



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ
KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN
İNCELENMESİ ve ETKİNLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Neslihan YÜCELEN

BURSA 2018



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ
KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN
İNCELENMESİ ve ETKİNLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Neslihan YÜCELEN


Danışman

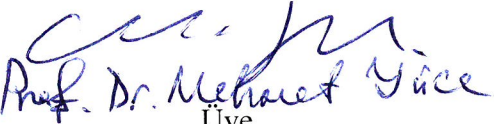
Prof. Dr. Adnan GERÇEK


BURSA 2018

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

MALİYE Anabilim / Ana sanat Dalı, MALİ HUKUK Bilim Dalı'nda 700812006 numaralı **Neslihan YÜCELEN**'nin hazırladığı "TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ ve ETKİNLİĞİ" konulu Yüksek Lisans (Yüksek Lisans / Doktora / Sanatta Yeterlik Tezi / Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 02.../02.../2018... günü 11:00 - 12:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **Başarılı** (başarılı / başarısız) olduğuna **Oybirliği** (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan Gerçek
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi


Prof. Dr. Mehmet Güce
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi


Prof. Dr. Özgür Bigan
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Bandırma Özyeği Eylel Üniversitesi

...../...../20.....



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02.02.2018

Tez Başlığı / Konusu: **TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ VE ETKİNLİĞİ**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **138** sayfalık kısmına ilişkin, **24.01.2018** tarihinde şahsım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı **% 15'dir**.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

02.02.2018

Adı Soyadı: Neslihan YÜCELEN
Öğrenci No: 700812006
Anabilim Dalı: Maliye
Programı:
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
02.02.2018

* Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunmasına Yönelik Tedbirlerin İncelenmesi ve Etkinliği” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

02022018



Adı Soyadı: Neslihan Yücelen

Öğrenci No: 700812006

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Yüksek Lisans

ÖZET

Yazar : Neslihan YÜCELEN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XII + 124
Mezuniyet Tarihi : / 02 / 2018
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ VE ETKİNLİĞİ

Kamu alacakları kavramı esas itibariyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunla açıklanmış olup, tahsil usullerine de söz konusu Kanunda açıklık getirilmiştir.

İlgili Kanunda kamu alacaklarının tahsiline yetkili tahsil daireleri açıklanmış, kamu borçlularının kim oldukları belirtilmiştir.

Ayrıca vergi hukukumuzda da bu kapsamda vergi sorumlusu kavramına açıklık getirilmiş olup, vergi hukukunda sorumluluk türleri detaylarıyla belirtilmiştir.

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerden, teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yöntemi direkt korunma yöntemi olarak sayılabilecekken, rüçhan hakkı, yapılamayacak işlemler, iptal davası gibi yöntemler ise diğer korunma yöntemleri arasında sayılmaktadır.

Söz konusu yöntemlerden teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yöntemleri uygulamada kamu borçlusunun direkt karşılaşma ihtimalinin olduğu yöntemler olmakla beraber, rüçhan hakkı, yapılamayacak işlemler, iptal davası gibi yöntemlere ise uygulamada nadiren başvurulduğu ya da uygulaması olmakla birlikte etkinliğinin çok düşük seviyede olduğu ya da hiç olmadığı söylenebilir. Çünkü idari yaptırım niteliğinde sayılabilecek bu tür yöntemlerden bir kısmı kötü niyetli borçlu profili dolayısıyla suiistimale açık olabilmekte ve yargı safhasında herhangi bir yaptırımı olmayabilmektedir.

Kamu gelirlerinin ülke ekonomilerinde çok büyük bir paya sahip olduğu günümüzde, ülkemizde de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen çalışmalar çerçevesinde, tahsilatın etkinliği ve kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerin uygulamasının geliştirilmesine yönelik çabaların artmış olduğu görülmektedir. Artık günümüzde bilinen klasik yöntemlerden ziyade sistem teknolojilerine de başvurularak cebri tahsilat da dahil olmak üzere yöntemlerin etkinliği daha da artırılmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Sözcükler

Teminat	İhtiyati haciz	İhtiyati tahakkuk	Rüçhan hakkı
Kamu alacağı	Kamu borçlusu	Tahsil dairesi	Vergi sorumlusu

ABSTRACT

Name and Surname : Neslihan YÜCELEN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Finance
Branch : Financial Law
Degree Awarded : Yüksek Lisans Tezi
Page Number : XII + 124
Degree Date : / 02 / 2018
Supervisor : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

INVESTIGATION AND EFFECTIVENESS OF MEASURES FOR THE PROTECTION OF PUBLIC RECEIVABLES IN TURKEY

The concept of public receivables is basically described in Law No. 6183 on Procedures for the Collection of Public Receivables and the collection procedures are clarified in the Law.

In the related clause, the collection offices which are authorized to collect public receivables are explained and the public debtors are indicated.

In addition, the concept of tax accountability has been clarified in our tax law in this context, and the types of responsibilities in tax law are detailed.

While measures such as guarantee, precautionary attachment and precautionary accrual method can be considered as direct protection method from the measures to protect public receivables, methods such as priority right, unreceivable actions and cancellation case are considered among other protection methods.

While methods such as collateral, precautionary appraisal and precautionary accrual methods have the possibility of directly encountering public debts, there is a possibility of a direct encounter with the public debt, It said. Because some of these methods which can be considered as administrative sanctions may be open to misappropriation due to the bad faith debtor profile and there may be no sanctions in the judicial phase.

Today, as public revenues have a large share in the country's economy, efforts are underway in our country to improve the implementation of measures to ensure collection efficiency and public procurement in the framework of the work carried out by the Revenue Administration. It is now being attempted to increase the efficiency of the methods, including the collection of the gravitational force, by applying the system techniques which are extensively used in the classical methods known today.

Key Words

Guarantee	Lien	Disclaimer allowance	Priority
Public receivables	Public borrower	Collective administration	Tax responsible

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI KAVRAMI, KAPSAMI VE TARAFLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI.....	2
A. KAMU ALACAĞI KAVRAMI-VERGİ ALACAĞI KAVRAMI	2
1. Kamu Alacağı Kavramı	2
2. Vergi Alacağı Kavramı	3
B. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI	4
1. Asli Kamu Alacakları.....	4
2. Fer’i Kamu Alacakları.....	5
3. Kamu Hizmetleri Karşılığı Doğan Kamu Alacakları.....	6
4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri.....	7
5. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edileceği Belirtilen Alacaklar	7
II. KAMU ALACAKLISININ YETKİ VE GÖREVLERİ.....	7
A. ALACAKLI KAMU İDARESİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	8
B. DİĞER TAHSİL DAİRELERİNİN YETKİLİ KILINMASI.....	12
1. Temsilen Yetkili Kılma Şartları	12
2. Temsilen Yapılacak Tahsil İşlemleri	13

C. KAMU BORÇLUSU KONUMUNDAKİ KİŞİLER VE SORUMLULUKLARI ...	14
1. Vergi Mükellefi	14
2. Vergi Sorumlusu Kavramı ve Kapsamı	15
3. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri	18
a. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	18
b. Fer’i Vergi Borçlularının Sorumluluğu	20
1) Mirasçılardan Sorumluluğu	20
2) İşi Devralanların Sorumluluğu	21
3) Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	21
4) Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	23
5) Kefillerin Sorumluluğu	24
6) Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu	25
7) Meslek Mensuplarının Sorumluluğu	27
8) Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu	27
9) İşleme Taraf Olanların Sorumluluğu	28
4. Vergi Hukukundaki Sorumluluk Çeşitleri	29
III. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER	30

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ

I. TEMİNAT	32
A. TEMİNATIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KAPSAMI	32
B. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ VE YETKİSİ	33
1. Vergi Ziyai ve Kaçakçılık Hallerinde Teminat İsteme	33
2. Türkiye’de İkametgâhı Bulunmayan Borçludan Teminat İsteme	35
3. Teminat İsteme Yetkisi	35
C. TEMİNAT OLARAK SAYILAN DEĞERLER	36
1. Para	38
2. Bankalar Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları	38
3. Devlet İç Borçlanma Senetleri	39
4. Hükümet Tarafından Belirlenecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller	39
5. Borçlu ya da Borçlu Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilmiş Olan Menkul ve Gayrimenkul Mallar	40

6. Teminat Hükümünde Olan Eşya.....	40
7. Teminat Olarak Şahsi Kefalet Gösterilmesi	41
D. TEMİNATIN SONUÇLARI	42
1. Teminatın Korunması, Değiştirilmesi ve İadesi	42
2. Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları.....	43
II. İHTİYATİ HACİZ.....	44
A. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	47
B. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ	51
1. Teminat İstenmesi Gereken Hallerin Bulunması	51
2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması	52
3. Borçlunun Kaçmış Olması ya da Kaçma, Mallarını Kaçırma ve Hileli Yollara Sapma Olasılığının Bulunması	52
4. Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi.....	52
5. Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması.....	53
6. Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Eylem Sebebiyle Kamu Davası Açılması.....	53
7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması.....	54
C. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ	57
1. İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları	57
2. İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi	57
3. İhtiyati Haciz Uygulama Şekli.....	58
D. İHTİYATİ HACİZİN SONUÇLARI VE KALDIRILMASI	59
1. İhtiyati Haczin Sonuçları	59
2. İhtiyati Haczin Kaldırılması	60
E. İHTİYATİ HACZE KARŞI DAVA AÇILMASI.....	61
III. İHTİYATİ TAHAKKUK.....	64
A. İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	64
B. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ.....	67
1. Teminat İstenmesini Gerektiren Durumların Bulunması	67
2. Borçlunun Belirli Yerleşim Yerinin Bulunmaması	68
3. Borçlunun Belirli Bir Süre İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış Olması ya da Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması	68
4. Borçlunun Belli Müddet İçinde Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Bildirimde Bulunması	68

5. Kamu Alacağına Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması.....	68
6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması	69
C. İHTİYATİ TAHAKKUK SÜRECİ VE SONUÇLARI.....	70
D. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARŞI DAVA AÇILMASI	71
IV. RÜÇHAN HAKKI	72
A. RÜÇHAN HAKKI KAVRAMI	72
B. RÜÇHAN HAKKININ UYGULANMASI.....	73
V. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILAMAYACAK İŞLEMLER	79
VI. KAMU ALACAKLARININ TAKİBİNDE İPTAL DAVASI.....	82
A. İPTAL DAVASININ TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	82
B. İPTAL DAVASININ KOŞULLARI	83
1. Kesinleşen Amme Alacağına Olması	83
2. Alacağın Tahsil Olanağının Kalmaması.....	84
3. İvazsız Tasarrufun Geçmişe Doğru 2 Yıl İçerisinde Yapılmış Olması.....	84
C. İPTAL DAVASI AÇILABİLECEK HALLER	85
1. Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması	85
a. İvazsız Tasarruflar	85
b. Bağışlama Sayılan Tasarruflar	86
c. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar	86
2. Kamu Alacağına Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması	86
D. İPTAL DAVASI AÇMA SÜRESİ VE SONUÇLARI.....	87
1. İptal Davası Açma Süresi.....	87
2. İptal Davasının Sonuçları	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ

I. KAMU ALACAKLARININ DOĞRUDAN KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ.....	90
--	-----------

A. TEMİNAT İSTEMENİN ETKİNLİĞİ.....	90
B. İHTİYATİ HACZİN ETKİNLİĞİ.....	92
C. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ETKİNLİĞİ.....	93
II. KAMU ALACAKLARININ DİĞER KORUNMA TEDBİRLERİNİN ETKİNLİĞİ.....	95
A. RÜÇHAN HAKKININ ETKİNLİĞİ	95
B. YAPILAMAYACAK İŞLEMLERİN ETKİNLİĞİ	96
C. İPTAL DAVASININ ETKİNLİĞİ.....	97
III. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ BAĞLAMINDA VERİLMİŞ OLAN YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	97
IV. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ BAĞLAMINDA GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	105
V. GENEL DEĞERLENDİRME	112
SONUÇ	114
KAYNAKLAR.....	119
EKLER	124

KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
A.Ş.	Anonim Şirket
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bşk.	Başkanlığı
BK	Türk Borçlar Kanunu
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	Çeviren
D.	Daire
Dnş.	Danıştay
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSH	Gayri Safi Milli Hasıla
İnt.	İntikal
Kat.	Katma
KDV	Katma Değer Vergisi
md.	Madde
MK	Türk Medeni Kanunu
mük.	Mükerrer
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
s.	Sayılı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Sig.	Sigorta
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	Ve Bunlar Gibi
Ver.	Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YLT	Yüksek Lisans Tezi
TL	Türk Lirası

TABLÖLAR

Tablo 1: Karşılaştırmalı Tablo.....	55
Tablo 2: Değişiklik Öncesi ve Sonrası Karşılaştırma Tablosu.....	76
Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması	106
Tablo 4: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk-Tahsilat Sonuçları.....	107
Tablo 5: 2017 Yılı Performans Hedefleri ve Faaliyetleri	110
Tablo 6: Performans Hedefi Tablosu	110

GİRİŞ

6183 sayılı AATUHK kamu alacaklarının çeşitlerini, cebren tahsilini ve güvence altına alınmasını düzenleyen bir kanundur. Bu kanuna göre kamu alacakları; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları, takip giderlerinden doğan kamu alacakları olarak dört başlık altında toplanmaktadır. Ayrıca kamu alacağı niteliği taşımayan bazı alacakların cebren tahsili de özel kanunlarında yapılan atıf gereği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edileceği belirtildiğinden, bu alacakların cebren tahsili de AATUHK'ya göre yapılmaktadır.

AATUHK'nın etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve kamu alacaklarının tahsilinin sağlanması öncelikle kamu alacaklarının korunmasına yönelik birçok tedbirlerin düzenlenmiş olması ve etkin bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Bu nedenle 6183 sayılı Kanunda düzenlenen koruma tedbirlerinin iyi bilinmesi, hangi durumda hangi koruma tedbirinin uygulanacağına karar verilmesi açısından önemlidir.

Bu tezin amacı 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenen kamu alacakları ile ilgili genel açıklamalar yapmak, kamu alacaklarını koruma tedbirlerini ayrıntılı bir şekilde incelemek ve bu müesseselerin ne kadar etkin bir şekilde kullanıldıklarını değerlendirmektir. Bu amaca ulaşmak için tezde 6183 sayılı Kanunun amme alacaklarını güvence altına alma yöntemlerine geniş anlamdaki bakış açısıyla bakılmış, söz konusu yöntemler tek tek irdelenerek, hangisinin daha uygulanabilir ve/veya etkin olabileceği tartışma konusu yapılmıştır.

Bunun için tez üç bölüm olarak organize edilmiştir. Birinci bölümde, kamu alacakları ve kamu alacaklarının kapsamı geniş manada ele alınmış, irdelenmiş ve kamu alacaklarının korunmasını gerektiren nedenler açıklanmıştır. İkinci bölümde, kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler tek tek incelenmiş ve derinlemesine irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerin etkinliği incelenmiştir. Bu bölümde gerek tedbirlerin uygulanması, gerek hukuki safhası ve gerekse de elde edilen veriler ışığında bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümü ise yapılan çalışmanın bir özeti niteliğinde olup, genel bir değerlendirmeyi içermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARI KAVRAMI, KAPSAMI VE TARAFLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

A. KAMU ALACAĞI KAVRAMI – VERGİ ALACAĞI KAVRAMI

1. Kamu Alacağı Kavramı

Eski dilde amme alacağı şeklinde ifade edilen bu kavram Türk vergi sistemine 6183 sayılı kanun ile girmiş ve yerleşmiştir. Diğer batılı ülkelerin vergi terminolojisinde böyle bir deyim mevcut değildir.

Kamu alacağı kavramı, 6183 sayılı AATUHK'nın “Kanunun Şümülü” başlıklı birinci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre “Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ile takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ile aynı idarenin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasından kaynaklanan alacakları ile bunlardan doğan takip masrafları ile çeşitli kanunlarda kamu alacağı olarak belirtilen alacaklar kamu alacakları olarak ifade edilmektedir¹.

Türkiye’de vergi alacağı yanında, kamu alacağı diye ayrı ve daha geniş bir kavram yaratılmasının ve bu tür alacaklara imtiyazlı bir statü verilerek ayrı ve özel bir tahsil ve icra yöntemine bağlanmasının nedenlerini Türkiye’nin sosyal ve tarihsel yapısında aramak gerekecektir. Türk mali tarihi incelenecek olursa görülecektir ki, Osmanlı İmparatorluğu döneminde, 5 Ağustos 1325 (1909) tarihli **Tahsil-i Emval Kanunu** ile kamu alacaklarının tahsili, ödemede geciken borçluların haciz yolu ile veya **hapsen tazyıklarını**, idare mercileri ile komisyonların bu konudaki görev ve yetkilerini gösteren hükümler uygulamaya konmuştur. O zamanki koşullara uygun olsa bile zaman içinde bu Yasa eskimiş ve çağdışı bir hale

¹ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, 5. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 433.

gelmiştir. Böyle olmasına rağmen Tahsil-i Emval Kanunu, Cumhuriyet döneminde de yürürlükte kalmış ve ancak 1953 yılında kabul edilen 6183 sayılı AATUHK'nın kabulü neticesinde tarihin malı olmuştur.

