. Bu kapsamda ihalenin feshi konusunda idarî yargı mercilerine başvurulamayacağı düzenlenmiştir. Ancak gayrimenkullerin satışından önce idarece değer tespiti ve ilan gibi çeşitli idarî işlemler yapılmaktadır. Danıştay da satış öncesi işlemlerin idarî yargı denetime tâbi olacağı görüşündedir¹³⁰.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 91'inci maddesi uyarınca gayrimenkul malların satışında öncelikle satışa çıkarılacak gayrimenkullere satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir. Satış komisyonu,

¹²⁹ “Hacizli gayrimenkullerin satışı için idarece yapılması gereken değer biçme, ilan gibi işlemler ve alınması gereken kararların, sonuçta gerçekleştirilecek olan satış işleminin hukuka uygunluğunun tesbitinde doğrudan etkili olduğu ve bu işlem ve kararlardaki hukuka aykırılıkların nihai tasarrufu da sakatlayacağı kuşkusuzdur. 6183 sayılı Kanununun 99 uncu maddesi uyarınca ihalenin feshi istemiyle icra tetkik mercii neye yapılacak başvuruda hacizli gayrimenkulün satışı ile ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnamesinin düzenlenmesi ilan ve bildirimler ile borçlunun hukukunu etkileyen diğer idarî işlemlerin tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi olanağının bulunması, herbiri idarenin tek taraflı ve icra gücüyle tesis ettiği satış öncesi değer biçme, ilan gibi borçlunun hukukunu doğrudan etkileyen işlemlerin hukuka aykırılıkları nedeniyle vergi mahkemesinde dava edilmesine engel değildir.” Dş.4.D., 25.01.1983 gün ve E.1981/1043, K.1983/288, (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015); Dş.4D., 24.04.1995 gün ve E.1994/5341, K.1995/1892, (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015).

¹³⁰ Dş.4.D., 24.04.1995 gün ve E.1994/5341, K.1995/1892, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Gayrimenkul Malların Haczi ve Satışı başlıklı üçüncü bölümünde, haciz, değer biçme, şartname düzenleme, ilan ve ihale gibi satış işlemini kapsıyan bir dizi işlem sıralanmış bulunmaktadır. Bu işlemler tek taraflı olarak ve idarenin icra gücüne dayanarak yaptığı birer idarî tasarruftur. Bu işlemlerin sonuç olarak ihalenin yapılabilmesi için gerekli olan işlemler olarak nitelenmesi gayrimenkulün ve sahibinin hukuku etkilemesini veya hukukî durumda değişiklik meydana getirmesini engellememektedir. Nitekim 2886 sayılı Devlet İhale Kanununda da ihale öncesi yapılan işlemler birer idarî tasarruf olarak idarî yargıda dava konusu yapılabilmektedir.” (www.kazanci.com.tr, e.t. 20.12.2015).

il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği zatın reisliği altında belediye meclisi tarafından kendi azası arasından seçilmiş bir zat ile alacaklı amme idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği zattan teşekkül eder. Gayrimenkullerin satışında bir diğer işlem ise şartname hazırlanması ve ilândır. Tahsil dairesi, satılacak gayrimenkuller için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 92'inci maddesinde yer alan kayıtları içeren bir şartname hazırlamaktadır. Şartnameler, gayrimenkul mülkünün adı, soyadı ve adresini, gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarasını, durumunu ve hususi vasıflarını, gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değerini, % 7,5 nispetindeki teminat tutarını, gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak haklarını, gayrimenkul mükellefiyetlerini, ipotekleri, ipotekli borç senetlerini, irat senetleriyle birlikte yapılacağını, gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihan ödeneceğini ve ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağını içermelidir (AATUHK m.92). Bu kayıtları içermeyen ya da eksik içeren şartnameler şekil kurallarına aykırı düzenlenmiş olur. Son olarak alacaklı tahsil dairesi tarafından gayrimenkul satışı, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak üzere ilan edilir. İlanların yer, müddet ve şekillerine ait umumi esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilir. İlanın birer örneği, borçluya, vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilir (AATUHK m.93) Bu ilan işlemi de idari yargının denetimine tabi olacaktır. Dolayısıyla kanunda ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şekil kurallarına uygun yapılması gerekmektedir.

C. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Usûl Kuralları

1. Genel Olarak

Usûl, idarî işlemin yapılmasında izlenen yolları ifade etmektedir¹³¹. İdarî usûl bir yönüyle idareyi işlem yaparken daha dikkatli olmaya yönelen-

¹³¹ **Gözler**, C. I, s. 851.

dirmekleyen, diğer yönüyle kişileri idareye karşı korumaktadır¹³². İdarenin idarî işlem yapmadan önce uyması gereken danışma, teklif usûlleri ile usûlde paralellik ilkeleri de birer usûl kuralı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu başlık altında söz konusu usûl kurallarına ve bu kuralların kamu icra hukuku işlemlerindeki uygulamalarına değinilecektir.

2. Gereçelendirme

Gereçelendirme, idarî işlemin yapılmasına neden olan maddi ve hukukî olayların işlem metninde gösterilmesidir¹³³. Gereççe başka bir ifadeyle işlemin “sebebe” ögesinin açıklanmasıdır¹³⁴.

Gereççe idarî işlemin yöneldiği kişiyi aydınlatma, bilgi verme işlevine sahiptir¹³⁵. Ancak hukukumuzda istisnaları bulunmakla birlikte idarî işlemlerde gereççe gösterme zorunluluğu yoktur. Ancak gereççenin gösterilme zorunluluğu bulunmaması idarî işlemlerin gereççesiz yapılabileceği anlamına gelmemektedir. Her idarî işlemin gereççesinin bulunması zorunludur. Ancak bu gereççenin kural olarak işlem metninde gösterilmesi bir kurala bağlanmamıştır. Yine de mevzuatımızdaki bazı düzenlemelerde idarî işlemlerin gereççelerinin gösterileceğine yönelik somut düzenlemeler bulunmaktadır¹³⁶.

¹³² Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesince 1977 yılında alınan idarî usûle ilişkin beş ana kural bulunmaktadır. Bunlar savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, hukuksal yardım ve temsil, gereççe ve başvuru yollarının belirtilmesidir. Resolution (77) 31 On The Protection Of The Individual In Relation To The Acts Of Administrative Authorities.

¹³³ **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 399.

¹³⁴ **Akılhoğlu**, Gereççe, s. 7; **Zabunoğlu**, s. 339. Aksi yönde **Gözler**, C. I, s. 839.

¹³⁵ Böylelikle ilgililerin, idarî işlemin dayandığı esasları ve bunların sonuçlarını önceden görerek, işleme karşı hukukî yollara başvurma konusunda bir karara varmalarını; başvurma yönünde bir karara vardıklarında da, işleme karşı savunma geliştirmelerini sağlayan bir husustur. Bu cümleden olarak gereççe uygulaması, “ilgilinin işlemde bilgi alma hakkının asgari düzeyi” ve “savunma haklarına saygı ilkesinin” bir parçasıdır. **Akılhoğlu**, Gereççe, s. 9; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 548.