Tahsil-i Emval Kanunu'nun kırk beş yıl gibi çok uzun bir süre yürürlükte kalmasının nedenini, modern ceza ilkeleri ve insan hakları ile bağdaşmayan “**hapsen tazyik**” yönteminde aramak gerekecektir. Demoklesin kılıcı gibi mükellefin başucunda asılı duran bir silah, borçluları zamanında ödeme yapmaya zorlamıştır. Hükümleri eskidiği ve çağdışı kaldığı için, tarihi bir “**yadigar**” olan Tahsil-i Emval Kanunu, hazırlanan yeni tasarının TBMM'ce kabulü üzerine 6183 sayılı **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki** 118 maddeden oluşan yeni Kanun 01.01.1954 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu Yasa önce “**amme alacağı**” diye tartışmalara konu olan yeni bir kavram yaratmış ve sonra da bu alacağın korunması, tahsili ve kovuşturması ile ilgili yeni hükümler getirmiştir².

Kamu hizmetlerinin karşılanması ve devam ettirilmesi maksadıyla devlet, Anayasa'dan almış olduğu yetki sonucunda birtakım mali yükümlülükler getirmektedir. Bunlar vergi, resim, harç gibi değişik isimlerle adlandırılmaktadır. Dar anlamda kamu gelirleri adıyla nitelendirebileceğimiz söz konusu mali yükümlülüklerin temel niteliği kamu gücüne dayanmaları, yani zorlama unsurunun etkin rol oynamasıdır. Devletin aynı zamanda geniş anlamda kamu gelirleri olarak tanımlanabilecek; borçlanma, para işlemleri veya mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla kamu gücü kullanmadan sağladığı iktisadi değerleri de mevcuttur. Sonuçta tahsil edilebilecek bir aşamaya gelerek kamu alacağı niteliğini kazanması için, kamu hukukundan doğan kamu gelirlerinin tahakkuk aşamasını geçmiş olması gerekir³.

2. Vergi Alacağı Kavramı

Vergi alacağı, kamu alacaklarının arasında büyük bir yer tutan alacak türüdür. Kamu alacağı geniş, vergi alacağı dar bir kavramdır. Vergi alacağı kavramı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi alacağı, “**vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır**”. Bu durumda, kamu alacağının vergi alacağı olup olmadığı hususu, o alacağın vergi kanunlarının uygulanması

² Selahattin Tuncer, “Türk Vergi İcra Sistemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 148, (Nisan 2005), s. 11.

³ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s. 2.

neticesinde doğup doğmadığına göre tespit edilir. Vergi alacağı, vergi kanunları ile doğan alacakları kapsadığından dayanağını Anayasa'dan almaktadır. Bu sebeple Anayasa'da belirtilen ilkelere aykırı vergi kanunları Anayasa Mahkemesi'ne açılan davalar neticesinde iptal edilmektedir. Yüksek mahkeme bu konuda vermiş olduğu kararlarda vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunla konulmuş olmasını yeterli görmemiş, bunların konusu, matrahı, oranı gibi temel öğelerin açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir⁴.

B. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI

Kamu alacağı kavramı, vergi alacağı kavramını da içine alan daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Daha önce de değinildiği üzere bu kavram Türk mali literatürüne AATUHK ile girmiştir ve ilgili kanunun birinci maddesinde bu kanunu uygulayacak alacaklı kamu idareleri adlarıyla belirtilmiştir.

Alacaklı kamu idareleri; Devlet (genel bütçeye dahil kamu idareleri), il özel idareleri ve belediyelerdir. Kamu alacaklarının kapsamına giren alacaklar; 1) asli kamu alacakları, 2) fer'i kamu alacakları, 3) kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları, 4) takip giderlerinden oluşan kamu alacakları ve 5) özel kanunlarda 6183 sayılı kanuna göre tahsil edilecek olan alacaklar olarak beş grupta sayılmıştır⁵.

1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza soruşturma ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası ile para cezasından oluşmaktadır. Muhakeme masrafı; kamu alacağıyla ilgili idari bir dava söz konusu olduğunda, dava sonuçlanıncaya kadar idarece yapılan harcamaları kapsar⁶.

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının, kamu hizmetlerinin görülmesi ve / veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması için, ödeme gücü

⁴ Gerçek, a.g.e., s. 3.

⁵ Gerçek, a.g.e., s. 5.

⁶ Nilgün Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 11.

olanlardan karşılıksız, egemenlik hakkına dayanarak, kanunla almış oldukları nihai parasal ödemelerdir⁷.

Resim, bazen vergi, bazen de harç anlamında kullanılan bir kamu geliri türünün adıdır. Resim ya tamamen karşılıksız olarak tahsil olunmakta, ya da bir hizmetten yararlanmanın veya bir hakkı elde etmenin karşılığı olarak alınmaktadır⁸.

Harç, fiyatlarla vergiler arasında yer alan kamu gelirleridir. Harçların harç olabilmesi için yararlanılan hizmetle ödenen bedel arasında bir orantılılık olması gerekir. Yani diğer bir deyişle harç ödememek için belirli bir hizmetten yararlanmamak yeterlidir⁹.

Vergi cezaları, vergi kanunlarında yerini bulan maddi ve şekli yükümlülüklerin ihlal edilmesi sonucunda uygulanan yaptırımlardır. Vergi cezalarının niteliği idari para cezası olmalarıdır. Para cezaları, kanunlarla getirilmiş olan kuralların ihlal edilmesi sebebiyle adli ve idari para cezaları olmaktadır¹⁰.

2. Fer'i Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, asıl kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi sebebiyle ortaya çıkan alacaklardır. Bu alacaklar devletin karşılaştığı ekonomik kaybı karşılamaya yönelik yapılan harcamalardır ve asli(birinci derece) kamu alacağına bağlı alacaklardır. Dolayısıyla asli kamu harcamaları olmadan fer'i kamu harcamalarının varlığından bahsedilemez.

Gecikme zammı, tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş kamu alacağının vade tarihinde ödenmemesinden kaynaklanan bir alacaktır. Bu alacak, vade gününden ödeme gününe kadar geçen süre hesaplanarak düzenlenir. 6183 sayılı Kanununun 51' inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranı VUK'a göre belli edilen gecikme faizini doğrudan, vergi ziyası cezasının tutarını ise dolaylı yoldan belirlemektedir.

Gecikme faizi, zamanında kesinleşmemiş olan vergiler için daha sonra yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda, verginin vade tarihinden en son tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanan alacaktır¹¹. Gecikme zammı ile gecikme faizi anlam itibariyle

⁷ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tathoğlu, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 99.

⁸ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım, İstanbul, 2000, s. 196.

⁹ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 104.

¹⁰ Gerçek, a.g.e., s. 6.

¹¹ Gerçek, a.g.e., s. 6.

amme alacaklarının zamanında tahakkuk etmemesi ya da tahakkuk etmiş alacakların zamanında ödenmemesi durumunda talep edilen mali bir tazminattır. Tecil faizi, asli kamu alacaklarının ödenmesinin ertelenmesi sebebiyle ortaya çıkan alacaklardır.

Pişmanlık zammı, beyanda bulunulmamış ya da eksik beyanda bulunulmuş olan vergilerin, daha sonra pişman olup kendiliğinden beyan edilip ödenmesi sonucunda vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan alacaktır.

Haksız çıkma zammı ise tahakkuk etmiş olan kamu alacağının tahsilinin ödeme emrine itiraz edilmesi ile haksız çıkılması durumlarında itirazları reddolunan kamu alacağının % 10' u nispetinde hesaplanan bir kamu alacağıdır.

3. Kamu Hizmetleri Karşılığı Doğan Kamu Alacakları

Kamu idarelerinin, asli ve fer'i alacaklar dışında kalan fakat kamu hizmetlerine ait kanunların uygulanmasından doğan alacaklar, 6183 Sayılı Kanunun birinci maddesinde kamu alacağı olarak belirtilmiştir.

Geniş anlamda kamu hizmeti, kamu idareleri ile müesseseleri tarafından direkt veya bu idarenin gözetimi altında ihtiyaçları tatmin ile temin etmek maksadıyla girişilen teşebbüsler ve ortaya konulan faaliyetlerdir. Dar anlamda bakıldığında kamu hizmeti kavramı kamu idareleri ile müesseselerinin kamu hukukuna özel usuller çerçevesinde ve bu hukuktan ortaya çıkan yetki ve ayrıcalıklarına dayanarak göstermiş olduğu faaliyetler ile yapmış olduğu hizmetlerdir.¹² 6183 Sayılı Kanunda belirtilen kamu hizmeti dar anlamda kullanılmıştır; çünkü ilk madde hükmünde yalnızca ' devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait...' ifadesi kullanılmış olup, bu idarelerin gözetiminde yapılan faaliyetlerden hiç bahsedilmemiştir.¹³

¹² Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s. 26.

¹³ Çelik, a.g.e. , s.29.

4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacakların zorla tahsili aşamasında uygulanan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış ve benzeri giderler takip giderlerini oluştururlar ve 6183 Sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilirler. Takip giderlerinin takip ve tahsilini 6183 Sayılı Kanun'dan ayrı bir rejime tabi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icra mercilerinde takibe sevk etmek olacaktır ki, bu da mantıklı ve pratik bir çözüm olmaz. Sözü geçen alacaklar, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri yararlı ve zorunludur.

5. Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edileceği Belirtilen

Alacaklar

AATUHK'nın ikinci maddesinde, değişik kanunlarda Tahsili Emval Kanunu ya da 6183 Sayılı Kanuna göre tahsil edileceği mümkün sayılan alacakların bu kanun maddelerine tabi olacağı belirtilmiştir. Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu ya da 6183 Sayılı Kanuna çerçevesinde tahsil edileceği belirlenen bazı alacaklar şöyledir: 1-Yolsuz harcanan köy paraları, 2-Çiftçi mallarını koruma bedelleri, 3-Asker ailelerine yapılacak yardım, 4-Mutemet avansları, 5-Para cezaları ve alacaklar, 6-Millî Emlak taksit bedelleri, 7-Oda ve borsa aidatları, 8-SGK primleri, 9-Ecrimisiller, 10-Hazine payı ve trafik cezaları. Bu çerçevede sayılan söz konusu alacaklar kamu alacağı niteliğinde kabul edilmektedir¹⁴.

II. KAMU ALACAKLISININ YETKİ VE GÖREVLERİ

Kamu alacağından dolayı devlet ile borçlu arasında ortaya çıkan borç-alacak ilişkisi, normal koşullarda, borcun kanunlara uygun surette ödenmesi ile sona ermektedir. Bu ilişkide kamu alacaklısı ile kamu borçlusu olmak üzere iki taraf vardır. Söz konusu iki temel unsura, bazı durumlarda sorumlu olarak üçüncü kişilerinden de katıldığı görülmektedir¹⁵.

¹⁴ Gerçek, a.g.e., s. 8.

¹⁵ Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Bursa, 1995, s.90.

Kamu hukukunda borç alacak ilişkisinin iki tarafı bulunmaktadır. Bunların kamu alacaklısı olanı devlet (aktif taraf), kamu borçlusunu olanı ise mükellef (pasif taraf) olarak ifade edilen kişi ve kurumlardır. Bu ilişkide devlet daima üstün durumdadır; çünkü devlet egemenlik hakkına dayanarak kamu gelirlerini elde etmektedir. İşte devlet bu noktada gelir elde etmek için vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücü sayesinde vergi toplama hususunda elinde bulundurduğu hukuki ve fiili gücü anlatmaktadır. Vergi koyma yetkisini dar ve geniş anlamda ele almak mümkündür. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin veya bu yetkiyi devlet adına kullanmaya haiz kamu tüzel kişilerinin, kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içermektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi ile devlet, yerel yönetim kuruluşları, parafiskal kurumlar ve aldıkları yetki sonucu diğer kamu kuruluşları; vergi, resim, harç, şerhiye, parafiskal gelirler ve diğer adlar altında ilgili kişilerden iktisadi değerler elde etmektedir. Geniş anlamda vergi koyma yetkisi ise, kamu giderlerini karşılamak maksadıyla, gerçek ve tüzel kişiler için konulan çeşitli mali yükümlülüklerle ilişkin yetkiyi kapsamaktadır¹⁶.

Bu nedenle devlet yetkisini kullanır ve kamu borçlusunu veya sorumlusu olanlara ödevler yükler. Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş ülkelerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır.

A. ALACAKLI KAMU İDARESİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Kamu alacağından doğan hukuki ilişkinin aktif tarafını oluşturan **kamu alacaklısı**, yani mali yükümlülükler koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisine sahip ve bunların ve bunların uygulanmasından sorumlu olan devlet ve ilgili kamu idareleridir. Kamu borcu koyma yetkisini kullanan devlet, il özel idaresi ve belediyeler **alacaklı kamu idaresi**, 6183 Sayılı Kanunu uygulama ve kamu alacaklarını tahsil etme görevi verilen idare, servis veya memurları ise **tahsil dairesidir** (AATUHK, md. 3).

¹⁶ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazanç Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992, s.55.

Devletin mali anlamda sahip olduğu egemenliğin içerisindeki yetkilerin en önemlilerinden olan vergilendirme yetkisi, devletin kendi egemenliğe dayanması sonucu vergi alma konusundaki elinde bulunan hukuki ve fiili gücüdür.¹⁷.

Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer ağdağ ülkelerde olduğu gibi, temelini Anayasa'dan almaktadır. 1982 Anayasa'sında, 1961 Anayasa'sında olduğu gibi vergi ödevine ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre, vergilendirme yetkisi yasama organına aittir ve bu verginin ancak yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konularda yürütme ve yargının yetkisiz olmaları anlamını tařımaktadır¹⁸.

Devlet vergileme yetkisini yasama organı ve merkezi devlet idaresince kullanabileceği gibi Anayasa'nın 73/4. maddesinde çizilmiş sınırlar içinde, kısmen Bakanlar Kurulu'na, yerel yönetimlere ya da bağımsız kamu kuruluşlarıyla meslek örgütlerine de devredebilir. Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusunda muaflık, istisnalar ve indirimlerle oranları kapsayan hükümlerde kanunun belirlemiş olduğu belirli sınırlar dahilinde olmak üzere, farklılaştırma yetkisi verilebilmektedir. Görüldüğü gibi, Bakanlar Kuruluna verginin sadece dört temel ögesi ile ilgili ve kanunla belirlenen sınırlar içinde yetki devredilmiştir. Yerel yönetimler, Anayasa tarafından yasama organına ve Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiler dışında vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil gibi yönetsel işlemlerini kanunun çizdiği yetki sınırları içinde yapabilmektedir. Nitekim Anayasa'mızın 127. maddesinde yerel yönetimlerin; il özel idareleri, belediyeler ve köylerden oluştuğu belirtilerek, bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanacağı hüküm altına alınmıştır.

İl zel idareleri, 5302 Sayılı İl zel İdareleri Kanunu hükümlerine göre yönetilmektedir. Bugün 81 ilimizin her birinde ayrı tüzel kişiliğe sahip birer il özel idaresi bulunmaktadır. Bu idareler hasılatı önemsiz sayılabilecek birkaç vergi, resim ve harç tahsil etme yetkisine sahip oldukları için, görevlerinin birçoğu fiilen genel idare tarafından yürütülmektedir. Belediyeler, 5393 Sayılı Belediye Ka.'u ile 2464 Say. Bel. Gel. Ka.'da tahsili kendilerine bırakılmış olan vergi, resim ve harçları tahsil etmekle görevlidirler. Köylere ise, 442 Sayılı Köy Kanunu'nda belirtilen birkaç kalem vergiyi tahsil etme yetkisi verilmiştir. Ayrıca, Sosyal Güvenlik Kurumu, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Ticaret ve

¹⁷ http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_9.pdf

¹⁸ Aykut Tavşancı " Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", *Vergi Dünyası*, Sayı 306, şubat 2007, s.165.

Sanayi Odaları, Barolar gibi kamu yararına görev yapan kurum ve kuruluşlar, özel kanunlara göre mensuplarından prim, aidat, ödenek adları altında çeşitli kesintiler yapma yetkisine sahiptirler. Kanunla alınmalarına rağmen, genel bütçe dışında kaldıkları için, bu kesintilere “vergi benzeri” (parafiskal) gelirler adı verilmektedir¹⁹.

Aynı zamanda, 05.05.2005 tarihinde kabul edilmiş olan ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 5345 sayılı kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 5345 Sayılı Kanun’un 1’nci maddesinde bu kanunun amacı; “gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.” şeklinde açıklanmıştır.

5345 Sayılı Kanunla kurulmuş olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri aynı kanunun 4 üncü maddesinde açıklanmıştır²⁰.

Ayrıca, 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nin 4. maddesinde vergi daireleri AATUHK hükümlerine göre aynı zamanda “tahsilat dairesi” olarak sayılmış ve 5. maddesine göre “vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığı’nca belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tespit, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, tecil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürütme” işleri ile görevlendirilmişlerdir. Tahsilat dairesi terimine göre vergi dairesi tanımı daha dar anlamdadır. Aslında vergi dairesi de kanunu uygulayan bir daire olmak sıfatıyla tanıma uygun bir tahsil dairesidir. Ancak, tahsil dairesi olmak için 6183 sayılı kanunu uygulamakla görevli bulunmak yeterli görüldüğünden, gerektiğinde vergi dairesinin dışında başka bir idare de tahsil dairesi olabilmektedir. Nitekim ülkemizde, merkezi idare adına kamu alacağı tahsil eden daireler

¹⁹ Gerçek, a.g.e., s. 25.

²⁰ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>.

olarak Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Hazine Saymanlıkları ile Askeri ve Mülki Saymanlıklar sayılabilir²¹.