¹³⁶ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 39’uncu maddesi uyarınca “...Ancak İdare isteklilerinin talepte bulunması halinde ihalenin iptal edilme gereççelerini talep eden isteklilere bildirir.”. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 3’üncü maddesi uyarınca “Lisans taleplerine ilişkin değerlendirmeler... çerçevesinde tamamlanarak en geç altmış gün içerisinde karara bağlanır ve ilgiliye tebliğ edilir. Reddedilen taleplerin gereççesi bildirilir.”

Yargılama aşamasında ise hâkimler için re'sen araştırma ilkesini düzenleyen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda, mahkemenin lüzum gördüğü her türlü bilgi ve belgenin taraflardan ve ilgili diğer yerlerden istenebileceği belirtilmektedir (İYUK. m. 20/1). Bu hüküm kapsamında idarî işlemin yargısal denetimi sırasında idare, idarî işlemin gerekçesini mahkemeye bildirmekle yükümlüdür.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinde tebliğ edilen belgelerde o işlemin yapılmasının gerekçesinin belirtilmesine ilişkin bir zorunluluk yer almamaktadır. Ancak yükümlendirici işlemlerle ilgili olarak gerekçe gösterilmesi gerektiğine dair Danıştay içtihatlarında gelişme söz konusudur¹³⁷. Bu kapsamda kanımızca yükümlendirici işlem niteliğinde olan kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemlerin gerekçelerinin metinde yer alması gerekmektedir. Ayrıca kamu icra hukukunda borçluyu korumaya yönelik olarak düzenlenen tecil ve terkin işlemleri de gerekçelendirme açısından önemlidir. Borçlu tarafından yapılan tecil ve terkin taleplerinin reddi halinde bu red kararlarının da gerekçelendirilmesi yargı kararlarındaki bu gelişmeye ve iyi yönetim ilkesine uygun olur.

3. Danışma ve Teklif Usûlleri

Danışma usûlü, idarenin işlem tesis etmeden önce, bir makam, başka bir idare ya da kuruldand görüş almasını ifade etmektedir¹³⁸. Danışma, ihtiyarî ya da zorunlu olabilir. Zorunlu danışma, görüş almanın idare için kanun ile bir zorunluluk haline getirilmesidir. Kural olarak zorunlu danışma halinde danışma bir zorunluluk olmakla birlikte danışılanın görüşüne uymak zorunlu değildir. Ancak bazı hallerde görüşün alınması ve bu görüşe uyulması zorunlu tutulmuştur. Buna “uygun görüş” de denilmektedir¹³⁹.

İhtiyarî danışmada ise “görüş alma” ya da “danışma” herhangi bir hükümle zorunlu kılınmamıştır Ancak ilgili yasal/Anayasal düzenlemelerde “görüş alınabilir”, “danışılabilir” ifadeleri bulunmaktadır.

¹³⁷ Dş.10.D., 10.11.1994 gün ve E.1993/1403, K.1994/5633, (Gözübüyük/Tan, C. I, s. 400).

¹³⁸ Zabunoğlu, s. 341.

¹³⁹ Gözler, C. I, s. 862.

Kamu icra hukuku işlemlerinde danışma usûlünün bir örneği satış işlemlerinde görülmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun'un 91'inci maddesi uyarınca gayrimenkul malların satışında öncelikle satışa çıkarılacak gayrimenkullere satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği zatın reisliği altında belediye meclisi tarafından kendi azası arasından seçilmiş bir zat ile alacaklı amme idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği zattan teşekkül eder. Satış komisyonunun gayrimenkullere değer biçmeden önce bilirkişi mütalâası alması gerekmektedir. Burada bilirkişi mütalâası alınması gerekli görülerek bir danışma usûlü getirilmiştir. Kanımızca satış komisyonu bilirkişi mütalâasına uymakla yükümlü olmamakla birlikte, bu mütalâanın alınmaması rayiç değer tespit etme işlemi şekil unsuruna aykırı hale getirecektir.

Teklif usûlü ise, bir işlemin yapılması konusundaki yetki belli bir makamın olmakla birlikte bu makamın söz konusu işlemi yapabilmesinin bir diğer makamın "teklif"ine bağlı olması halidir. Teklif usûlüyle alınması gereken bir kararın, teklif makamının teklifi alınmadan yapılması, bu kararın usûl bakımından hukuka aykırı olması sonucunu doğurmaktadır¹⁴⁰.

Kamu icra hukukunda teklif usûlünün bir örneği ihtiyatî tahakkuk işleminde görülmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 17'inci maddesinin birinci fıkrâ hükmü uyarınca ihtiyatî tahakkuk nedenlerinin gerçekleşmesi halinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilân edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Buna göre kanımızca defterdar ve/veya vergi dairesi başkanının vergi dairesi müdürünün bu yönde bir talebi olmaksızın ihtiyatî tahakkuk kararı vermesi şekil unsuru açısından hukuka aykırılık teşkil edecektir.

¹⁴⁰ Gözler, C. I, s. 855.

4. Usûlde Paralellik

Yargı kararları ile ortaya konulmuş bu usûl kuralı kanunda aksi belirtilmiş olmadıkça bir idarî işlemin değiştirilmesi, kaldırılması, geri alınmasında o işlemin kurulmasında izlenen yol ve usûlün izlenmesi anlamına gelmektedir¹⁴¹. Kanunda aksine bir düzenleme varsa usûlde paralellik ilkesi uygulanamaz. Bu ilkenin istisnalarından bir diğerini de ihtiyarî usûllerin uygulanması oluşturmaktadır. Bir işlem kurulurken ihtiyarî olarak danışma usûlüne başvurulduysa kaldırılması/geri alınmasında yeniden görüş alınması zorunlu değildir¹⁴². Bu usûl kuralı genel olarak kamu icra hukuku işlemlerinin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi halinde de uygulanmalıdır.

Ç. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinin Şekil Unsuru Sakatlıkları ve Müeyyideleri

1. Genel Olarak

Bu başlık altında öncelikle genel anlamda idari işlemlerde şekil unsuru sakatlıkları ve bu sakatlıkların müeyyideleri incelenip, sonrasında şekil unsuru sakatlıklarının ve bu sakatlıkların müeyyidelerinin kamu icra hukuku işlemlerindeki uygulaması yargı kararları çerçevesinde açıklanacaktır.

2. Şekil Unsuru Sakatlıkları ve Müeyyideleri

İdarî işlemlerde şekil unsuru sakatlıklarının sonuçları değerlendirildiğinde aslî ve talî şekil unsuru sakatlığı ayrımının yapıldığı görülmektedir. Şöyle ki idarî işlemin esasını etkilemeyen şekil unsuru sakatlıklarının işlemin iptali sonucunu doğurmayacağı kabul edilmektedir. Ancak işlemin esasını etkilediği kabul edilen şekil unsuru sakatlıkları işlemin iptali sonucunu doğurur¹⁴³. Hangi şekil eksikliklerinin iptal sonucunu doğuracağına ilişkin gerek doktrinde gerek yargı kararlarında kesin bir tasnif yapılmış değildir. Bu konuda güvenli ve isabetli bir ölçüt bulunduğu da söylenemez. Ancak

¹⁴¹ **Günday**, s. 149; **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 408.