İl özel idareleri, üstlenmiş oldukları görevleri yerine getirebilmeleri için bazı gelirlerle donatılmışlardır. Bunlar kendi gelirleri, genel bütçe gelirlerinden ayrılan paylar ve diğer gelirlerden oluşmaktadır²². Ancak il özel idareleri gelirlerinin en önemli kısmını genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar oluşturmaktadır. Bunlar İller Bankası aracılığıyla aylık olarak il özel idareleri hesabına gönderildiğinden, bunların tahsil edilmesi ile ilgili il özel idaresine herhangi bir görev düşmemektedir. İl özel idarelerinin öz gelirleri ile diğer gelirleri, il özel idareleri Mali Hizmetler Birimi içinde yer alan Gelir Müdürlükleri tarafından tahsil edilmektedir. Dolayısıyla il özel idarelerinin yetkili tahsil dairesi, Gelir Müdürlükleri olmaktadır. Uygulamada gelir müdürlükleri tarafından düzenlenen belgelere bağlı tahsilatlar bankalar aracılığıyla yapılmaktadır²³.

Belediyeler, yerel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak üstlenmiş oldukları görevleri yerine getirebilmek için bazı gelirlerle donatılmışlardır. Bunlar kendi gelirleri, genel bütçe gelirlerinden ayrılan paylar ve diğer gelirlerden oluşur²⁴. Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere tahsis edilen öz gelirler; belediye vergileri, belediye harçları ve harcamalara katılma paylarından oluşmaktadır. Belediye harçları ise şunlardan oluşmaktadır; İşgal harcı, Tatil günleri çalışma harcı, su harcı, Tellallık harcı, Hayvan kesimi, muayene ve denetlenmesi harcı, Ölçü ve tartı aletleri harcı, inşaat harcı, imarla ilgili harçlar ile çeşitli harçlardır. Harcamalara katılma payları, belediyeler tarafından yol, kanalizasyon ve su tesisleri inşası sonucunda bu hizmetlerden yararlanan gayrimenkul sahiplerinden alınan paylardır.

Belediyelerin öz gelirleri ile diğer gelirlerin tahsili ve takibi ile ilgili uygulama yetkisi Belediye Gelir Şube Müdürlüğü'ne aittir. Gelir şube müdürü, vergi incelemesi hariç vergi dairesi müdürü sıfat ve yetkisine sahiptir²⁵.

²¹ Gerçek, a.g.e., s. 26.

²² Özhan Çetinkaya, *Mahalli İdareler Maliyesi*, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2009, ss. 176-179.

²³ Gerçek, a.g.e., s. 27.

²⁴ Çetinkaya, a.g.e., ss. 127-137.

²⁵ Belediye Gelirleri Kanunu, md. 102.

B. DİĞER TAHSİL DAİRELERİNİN YETKİLİ KILINMASI

Kamu alacağının hangi tahsil dairesince takip edileceği hususu, 6183 sayılı Kanunun 5. maddesinde tespit edilmiştir. Genel ilke, takibatın alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki tahsil dairesince yapılmasıdır. Dolayısıyla tahsil dairelerinin yer itibariyle yetki alanları, kuruldukları il veya ilçe sınırları ile sınırlıdır. Aynı il sınırları içinde bazen birden fazla tahsil dairesi bulunabilir. Bu durumda, bunların yetki alanları il sınırları ile çevrilidir²⁶.

Tahsil daireleri, takibat ve tahsile ilişkin yetkilerini bazen kullanamamaktadır. Bu durum genellikle borçlu veya mallarının başka yerde bulunması halinde ortaya çıkmaktadır. İşte böyle zamanlarda alacaklı tahsil dairesi, borçlunun ya da malların yer aldığı yerde yapacak takipleri ilgili yerdeki benzer idareye ait tahsil dairelerine temsilen yaptırır (AATUHK, MD.5).

1. Temsilen Yetkili Kılma Şartları

Kamu alacağının takibi mahalli tahsil dairesince yapılır. Zaten tahsil dairelerinin yer itibariyle yetki alanları, kuruldukları il ya da ilçe ile sınırlıdır. Buna göre Afyon Vergi Dairesi'nin takip ettiği kamu borçlusu ve bu borçlunun malları Afyon'da ise Afyon Vergi Dairesi takip ve tahsil işlemini yürütecektir. Fakat borçlunun veya mallarının başka mahalde olması halinde (örneğin borçlunun İstanbul'da olması veya borçlunun Afyon'da fakat mallarının Malatya'da olması halinde) Afyon Vergi Dairesi'nin başka bir ilde takip işlemleri yapması kanunen mümkün değildir. İşte bu iki durumda tahsil dairesi, sahip olduğu takip yetkisini, borçlunun bulunduğu il tahsil dairesine veya borçlunun mallarının bulunduğu il tahsil dairesine aktararak takibi temsilen (niyabeten) yaptıracaktır. Teoride temsilen yetkili kılma olarak isimlendirilen bu uygulamanın gerekçesinin takip işlemlerinin maliyetini düşürmek ve kamu alacağına zaman kaybetmeden kavuşmak olduğu açıktır.

Takibatın temsilen yaptırılması için borçlu veya mallarının yahut her ikisinin başka bir yerde bulunması gerekir. Başka yer kavramı, esas itibariyle tahsil dairesinin yetki alanı dışında, yani başka bir şehirde bulunmasını ifade etmektedir. Çünkü tahsil dairelerinin yetkileri, buldukları il veya ilçe sınırları içinde kullanılabilir. Bu durumda,

²⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 38, 2001, s. 14-15.

örneğin Bursa il merkezinde bulunan Uludağ Vergi Dairesi ile Nilüfer Vergi Dairesi'nin yapacakları takibat için birbirini temsilen yetkili kılmaları söz konusu değildir. Oysa Bursa'da bulunan Uludağ Vergi Dairesi'nin takip ettiği borçlunun veya mallarının İzmir'de bulunması halinde, oradaki Bornova Vergi Dairesi'ni temsilen yetkili kılması gerekmektedir²⁷.

Temsilen yetkili kılma uygulamasında iki nokta çok önemlidir. Bunlardan birincisi temsilen yetkili kılınan tahsil dairesinin aynı kamu idaresine ait tahsil dairesi olması gerektiğidir(6183 sayılı AATUHK, Md.5/2). Bu hükme göre, örneğin Ankara Belediyesi tahsil dairesi, kamu borçlusunun veya mallarının İzmir'de bulunması durumunda İzmir Belediyesi tahsil dairesine kamu alacağını takip ettirebilir; fakat il özel idare tahsil dairesine veya maliye tahsil dairesine kamu alacağını takip ettiremez. İkinci nokta ise, temsilen yetkili kılma uygulamasına gidilebilmesi için ya borçlunun ya da borçlunun mallarının alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerden başka bir yerde olması gereğidir. Borçlunun veya malının bulunduğu ildeki tahsil dairesinin harekete geçebilmesi için, alacaklı tahsil dairesinin, durumu, borçlunun veya mallarının bulunduğu ildeki aynı kamu idaresine ait tahsil dairesine bildirmesi ve takibe konu olan alacak için düzenlediği evrakı göndermesi gerekir. Kendisine bu şekilde başvuru tahsil dairesi, gönderilen evrak üzerine takibat yaparak kamu alacağını tahsil eder²⁸.

2. Temsilen Yapılacak Tahsil İşlemleri

Temsil yoluyla yapılacak tahsil işlemleri, cebren takibat ve tahsilata dayalı olarak yapılabilecek işlemlerdir. Cebren takibat ve tahsilat işlemleri, ödeme emri tebliği ile başlayıp, teminat isteme, ihtiyati haciz ve haciz uygulamalarından sonra hacz edilen malların satışına kadarki tüm işlemleri kapsamaktadır²⁹.

Ödeme emri normal olarak, posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilir. Ancak ödeme emri temsilen tebliğ ettirildiğinde, mal beyanının da tebliği yapan daireye yapılması gerekir. Bununla beraber, alınacak mal beyanı, asıl alacaklı tahsil dairesine de

²⁷ Gerçek, a.g.e., s. 28.

²⁸ Çelik, a.g.e., s.44.

²⁹ Bayraklı, a.g.e., s.24.

bildirilmelidir. Çünkü, borçlunun durumunu en iyi bilecek ve takip edecek olan alacaklı tahsil dairesidir³⁰.

Diğer taraftan, cebren takibat ve tahsilat sürecindeki işlemlere karşı açılacak davalarda, yetkili vergi mahkemesi asıl alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir(İYUK, Md. 37). Bunun nedeni, vergi mahkemelerinde yetki alanının asıl alacaklı tahsil dairesine göre belirlenmiş olmasıdır. Buna karşılık temsilen uygulanan haciz ve ihtiyati haciz işlemlerinde borçlu teminat gösterdiğinde, haczi kaldırıp teminat haczi koyacak olan temsilen görev yapan ve uygulamayı yürüten tahsil dairesidir³¹.

C. KAMU BORÇLUSU KONUMUNDAKİ KİŞİLER VE SORUMLULUKLARI

Kamu borçlusu, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilci veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri olarak belirtilmiştir(AATUHK, Md.3). Esasında kanundaki “kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler” ifadesi tüm kamu borçlularını kapsar niteliktedir. Ancak, burada kamu alacağının kesinleşmiş ve ödeme süresi başlamış olan borçlular kastedilmektedir. Bunların dışında kalan diğer kamu borçlularının durumunu belirginleştirmek amacıyla, bunların da sayılması yoluna gidilmiştir³². Kamu borçlusu konumundaki kişilerin durumunu ve bunlara yüklenen sorumlulukları tespit etmek için, vergi hukukunda sorumluluk hallerini ve sorumluluk türlerini ayrıntılı bir şekilde incelemekte fayda vardır.

1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, VUK’un 8/1. maddesinde “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Mükellef olan kişi vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek durumundadır.³³ Mükellef kavramını sadece maddi anlamda ele alıp değerlendirmek son derece yanlış bir tutum olacaktır. Yani, mükellefi

³⁰ Gerçek, a.g.e., s. 30.

³¹ Yılmaz Özbalcı, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008, s. 63-73.

³² Gerçek, a.g.e., s. 30.

³³ Özbalcı, a.g.e., s.116.

hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarda kendisine verilen şekli ödevleri yerine getiren kişi olarak değerlendirilmek daha doğru bir ifade olur.

Vergi mükellefi, verginin asıl borçlusudur, vergi ödendiğinde kendi ekonomik değerlerinde yani malvarlığında eksilme meydana gelir ve ayrıca vergi doğuran olay da mükellefin kişiliğinde meydana gelir.

Yukarıdaki tanımda mükellefin gerçek ya da tüzel kişi olduğu vurgulanmaktadır. Bu ifadeden gerçek ya da tüzel kişi olmayanların mükellef olamayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır. Oysa hem VUK'ta hem de diğer vergi kanunlarında tüzel kişiliği olmadığı halde bazı kişi ya da mal topluluklarının mükellef olarak kabul edildiği görülmektedir. Gerçekten Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde mükellefin gerçek ya da tüzel kişi olduğu ifade edilirken 10.maddesinde ise "Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde..." ifadesine yer verilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda cemaatler vakıf hükmünde sayılarak mükellef addedilmektedirler (KVK. md. 1/2). Aynı şekilde menkul kıymetler yatırım fonları tüzel kişiliği olmadığı halde sermaye şirketi addolunarak mükellef kabul edilmektedir. İlk bakışta çelişkili gibi görünüyorsa da Vergi Usul Kanunu genel kuralı vurgulamaktadır. Buna göre vergi mükellefi olabilmek için ya gerçek kişi ya da tüzel kişi olmak gerekmektedir. Bunun ayrıcalıkları bulunmaktadır. Bu ayrıcalıklar da kanunlarda açık bir biçimde belirtilmiştir. Bu ayrıcalıklar dışında örneğin, bir adi ortaklığa ya da tüzel kişi olmayan bir banka şubesine mükellef statüsü tanımak olanaksızdır³⁴.

Vergi mükellefi olmak için fiil ehliyetinin bulunması şart değildir. Buna göre, reşit olmayan kişi veya mahcur ya da kısıtlı olan bir kişi de vergi mükellefi olabilmektedir (VUK md.9/1). Ayrıca vergiyi doğuran olay kanunlarla yasak edilmiş olsa dahi mükellef olmaktan kurtulunamaz (VUK md. 9/2). Dolayısıyla, herhangi bir şekilde kanuni ehliyeti bulunmayan ya da yasal olmayan bir faaliyetle iştigal eden kişi, vergi doğuran olayla iktisadi bir ilişki içinde bulunursa, vergi mükellefi olur. Bu nedenle, vergi hukukunda medeni hukuktaki hak ve fiil ehliyetlerinin ötesine geçilerek "vergi ehliyeti" esas alınmaktadır. Vergi ehliyeti ise ödeme gücüne dayandırılmaktadır³⁵.

³⁴ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004, s. 77.

³⁵ Kırbaş, a.g.e., s.89.

Mükellef ve mükellefiyet kavramları kanundan doğan hukuki kavramlardır. Dolayısıyla sadece kanunla mükellef olup kanunla mükellefiyet kaldırılır. Vergi kanunları uyarınca adına vergi tarh edilen kişiye “kanuni mükellef” adı verilir. Kanuni mükellef “vergi yüklenicisi” veya “vergi taşıyıcısı”ndan farklıdır³⁶.

2. Vergi Sorumlusu Kavramı ve Kapsamı

Kendisi gerçek mükellef olmayıp, gerçek mükellefle olan münasebeti sebebiyle vergi kanunlarının göstermiş olduğu durumlarda, verginin salınması ve verginin ödenmesi ya da diğer birtakım işlemlerin yapılması zorunluluğu olan kişiler doktrinde vergi sorumlusu olarak tanımlanmıştır³⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun sekizinci maddesinde vergi sorumlusu “Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme ödevini ele almaktadır. Bir yerde mükellefin yerini almaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu bu kanunda geçen mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsayacağını hükme bağlamıştır (VUK. md. 8/4).

Vergi sorumluları genellikle tevkifat (stopaj, kesinti) yapacak kişiler olarak bilinir. Örneğin işçi çalıştıranlar (işverenler) çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kestikleri vergileri ilgili vergi dairesine yatırmak durumundadırlar. Bu durumda, işveren vergi sorumlusu işçiler ise asıl yükümlü olmaktadır. Esas itibarıyla vergi dairesine vergiyi ödeyen vergi sorumlusu bu vergiyi işçinin malvarlığından keserek öder. Vergi işçinin vergisi olup, işveren konumundaki vergi sorumlusu sadece işçiye ücreti öderken bu verginin kesilip vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulmaktadır. İşte, yükümlünün vergi borcunun bir başka kişiden istenerek verginin ödenmesi açısından bu kişiye sorumluluk yüklenmesi onu vergi sorumlusu haline getirmektedir.

İşte, mükellefin vergi borcunun bir başka kişiden istenerek ödenmesi açısından bu kişiye sorumluluk yüklenmesi, onu vergi sorumlusu haline sokar. Vergi hukukunda aslolan vergiyi mükellefinden almaktır. Ancak, gelişen ve değişen iktisadi ve hukuki ilişkiler bazı durumlarda mükelleflerin vergilerinin başkalarından alınmasını, vergileme ve özellikle tahsilat tekniği açısından neredeyse zorunlu hale getirmiştir. Vergi sistemine vergi

³⁶ Gerçek, a.g.e., s. 31.

³⁷ Kırbaş, a.g.e., s.80.

sorumluğu müessesesinin getirilmesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir; devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilini kolaylaştırmak ve tahsilat süresini azaltmaktır³⁸.

Vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumu ve sorumluluklarının niteliği birbirinden çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle vergi sorumlusu kavramı; **-vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, -fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve -vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu** şeklinde üçe ayrılmaktadır³⁹.

Vergi sorumlusu, kamu hukuku ile olan ilişkiden doğmaktadır. Bu nedenle, hangi hallerde vergileme ile ilgili üçüncü kişilerin de sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir geređidir⁴⁰.

Vergi sorumluluğu fer'i niteliktedir. Vergi sorumlusuna, görevlerini yerine getirmediği veya vergi borcu asıl mükelleften tahsil edilemediği takdirde başvurulur. Örneğin kaynakta kesinti (stopaj) yapanlar, verginin ödenmesi bakımından vergi sorumlusudur. Kaynakta kesinti görevini gereği gibi yerine getirmeyenler, 6183 sayılı kanunun 22. maddesi uyarınca kesip ödemek zorunda oldukları vergi borcundan sorumludur ve cebren tahsil işlemlerine muhatap olurlar. 213 sayılı VUK'un 8/3 maddesine göre, vergi kanunlarıyla kabul edilmiş olan haller dışında, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu ile alakalı sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz. Kamu alacağının güvenceye alınması ve vergi borcunun ödeme gücü bulunmayanlara temlik edilmesinin önlenmesi amacıyla mükellefiyet ve sorumluluk konusunda yapılan sözleşmeler geçersiz sayılmıřtır⁴¹.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi dolayısıyla tahsil dairesine karşı sorumlu olduğundan ve vergiyi ödemek zorunda olduğundan, kamu borçlusuna statüsüne kavuşmaktadır. Dolayısıyla vergi sorumlusunun gerçek vergi mükellefinden farkı olmamaktadır⁴².

VUK'un 9/1. maddesinde "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." hükmü yer almaktadır. Genelde "kanuni ehliyet" sözcüğu, medeni

³⁸ Şükrü Kızılot, Doğan şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, s. 90-91.

³⁹ Gerçek, a.g.e., s. 32.

⁴⁰ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s.33.

⁴¹ Ağar, a.g.e., s.58.

⁴² Gerçek, a.g.e., s34.

hukukumuzda yer alan “fiil ehliyeti” sözcüğü ile aynı anlamda görülmüştür. Bunun yanı sıra yasama organı “fiil ehliyeti” sözcüğünü değil, “kanuni ehliyet” sözcüğünü kullanmış olup, vergi hukukunda farklı bir yaklaşıma gitmiştir.

3. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri

Vergi hukukunda bir vergi borcunun ödenmesi veya vergiyle ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili görevler yalnızca mükellefin yapması gereken işler olmayıp, bu görevlerin birden fazla kişiler arasında paylaşıldığı durumlara sıkça rastlanmaktadır. Birden fazla kanunda farklı çeşitlerde vergi sorumluluğu durumlarına değinilmiştir. Vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumuna göre sorumluluk halleri; vergi kesenlerin sorumluluğu ve fer’i vergi borçlularının sorumluluğu olarak ikiye ayrılmaktadır.

a. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi kesenlerin sorumluluk durumları VUK’un 11. maddesinden başka GVK’nın 94. maddesi, KVK’nın 24. maddesi, KDVK’nın 9. maddesi, VİVK’nın 17. maddesi ile 7, 9, 16 ve 19. maddeleri, ÖTVK’nın 4/2. maddesi, Belediye Gelirleri Kanunu’nun 13 ve 35. maddeleri ve Damga Vergisi Kanunu’nun 19. maddesi gibi maddelerde yer almaktadır. Damga Vergisi Kanunu’nun 19. maddesine göre genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar damga vergisine tabi olan ödemeleri gerçekleştirirken, kesinti yoluyla vergi tahsil etmekle yükümlüdürler⁴³. Vergi kesenlerin sorumlulukları VUK’un 11. maddesinde düzenlenmiş olduğu gibi, yaptıkları ya da yapacakları ödemeler dolayısıyla vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bunlarla ilgili ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Söz konusu sorumluluk hali, ödenilen vergiden dolayı vergi sorumlusunun gerçek mükellefe rücu etme hakkını ortadan kaldırmamaktadır. Vergi kanunlarımızda vergi kesenlerin üç ana görevi bulunmamaktadır. Bunlar: -Kanunlarla belli edilen oranlarda verginin hesaplanıp kesilmesi, -Kanunlarda yer alan kesintilerin yapılarak vergi dairesine yatırılması ve yapılan işlemlerle ilgili şekil yönünden ödevlerin yerine getirilmesidir⁴⁴.

⁴³ Gerçek, a.g.e., s37.

⁴⁴ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 226.

Vergi kesintisi, vergi hukukumuzda epey fazla kullanılan tahsil etme yöntemlerindedir. Birden fazla vergi kanununda, verginin kesilmesi yöntemi kendisine uygulama alanı bulmaktadır.

KDV'nin 9/1. maddesine göre, "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir". "Gerekli görülen diğer hallerde" Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde düzenlenmiş olan sorumluluk uygulamalarına göre⁴⁵; 1) serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yerine getirilen telif faaliyetlerinde, 2) kiralama işlemlerinde, 3) reklam verme işlemlerinde, 4) tekstil ve konfeksiyon fason imalat işlemlerinde, 5) inşaat, taahhüt, temizlik, özel güvenlik, bakım-onarım, yemek ve danışmanlık hizmeti alımlarında ve -akaryakıt teslimlerinde sorumluluk uygulamaları bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 9/1. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluk halleri, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olarak ikiye ayrılır. Tam sorumluluk, mükellefin ödeyeceği Katma Değer Vergisinin tamamının sorumlu olarak alıcı tarafından kesilip yatırılmasıdır. Mükelleflerin ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması, serbest meslek faaliyeti kapsamında yerine getirilen telif faaliyetleri ile kiralama ve reklam verme işlemlerinde, vergi sorumlusu konumundakiler Katma Değer Vergisinin tam olarak kesilerek yatırılmasından sorumlulardır. Kısmi sorumluluk, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmının alıcı, diğer kısmının ise mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesidir⁴⁶.

⁴⁵ Geniş bilgi için Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 14. baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, sa. 273-288.

⁴⁶ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s.42.

b. Fer'i Vergi Borçlarının Sorumluluğu

Fer'i vergi borçluları, bazen asıl borçlu ile birlikte, bazen ise onun yerine geçerek vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Fer'i vergi borçlularının asıl borçlu ile birlikte müşterek ve adi veya müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmaları halinde, bunların ödemiş oldukları vergi borçları sebebiyle asıl borçluya rücu hakları saklıdır. Fer'i vergi borçlularının doğrudan doğruya asıl borçlunun yerine geçmeleri ve verginin nihai yüklenicisi durumunda kalmaları halinde borcun intikali söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, fer'i vergi borçlusu konumundaki sorumlular kendi içlerinde çok farklı niteliklere sahiptirler. Fer'i vergi borçlusu durumundaki kişilerin sorumluluk durumları başta VUK ve AATUHK olmak üzere birden fazla vergi kanununda düzenlenmiştir⁴⁷.

1) Mirasçıların Sorumluluğu

Mirasçılarının sorumluluğu, VUK'un 12. ve MK'nın 681. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. VUK'un onikinci maddesinde, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar". hükmüne yer verilerek miras bırakanın vergi borçlarından her mirasçının vergi borçları dolayısıyla her mirasçının kendisine ait miras payı nispetinde sorumlu tutulması esası sağlanmıştır. Miras bırakanın kamu borçlarının 213 sayılı VUK kapsamındaki alacaklardan olması durumunda mirasçılarının sorumlu olduğu tutarlar 213 sayılı VUK'un 12. maddesine göre belirlenir.

Miras bırakanın kamu borcunun VUK kapsamında olmaması durumunda mirasçılar MK'ya göre takip edilir. Buna bağlamda, mirasçılar müteselsil sorumluluk durumunun sona erdiği tarihe kadar borcun hepsinden müteselsilen, bu tarihten sonra miras payları nispetinde sorumludur. Mirasın reddi ile kamu alacağının tereke varlığı dolayısıyla alınamamış olması durumunda kamu alacağının zamanaşımı süresinin sonunda terkin edilir.

213 sayılı VUK'un 372. maddesine göre, ölüm durumunda vergi cezaları düştüğünden, mirasçılar miras bırakanın vergi cezalarından sorumlu değildir. Mirasçılar,

⁴⁷ Gerçek, a.g.e., s37.

ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname vermek ve murisin tüm vergi borçlarını ödemek zorundadır. 213 sayılı VUK'un 16. maddesine göre vergi kanunlarında hüküm bulunmayan durumlarda ölüm nedeniyle mirasçılara geçmiş olan yükümlülüklerin yerine getirilmesi aşamasında bildirim ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir. Kanuni mirasçılar miras bırakanın ölümünü öğrenmiş oldukları, atanmış mirasçıların ise miras bırakanın tasarruflarının kendilerine resmen bildirildiği tarihten itibaren 3 ay içinde sulh mahkemesine yazılı veya sözlü beyanla mirası reddettiklerini bildirebilir. Mirası reddeden kanuni ve atanmış mirasçılar, miras bırakanın vergi ve diğer kamu alacaklarından dolayı sorumlu değildir⁴⁸.

2) İşi Devralanların Sorumluluğu

Tüzel kişiliğin son bulma şekillerinden olan devir veya bölünme durumunda gerçek kişilerdeki miras ortaklığına benzeyen bir durumla karşılaşılmaktadır. KVK'nın 20. maddesinde, işi devralan ya da bölünme sonrasında kurum; devredilmiş ya da bölünmüş kurumun tahakkuk etmiş ya da edecek olan vergi borçlarını ödemeyi ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmeyi kabul etmiş olduğu için, bunların vergi borçlarından sorumlulardır. Bu aşamada devralan ya da bölünme sonrasında kurum, vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleştiği asıl borçlu olmamasına karşın, devir edilen veya bölünen kurumun borçlarını kendi malvarlığından ödemekte ve fiilen imkansız olması sebebiyle eski kuruma rücu edememektedir. Bu nedenle vergi borçları kendisine intikal etmiş olmaktadır⁴⁹.

3) Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayanlar ve hakları kısıtlanmış olanlar ile tüzel kişilerin bu ödevlerin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır. Yani temsilci olan, başka bir kişinin namına veya hesabına vergisel yükümlülüklerini gerçekleştirme görevini kanunlardan alır. Gerçekte bu yetki, temsilci için yasal bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe aykırı davranışın gerektirdiği sorumluluk da, vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Kanuni temsilci, ne asıl borçludur ne de asıl borçlu olan kişinin vergisel yükümlülüklerini kendisi

⁴⁸ Ağar, a.g.e., s.72.

⁴⁹ Gerçek, a.g.e., s.38

adına gerçekleştiren kişidir. Kanuni temsilci, temsil ettiği asıl borçlunun, yani mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getirir ve bu nedenle alacaklı vergi dairesinin doğrudan doğruya muhatabı değildir. Örneğin vergi sorumlusu, başkalarına yaptığı ödemelerden tevkif ettiği vergiyi yasal süresi içinde kendi adına düzenleyeceği beyanname ile alacaklı vergi dairesine bildirerek, yine aynı süre içinde ödemek zorunda olmasına karşın; kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin beyannamesini onun adına düzenleyip kanuni temsilcisi sıfatıyla imzalar.

02.06.1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4108 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde, 6183 sayılı AATUHK'a eklenen başlığı, "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" olan mükerrer madde; tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememiş olan veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin kendi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde kapsamında ödemiş oldukları meblağlar için asıl borçluya rücu etme haklarının olduğu düzenlemesini içermektedir. Maddenin gerekçesinde, 6183 sayılı Kanunda, Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesindekine benzer bir düzenlemenin olmadığından bahisle, bu konudaki noksanlığın giderilmesi amacıyla getirildiği söylenen madde, tüzel kişiler ile küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlıklarından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları sebebiyle, sözü edilen kamu borçlularının kanuni temsilcilerine sorumluluk getirmekte ve bu sorumluluğun işletilmesine ilişkin koşulları düzenlemektedir⁵⁰.

Kanuni temsilciler vergi kanunları tarafından yüklenilen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirdikleri takdirde, vergi gerçek mükellefin kendisinden alınmaktadır⁵¹. Bunun yanında, kanuni temsilciler verilen yükümlülükleri yerine getirmez iseler, bundan dolayı mükelleften kısmi ya da tamamen alınamayan ya da alınamayacağı belli olan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin malvarlığından alınmaktadır.

⁵⁰ Turgut Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2006, s.43.

⁵¹ Karakoç, a.g.e., s. 219.

Kamu alacağı doğup, ödenecek aşamaya geldiği zaman kanuni temsilcilerin başka kişiler olması durumunda, bunlar, kamu alacağının ödenmesi dolayısıyla müteselsilen sorumludurlar.⁵² Kanuni temsilcilerin vergiyi doğuran olayda bir müdahalelerinin olmamasına karşın, bazı koşullarda gerçek borçludan tahsil edilemeyen vergilerden tüm malvarlıkları ile sorumlu tutulmaktadır. Bu borçlar kanuni temsilcilerin kendi borçları olmadığı için gerçek vergi borçlusuna rücu hakları saklıdır(VUK, md.10; AATUHK, mük. Md. 35).

Vergi Usul Kanunu verginin aslı için ortak bir hüküm getirdiği halde, vergi cezalarından sorumlulukta kanuni temsilcileri türlerine göre farklı hükümlere tabi tutmaktadır. Veli, vasi ve kayyım, vergi kanunlarına aykırı hareket ettikleri takdirde kasıt ve ihmallerinin olup olmamasına bakılmadan cezaya muhatap olmaktadır(VUK. Md. 332). Bu ceza için küçük ve kısıtlıya rücu etme hakkı yoktur. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri yönünden durum değişiktir. Bunların vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri sebebiyle ortaya çıkacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için 10. maddede belirtildiği gibi ödevlerin kanuni temsilcilerce yerine getirilmemesi nedeniyle ziya uğratılan cezanın tüzel kişinin varlığından alınamaması gereklidir. Kaçakçılık suçları ile buna katılanlar için öngörülen cezalar bu suçları işleyene verilir(VUK. md. 333/3)⁵³.

4) Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

6183 Sayılı AATUHK'nın 32. maddesi gereği kamu alacağının takibinde, tasfiye memurlarının tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar ile yabancı kurumların Türkiye'de yer alan şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesinde bunların kanuni temsilci sorumluluğu tasfiyeyi yürütenlere geçmektedir. AATUHK'nın 33. maddesi gereği kamu kurumlarının her çeşit amme alacaklarını ödenmeden veya ödenmek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde ettiklerini dağıtamaz ya da bunlar üzerinde tasarrufta bulunamazlar. Aksine hareket etmeleri halinde tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler tahakkuk etmiş ya da edecek olan amme alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulurlar, hükmü bulunmaktadır.

⁵² 06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Sayılı AATUHK'da ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 4. maddesi ile getirilen düzenleme.

⁵³ Kırbaş, a.g.e., s.83.

Ayrıca 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca tasfiye memurları, tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu'nun 207 maddesine göre uygun bir karşılık ayırmadan 206. maddenin 4. sırasındaki yazılı alacaklılara ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi halde bu vergilerin asıl ve gecikme zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Tasfiye halinde tasfiye memurlarının sorumluluğu tasfiye sonucu dağıtılan tutar olan tasfiye bedeliyle sınırlı bulunmaktadır. Yalnız bu düzenleme, kanun gereği sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan kolektif, adi komandit şirketler, adi ortaklıklar veya iş ortaklıkları açısından 5904 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi hükmü uygulanmaması gerekir⁵⁴.

5) Kefillerin Sorumluluğu

AATUHK'nın 11. maddesine göre, amme alacağını güvenceye almak için idare güvenilir bir kişinin kefaletini kabul edebilirler. Borçlar Kanunu'nun 484. maddesi kapsamında kefalet sözleşmesinin bulunması ve kefilin sorumlu tutulacağı meblağın yer alması kâfi iken, vergi hukukunda işbu sözleşmenin noterden tasdik edilmiş olması⁵⁵ ve gösterilmiş olan kefillerin müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu konumunda bulunması gerekmektedir (AATUHK, md.11). Tahsil dairesi gösterilen kefil kabul etmek zorunda değildir. Kabul etmesi halinde kefil durumuna giren kişi kefaletiyle sınırlı olarak artık mükellefin vergi borcundan sorumlu olur.⁵⁶ Kefil, ödemiş olduğu borçlar için asıl borçluya rücu hakkına sahiptir.

⁵⁴ Gürel Ercan, "Vergi Hukukunda Sorumluluk İşleyişi", *Bilanço*, sayı 126, Mayıs 2010, s.54.

⁵⁵ Edip Şimşek, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996, s.443-444.

⁵⁶ Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.84.

6) Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Limited şirket ortaklarının, şirketin özel hukuk ilişkilerinden doğan borçlarından sorumlulukları, şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermayeyle sınırlı oldukları halde, şirketin kamu borçlarından sorumlulukları sermaye payları oranındadır. Bu husus, mükellef gibi, vergi sorumlusunun da vergi borcundan dolayı tüm malvarlığıyla sorumlu olması kuralının bir istisnasıdır. 6183 sayılı kanun 35. maddesinde, limited şirket ortakları şirketten tahsil edilmeyen veya tahsil edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılan kamu borcundan sermaye payları nispetinde doğrudan sorumludur. Limited şirket ortağının şirketteki sermaye payı, onun kamu alacağına ödenmesindeki parasal sorumluluğun ölçütüdür.

6183 sayılı kanunun 35. maddesine göre limited şirket ortakları hakkında takibata geçilmesi için 6183 sayılı kanunun 54'üncü ve devamı maddeleri uyarınca şirket hakkında yapılan takibat sonucunda kamu alacağına şirketten tamamen ya da kısmi olarak tahsil edilememesi ya da tahsil edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaması gerekir. 6183 sayılı kanunun 3'üncü maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre, "tahsil edilemeyen kamu alacağı", kamu borçlusunun 6183 sayılı kanun uyarınca yapılan malvarlığı araştırması sonucu haciz edilebilecek bir malvarlığının olmaması, haczedilmiş olan malvarlığının satılıp paraya çevrilmiş olmasına karşın satış tutarının satış bedelinin kamu alacağını karşılamamış olması gibi sebeplerle tahsili mümkün olmayan kamu alacaklarını ifade etmektedir. Diğer taraftan, "tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı" ise, kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına 6183 sayılı kanun hükümleri uyarınca biçilmiş olan kıymetlerin kamu alacağını karşılamamış olacağı veya iflas kararı verilmiş olan kamu borçlusundan istenilen kamu alacağına iflas masasından alınamayacağı anlaşılmış olması gibi sebeplerle tahsil daireleri tarafından devam ettirilen takibat işlemlerinin bir safhasında kamu borçlusundan tahsil edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılan kamu alacaklarını ifade etmektedir. Söz konusu yukarıdaki düzenlemeye göre, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun başlaması için 6183 sayılı kanunun 3'üncü maddesi uyarınca kamu alacağına şirketten tahsil edilememiş olması veya tahsil edilmesinin mümkün olmadığı alacaklı tahsil dairesince anlaşılmış olması gerekir. 6183 sayılı kanuna göre, yapılan malvarlığı araştırmasında şirketin haczedilebilir malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılıp nakde dönüştürülmesine karşın satış tutarının kamu alacağını karşılamamış olması, şirketin haczedilen malvarlığına 6183 sayılı

kanuna göre biçilen değerin kamu alacağını karşılayamamış olacağının ya da iflas kararı verilmiş olan şirketin kamu borcunun iflas masasından tahsil edilememiş olacağının anlaşılması gibi sebeplerle kamu alacağının şirketten alınamayacağı kanaatinin oluşması durumunda limited şirket ortaklarının sorumluluğu başlar. Farklı bir durum meydana gelmedikçe ortakların hepsi müdür olarak şirketi yönetme ve şirketi temsil etme hakkına sahip ve mecburdur (TTK m. 540). Bu şekilde şirket ortakları ile ilgili 6183 sayılı kanun kapsamında yapılacak olan takibat sermaye payları oranında olmaz. Ortakların tümü kanuni temsilci sıfatına sahip olduğundan yapılacak takibat 6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddeleri uyarınca kamu alacağının hepsinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları durumuna göre yürütülür⁵⁷.