¹⁴² **Gözübüyük/Tan**, C. I, s. 408; **Gözler**, C. I, s. 860; **Zabunoğlu**, s. 346.

¹⁴³ **Duran**, s. 410; **Günday**, s. 149-150; **Gözübüyük/Tan**, C. II, s. 445; **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 428-429; **Gözler**, C. I, s. 848.

bazı tür şekil eksikliklerinin işlemin esasını etkileyeceği yönünde görüş birliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki ilgilinin hak ve hürriyetlerini sınırlama ve kaldırma sonucunu doğuran şekil ve usûl noksanlıklardır. Bu tür usûl kuralına örnek olarak savunma hakkı gösterilebilir. Bir idarî işlemin yapılabilmesi için kişinin savunmasının alınması şartı varsa savunma alınmadan işlem yapılması işlemi esastan sakatlamaktadır¹⁴⁴.

İşlemin esasına etkili bir şekil unsuru sakatlığı olarak “usûlde paralellik” ilkesinin uygulanmayışı da gösterilebilir. Danıştay’ın da kararlarında tesis edilen işlem kaldırılırken “usûlde paralellik” ilkesine uyulmaması iptal nedeni olarak görülmektedir¹⁴⁵.

İdarî işlemin yapılmasında zorunlu olarak danışma, teklif gibi usûllerin bulunması ve bu usûllerin yerine getirilmemesi halinde de bu şekil sakatlığı aslı kabul edilmektedir¹⁴⁶.

İdarî işlemler tesis olunurken belirlenmiş bulunan şekil şartlarına uyulmaması iptal nedeni olmakta iken, şekil noksanlığı sonucu etkilemiyorsa ve işlem kamu düzeni ile ilgili değilse, iptal nedeni olarak sayılmamakta; yani, işlemin geçerliliğini etkilememektedir¹⁴⁷.

Benzer bir ayırım Vergi Usul Kanunu ile de yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 108’inci maddesi tebliğ olunan idarî işlemin şekline ilişkin

¹⁴⁴ **Tan**, s. 258; **Yayla**, s. 126; **Gözler**, C. I, s. 872.

¹⁴⁵ “Bir idarî işlemin tesisi için takip edilen ve kanunda belirtilen usûl ve şekil şartlarına, aynı idarî işlemin geri alınması veya düzeltilmesi halinde de aynen uyulması idare hukukunun temel prensiplerinden birini teşkil eden usûlde paralellik ilkesinin gereğidir” Dş.4.D., 21.3.1974 gün ve E.1972/8708, K.1975/1177; “Köyde belediye kurulması yolunda Danıştay Üçüncü Dairesince verilen kararın kaldırılmasına ilişkin aynı Daire kararı üzerine bu kararın uygulanması hakkındaki idarî işlemin; bir işlemin yapılmasında uyulan usûle, aksine bir hüküm bulunmayan hallerde o işlemin ortadan kaldırılmasında da uyulması gerektiğini belirten idare hukuku ilkesine 1580 sayılı Yasanın 7469 sayılı Yasayla değişik 7. maddesinde öngörülen usûle uyularak kurulan bir belediyenin kaldırılması yolundaki işleminde yasadaki usûl çerçevesinde tekemmül ettirilmesi gerekirken, müşterek i kararname çıkartılmaksızın anılan Daire kararı üzerine tesis edilmesinde şekil yönünden hukuka uyarlık yoktur.” Dş.İDDK, 6.12.1974 gün ve E.1974/83, K.1974/761, **Demirkol**, s. 74-75.

¹⁴⁶ **Tan**, s. 258-259; **Gözler**, C. I, s. 860; **Demirkol**, s. 73.

¹⁴⁷ **Tan**, s. 255; **Gözler**, C. I, s. 890.

önemli bir düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre, tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmeyecektir. Görüldüğü üzere bu düzenlemeyle kamu icra hukuku işlemleri içinde şekil eksikliklerinde müeyyide belirlenmesinde esasa etkili olma ve esasa etkili olmama ayrımı yapılmaktadır. Esasa etkili şekil eksiklikleri iptal sonucunu doğurmaktayken; esasa etkili olmayan şekil eksiklikleri işlemin geçerliliğini etkilememektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinin ikinci kısmında ise, vergi ihbarnamelerinin içeriğine ilişkin olarak bir düzenleme yapılarak; içeriklerinde bazı hususların bulunmamasının ihbarnameyi geçersiz kılacağı düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca vergi ihbarnamelerinde “mükellefin adının”, “verginin nev'i veya miktarının”, “vergi mahkemesinde dava açma süresinin” hiç yazılmamış olması ihbarnameleri hükümsüz kılacaktır. Bu hususlar esasa etkili birer şekil unsuru olarak kabul edilmiştir. Bu hususlara ilişkin şekil sakatlıkları durumunda iptal davalarına konu edilebileceklerdir¹⁴⁸.

3. Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Şekil Unsuru Sakatlıkları ve Müeyyideleri

a. Genel Olarak

Bu başlık altında ilk olarak yazılılık ilkesine uyulmamasının sonuçları, sonrasında başvuru yollarının gösterilmemesi ile özel olarak belirlenen şekil kurallarına aykırılık, son olarak ise, usulsüz tebligatın şekil unsuruna etkisi ve bu durumların müeyyideleri yargı kararları ışığında incelenmektedir.

b. Yazılılık İlkesine Uyulmamasının Müeyyidesi

İdarî işlemlerde yazılılık ilkesi yukarıda da ifade edildiği üzere, yapılan işlemin ilgilieye karşı ileri sürülebilir hale gelmesi ve dava açma süresinin başlangıcı olması açısından büyük önem taşımaktadır. Yazılılık ilkesinin taşıdığı büyük önem nedeniyle yazılı bir şekilde yapılması gereken idarî işlemlerin yazılı olarak yapılmamasının müeyyidesi olarak bu kararlar yoklukla malûl olmaktadır. Zira yazılılık kuralına uyulmadan yapılan idarî işlem

¹⁴⁸ **Canbazoglu**, s. 175.

maddî varlık şartını taşımamaktadır¹⁴⁹. Keza ilgili mercilerce henüz imza edilmemiş kararlar da yok hükmünde sayılmaktadır¹⁵⁰.

Bilindiği üzere kamu icra hukuku işlemlerinin tümü için yazılılık şartı getirilmemiştir. İhtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk, haciz gibi işlemler uygulamayla hüküm ve sonuç doğuracakları için yazılılık şartına bağlı değildir. Ancak bu işlemlere dayanak teşkil eden vesikaların şekil kurallarına aykırılığı bu işlemlerin geçerliliğini de etkilemektedir.

c. Başvuru Yollarının Gösterilmemesinin Müeyyidesi

İdare hukukuna yakın bir dönemde girmiş önemli bir usûl ilkesi olan “başvuru yollarının gösterilmesi” kuralına ilişkin olan idarî yargı içtihatları önemli bir gelişim göstermiştir. Öncelikle bu usûl ilkesinin dayanağını teşkil eden Anayasa’nın 40’ncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü, Danıştay içtihatları uyarınca, ayrı bir yasal düzenlemeyi gerektirmeden doğrudan uygulanabilir nitelikte bir kuraldır¹⁵¹. Danıştay söz konusu kuralı özellikle özel dava açma sürelerinin belirlendiği uyuşmazlıklarda inceleme konusu yapmıştır. Bu uyuşmazlıklar ekseriyetle kamu icra hukuku işlemlerinden ödeme emirlerine ilişkindir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nda vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak düzenlenmiştir (İYUK m. 7/1). Dolayısıyla, vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi otuz gündür. Ödeme emirleri ile ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk işlemlerine karşı açılacak davalarda ise, dava açma süresi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler özel hüküm niteliği taşıdığından, İdarî Yargılama Usulü Kanununun 30 günlük genel dava açma süresi bu işlemlere karşı açılan davalarda uygulanmaz¹⁵². Özellikle ödeme emrine

¹⁴⁹ **Gözler**, C. I, s. 849.

¹⁵⁰ **Günday**, s. 167.

¹⁵¹ Dş.4.D., 13.11.2006 gün ve E.2005/2134, K.2006/2156, (www.danistay.gov.tr, e.t. 28.12.2015); Dş.VDDK, 12.10.2011 gün ve E.2011/40, K.2011/594, (Danıştay Dergisi, 2012, S. 129, s. 299); Dş.VDDK, 21.03.2012 gün ve E.2010/310, K.2012/98, (Danıştay Dergisi, 2013, S. 132, s. 441). Ancak Danıştay’ın bu görüşü doktrinde eleştirilmektedir. Bkz. **Akılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 554.

¹⁵² 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin birinci fıkrasının “... 7 gün içinde ...” ibaresi Anayasa’nın 2’nci ve 36’ncü maddelerine

karşı getirilen bu özel dava açma süresi “başvuru yollarının gösterilmesi” bakımından pek çok davaya konu olmuş ve içtihatlarla yön vermiştir. Zira ödeme emrinin şekil unsurunu düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 55’inci maddesinin ikinci fıkrasında ödeme emrinde bulunması gereken hususlar içerisinde başvuru yeri ve sürelerle ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 55’inci maddesinde ödeme emrinde bulunması gereken hususlar arasında başvuru yeri ve başvuru süresinin belirtilmemiş olması nedeniyle, düzenlenen ödeme emirlerinde başvuru süresinin belirtilmemesi durumunda ne olacağına ilişkin yargı kararları mevcuttur. İlgililerin ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresinden sonra dava açmaları halinde, davanın süreden reddedilip reddedilemeyeceği ve bu hususta nasıl bir karar verileceği sorunu üzerine verdiği kararlarında Danıştay, öncelikle Anayasanın 40/2 maddesinin yasal düzenleme gerektirmeksizin doğrudan uygulanabileceğini belirtmiştir. Son derece karmaşık mevzuat karşısında kişilerin hak arama hürriyetlerinin korunması açısından idarenin bu anayasal buyruğa uymadığı durumlarda, idarenin hak arama hürriyetini sınırlandırdığının kabulünün gerekeceği ve bu gibi hallerde dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilemeyeceği görüşüne varmıştır¹⁵³. Görüldüğü gibi, Danıştay’ın uygulaması dava açma süresinin işlem metninde belirtilmemiş olması hallerinde davanın ne zaman açıldığı önemli olmaksızın süreaşımı nedeniyle reddedilemeyeceği yönündedir. Ancak Danıştay’ın özel dava açma süresi getirilen uyuşmazlıklarda, davanın genel

aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi’nin önüne götürülmüş, Anayasa Mahkemesi tarafından ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idarî işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin 7 gün olarak öngörülmesi, Anayasa’nın 2., 36., 125. ve 142. maddelerine aykırı görülmemiştir. Any Mah., 06.01.2011 gün ve E.2008/6, K.2011/3, (RG. 14.05.2011-27934). Söz konusu kararın değerlendirilmesi için bkz. **Gök**, s. 387-425.

¹⁵³ Dş.4.D., 13.11.2006 gün ve E.2005/2134, K.2006/2156, (www.danistay.gov.tr, e.t. 28.12.2015); Dş.VDDK, 25.01.2012 gün ve E.2009/173, K.2012/19, (Danıştay Dergisi, 2012, S. 130, s. 408); Dş.VDDK, 30.04.2013 gün ve E.2011/235, K.2013/195, (Danıştay Dergisi, 2013, S. 134, s. 571).

dava açma süresi içinde açılmaması durumunda süreaşımından reddedilebileceğine yönelik kararları da bulunmaktadır¹⁵⁴.

Danıştay, başvuru süresinin ödeme emrinde gösterilmemesinin, ödeme emrinin iptali sonucunu doğurmayacağı görüşündedir. Nitekim ödeme emrinde başvuru süresi gösterilmemesine rağmen süresi içinde açılmış bir davada aslî şekil eksikliği nedeniyle ödeme emrinin iptalinin istenmiş, Danıştay kararında Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına değinerek “söz konusu düzenlemenin uygulama alanı, dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve süreleri konusunda yanılğıya düşen bireylerin hak arama hürriyetlerini kullanabilmelerini sağlamaktır. İlgili mevzuatta belirtilen usûle uygun olarak yapılan başvuru nedeniyle idarî işlemin hukuka uygunluğunun denetimi sırasında, söz konusu işlemin, başvuru zamanının ve yerinin bulunmadığı gerekçesiyle şekil yönünden hükümsüz kabul edilmesi Anayasanın 40. maddesinin 2. fıkrası ile sağlanmak istenen amacı aşan bir yorum olacaktır.” gerekçesiyle davacının talebini reddetmiştir¹⁵⁵. Doktrinde de başvuru yollarının belirtilmesi şartının işlemin geçerliliğine yönelik bir şart olmadığı, bu kuralın idarî işlemin muhatabını koruyucu nitelikte olduğu

¹⁵⁴ “İdarenin, Anayasa'dan kaynaklanan yükümlülüğünü yerine getirmesi esas olmakla birlikte, belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi, idarî işlemlere karşı açılan davalarda dava açma sürelerinin işletilmeyip, ihmal edilmesi sonucunu da doğurmamaktadır. Anayasa'nın 125. maddesinde idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağını belirtmesi karşısında, usûlüne uygun tebliğ olunan veya bütün unsurlarıyla ilgililer tarafından öğrenilen idarî işlemler üzerine, 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nda açıkça belirtilen ve ilgililerce de bilindiğinin kabulü gereken genel dava açma sürelerinin işletilmesi zorunludur. Ancak, idarî işlemlerin nitelikleri gereği özel yasalarda, genel dava açma süreleri dışında ayrı dava açma sürelerinin öngörülmüş olması halinde, idare tarafından idarî işlemlerin nitelikleri ve tabi oldukları dava açma süreleri gösterilmedikçe özel dava açma sürelerinin işletilmesine olanak olmayıp; aksine bir yorum, Anayasanın 40. maddesinin gözardı edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu itibarla, Anayasa'nın 40. madde hükmü dikkate alınarak, özel dava açma süresine tabi olmasına rağmen, bu hususun idarî işleminde açıklanmaması halinde, dava konusu idarî işlemin tebliğ tarihinden itibaren, özel dava açma süresinin değil, 60 günlük genel dava açma süresinin uygulanması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Dş.10.D., 31.12.2007 gün ve E.2006/2232, K.2007/6691, (Danıştay Dergisi, 2008, S. 118, s. 337).