6183 sayılı AATUHK'nın 35. maddesine göre şirket ortakları (kanuni temsilci dışındaki) hisseleri oranında amme borcundan sorumlu tutulmuşlardır. Bu uygulamayla limited şirketin ortakları, şirketten tamamen ya da kısmi olarak tahsil edilememiş olan veya tahsil edilememiş olduğu anlaşılmış olan kamu alacağından şirketteki **sermaye payları nispetinde** doğrudan sorumludur. Ortağın şirketteki hissesini devretmiş olması durumunda hisseyi devretmiş olan veya devralmış olan kişiler veya tüzel kişilikler devirden önceki kamu alacağından müteselsil olarak sorumludurlar. Burada da kamu alacağının doğmuş olduğu veya ödenmesinin gerektiği zaman diliminde hissedarların değişik kişiler veya tüzel kişilik olmuş olmaları durumunda söz konusu kişiler ödemedi müteselsilen sorumludurlar. Söz konusu kişilerin veya tüzel kişiliklerin amme alacağından müteselsil olarak sorumlu tutulmaları sermaye hisseleri oranındadır ve alacak takibatı buna göre yapılır. Bu arada anonim şirketlerinde kurucu ortaklar, sözleşmeyle hak alan diğer ortaklar da genelde limited şirketleri ortakları hükümleri uygulanmaktadır. Fakat anonim şirket yönetim kurulları kanuni temsilciye ait hükümleri kapsamaktadır⁵⁸. 6183 sayılı Kanunun 35. maddesine göre, hem limited şirketten hem de kanuni temsilciden tahsil edilememiş olan veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, sermaye payları nispetinde limited şirket ortaklarının kişisel malvarlıklarından alınmaktadır. Böylelikle, kötü niyetli olan birtakım şahısların limited şirketlerde kanuni temsilci sıfatıyla TTK'nın 541. maddesi uyarınca ortak olmamış, mali durumu kötü ve bilgisi olmayan bir şahsı müdür olarak

⁵⁷ Ağar, a.g.e., s.77-78.

⁵⁸ Ercan, a.g.m., s.55.

seçmelerinin önüne geçilmesi ve kamu alacaklarının güvence altına alınması amaçlanmıştır⁵⁹.

7) Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

3568 sayılı Kanuna göre yetki almış olan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzalamış oldukları beyannamelerde ya da düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında yer verilen bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluğundan sorumludurlar. Buna “doğruluk” sorumluluğu da denilmektedir.

3568 sayılı Kanunun serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen 213 Sayılı VUK’un mükerrer 227. maddesinde, beyannameyi imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı karara bağlanmıştır.

8) Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

GVK’nın 64’üncü maddesinde sayılan kişilerin yanında çalıştırdığı hizmet erbaplarının ücretlerinin tespit edilmesi mümkün olmadığı için, bunların vergilendirilmelerinde “diğer usul” yolu seçilmiştir. Bu kişilerin vergilendirilmesinde maddi ve şekil yönünden olan yükümlülüklerin uygulanmasını sağlamak ve temin etmek maksadıyla VUK’un 251. maddesi uyarınca, diğer usulde vergilendirmeye tabi hizmet erbaplarını çalıştıran kişiler, bu hizmet erbaplarının kanunda belli edilen süreler dahilinde karne almalarından ve vergilerinin ödenmesinde sorumludurlar. Bu kapsamda, karnesiz hizmetli çalıştıran kişiler kendilerine ait olan sorumluluğu yapmamaları halinde, vergiyi doğuran olay kendilerinde gerçekleşmemiş olmasına karşın kişisel malvarlıklarından borçların ödenmesinden sorumlu tutulurlar. Bu kişiler de, ödemiş oldukları vergiler için

⁵⁹ Metin Taş, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım*, Nisan 1999, s.66.

gerçek mükelleflere rücu hakkına sahip bulundurduklarından, gerçek borçlunun yerine sorumlu tutulmuş olan ikinci derece fer'i vergi borçlusu olarak nitelendirilirler⁶⁰.

9) İşleme Taraf Olanların Sorumluluğu

Kamu borcu esas itibariyle mükellef tarafından ödenir; ancak bazı hallerde mükellefin tespit edilmesi veya mükellefe ulaşılması mümkün olmadığından bazı işlemlere taraf olanlar verginin işlenmesinden sorumlu tutulmuştur. İşleme taraf olanların sorumluluğu KDVK'nın 9'uncu maddesi, Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182'nci maddesi, ÖTVK'nın 13'üncü maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13'üncü maddeleri, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25'inci maddeleri ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13'üncü ve 35'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

KDV madde 9'a göre (4008 sayılı kanunun 30'uncu maddesiyle değiştirilen ve 6. 7. 1994 tarihinde yürürlüğe giren şekli);

KDV kanunundan oluşan sorumluluk tam ve kısmi sorumluluktan oluşmaktadır. Tam sorumluluk, mükellef tarafından ödenmesi gerekli olan Katma Değer Vergisinin tamamının sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır. Yurt dışından hizmet satın alınması veya faydalanılması ile belgesiz mal ve hizmet satın alınması durumlarında, serbest meslek faaliyetleri kapsamında yerine getirilen telif çalışmaları, gayrimenkul dışındaki mal ve hakları kiralama ile reklam verilmesi işlerinde, vergi sorumlusu olarak alıcılar Katma Değer Vergisinin hepsinin kesilerek daireye yatırılması ile sorumludurlar. Kısmi sorumluluk, mükellef tarafından ödenecek olan Katma Değer Vergisinin bir bölümünün sorumlu niteliğiyle alıcı tarafından, diğer bölümünün ise mükellefin kendisi tarafından beyan edilerek ödenir. Akaryakıt teslimlerinde, işgücü temininde, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlemlerinde, bakır, çinko ve alüminyum ürünleri alımında, hurda metalden elde edilen külçe alımında, turizm acentesi ve rehberlere ödenen bedellerde, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri alımında, büyük ile küçükbaş hayvan etlerinin alımında, bazı kurumlar tarafından yemek, bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim, temizlik, inşaat, taahhüt,

⁶⁰ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, Sayı 3, 2005, s.174.

bakım onarım, yemek servisi vb. hizmet alımında Katma Değer Vergisinin ödenmesinden sorumluluk belli ölçülerde mükellef ve alıcı arasında paylaşılmaktadır⁶¹.

Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182'nci maddesine göre; -eşyaların hukuka aykırı şekilde girmesini sağlayan kişiler, -eşyanın hukuka aykırı şekilde girmesine iştirak eden ve girmesinin hukuka aykırı şekilde olduğunu bilen ya da normalde bilmesi gerekli olan kişiler, -söz konusu eşyayı elde eden ya da elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği ya da almış olduğu esnada eşyanın hukuka aykırı şekilde girmiş olduğunu bilen ya da normalde bilmesi gerekli kişiler, gümrük vergisinden sorumludur.

ÖTV'nin 13'üncü maddesinde ÖTV'nin ödenmesine olanak tanımak ya da vergi ziyasının önlenmesi amacıyla işlemi yapan kişi ile kurumlar vergilerin ödenmesi dolayısıyla sorumlu olmaktadır.

DVK'nın 24 ve 25'inci maddelerine göre, vergiye tabi kayıtların damga vergisi mükellef tarafından ödenmemiş veya eksik ödenmişse, alınması gereken vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenler ve hamilleri sorumlu tutulmuştur. İbraz eden vergi ve cezayı ödendiğinde, mükellefe rücu edebilme hakkı saklıdır. Öte yandan, birden çok kişi ile imzalanan kağıtlarla ilgili vergi ve cezaların hepsinden imzalayanlar müteselsil olarak sorumlu tutulurlar. Bu kapsamda illiyetin dağılmasının önüne geçmek için, muaf tutulmuş olan kişi ile kurumların bulunmuş olması durumunda, rücu etme şansları saklı kalmak üzere onlar vergi ve cezaların ödenmesi ile sorumludurlar.⁶²

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13'üncü ve 35'inci maddelerinde ilan ve reklam işi yapanlar ile elektrik ve hava gazı dağıtanlar ilgili vergileri mükellef adına belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır.

4. Vergi Hukukundaki Sorumluluk Çeşitleri

Vergi sorumlularına, değişik kanunlarda vergi ile alakalı birden fazla fonksiyon verilmiştir. Bunların, hukukla alakalı üstlenmiş oldukları fonksiyon ile sorumluluklara bakıldığında, bunların birbirlerinden epey değişik şekillerde olduğu, bu yüzden söz konusu

⁶¹ Gerçek, a.g.e., s.44.

⁶² Ahmet Kırman, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", *Mali Çözüm*, s. 8, (Ağustos 1985), ss.40-41.

taraflar ile alakalı değişik neticelere sebep olduğu ve ilişkiler ortaya çıkardığı görölür. Vergi hukukumuzda düzenlenen sorumluluk eşitleri, değişik şekillerde incelenebilir.

Birden çok tarafın sorumlu olmasının bir sıraya konulması açısından müştereken ve müteselsilen sorumluluktan söz edilmektedir. Sorumluluğun ortaya çıkması açısından kanundan doğan ve sözleşmeden doğan sorumluluk olarak ayrılabilir. Sorumluluğun değişik etkenler açısından sınırlandırılıp sınırlandırılmaması açısından sınırlı ve sınırsız sorumluluktan bahsedilebilir. Sorumlu tutulmanın belli bir kusurla alakalı olunup olunmaması açısından kusurlu ve kusursuz sorumluluktan söz edilebilir. Sorumlunun sorumlu tutulduğu ödevler açısından maddi ödev ve şekli ödev olarak ayrılır. Sorumlunun başkası için yaptığı ödemeler için gerçek borçluya rücu edebilmesi durumuna göre rücu edilebilen ve rücu edilemeyen sorumluluk olarak ayrılabilir. Bu anlamda sorumluluk türleri şu şekilde sayılabilmektedir: -Sınırlı ve sınırsız sorumluluk, -Kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluk, -Kusurlu ve kusursuz sorumluluk, -Maddi ve şekli ödevlerden sorumluluk, -Müşterek-adi ve müşterek-müteselsil sorumluluk, -Rücu edilebilen ve rücu edilemeyen sorumluluk.

III. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER

Zamanımızda kamu alacaklarının kamu giderlerindeki artışa paralel olarak arttığı görölmektedir. Kamu giderlerini finanse edebilmek için vergi kanunlarındaki konu ve matrahlar genişletilmekte, istisna, muafiyet ve indirimler daraltılmakta veya kaldırılmakta, vergi oranları yükseltilmekte, yeni vergi konuları ve kaynaklarının bulunmasına gayret edilerek kamu alacakları arttırılmaktadır.

Kamu gelirleri kamu hizmetlerini finanse etmek için kullanılırlar. Kamu hizmetlerinin aralıksız yerine getirilmesi gereği, kamu alacaklarının süreleri içinde tahsil konusunun önemini ortaya çıkarmaktadır.⁶³

Günümüzde devlet yönetiminde benimsenen sosyal devlet anlayışı sonucundan artan kamu hizmetleri ile birlikte kamu giderlerinde de önemli artışlar meydana gelmiştir. Kamu harcamalarının artışı, kamu harcamalarının finansmanında kullanılacak kamu

⁶³ Yusuf Yiğit, *Kamu Alacaklarının Korunması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.37.

gelirlerinin korunması ve tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi açısından çok büyük önem arz etmektedir.

Kamu alacaklısı olan devlet açısından, alacağın tehlikeye girmesi durumunda tahsil aşamasının gelmesini bekleyerek, tahsilât gerçekleşmez ise cebri icra yoluna başvurmak yerine, kamu alacağın güvence altına alacak bir takım müesseselerin kullanılması alacağın eksiksiz ve daha kısa bir zamanda tahsil edilmesini kolaylaştırmaktadır. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu imkânlarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesine sebep olan önemli bir faktördür. Kamu alacağının korunması ve tahsil edilebilmesi için, borcun doğumundan tahsiline kadar her aşamada yasal düzenlemelerle güvence altına alınması gerekmektedir⁶⁴.

⁶⁴ Ali Sağır, *Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması*, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011, s. 24.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ

I. TEMİNAT

Kamu alacağının tahsilatının güvence altına alınmasını sağlayan tedbirlerin başında öncelikle teminat gelmektedir ve bu da AATUHK'nın 9. maddesinde düzenlenmiştir.

A. TEMİNATIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KAPSAMI

Teminat bir hakkı güvence (emniyet) altında bulundurmak demektir. Geniş anlamıyla teminat, bir borç için alacaklıya verilen garantiyi veya karşılığı ifade eder. Diğer yandan borcun ödenmesinin veya bir taahhüdün yerine getirilmesinin, aksi halde hak sahibinin uğrayacağı zararın karşılanması için verilen garanti veya karşılıklara da “teminat” denir¹. Teminatın en önemli özelliği, kendine özgü bir yöntemle paraya çevrilebildiği için, alacaklının daha çabuk alacağına ulaşmasına imkan vermesidir. Ayrıca, teminat istenmesi, diğer güvence altına alma yöntemlerine nazaran kamu alacağını daha az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktadır.

¹ www.tdk.gov.tr 31.06.2011

B. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ VE YETKİSİ

Kamu alacağının tehlikeye düşmesi söz konusu ise, bu alacağın tarh ve tahakkuku beklenmeksizin borçludan vergi inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplamalar ışığında belli edilen tutar üzerinden teminat istenebilir. AATUHK'nın 9. maddesinde teminat istenecek haller ikiye ayrılarak düzenlenmiştir.

Bunlardan birincisi; VUK'un 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken durumlar ve 359. maddesinde belirtilen hallerde, amme alacağının salınmasında gereken işlemlere başlandığında teminat istenmesidir. İkincisi, Türkiye'de ikametgahı olmayan borçlunun durumu amme alacağının tahsil edilmesinin tehlikeye düştüğünü göstermesi durumunda teminat istenmesidir.

1. Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Hallerinde Teminat İsteme

Teminat isteme nedenlerinden birincisi, mükellefin vergi ziyayı veya kaçakçılık cezası gerektirecek fiilleri işlediğinin vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilmesi olarak düzenlenmiştir.²

Bilindiği üzere; VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı; "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" şeklinde tanımlanmış olup, aynı kanunun devamında; "*...Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.*

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez." hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu kanunun kaçakçılık suçu ile cezalarını düzenleyen 359. maddesi şu şekildedir: "*a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

² Gerçek, a.g.e., s.128.

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Vergi ziyai ve kaçakçılık hallerinde teminat istenebilmesi için, vergi alacağının tehlikeye düşmesi tek başına yeterli koşul olmayıp, buna ilave olarak işlenen fiiller dolayısıyla re'sen veya ikmalen vergi tarhi yapılması için gerekli işlemlere başlanmış olması da gerekmektedir. Burada bahsedilen “gerekli işlemler”den vergini tarhin ilişkin vergi inceleme elemanları tarafından yapılan ön işlemler kastedildiğinden, tarhiyatın

tamamlanması şart değildir. Dolayısıyla, vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren hallerde ya da kaçakçılık suçu ve cezaları ile ilgili durumlarda, vergi inceleme elemanlarının yapılmış olan “ilk hesaplara göre” belli edilen tutarlar üzerinden, vergi dairesi tarafından teminat istenmesi gerekmektedir. Bu tutar alacak aslı ile gecikme faizi ve zammını karşılayacak şekilde belirlenmektedir.³

2. Türkiye’de İkametgâhı Bulunmayan Borçludan Teminat İsteme

6183 sayılı AATUHK’un 9/2. maddesi şu şekildedir: “Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.”

Bu maddeye göre teminat istenebilmesi için iki koşulun bir araya gelmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, kamu borçlusu olan kişinin Türkiye’de ikametgâhının olmaması, başka bir ifade ile Medeni Kanun’un 19. maddesi anlamında yerleşmek amacıyla Türkiye’de oturmuyor olması; ikincisi ise, bu kişinin durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstertmesidir.⁴

22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 19. maddesi yerleşim yerini “Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz.” şeklinde tanımlamıştır.