¹⁵⁵ Dş.9.D., 03.11.2010 gün ve E.2008/559, K.2010/5801, (www.kazanci.com.tr, e.t. 13.12.2015).

ve bu korumanın, işleme karşı dava açma süresinin başlamamasıyla sağlanabileceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla idarî işlemde başvuru yolları ve süresi belirtilmemiş ise, altmış günlük süreyle dahi sınırlı olmaksızın ilgili kişi istediği her zaman bu işleme karşı dava açabilecektir¹⁵⁶. Danıştay bu görüşe uygun olarak genel dava açma süresine tâbi işlemlerde de işlem metninde işleme karşı başvuru süresinin gösterilmemesi halinde, dava açma süresi geçtikten sonra açılan davalarda dava açma süresinin geçmiş sayılmayacağına karar vermiştir¹⁵⁷.

Danıştay'ın ödeme emrinde başvuru süresiyle ilgili verdiği başka bir kararsa ödeme emrinde dava açma süresinin yanlış gösterilmesine ilişkindir. Ödeme emrinde dava açma süresinin 7 değil de 30 gün olarak gösterildiği ve davanın açılmasında 7 günlük dava açma süresinin kaçırıldığı olayda, Danıştay, dava açma süresinin 7 gün olduğunun Kanunda açık bir biçimde gösterildiğini, bu bakımdan ödeme emrinde ödeme süresinin 30 gün olarak gösterilmiş olması nedeniyle davacının dava açma süresi konusunda yanlışlığından hareketle, 7 günlük sürenin bitiminden sonra açılan davanın süresinde olduğunun kabul edilemeyeceği, ilgililere yanlış bilgi verilmesinin, hizmet kusuru nedeniyle tam yargı davasına yol açacağına hükmetmiştir¹⁵⁸. Kanımızca söz konusu karar “hak arama hakkı” ve “hukukî güvenlik” ilkeleri açısından hukuka aykırı olup, Danıştay'ın başvuru yollarının hiç gösterilmemesi durumunda uyguladığı süre aşımı nedeniyle davanın reddedilemeyeceğine ilişkin içtihadının, işlem metninde başvuru süresinin yanlış gösterilmesi durumunda da uygulanması yerinde olur.

ç. Özel Şekil Kurallarına Aykırılıkların Müeyyideleri

Uygulamada kamu icra hukuku işlemlerinin şekil unsuruna yönelik uyuşmazlıkların önemli bir kısmını ödeme emirleri oluşturmaktadır. Bunun nedeni ise, ödeme emrinin şekle bağlı bir işlem olması¹⁵⁹ ve içeriğinde taşınması gereken bilgilerin kanun metninde tek tek sayılmış olmasıdır.

¹⁵⁶ **Gözler**, C. I, s. 838.

¹⁵⁷ Dş.13.D., 26.11.2014 gün ve E.2014/3745, K.2014/3772, (Danıştay Dergisi, 2015, S. 138, s. 506).

¹⁵⁸ Dş.7.D., 11.4.2007 gün ve E.2006/41, K.2007/1679, (www.danistay.gov.tr, e.t. 13.12.2015).

¹⁵⁹ **Candan**, s. 296; **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 311; **Rençber**, s. 205.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55'inci maddesinde belirtilen aslî şekli unsurlarını taşımayan ödeme emirlerinin niteliğiyle ilgili Danıştay kararları çelişkilidir¹⁶⁰. Danıştay konuyla ilgili önüne gelen bazı uyuşmazlıklarda kamu alacağının bildirilen süre içinde ödenmesi; aksi takdirde, 6183 sayılı Kanunun uygulanacağına dair yazıların 55'inci maddede açıklanan bilgileri içermediğinden, uygulamada ödemeye çağrı mektubu olarak nitelendirilmekte ve ödeme emri niteliğinde olmadığından idarî davaya konu edilemeyeceği yolunda hüküm kurmaktadır¹⁶¹. Başka bir deyişle kanunî şekil unsurlarını taşımayan yazıları icraî nitelikte değerlendirmeyip “ödemeye çağrı mektubu” niteliğinde görmektedir. Ancak konuyla ilgili başka bir benzer uyuşmazlıkta ise Danıştay, ödeme emrinin kanunî unsurları taşımadığı için iptaline karar vermektedir¹⁶². Doktrinde benimsenen ise, kanunî unsurları taşımayan yazıların “ödemeye çağrı belgesi” niteliğinde olarak kabul edilip, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak görülmemesidir¹⁶³.

Görüldüğü üzere kamu borçlusuna tebliğ olunacak ödeme emrinin hukukî sonuçlar doğurabilmesi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde belirtilen bilgileri içermesine bağlıdır. Ancak bu bilgilerin hepsi de ödeme emrinin tümünden iptali sonucunu doğurmamaktadır. Burada aslî ve talî şekil unsuru ayrımı yapılması mümkündür. Bu bağlamda yargı içtihatlarında ödeme emri üzerinde borcun asıl ve fer'ilerinin, mahiyet ve miktarının gösterilmesinin aslî kabul edildiği ve bu unsurların bulunmamasının ödeme emrini hükümsüz kılacağına hükmedildiği görülmektedir¹⁶⁴. Ödeme emrine konu borcun nereye ödeneceği de yazılı olarak belirtilmiş olmalıdır¹⁶⁵. Ancak 55'inci madde uyarınca ödeme emrinde bulunması gereken mal bildiriminde bulunulması lüzumu ve bulunulmadığı

¹⁶⁰ **Candan**, s. 297.

¹⁶¹ Dş.7.D., 4.5.1989 gün ve E.1986/1183, K.1989/1077, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.12.2015); Dş.4.D., 22.06.1982 gün ve E.1981/2934, K.1982/2902; Dş.7.D., 04.05.1989 gün ve E.1988/1183, K. 1989/1077, (**Şimşek**, s. 470-471).

¹⁶² Dş. 7. D., 28.02.1989 gün ve E. 1987/3863, K. 1989/191, (**Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 113, 35 nolu dipnot.)

¹⁶³ **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 114; **Ağar**, İcraî İşlem-I, s. 311; **Rençber**, s. 206.

¹⁶⁴ Dş.10.D., 24.09.1992 gün ve E.1990/4028, K.1992/3218, (**Rençber**, s. 207).

¹⁶⁵ **Rençber**, s. 207.

takdirde hapisle tazyik olunacağı ihtarını içermeyen bir ödeme emrinde ödeme emrinin iptal edilebilirliğinden bahsedilmeyecek, sadece kamu borçlusunun mal bildiriminde bulunmaması durumunda, hakkında cezaî takibat yapılamayacaktır. Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hak-kında Kanun'un 114'üncü maddesinde yazılı vazifelerin neler olduğu ve bu vazifelerin yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak ceza hakkında bilgi içermeyen ödeme emri dolayısıyla da anılan maddede belirtilen ceza uygulamasının yapılması mümkün olamayacaktır¹⁶⁶.

Danıştay kararları uyarınca belgenin kanunî unsurları taşıması halinde ödeme emri tabirinin bulunmaması tek başına işlemin ödeme emri olmaması sonucunu da doğurmamaktadır. Danıştay'da vergi dairesi müdürlüğünce, ödenmemiş geçmiş dönem vergi borçlarının ödenmesini; ödenmediği takdirde İller Bankası(İlbank A.Ş.) tarafından belediyelere ödenen paylara haciz uygulanacağını bildiren yazının iptali istemiyle açılan davada ödeme emirlerinde ne tür bilgi ve bildirimlerin bulunacağını 6183 sayılı Kanunda açıklandığını; ancak, ödeme emrinin belli şekil ve düzeni taşıyacağına dair bir hüküm öngörülmediğini, kanunun bir ödeme emrinde bulunmasını öngördüğü tüm bilgilerin söz konusu yazıda mevcut olması karşısında, dava konusu yazının ödeme emri niteliğinde ve yükümlünün güncel ve aktüel menfaatini ihlal eden icraî bir idarî işlem olduğu sonucuna ulaşmıştır¹⁶⁷.

Danıştay tarafından verilen kararlarda ödeme emrinin şekil unsurunda esasa etkili olmayan kimi şekil unsuru sakatlıklarının (soyadının yanlış yazılması gibi) işlemin hukuka aykırılığı sonucunu doğurmadığı ifade edilmektedir¹⁶⁸.

d. Usûlsüz Tebliğat

İdarî işlemlerde yazılılık ilkesinin de bir sonucu olarak idarî işlemin yazı ile ilgiliye bildirilmesi gerekmektedir¹⁶⁹. Vergi Usul Kanunu'nun

¹⁶⁶ Candan, s. 284; Gök, s. 391.

¹⁶⁷ Dş.4.D., 15.10.1990 gün ve E.1988/5350, K.1990/2775, (Ağar, İcrai İşlem-I, s. 313).

¹⁶⁸ Dş.4.D., 8.11.1979 gün ve E.1978/3908, K.1979/2861, "Ödeme emrinde soyadının eksik yazılmış olması ödeme emrinin iptalini gerektirmez.", (Karakoç, Uyuşmazlıklar, s. 111).

¹⁶⁹ Vergi hukukunda tebliğ işlemi için bkz. Karakoç, s. 284-315.

21'inci maddesinde tebliğ; “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Vergilendirme işlemlerinin mükellef açısından bir değer ifade etmesi ancak bu işlemin mükellef tarafından bilinebilmesi halinde mümkün olacaktır. Danıştay da tebliğin hukukî niteliğini incelediği bir kararında tekemmül etmiş; ancak, yazılı olarak bildirilmemiş bulunan bir idarî işlemin hukuk aleminde doğmuş olsa da, kendisine bildirilene kadar ilgisinin menfaatini etkileyemeyeceğini belirtmiştir¹⁷⁰. Başka bir deyişle işlemin muhatabına tebliğ edilmesiyle birlikte işlem bu kişilerin hukukî durumları üzerinde icrailik kazanır. Bu durumda tebliğ, idarî işlemin muhataplarının hukukî durumlarında değişiklik yaratabilmesi için “*zorunlu şekil şartı yahut formalite*”¹⁷¹dir. Tebliğ, idarî işlemin uygulamasına ilişkin bir şekil şartı olarak da değerlendirilmektedir. Ancak önemli olan buradaki şeklin işlemin varlığını değil uygulanabilirliğini etkilemesidir¹⁷².

Tebliğ bir uygulama işlemi olup tek başına yargılamaya konu olabilecek icraî bir niteliği bulunmamaktadır¹⁷³. Tebliğ icraî bir işlem olmadığı için tebligat işlemlerindeki usûle aykırılıklar ancak tebligatın konusu olan ilgili işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ileri sürülebilecektir¹⁷⁴. Tebligatın usûlüne uygun yapılp yapılmadığı şekil unsurunun denetimi kapsamında incelenmektedir¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Dş.4.D., 15.02.2005 gün ve E.2004/1779, K.2005/227, (www.danistay.gov.tr, e.t. 12.12.2015).

¹⁷¹ **Erkut**, s. 146.

¹⁷² **Yayla**, s. 126.

¹⁷³ **Ağar**, İcrai İşlem-I, s. 298.

¹⁷⁴ “*İdarî işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usûli işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idarî işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idarî işlemleri kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idarî işlemlerden ayrılarak tek başlarına idarî davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira hukukî sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukukî sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır.*”, Dş.4.D., 07.10.1999 gün ve E.1998/4783, K.1999/3374, (www.kazanci.com.tr), e.t. 21.12.2015).

¹⁷⁵ **Rençber**, s. 210.

Bilindiği üzere idarî işlemlere karşı dava açma süresi tebliği tarihinden itibaren başlamaktadır (İYUK m. 7). Bu kapsamda usûlsüz tebligatlarda dava açma süresinin başlangıcına ilişkin Danıştay kararlarında tebliğin muhatabın yargısal ya da idarî başvuru yolları için süreleri başlatma fonksiyonu ifade edilmekte ve usûlsüz tebliğlerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu¹⁷⁶'nın 32'nci maddesi kapsamında tebliğ usûlüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise, muteber sayılacağı ve muhatabın beyan ettiği tarihin, tebliğ tarihi kabul edileceği şeklinde hüküm kurulmaktadır¹⁷⁷.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinin tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu'na yaptığı yollama gereği kamu icra hukuku işlemlerinin tebliği Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen usûllere göre yapılmaktadır. Tebligat usûlleri Vergi Usul Kanunu'nda detaylı olarak düzenlenerek sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Tebliğlerin Kanunda belirtilen usûllere aykırı yapılmaları durumunda Danıştay kesinleşmiş bir kamu alacağının oluşmayacağı gerekçesiyle idarî işlemi iptal etmektedir¹⁷⁸.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi gereğince ödeme emrine karşı yapılacak itirazların üç nedene dayanması gerekmektedir. Bunlar; borcun olmaması (veya ödenmiş olması), borcun kısmen ödenmiş olması, borcun zamanaşımına uğramış olmasıdır. Danıştay tarafından usûlsüz tebligata ilişkin itirazların "borcun olmaması" nedeni çerçevesine girdiğini kabul etmektedir¹⁷⁹.