3. Teminat İsteme Yetkisi

AATUHK’NIN 9/1. maddesinde belirtilen hallerin varlığı durumunda tahsil dairesi tarafından teminat istenmesi zorunlu tutulmuşken, 9/2. maddesinde belirtilen durumun varlığında teminat istenmesi onun takdirine bırakılmıştır. Çünkü 9. maddenin 1. fıkrasında “...tahsil dairesince teminat istenir”, 2. fıkrasında ise “...tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” ifadesi kullanılmıştır.⁵

Vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı hallerinde tahsil dairesinin teminat isteme yetkisinin doğması için, bu hallere ilişkin bir kamu alacağı ile ilgili tarh işlemlerine

³ Gerçek, a.g.e., s.128,129.

⁴ Gerçek, a.g.e., s.129,130.

⁵ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 152.

başlanmış olmasının yanında, vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi incelemesinin de yapılmış olması gerekmektedir. **Nitekim** Danıştay da, incelemeye yetkili kişilerce inceleme yapılmadan, salt takdire gidilmesi ve bunun üzerine teminat isteminde bulunulmasının, 6183 sayılı AATUHK'un özü ile sözüne aykırı olduğunu belirlemiştir.⁶ Kuşkusuz teminat istemek için sadece vergi incelemesi yapılması da yeterli değildir, Kanunda belirlenen hallerden herhangi birinin varlığı da gerekmektedir.

6183 Sayılı Kanun'un 9/1. maddesinde; teminat miktarını belirleme yetkisinin vergi incelemesine yetkili memurlara ait olduğu ifade edilmiştir. Ancak, "yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar" ifadesi kullanılarak teminatın ne miktarda belirleneceği konusunda açıklık getirilmemiştir.⁷ Bu konuya açıklık getirilmesi adına çıkarılmış bulunan 06.11.1959 tarih ve 281 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nin 1. bendinde; vergi inceleme yetkisine haiz memurlar tarafından yapılacak olan ilk hesaplamalar ışığında belirtilen tutara göre hem vergi aslını ve hem de kaçakçılık cezasını karşılayacak miktarda teminat istenmesi lâzımdır ifadesine yer verilerek konuya bir nebze olsun açıklık getirilmiş bulunmaktadır.

C. TEMİNAT OLARAK SAYILAN DEĞERLER

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 ile 12. maddelerinde tahsil dairesince teminat olarak kabul edilen nakdi ve ayni değerler belirtilmiş, 11. maddesinde, teminat olarak sayılan nakit ve ayın niteliğindeki değerlerin sağlanmaması durumunda, bazı hallerde şahsi kefaletin teminat olarak gösterilebileceği düzenlenmiştir.⁸

Söz konusu kanununun 10. maddesi şu şekildedir:

"Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para,
2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilmiş olan süresiz teminat mektupları,

⁶ Dnş. 4. D., E. 1975/2990, K. 1976/1881, Dnş. 4. D., E. 1972/1043, K. 1973/1480.

⁷ Çelik, a.g.e. , s.55,56.

⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.130.

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilmiş olan Devlet iç borçlanma senetleri ya da bu senetler yerine düzenlenmiş olan belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümet tarafından belirlenecek milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.",

5. İlgililer ya da ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilmiş ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden hacz edilmiş olan menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat daha sonra tamamen ya da kısmen değerini kaybetmiş ya da borç miktarı artmışsa, teminatın tamamlanması ya da yerine başka teminat gösterilmesi istenilir.

Borçlu vermiş olduğu teminatı kısmen ya da tamamen aynı değerde başkaları ile değiştirebilir.”

Aynı kanunun “Teminat hükmünde olan eşya” başlıklı 12. maddesi ise şu şekildedir: “Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir.

Noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları bu hükümden hariçtir.

Üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmez.”

Yine aynı kanunun “Şahsi kefalet”i düzenleyen 11. maddesi hükmü ise; “10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.

Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir.” şeklindedir.

Teminat olarak kabul edilen nakdi değerler; devlet güvencesinde olan ve genellikle değer aşınması görülmeyen varlıklar bu gruba girmektedir. Bunlar; para, banka teminat mektubu, hazine tahvili, bonoları ile hükümet tarafından belli edilecek milli hisse senedi ile tahvillerden oluşmaktadır.

Teminat yerine kabul edilen aynı değerler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 ile 12. maddelerinde iki ayrı düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bunlardan ilki, 10. maddenin 5. fıkrasına göre borçlu ya da borçlu lehine üçüncü kişiler tarafından seçilip gösterilmiş olan ve alacaklı tahsil dairesince haczedilmiş olan menkul ile gayrimenkul mallardır. İkincisi ise, 12. maddesine göre teminat hükmünde olan eşyalardır⁹.

1. Para

Para, mübadele ve ödeme aracı olarak kullanılan kanuni tedavül değerine sahip kağıt ve madeni menkul şeyleri ifade etmektedir. Teminat olarak verilecek para, borçluya ait olabileceği gibi başka bir kişiye de ait olabilir. Bu durumda da tahsil dairesi parayı teminat olarak kabul etmektedir. AATUHK'nın 10. maddesinde paranın teminat olarak kabul edileceği belirtilirken Türk parası ile yabancı para ayrımı yapılmamıştır. Teminat olarak Türk parasının gösterilmesi en doğal durum olup, bunlar itibari değer üzerinden değerlendirilerek kabul edilmektedir. Teminat olarak yabancı paranın gösterilmesi halinde ise, bunların o gün için T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz kurlarına göre değerlendirilerek kabul edilmesi gerekmektedir. Altın, menkul mal hükmünde olduğu için, teminat olarak gösterilmesi halinde haiz anında tespit edilen kıymetli üzerinden teminat olarak kabul edilmektedir¹⁰.

2. Bankalar Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları

Teminat mektupları, iş sahiplerinin, gerçek ve tüzel kişilere ya da resmi kurumlara karşı üstlendikleri yükümlülüklerin yerine getirilmesine veya borçlarının ödenmesine kefalet etmek amacıyla bankaların bu kişilere yahut kurumlara hitaben müteşebbisler lehine verdiği mektuplardır.

⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.131,133.

¹⁰ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda...*, a.g.e., s. 152,153.

Teminat mektubuyla banka, iş sahibi yükümlülüğünü yerine getirmediği veya borcunu ödemediği takdirde belli bir bedeli koşulsuz olarak ödeyeceğini garanti etmektedir. Teminat mektubu verilen kişi veya müessese ise iş sahibinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde sağlam bir mali kuruluşun kefaletini sağlamış bulunmaktadır.

Herhangi bir bankanın, borçluların borçlarını, alacaklı tahsil dairesine karşı ödemesini garanti ettiklerine dair, borç miktarı ve ödeme süresi belirtilerek verdiği teminat mektubu, 6183 Sayılı Kanun'un uygulamasında teminat olarak kabul edilecektir.

3. Devlet İç Borçlanma Senetleri

6183 Sayılı Kanun'un 10/3. maddesinde, hazine tahvil ve bonolarının da alacaklı tahsil dairesi tarafından teminat olarak kabul edileceği belirlenmiştir.

Hazine tahvilleri, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin harcamaları için gereken parayı elde etmek amacıyla ihraç edip borsaya kaydettirdikleri orta vadeli borç senetleridir. Hazine bonoları ise, Devletin bütçe kanunu ile her yıl aldığı yetkiye dayanarak ve yine aynı kanun ile her yıl belirlenen tavanı aşmamak üzere çıkardığı ve bankalara iskonto ettirdiği, bütçenin açığını kapatmak için çıkartılan kısa vadeli borç senetleridir. Bunlardan, vadelerinin gelmesine en çok dokuz ay kalmış olanlarını, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası reeskonta kabul eder. Bankalar da genellikle bu bonoları vadelerinin gelmesine kadar bekletmezler ve vade dolmadan üç ay önce paraya çevirirler, ayrıca, vadeleri bu kadar yaklaşmamış olan bonolar karşılığında Merkez Bankasından avans da alabilirler.

Anılan maddede hazine tahvil ve bonolarının hangi bedel üzerinden teminat olarak kabul edileceği konusunda açıklık yoktur. Uygulamada itibari değerleri üzerinden işleme konu olmaktadır.

4. Hükümet Tarafından Belirlenecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller

6183 Sayılı Kanun'un 10/4. maddesinde, hükümet tarafından belirlenen milli hisse senedi ve tahvillerin de alacaklı tahsil daireleri tarafından teminat olarak kabul edilecekleri ifade edilmiştir.

Hükümet tarafından belirlenen hisse senetleri ve tahviller Maliye Bakanlığı genelgesi ile teşkilata duyurulur. Hangi hisse senedi ve tahvilin teminat olarak kabul edileceğinin ilgili tahsil dairesinden öğrenilmesi gerekmektedir. Aynı fıkrafta, bu hisse senedi ve tahvillerin, en yakın borsa cetvellerinde yazılı değerlerinden %15 eksiği ile teminat olarak kabul edileceği belirlenmiştir. Buradaki amaç hisse senedi ve tahvillerin değerlerinin borsadaki dalgalanmalarına karşı kamu alacağını korumaktır.

Konu ile ilgili belirtilmesi gereken bir başka nokta da teminat olarak gösterilecek hisse senedi ve tahvilin, teminat gösterecek olan şirkete ait olmaması zorunluluğudur¹¹.

5. Borçlu ya da Borçlu Lehine Üçüncü Kişiler Tarafından Gösterilmiş Olan Menkul ve Gayrimenkul Mallar

6183 Sayılı Kanun'un 10/5. maddesi, kamu borçluları veya bunlar lehine üçüncü kişilerce tarafından gösterilmiş olan ve alacaklı amme idaresi tarafından haciz varakasına dayanılıp haczedilmiş olan menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edileceğini ifade etmiştir.

Anılan hüküm, 19.06.1963 tarih ve 251 Sayılı Kanunla değişmeden önce, kamu borçluları lehine üçüncü kişiler tarafından menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak gösterilemezdi. Yapılan değişiklik ile bu yol açılmış ve kamu alacağı için teminat bulma olanağı genişletilmiştir.

Teminata yönelik hükümlerde, menkul ve gayrimenkul malların hangi değer üzerinden teminat olarak alınacağı belirtilememiştir. Ancak, bunların haczinde değer takdirinin nasıl yapılacağı, 6183 Sayılı Kanun'un haciz ile ilgili hükümlerince belirlenmiştir¹².

6. Teminat Hükümünde Olan Eşya

AATUHK'nın 12/1. maddesine göre bazı malların teminat hükmünde olan eşya sayılması için özel bir güvence düzeni öngörülmüştür. Buna göre; bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içinde yer

¹¹ Çelik, a.g.e. , s.57,58.

¹² Çelik, a.g.e. , s.59.

alan eşya ile malzemeler işbu işletmelerin faaliyetlerinden ötürü doğmuş olan kamu borçlarına karşılık kendiliğinden teminat hükmünde sayılmıştır.

Bu işletmelerin faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan GV, KV, KDV, ÖTV, MTV, Geçici Vergi, BSMV, DV, Harçlar, Ecrimisil ile bunlara bağlı olarak kesilen vergi cezaları gibi asli, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'i kamu alacaklarına karşı bu eşyalar teminat hükmündedir. Ancak, işleme sahibinin trafik para cezası, Emlak Vergisi veya Veraset ve İntikal Vergisi ile bunlara bağlı fer'i borçlar için o yerdeki menkuller teminat olamaz. İşyerinin mülkiyetinin başkasına ait olması ve içindeki eşyalarla birlikte noter mukavelesi ile kiralanmış olması halinde, mukavelede açıklanan mallar ile buralarda kalanlara ait mallar teminat dışındadır.

7. Teminat Olarak Şahsi Kefalet Gösterilmesi

Borçludan teminat istenmesi halinde asıl olan nakdi ve aynı teminatların gösterilmesidir. AATUHK'nın 11. maddesine göre, bu tür teminatları temin edemeyen borçlulara bir kolaylık sağlamak amacıyla, şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla teminat olarak gösterilebilecek malı olanların ilk aşamada bunları göstermeleri ve ancak bu değerlere sahip olmamaları halinde şahsi kefalet göstermeleri gerekmektedir.

11.01.2011 Tarihli ve 6098 Sayılı BK'nın 581. maddesinde kefalet şu şekilde tanımlanmıştır: "Kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir." AATUHK'nın 11. maddesinde kamu borçlarından dolayı bir kişinin sadece müteselsilen kefil ve müştereken müteselsilen borçlu olarak gösterilebileceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, teminat olarak adi kefalet kabul edilmemektedir. 6183 Sayılı AATUHK'nın 57. maddesi şu şekildedir: "Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur." Dolayısıyla sözü edilen 11. maddedeki düzenleme ile Kanunun 57. maddesindeki hüküm uyum içinde olup, kamu alacaklarının korunmasında gösterilen titizlik şahsi kefalet müessesesinde de ortaya çıkmaktadır.

Alacaklı tahsil dairesi, borçlu tarafından gösterilen kişiyi kefil olarak kabul edip etmemekte tamamen serbesttir. Gösterilen kişinin kefil olarak kabul edilmesinde, tahsil

dairesi bu kişinin muteber birisi, yani mali gücü yüksek ve borç ödemede hüsünüyetli olmasına dikkat etmektedir.¹³ Çünkü başkasının kamu borcundan dolayı kabul edilmiş bulunan şahsi kefilin mallarına ihtiyati haciz uygulanmasına imkan yoktur.¹⁴ Tahsil dairesi bazı durumlarda kefaleti kabul etmekten çekinebilir veya tek kefile yetinmeyerek birden fazla kefil gösterilmesini isteyebilir. Alacaklı tahsil dairesi, şahsi kefil veya kefillerden herhangi birisinden alacağının tamamını tahsil edebilir.

A Seri ve 1 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin 8. sayfasında şahsi kefaletin tesisi şu şekilde anlatılmıştır: “10. Şahsi kefalet, tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis edilecektir. Buna göre, alacaklı tahsil dairelerince, 6183 sayılı Kanunun 11 inci maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde bu tebliğin ekinde yer alan şahsi kefalet senedinin (EK-2) düzenlenmesi ya da bu eklere uygun belgelerin aranılması gerekmektedir.”

Genel Tebliğde sözü edilen şahsi kefalet senedi örneğine **EK-1**'de yer verilmiştir.

Şahsi kefaletin kabul edilmesi halinde tahsil dairesince kefilin takip edilebilmesi için alacağın tahsil edilebilir bir aşamaya gelmesi ve müracaat zamanının kanuna uygun şekilde tayin edilmesi gerekmektedir. Kefilin takip edilmesi ve alacağın kefinden tahsil edilmesi halinde, kendisine buna ilişkin bir belge verilir. Bu belgeye dayanarak kefil, ödediği vergi borcunu asıl borçluya rücu edebilir.¹⁵

D. TEMİNATIN SONUÇLARI

1. Teminatın Korunması, Değiştirilmesi ve İadesi

AATUHK'nın 10/6. maddesine göre, verilmiş olan teminatın sonradan tamamen ya da kısmi olarak kıymetinin düşmesi ya da borç miktarının yükselmesi durumunda, alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenebilir. Bu durumda, asıl teminatın istenmesindeki usul ve süre uygulanmaktadır. Vergi borçlusu tarafından bu istek yerine getirilmediği takdirde, vergi alacağının teminatsız kalan ya da teminata bağlanmamış kısmı için ihtiyati haciz uygulanması yoluna gidilir. Borçlu göstermiş olduğu teminatları kısmen veya tamamen aynı değerinde başka bir teminatla

¹³ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.134,135.

¹⁴ Dnş. 7. D., 14-06.1994, E:1991/4267, K:1994/3338

¹⁵ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.135.

değiştirme hakkına sahiptir. Borçlu tarafından gösterilen yeni teminatın, 10. maddede sayılan değerlerden herhangi birisi olması ve daha önce verilmiş teminatla aynı değerde bulunması halinde tahsil dairesi bunları kabul etmek zorundadır. Gösterilmiş olan teminatların iadesi ile ilgili AATUHK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, teminatın alınış nedeni ortadan kalktıktan sonra teminatın iade edilmesi gerekir. Dolayısıyla, teminat altına alınmış olan vergi alacağının ödenmesi veya yargı organlarının kararı üzerine terkin edilmesi halinde gösterilmiş olan teminatlar tahsil dairesince iade edilir.

2. Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları

Diğer taraftan, AATUHK’nın 9. maddesine göre vergi idaresi tarafından teminat istenmesi ve borçlu tarafından teminat gösterilmesi, her iki taraf açısından bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Vergi idaresi tarafından teminat istenmesinin nedeni kamu alacağını güvence altına almak olduğuna göre, teminat gösterilmiş olmasına rağmen borcun ödenmemesi halinde, vergi idaresi bu teminattan vergi alacağını kolayca tahsil etme imkanını elde etmektedir. Zaten teminat müessesesinin amacı ve varlık nedeni de budur. Nitekim, AATUHK’nın 54. maddesi hükmü şu şekildedir: “Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:

1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.”

Dolayısıyla 54. madde teminatla ilgili hükümleri tamamlayan bir nitelik taşımaktadır. Ancak, bu aşamada borçluya borcunu ödemesi ya da teminatın elden gitmesi konusunda son bir seçim hakkı tanınmaktadır. Böylece, bir taraftan borçluya teminatı kurtarabilme şansı verilirken, diğer taraftan vergi idaresine alacağını cebren tahsil etme olanağı sağlanarak, kişisel menfaat ile kamu menfaati dengesi korunmaya çalışılmaktadır.