SONUÇ

Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idarî işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen

¹⁷⁶ RG. 19.02.1959-10139.

¹⁷⁷ Dş.4.D., 23.12.1986 gün ve E.1985/1209, K.1986/4141, (Ağar, İcrai İşlem-I, s. 299); Dş.4.D., 15.1.2008 gün ve E.2006/4228, K.2008/24, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.12.2015).

¹⁷⁸ Dş.4D., 29.06.2004 gün ve E.2003/1803, K.2004/1564, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.15.2015); Dş.11.D., 3.10.1995 gün ve E.1995/1107, K.1995/2249, (www.kazanci.com.tr, e.t. 22.15.2015).

¹⁷⁹ **Kumrulu**, s. 663; **Karakoç**, Uyuşmazlıklar, s. 125.

gelirlerdir¹⁸⁰. Bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için ilk şart, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinden anlaşılacağı üzere Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmasıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen takip ve tahsil yetkisini kullanamayacak kurum ve kuruluşların, bu Kanuna dayanarak tesis ettikleri işlemler, kamu alacaklısı sıfatı taşımadıklarından ötürü yetki yönünden hukuka aykırı olmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca, Kanunun uygulanmasından alacaklı kamu idareleri olan, Devlet, il özel idaresi ve belediyeler sorumludur. Kanunun uygulanmasında bu idarelerin görevli birimi, tahsil daireleridir.

Herhangi bir kamu alacağının hangi tahsil dairesi tarafından tahsil edileceği kanunlarla belirlenmektedir. Tahsil yetkisi bulunmayan tahsil dairesinin veya tahsil dairesi olarak görevlendirilmeyen bir birimin yaptığı işlemler bu nedenle yetki bakımından hukuka aykırı olmaktadır.

Kamu alacağının korunmasına yönelik işlemler olan, teminat istenmesi, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk işlemleri, kamu borçlusu üzerinde hukukî sonuç doğuran, icraî işlemlerdir. Aynı şekilde yetki unsuru bakımından hukuka aykırılıklarının söz konusu olması durumunda iptal davasına konu edilebilmektedirler.

İdarî işlemlerde şekil unsuruna ilişkin temel ilke yazılılıktır. Bazı istisnalar dışında idarenin tesis ettiği idarî işlemlerin yazılı olmaları Anayasal kurallarla belirlenen zorunlu bir şekil şartıdır. Yazılı olarak ortaya konulan işlemin içeriğinde bazı unsurları bulundurması gerekmektedir. Bunlar idarî işlemin tesisine ilişkin açık ve anlaşılır bir irade açıklaması, işlemi yapan yetkili makamın imzası ve Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca işleme karşı başvuru yolları ve süresinin gösterilmesidir. Bu şekil kurallarının dışında işlemin yapılması sürecine ilişkin olarak getirilen usûl kuralları da şekil unsuru kapsamındadır. Usûle ilişkin olarak kanunlarda, savunma hakkı, danışma-teklif usûlleri gibi çeşitli kurallar öngörülmüşse bunlara uyulması gerekmektedir.

¹⁸⁰ **Karakoç**, Vergi, s. 628.

Kamu icra hukuku işlemleri genel olarak incelendiğinde çoğunun sıkı şekil şartlarına tâbi tutulduğu görülmektedir. Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca yapılan idarî işlemlerin muhataplarına yazılı bildirimleri esastır. Dolayısıyla ilgililerin hukukî durumlarında değişiklik yaratan tüm idarî işlemlerin ilgililerine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kamu icra hukuku işlemlerinin de ilgililerine yazılı olarak bildirilmeleri gerekmektedir. Tebliğ edilecek yazılarda ise irade açıklaması, işlemi yapan yetkili makamın imzası ve Anayasa'nın 40'uncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, işleme karşı başvuru yolları ve süresinin gösterilmesi gereklidir. Özellikle başvuru yollarının ve süresinin gösterilmesi "hak arama hakkı"nın yerine getirilmesi açısından kamu icra hukuku işlemlerinde büyük önem taşımaktadır. Örneğin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79'uncü maddesiyle kamu borçlusunun üçüncü şahıslardaki mallarının hazineye ilişkin özel bir usûl belirlenmiştir. Bu usûl uyarınca kamu borçlusuna tebliğ yapılmaksızın sadece üçüncü şahsa tebliğ yapılarak, kamu borçlusunun üçüncü şahıslar nezdindeki malları haczedilebilir. Kanımızca borçlunun menfaatlerini böylesine etkileyen bir uygulamada borçluya tebligat yapılmaması gerekmektedir. Aynı gereklilik resmî sicile kayıtlı malların haczi gibi benzer nitelikte tüm işlemler için benimsenmeli ve borçlunun menfaatini ilgilendiren bu işlemler mutlaka borçluya da tebliğ edilmelidir.

Kamu icra hukukunda sıkı şekil kurallarına bağlanmış işlemlerin başında ödeme emri gelmektedir. Ödeme emirlerinin içeriklerinde bulunması gereken hususlar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55'inci maddesinde belirlenmiştir. Ancak bu unsurların bulunmaması halinde ödeme emrinin tâbi olacağı yaptırım konusunda içtihatlar tutarlı değildir. Danıştay kimi kararlarında kanuni unsurları taşımayan belgenin ödeme emri olarak nitelendirilebilecek icraî bir işlem olmadığı yönünde karar vermekteyken kimi kararlarında şekil eksiklikleri nedeniyle ödeme emirlerini iptal yoluna gitmektedir. Kanımızca konuya ilişkin olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun içtihadı birleştirme kararı vermesi uygulamaya netlik kazandırılması açısından yararlıdır. Kanununun 55'inci maddesinde ödeme emrinin taşınması gereken unsurlar arasında ödeme emrine karşı "başvuru yolu ve süresinin" bulunmaması da önemli bir sorundur. Ancak uygulamada ödeme emirlerinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesine yer verilerek 7 günlük dava açma süresi

belirtilmektedir. Danıştay kararları ödeme emirlerinde bu sürenin gösterilmemesi halinde, söz konusu eksikliği başlı başına iptal nedeni kabul etmemekte, yalnızca süreaşımı yoluyla davanın reddedilemeyeceğine hükmetmektedir.

İdarî işlemlerde şekil noksanlıkları aslî ve talî olarak ikiye ayrılmaktadır. Aslî noksanlıklar iptal nedeniyken, talî eksiklikler esasa etkili olmamaları nedeniyle iptal sonucunu doğurmamaktadır. Vergi Usûl Kanununun “Hatalı Tebliğler” başlıklı 108’inci maddesinde yer alan tebliğ olunan belgelerin, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmeyecekleri düzenlemesi de bu ayrımın benimsendiğini göstermektedir. Hangi şekil unsurlarının talî hangilerininin aslî olacağı ise yargı kararlarının içtihatlarıyla ortaya konulmaktadır. Ancak kamu icra hukuku işlemlerine yönelik yargı kararları değerlendirildiğinde şekil unsuruna yönelik olarak ödeme emri haricinde çok karar olmadığı görülmektedir. Bu nedenle kamu icra hukuku işlemlerinde aslî-talî şekil şartları ayrımı net olarak ortaya konulamamaktadır.

KAYNAKÇA

- Ağar**, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 67, Y.2006, s. 285-316), (İcrai İşlem-I).
- Ağar**, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem- II”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 68, Y. 2007, s. 360-392), (İcrai İşlem-II).
- Akıllıoğlu**, Tekin: “Yönetmelik İşlemlerinde Gerekçe İlkesi”, (Amme İdaresi Dergisi, C. 15/2, Y. 1982, s. 7-19), (Gerekçe).
- Akıllıoğlu**, Tekin: Yönetim Önünde Savunma Hakları, TODAİE Yayını, Ankara 1983, (Savunma Hakları).
- Akmansu**, Mehmet: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun Şerhi ve İzahları, Ankara 1954.
- Akyılmaz**, Bahtiyar/**Sezginer**, Murat/**Kaya**, Cemil: Türk İdare Hukuku, 7. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2016.
- Artun**, Emine Sevcan: “Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyati Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması”, (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, DEÜHFD, C. 16, c. IV, Y. 2014, İzmir 2015, s. 4535-4566).
- Azrak**, Ali Ülkü: “Umumi İdarî Usûl ve Kodifikasyon Meselesi”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 33, S. 1-2, Y. 1967, s. 66-82).
- Başar**, Cemal: “Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri”, (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, DEÜHFD, C. 16, c. IV, Y. 2014, İzmir 2015, s. 4567-4611).
- Baysal**, Eda: “Vergi Hukuku Yönünden Amme Alacağının Korunmasına Dair Güvence Önlemlerinden Olan ‘Teminat İsteme’ Uygulamasında ‘Yetki’ ve ‘Neden’ Unsurlarının Tahlili”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2009, S.54, Haziran 2009, s. 1165-1175).
- Canbazoğlu**, Kerem: “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 89, Y. 2010, s. 154-195).

- Candan**, Turgut: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Baskı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013.
- Çağlayan**, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015.
- Çiftçi**, Pınar: “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, (DEÜHFD, C. 12, Özel Sayı, Y. 2010, İzmir 2012, s. 313-379).
- Demirkol**, Selami: “İptal Davasında İdarî İşlemin Beş Unsuru”, (Sayıştay Dergisi, S. 29, Nisan-Haziran 1998, s. 65-89).
- Dönmez**, Recai: Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, (Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1023), Eskişehir 1998.
- Duran**, Lûtfi: İdare Hukuku, (İstanbul Üniversitesi Yayınları), İstanbul 1972.
- Eren**, Hayrettin/**Şişman**, Gülden: “İdarî İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, (Mualla ÖNCEL’e Armağan, C. I, Ankara 2009, s. 747-813).
- Erkut**, Celâl: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdarî İşlemin Kimliği, (Danıştay Matbaası), Ankara 1990.
- Gerçek**, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili Hukuku, 2. Baskı, (Ekin Basım Yayım), Bursa 2011.
- Gerçek**, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Giritli**, İsmet/**Bilgen**, Pertev/**Akgüner**, Tayfun/**Berk**, Kahraman: İdare Hukuku, 5. Bası, (Der Yayınları), İstanbul 2012.
- Gök**, Özgecan: “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi Ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, (DEÜHFD, C. 12, Özel Sayı, 2010, s. 381-433).
- Gözler**, Kemal: İdare Hukuku, C. I, 2. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2009.
- Gözübüyük**, A. Şeref/**Tan**, Turgut: İdare Hukuku, C. I, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013, (C. I).

- Gözübüyük, A. Şeref/Tan, Turgut:** İdare Hukuku, C. II, 6. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013, (C. II).
- Günday, Metin:** İdare Hukuku, 10. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2011.
- Kaneti, Selim:** Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Vergi).
- Karakoç, Yusuf:** Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Uyuşmazlıklar).
- Karakoç, Yusuf:** Kamu İcra Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2016, (Kamu İcra).
- Karakoç, Yusuf:** “Kamu İcra Hukukunda Tahsilin Hukukî Niteliği (I)”, (Mükellefin Dergisi, Eylül 2001, S.105, s. 27-41), (Tahsil-I).
- Karakoç, Yusuf:** “Kamu İcra Hukukunda Tahsilin Hukukî Niteliği (II)”, (Mükellefin Dergisi, Ekim 2001, S. 106, s. 125-135), (Tahsil-II).
- Kızılot, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/Dönmez, Recai:** Vergi Hukuku 3. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2008.
- Kumrulu, Ahmet:** “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, (Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1981, s. 647-668).
- Mutluer, M. Kamil:** Vergi Genel Hukuku, 2. Bası, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2008.
- Odyakmaz, Zehra:** “Hazırlanmakta Olan İdarî Usûl Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, Y. 1997, s. 1-21).
- Onar, Sıddık Sami:** İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.I, İstanbul 1966.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami:** Vergi Hukuku, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017.
- Özay, İl Han:** Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004.

- Özdemir**, Muharrem: Vergi Alacaklarında Haciz Yoluyla Takip Usûlü, <http://www.alomaliye.com/2014/10/24/vergi-alacaklarinda-haciz-yoluyla-takip-usulu/>, e.t.: 12.12.2015.
- Özyörük**, Mükbil: İdare Hukuku Ders Notları (Teksir), Ankara 1982.
- Pekcanitez**, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Sungurtekin Özkan**, Meral/**Özekes**, Muhammet: İcra ve İflâs Hukuku, 11. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013.
- Rençber**, Altan: Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2014.
- Sancakdar**, Oğuz/**Us**, Eser/**Kasapoğlu Turhan**, Mine/**Önüt**, Lale Burcu: İdare Hukuku, 5. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015.
- Sezginer**, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000.
- Şanlı Atay**, Yeliz: Türk İdare Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemler, (TODAİE), Ankara 2011.
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Ekin Yayıncılık), Bursa 2015.
- Şimşek**, Edip: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar, 2. Baskı, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1996.
- Tan**, Turgut: İdare Hukuku, 4. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2015.
- Taylar**, Yıldırım: “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar” (Mali Pusula, S. 48, Aralık 2008, s. 68-87).
- Tombaloğlu**, Mustafa Lütfi: Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili Usûlü, (Seçkin Yayınları), Ankara 2011.
- Üstün**, Gül: İdare Hukuku Boyutuyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2013.
- Yayla**, Yıldızhan: İdare Hukuku, (Beta Yayınevi), İstanbul 2010.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat: Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2012.

Yılmaz, Dilşat: İdari İşlemin İcrailik Özelliği, (Astana Yayınları), Ankara 2014.

Yılmaz, Kazım: Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Açıklama Yorum Yargı Kararları ve Vergi Alacakları Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı, (Ce-Ka Yayınları), Ankara 2006.

Zabunoğlu, Yahya Kazım: İdare Hukuku, C. 1, (Yetkin Yayınları), Ankara 2012.