Ayrıca, teminat istenmesi, vergi borçlusu açısından oldukça ağır sonuçlar ortaya çıkaran bir eylemdir. Bu sonuçlardan birisi, AATUHK'nın 13. maddesine göre ihtiyati haciz veya 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk uygulamasına yol açmasıdır. Çünkü ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk müesseselerinin uygulanabilmesi nedenlerinin birisi teminat isteme nedenlerinin varlığıdır. Uygulamada, vergi idaresinin ve yargı organlarının kabul ettikleri yoruma göre, teminat istenmesini gerektiren hallere bağlı olarak başvuru ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yolları teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı tutulmaktadır. Doktrinde teminat istenmesi gereken hallerin varlığı durumunda borçlunun diğer kamu alacaklarına karşı da ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz yoluna gidilmesi gerektiği yönünde görüşler olmasına rağmen, uygulamanın teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı tutulması “alacaklı vergi idaresi ile borçlunun menfaatlerinin mümkün olduğu kadar dengelenmesi” ilkesi açısından adil görülmektedir.¹⁶

II. İHTİYATİ HACİZ

İhtiyati haciz ve ihtiyati tedbir arasında benzerlik varsa da ihtiyati haciz kararı alındıktan sonra, yapılacak işlemler ve sonuçları oldukça farklıdır.¹⁷ İhtiyati tedbir, bir çeşit hukuksal koruma niteliğindedir. Uyuşmazlıktan önce ya da uyuşmazlık devam ederken talep eden kişinin istemiş olduğu hakkını daha sonra açacağı ya da süren bir davanın neticesinde kavuşmasının mümkün kılınması doğrultusunda getirilmiş bir çeşit hukuksal güvenlik mekanizmasıdır. Söz konusu hukuksal güvenlik diğer tarafın tasarruf hakkına sınır getiren bir güvence olması sebebiyle herhangi bir istek doğrultusunda sağlanacak bir güvence olmamaktadır. 6100 sayılı HMK'nın 389 ile devam eden maddelerinde ihtiyati tedbir düzenlenmiş olup, kanunda belli edilen koşulların sağlanmasına bağlı olarak talep edilebilmektedir. HMK 389/1. maddesi; “Mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağından ya da tamamen imkansız hale geleceğinden veya gecikme sebebiyle bir sakıncanın yahut ciddi bir zararın doğacağından endişe edilmesi hallerinde, uyuşmazlık konusu hakkında ihtiyati tedbir kararı verilebilir.” şeklindedir. Söz konusu madde uyarınca,

¹⁶ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda...*, a.g.e., s.155-157.

¹⁷ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.137.

1) Mevcut koşullarda meydana gelmesi muhtemel değişme sebebiyle hakkın sağlanmasının büyük ölçüde zor olması ya da elde edilmesinin imkansız duruma gelme ihtimalinin söz konusu olması gerekir. rnek vermek gerekirse haksız fiil sebebiyle uğranılmış olan maddi zararların tazmin edilmesi için açılmış davanın davalısının mal varlığının az olması ve söz konusu mallarını davanın devam ettiği sürede elinden çıkartması, 3. kişilere devretmesi gibi hallerde davacının dava neticesinde haklı görülmesi durumunda davalıdan alacağını alması epey zorlaşmış ya da imkansızlaşmış olacağından ihtiyati tedbir kararı verilerek davalının tasarruf yetkisi kısıtlanmış, davacının muhtemel alacaklarını alması davanın başında veya dava açılmadan önce güvence altına alınmış olacaktır.

2) Gecikme nedeniyle sakıncalı bir durumun ya da önemli bir zararın doğmasından kuşku duyulması durumu bulunmalıdır. Söz konusu gecikme uyuşmazlık konusu durumun çözülmesinde gecikme durumudur. Yargılamada uyuşmazlıkların çözümü belli zaman zarfında gerçekleştiğinden hak sahibinin hakkını eline alabilmesinin hukuken sağlanması gerekecektir.

6100 sayılı HMK'nın 389 ile devam eden maddelerinin gerekçesinde; "Mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağı ya da tamamen imknsız hle geleceği veya gecikmesinde sakınca bulunması yahut ciddi bir zararın ortaya çıkacağı endişesi bulunan hller, genel bir ihtiyatı tedbir sebebi ve şartı olarak kabul edilmiştir. Mahkemece, ihtiyatı tedbir yargılamasının gerektirdiği inceleme ve ispat kuralları dikkate alınarak, yapılan incelemeden sonra, bu sakınca veya zararı ortadan kaldıracak tedbire karar verilmesi mümkün olacaktır." açıklaması yer almaktadır. Buna göre maddede sayılan bu iki husus hem ihtiyati tedbir verilmesi için varlığı gereken şartlardandır hem de bu kararın gerekçesidir. Bu şartların varlığı halinde ihtiyati tedbir kararı talep edilebilecek ve ihtiyati tedbir kararı verilebilecektir. Kanunun lafzında "verilebilir" hükmü yer aldığından bu şartların varlığı başlı başına ihtiyati tedbir kararı verilmesi sonucunu doğurmayacaktır. Zira bu husus hakimin takdirine bırakılmıştır. Hakim, ispat kuralları çerçevesinde gerekli incelemeleri yaparak kanunda belirtilen olumsuz, sakıncalı, zararlı ihtimalin var olduğu kanaatine varırsa ihtiyati tedbir kararı verebilecektir.

6100 sayılı HMK'nın 389 ile devam eden maddelerinin gerekçesinde; "İhtiyatî tedbirde asıl olan ihtiyatî tedbire esas olan bir hakkın bulunması ve bir ihtiyatî tedbir sebebinin ortaya çıkmasıdır. Bunlar ihtiyatî tedbirin temel şartlarını oluştururlar. Maddede bu iki hususa yer verilmiş ihtiyatî tedbire ilişkin hak ve özellikle ihtiyatî tedbir sebebi genel olarak belirtilmiştir." açıklaması yer almaktadır. İhtiyati tedbir kararı, yasa metninden de açıkça görüleceği üzere "uyuşmazlık konusu hakkında" verilebilecektir.¹⁸

Her şeyden önce, ihtiyati tedbirin konusu çok geniştir. İhtiyati haciz sadece para ve teminat alacakları hakkında istenebildiği halde, ihtiyati tedbir taşınır ve taşınmaz mallar ile haklar için de istenebilir.

Vergi hukuku alanında ihtiyati haciz, AATUHK'nın 13-16. maddelerinde düzenlenmiş olup, kamu alacağını güvence almak bakımından uygulanan en etkili yollardan birisidir. AATUHK'nın 13. maddesi şu şekildedir: "*İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:*

1. *9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,*
2. *Borçlunun belli ikametgahı yoksa,*
3. *Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,*
4. *Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,*
5. *Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,*
6. *Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,*
7. *İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa."*

¹⁸ Cumhuriyet Özkese, *İhtiyati Tedbir Hukuki Niteliği, Şartları, Sonuçları*, <http://cumhurozkeser.av.tr/ihtiyati-tedbir-hukuki-niteliği-sartları-sonuçları/> 31.06.2012

Söz konusu kanunun 14. maddesinde ise; “İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde haczolunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.” hükmü yer almaktadır.

Aynı kanunun 15. maddesi ise; “Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.” şeklindedir.

6183 Sayılı AATUHK’nın 16. maddesinde ise; “Borçlu, 10 uncu maddenin 5 inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.” hükmüne yer verilmiştir.

İhtiyati haczin var oluş sebebi, ileride tahakkuk etmesi muhtemel ve ödeme süresi gelecek ya da ödeme emri tebliğ edilecek bir amme alacağının güvenlik önlemi olarak, borçlu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktadır¹⁹.

A. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

6183 sayılı Kanunun 114. madde hükmü şu şekildedir: “Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:

1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini,

2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.

¹⁹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.137.

Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.”

Ödeme emri zorunlu icra usullerinin birinci bölümüdür. Ödeme emri tebliğ olunmazsa haciz işlemine başlanılamaz.

Normal hacizde başka ifade ile kesin hacizde kamu alacağının takibat ve tahsil edilmesi ödeme emri ile başlayarak, haciz varakasının imzalanması suretiyle haciz işlemine devam edilir. Söz konusu onaya istinaden haczedilmiş olan menkul ve gayrimenkul mallar satılarak paraya çevrildiğinde haciz sona erer. İhtiyati hacizde; kamu alacağının ilerleyen dönemde tahsil edilmesinin imkansız hale gelmesine karşı daha önce tedbir alınması ile kamu alacağını güvenceye almaya yönelik bir uygulamadır. 6183 sayılı Kanunda İhtiyati haciz ile alakalı net bir tanımlama bulunmamaktadır. İhtiyati haciz ile ilgili tanım Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre; **daha sonra tahakkuk edecek olan tahakkuk ederek henüz vadesi geçmemiş olan ya da vadesi geçmiş olduğu halde ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacağının tahsilatında güvenliği sağlamak maksadıyla gerçekleştirilen hacizdir.**” denilmektedir.

6183 sayılı Kanunda belirtilen durumlardan bir tanesinin bulunması durumunda herhangi bir tereddüde mahal olmaksızın mahalli en büyük memurunun kararıyla “**İhtiyati Haciz**” uygulanması hükmü bulunmaktadır²⁰.

İhtiyati haciz yolunda muhatap kamu borçlularıdır, daha açık bir ifade ile 6183 Sayılı Kanun’un 3. maddesine göre kamu borçlusu oldukları belirlenen kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilci ya da mirasçıları ile vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumlar temsilcileri, ihtiyati haczi belirleyen 13. maddede sıralan hallerden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyati haczin muhatapı olacaklardır.

İhtiyati haczi düzenleyen 13. madde ihtiyati haczin hiçbir süre ile sınırlanmaksızın uygulanacağını belirlemiştir. Başka bir ifade ile, ihtiyati haczin uygulanması için herhangi bir süre beklenmeyecektir. İhtiyati haciz düzenlenirken, ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belirlenmemiştir. Ancak;

²⁰ Muharrem Özdemir, *İhtiyati Haciz Müessesesi*, https://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ ihtiyati_haciz.htm 31.09.2012

- İhtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermesi halinde,

- Teminat gösterilmesi halinde,

- İhtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması halinde,

- Borcun ödenmesi halinde,

ihtiyati haczin kalkacağı açıktır.

İhtiyati haciz kalkana kadar veya kesin hacze dönüşene kadar ihtiyati haciz uygulaması devam edecektir.²¹

İhtiyati hacze karar verilmesi teminat istenmesine göre daha önemli sonuçlara yol açar. İhtiyati hacizde koruma doğrudan amme borçlusunun kişisel mal varlığından alınmakta, bu aktife dahil olan bir mal üzerinden borçlunun zilyedliği kaldırılarak bu mala kamu idaresi tarafından el konulmaktadır.

İhtiyati haciz kararı icrai bir kararla birlikte ve buna dayanan re'sen hareket yetkisi şeklinde görülür. İhtiyati hacze yol açacak haller kanunda sayılmış olduğuna göre, ihtiyati haciz işlemine esas olacak icrai karar yani ihtiyati haciz kararı nedene dayanan bir idari tasarruftur. Bu idari tasarruf, subjektif ve kişisel bir hukuki durumun doğmasına, başka bir ifade ile belirli bir kişi veya olay hakkında ve sadece bunlar açısından sonuçlar doğmasına neden olduğu için subjektif bir tasarruftur.

İhtiyati haciz yoluna özel hukukta da özel alacakların korunması amacıyla yer verilmiştir. Ancak, özel hukukta ihtiyati haciz (İİK. ve HMUK.'nda yer verilen ihtiyati haciz) bir hakimin kararı ile ve icra dairelerince uygulandığı halde, kamu hukukunda uygulanan ihtiyati haciz idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir kararla ve idarece re'sen uygulanır ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararı ile ve icrai hacizdeki şekil ve usullerle uygulanır.

Özel hukukta ise ihtiyati haciz, alacaklı olan kişinin alacağının süresinde tahsil edilmesinin sağlanması amacıyla borçlu olan kişinin mal varlığına geçici süreyle hukuksal anlamda el konulması işlemidir. Alacaklı olan kişi genel manada borçlu olan kişinin borcunu süresinde ödemesi ile alakalı olarak şüphe duyuyor ise bu durumda ilk olarak

²¹ Dnş. 7. D., E. 1967/1760, K. 1968/1097; Dnş. 7. D., E. 1969/1661, K. 1971/4226

borçlu lan kişinin taşınır ve taşınmaz mallarının haczedilerek daha sonra icra takibatı ya da alacak davası açılır.²²

Alacaklı olan kişinin alacağının süresinin gelmiş olması ve alacak için bir rehin bulunmaması halinde alacaklı Asliye Hukuk Mahkemesi ya da Asliye Ticaret Mahkemesine başvurup, yalnızca alacağın vadesinin gelmiş olduğunu ve rehin bulunmadığının ispat edilmesi ile borçlu olan kişinin taşınır ve taşınmaz malları için mahkeme tarafından ihtiyati haciz kararı verilir.

Bunun yanı sıra alacağın süresinin gelmemiş olması halinde alacaklı olan kişi ilke olarak borçlu olan kişinin mallarına haciz konulmasını isteyemez. Bununla birlikte alacaklı olan kişi mahkeme safhasında *borçlu olan kişinin belirli bir ikametgahının olmadığı ya da *borçlu olan kişinin taahhütlerden kurtulmak amacıyla mal varlığını gizlemek ve kaçırmak için hazırlık yaptığının ya da borçlu olan kişinin kendisinin kaçmak için hazırlık yaptığı ile alakalı belirtiler bulunduğunun **alacaklı olan kişi tarafından ispat edilmesi durumunda borç muaccel hale gelmiş olan borç olduğundan, borçlu olan kişinin mal varlığına ihtiyati haciz konulabilir.**

Alacaklı, ihtiyati haciz kararı almak için, kural olarak borçlunun ikamet ettiği yer mahkemesine bir dilekçe ile başvuracaktır; yine söz konusu dilekçede delillerini ibraz edecektir. Delillerin ihtiyati haczin varlığına kanaat getirecek şekilde olması yeterli olup tam bir ispat mahkemelerce aranmayacaktır. Fiili olarak uygulamada borçlu dinlenilmeden de alacaklının talebi doğrultusunda mahkemece ihtiyati haciz kararı hükme bağlanmaktadır.

Şayet mahkemece alacaklının talebi kabul edilerek, ihtiyati hacze karar verilmesi halinde, mahkemece alacaklıdan, takip veya dava sonucu haksız çıkma ihtimaline karşı **teminat alınmasına** karar verecektir. Mahkemelerde yerleşik olarak uygulanan oran ise genellikle alacak miktarının %10 ile %15 olmaktadır.

Alacaklı tarafından mahkemece belirlenmiş olan teminat miktarının mahkeme veznesine yatırılmadıkça, alacaklı tarafından ihtiyati haciz kararının kendisine verilemeyeceği gibi alacaklı bu kararın icrasını da isteyemeyecektir.²³

²² Çelik, a.g.e., s.66,67.

²³ Uğur Hakan Kahraman, **İhtiyati Haciz Uygulamaları**, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1494.htm, 31.01.2013.

Mahkemeden ihtiyati haciz kararı alan alacaklı, söz konusu ihtiyati haciz kararının uygulanması için ihtiyati haciz kararı veren mahkemenin yargı çevresine giren icra dairesine derhal talepte bulunabilir. Bununla birlikte mahkemeden alınmış olan ihtiyati haciz kararına ilişkin olarak **10 gün içinde** icra dairesine mahkemeden alınmış olan ihtiyati haciz kararının uygulanması istemek zorundadır. Aksi halde mahkemeden alınmış olan **ihiyati haciz kararına yönelik, icra dairesine 10 gün içinde başvurulmadığı için ihtiyati haciz kararı kendiliğinden kalkmış olacaktır.**

İhtiyati haciz kararı, genel haciz yolu usullerine göre yerine getirilecektir. Yani genel haciz yolundaki prosedürlere uygun olarak taşınır mallar örneğin yediyemine tevdi edilecek, taşınmaz mallar ise kayıtlı buldukları tapu dairelerine ihtiyati haciz yazısı yazılacaktır. İhtiyati haczin gerçekleşmesiyle birlikte borçlunun malları üzerinde tasarruf yetkisi kısıtlanmış olacaktır.

Borçlunun ihtiyaten haczedilen mallarına ilişkin teminat göstermesi halinde söz konusu teminat sebebiyle taşınır malları, borçluya iade edilebilecektir. Yine aynı şekilde borçlu takipten önce ihtiyati haciz kararının alınmış olduğu mahkemeden, takipten sonra ise icra mahkemesine teminat göstererek ihtiyati haczin tamamen kaldırılmasını talep edebilecektir.

B. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ

İhtiyati haciz kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye girmesinin engellenmesi için geliştirilmiş bir müessesedir. Başka bir ifade ile ihtiyati hacizde “kamu borçlusunun borcunu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durum nedeniyle tedbir alınmış olmaktadır”. Burada önemli olan “kamu alacağının tahsilinin tehlikede bulunması halidir.”

AATUHK'nın 1. maddesinde yedi bent halinde sayılan tehlike hallerinin varlığı durumunda vergi dairesi tarafından derhal ihtiyati haciz uygulanması zorunludur. İhtiyati haciz uygulanması gereken bu tehlike halleri şunlardır²⁴:

1. Teminat İstenmesi Gereken Hallerin Bulunması

213 sayılı VUK'un 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde belirtilen durumlara ilişkin bir kamu alacağının

²⁴ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.139.

salınması amacıyla gereken işlemlere başlanılmış ise vergi inceleme yetkisine haiz memurlar tarafından yapılan ilk hesaplamalara istinaden belirli miktarlar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması

Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı hâlde Türkiye'de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin hâlen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır.

3. Borçlunun Kaçmış Olması ya da Kaçma, Mallarını Kaçırma ve Hileli Yollara Sapma Olasılığının Bulunması

Amme borçlusunun amme idaresi ile olan münasebetleri dolayısıyla çağrılan davetlere icap etmemesi, ödeme kabiliyetine rağmen ödemelerde sorun oluşmuşsa tüm bunlar yanında mallarını da kaçırmaya tevessül etmek suretiyle de amme alacağını zor duruma sokmuşsa ihtiyati haciz için geçerli sebep oluşmuş demektir. Bu bağlamda amme borçlusunun bu kanunun 110.maddesindeki girişimleri bu kapsamda ele alınması gerekir.

4. Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi

6183 Sayılı AATUHK'nun 8. maddesine göre "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" demektir. Bu hükme göre bu kanunun 9. maddesinde teminat göstermeye gerektiren durumların varlığında teminat göstermesi istenilir. İstenilecek teminatın verilmesinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesindeki süreler geçerli olacaktır. Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

Verilen bu süre içerisinde teminat göstermeyen veyahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyati haciz talep edilir.

5. Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması

Mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözleşme dairesine bildirmesidir (md.59). Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.

6. Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Eylem Sebebiyle Kamu Davası Açılması

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu uyarınca verilmiş olan para cezaları sebebiyle amme davası açılması bu kapsamda ele alınmalıdır²⁵.

AATUHK'nın 13/6. maddesine göre, suçlu hakkında TCK kapsamında yer alan para cezası gerektiren bir fiilden dolayı kamu davası açılması halinde, suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığınca durumun vergi dairesine bildirilmesi üzerine, borçlunun mallarına ihtiyati haciz konulması gerekmektedir.

TCK kapsamında yer alan para cezaları öncelikle savcılıkça takip edilmekte ve bazı şekli işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Bu aşamada para cezasının ödenmesi durumunda, vergi dairesinin haberi olmaksızın kamu alacağı tahsil edilmiş olmaktadır. Bu nedenle, henüz vergi dairesine bildirilmemiş para cezaları ile ilgili ihtiyati haciz uygulanması mümkün görülmemektedir. Ancak, savcılık tarafından kamu alacağı tahsil edilemez ve bunun için vergi dairesine yazılı talepte bulunulmuş ise vergi dairesi tarafından ihtiyati haciz uygulamasına başvurulmaktadır.²⁶

²⁵ Özdemir, a.g.m., 15.02.2013

²⁶ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.143.

7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması

Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür (Md.27).

Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.(Md.30)

Yukarıda açıklanan kanun hükmündeki (7) bent halinde sayılan durumların varlığında ihtiyati haciz mahalli en büyük memurun kararı ile yapılacaktır. Bilindiği üzere 5345 sayılı Gelir İdaresi Teşkilat Kanununun 33. maddesine göre; “Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre mahalli en büyük memuru tabirinden anlaşılması gereken İllerde Vali, İlçelerde Kaymakam değil ihtiyati hacze yetkili Vergi Dairesi Başkanıdır.

Yapılmış olan daha önceki açıklamalar ışığında kesin haciz ile ihtiyati haciz arasındaki en önemli farklar tablo olarak aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Karşılaştırmalı Tablo

Kesin Haciz	İhtiyati Haciz
Tahakkuk etmiş olan ve ödeme vadesi geçmiş olan kamu alacaklarında uygulanır.	Tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi geçmemiş olan kamu alacaklarında uygulanır.
Ödeme Emrinin tebliğ edilmesi gereklidir.	Ödeme emri çıkartılmamış olan alacaklar için geçerlidir.
Hacedilmiş olan mallar paraya çevrilir.	Hacedilmiş olan mallar paraya çevrilemez.
Alacakların tahakkuk etmiş olması gerekir.	Alacakların ileride tahakkuk edecek olması gerekir.
Belirli bir süre olmadığından dava açma süresi 30 gündür.	15 gün dava açma süresi vardır.
Vergi Dairesi Başkanı ve tevkil edeceği memur kesin hacizde yetkili makamdır.	Vergi Dairesi Başkanı ihtiyati hacizde yetkili makamdır.

Yukarıda karşılaştırmalı tabloda da görüleceği üzere; haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itirazlı işlerine bakan Vergi Mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler (Md.15). Görüleceği üzere İhtiyati haciz sebebine karşı dava açma süresi kanunda belli edilmiştir. Bunun yanında kesin hacze karşı dava açma süresine ilişkin kanuni düzenleme mevcut değildir. Bu noktada haciz ile ihtiyati haciz arasında dava açma süreleri bakımından farklılıklar vardır. Bu bağlamda 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununun 7. maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde süre 30 gündür. Bu nedenle kesin hacizde dava açma süresi kanunda belli edilmediğinden kesin hacze karşı Vergi Mahkemeleri nezdinde 30 günlük süre içerisinde dava açılmalıdır.

-Konuya İlişkin Mukteza Örneği: (Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü'nün 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.20.01/288-2814)

Daireniz mükelleflerinden ... hakkındaki ilgi yazınız ile, adı geçen şirketin 2.343.763,47 YTL vergi borcu bulunduğu, Hesap Uzmanı ... ve Hesap Uzmanı ... tarafından düzenlenen 26.06.2006 tarih ve 1157/164-8 No.lu Vergi İnceleme Raporunda Kurumlar Vergisi ve Stopaj farklarının tespit edildiği, ödevlinin adreste bulunamaması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin olduğunun düşünüldüğü,

Adı geçen firma hakkındaki söz konusu Vergi İnceleme Raporunda, üzerinde para hareketi olan tutanakta şirket ortağı olarak bahsedilen ... ile güvenilir şahıs olarak bahsedilen ...'e ait banka hesaplarında adı geçen şirkete ait paralar olduğunun tespit edildiği belirtilerek ilgili şahıslara ait banka hesaplarına ihtiyati haciz konulup konulmayacağı sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 6183 sayılı Kanunun “İhtiyati Haciz” başlıklı 13. maddesinde “İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur.

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenilen muamele ile tasarrufun konusunu oluşturan mallar, bu mallar elden çıkarılmış ise elden çıkarmış olanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu Kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren haller varsa.

Bu durumda ilgili firma hakkında Vergi Müfettişi... ve Vergi Müfettiş Yardımcısı... tarafından düzenlenen 26.06.2006 tarih ve 1157/164-8 sayılı Vergi İnceleme Raporunda, üzerinde para hareketi bulunan tutanakta şirket ortağı şeklinde bahsedilen... ile güvenilir şahıs şeklinde bahsedilen...'in banka hesaplarında adı geçen firmaya ait paralar olduğunun tespit edilmesi üzerine söz konusu şahıslara ait banka hesaplarına Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 13. maddesine istinaden amme alacağının garanti altına alınması sebebiyle ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi gerekmektedir.

Amme alacağının tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra hazineye gelir olarak kaydedilmesi ancak bu alacağın tahsil edilmiş olması ile mümkündür. Amme idaresi için zorunlu olan tahakkuk etmiş alacağının hiçbir duraksamaya meydan vermeksizin tahsil edilmesidir. Bu sebeple vadesinde ödenmemiş olan amme alacağına aslı üzerinden gecikme zammı tahakkuk ettirilmesi ilk başvuru olan yöntemdir. Bunun yanı sıra ileride çıkabilecek tahsili zorlaştıran durumların önceden amme idaresince düşünülmesi halinde amme borçlusunu hakkında güvenlik önlemi anlamında İhtiyati haciz işleminin tesis edilmesi gerekmektedir.²⁷

C. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ

1. İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları

Kamu borçlusuna karşı ihtiyati haciz uygulanmasının önkoşulu bir kamu alacağının var olmasıdır. Ortada bir kamu alacağı olmadığı takdirde, kuşkusuz, ihtiyati haciz uygulamasından da söz edilemez. Ancak, ihtiyati haciz bir koruma önlemi olduğu için, sebebi olması halinde, kesinleşmemiş, tarh ve tebliğ edilmemiş alacaklar için bile uygulanabilmektedir. Öyle ki, VUK'un 135. maddesinde yazılı vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında tespit ettikleri matrah farkları üzerinden ilave vergi ve ceza miktarı ile ilgili yapılan ilk hesaplamalar için de ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemi yapılabilmektedir.

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için aranan diğer şartlar şunlardır:

- İhtiyati haciz nedenlerinden birinin meydana gelmesi gerekir.
- İhtiyati haciz kararının alınmış olması gerekir.

2. İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi

İhtiyati haciz, yukarıda belirtilen hallerin varlığı halinde; Vergi Dairesi Müdürlüğünün talebi üzerine vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde vergi dairesi başkanının kararıyla, bulunmayan yerlerde mahalli en büyük memurunun kararıyla derhal uygulanmaktadır. Mahallin en büyük memuru illerde yer alan vali, ilçelerde yer alan

²⁷ Özdemir, a.g.m., 15.02.2013

kaymakamdır. Alacaklı kamu idaresinin il özel idaresi olması durumunda, “**ihtiyati haciz kararı**” verme yetkisi valinin; belediye olması durumunda ise belediye başkanınıdır. Bu yetki, kanunda sınırlı yetki olarak belirlendiğinden başka bir kişiye devredilememektedir.

İhtiyati haciz kararı alındıktan sonra “**ihtiyati haciz varakası**” düzenlenmektedir. İhtiyati haciz varakasında borçlunun kimlik bilgileri, kamu alacağı ile ilgili bilgiler, ihtiyati haciz nedenleri ve dayanağı gibi bilgilere yer verilmektedir. Varakanın altına tahsil dairesi tarafından kamu alacağına yetecek kadar borçlunun mallarının ihtiyati haczine karar verildiği belirtilir ve yetkili kişilerce imzalanır. Daha sonra haciz varakası icra servisine gönderilir. İhtiyati haczi uygulamaya yetkili kişi icra memuru veya tahsildardır²⁸.

Bir “**ihtiyati haciz varakası**” örneği **EK-2**'deki gibidir²⁹.

3. İhtiyati Haciz Uygulama Şekli

6183 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ihtiyati haczin, haciz yapılmasını düzenleyen hükümlere göre yapılacağını belirlemiştir. Anılan Kanun'un 62. maddesi haciz yolunu düzenlemiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir: “*Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.*

Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir.

Borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır.

Ancak haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlu, borcun itfasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunur.

²⁸ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.144,145.

²⁹ Haciz Varakası, www.abastas.biz/yararli/muhasebe/haciz.doc 31.02.2013

Şu kadar ki, bu suretle mahcuz kalan gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine tahsil dairesi müdahale etmez.

Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir.”

Bu hükümlere göre, borçlunun mal bildiriminde yer alan ya da tahsil dairesince tespit edilmiş olan borçlu ya da üçüncü kişiler elinde bulunan menkul malları ve gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek olan miktarı tahsil dairesi tarafından haczolunacaktır³⁰.

İhtiyati hacizde, kesin haciz hükümleri çerçevesinde borçlunun mal bildiriminde gösterilmiş olan ya da tahsil dairesi tarafından tespit edilen menkul ve gayrimenkul mallardan, alacak ve haklardan kamu alacağını karşılayacak kısmına tahsil dairesince el konulmaktadır. Üzerine ihtiyati haciz uygulanan mallar, icra memuru tarafından doldurulan “**ihtiyati haciz tutanağı**” ile tespit edilmektedir³¹.

D. İHTİYATİ HACZİN SONUÇLARI VE KALDIRILMASI

1. İhtiyati Haczin Sonuçları

İhtiyati haciz, hem vergi borçlusu, hem de tahsil dairesi açısından bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Öncelikle, vergi borçlusunun ihtiyaten haczolunan mallar üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkar ve borçlu bu mallar üzerinde alacaklı vergi dairesinin muvafakatı olmaksızın, herhangi bir tasarrufta bulunamaz. İhtiyaten haczedilmiş mallar üzerinde üçüncü kişilerin iyi niyet kurallarına göre elde ettikleri haklar saklı tutulur. Diğer taraftan, ihtiyati haciz tahsil dairesine ihtiyaten haczedilmiş olan mallar üzerinde rehin hakkı veya başka bir hak vermez. Dolayısıyla, vergi alacağının vadesi dolmadan tahsil dairesinin satış talebinde bulunma yetkisi olmayıp, ihtiyaten haczedilen mallara sadece teminat veya güvence olarak el konulmaktadır. Ancak, vergi alacağı tahsil edilebilir hale geldikten sonra yükümlü borcunu ödemezse, ihtiyaten haczedilen mallar satılarak paraya çevrilmektedir.

³⁰ Çelik, a.g.e., s.73.

³¹ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.145.

İhtiyaten haczedilen malların nakliyesi ve muhafaza edilmesi tahsil dairesine bazı yükümlülükler getirmekte, ihtiyati haczin uzun bir süre devam etmesi halinde ise bu külfet artmaktadır. Bu nedenle, AATUHK'nın 14. maddesinde, vergi idaresi açısından muhafaza ve nakil külfetinden kurtulmak, borçlu ve üçüncü kişi açısından da hacizli maldan yararlanmalarını sağlamak üzere, ihtiyaten haczedilen malların bazı koşullarda borçluya bırakılması düzenlenmiştir. Buna göre, ihtiyaten haczolunan mallar tahsil dairesince istenildiği zaman para ya da ayın olarak verilmesi ve bu durumu teminen malların değerlerinin saklanması veya ilgili tahsil dairesinin bölgesinde ikamet eden bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi koşulu ile borçluya bırakılabilmektedir. Bu konuda yetki tamamen tahsil dairesine aittir. İhtiyaten haczolunan malların borçluya bırakılması halinde, borçlunun bunlar üzerinde tasarrufta bulunma hakkı olsa dahi, konulmuş olan ihtiyati haciz devam etmektedir. Bu düzenleme, hem tahsil dairesinin, hem de vergi borçlusunun menfaatlerini koruyarak olumlu bir uygulamaya yol açmakta ve ihtiyati haczin ağır sonuçlarını bir dereceye kadar hafifletmektedir.

2. İhtiyati Haczin Kaldırılması

AATUHK'da ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belirtilmediği için, ihtiyati haciz uygulamasının ancak teminat gösterilmesi, kesin hacze çevrilmesi veya yargı organlarınca kaldırılması halinde sona ermesi söz konusu olmaktadır³². AATUHK'nın 16. maddesine göre, vergi borçlusuna tanınan haklardan biri teminat karşılığında ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilmesidir. Borçlunun göstereceği teminatların AATUHK'nın 10. maddesine uygun olması gerekir. Ancak, 16. maddede menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edilmeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla, ihtiyati haczin kaldırılmasında teminat olarak, ancak devlet güvencesinde olan ve değer aşınması düşünülemeyen para, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonusu ile hükümetçe kabul edilecek hisse senedi ve tahviller gösterilebilir.

Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz, hiçbir süreye bağlı olmaksızın uygulandıktan, tahsil dairesince ne zaman kesin hacze çevrilirse o zaman kalkmaktadır. İhtiyati haczin kesin hacze çevrilmesi için ise öncelikle vergi alacağının ödeme vadesinin gelmesi ve borçluya gönderilen ödeme emrine rağmen, borcun ödenmemiş olması

³² Dnş. 3. D., 27.09.1995, E:1995/1853, K: 1995/3710

gerekmektedir. Bu durumda, ihtiyati haciz kesin hacze çevrilerek haczedilen mallar paraya çevirme hükümlerine göre satılmakta ve vergi alacağı tahsil edilmektedir.

Diğer taraftan, haklarında ihtiyati haciz kararı alınıp uygulanan vergi borçluları ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edip, vergi mahkemesine dava açabilirler. Bu dava sonucunda ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilmesi durumunda, ihtiyati haciz mahkeme kararıyla sona ermiş olur. Vergi mahkemesince verilen kararlar için İYUK'nun 28. maddesinde "... haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir..." denilerek, tahsil dairesinin işlem tesis etmesi için bu kararların kesinleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay'ın verdiği kararlar da bu yöndedir³³. Temyiz üzerine, Danıştay'ın vermiş olduğu kararın kesinleşmesi için süresinde tashihi karar istenmemesi veya tashihi karar sonucunun alınması gerekmektedir³⁴.

E. İHTİYATİ HACZE KARŞI DAVA AÇILMASI

Vergi idaresi, kural olarak, bağlı yetkilidir ve vergi hukukunda takdir yetkisi istisnaidir. İhtiyati hacizde alacaklı tahsil dairesinin takdir yetkisi yoktur. Şartları gerçekleştiğinde alacaklı kamu idaresi ihtiyati işlemi tesis etmek zorundadır. Kamu borçlusunu belli yükümlülükler altına sokması nedeniyle yükümlendirici nitelikteki ihtiyati haciz, yeni bir hukuki durum yarattığından ve kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu varlıkları üzerinde tasarruf yetkisini kaldırdığından yapıcı (inşai) nitelikte öznel bir idari işlemdir.

Borçlu ihtiyati haczin uygulanmasından, gıyapta yapılan hacizdeyse haczin bildiriminden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesine başvurarak ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edilebilir. İhtiyati hacze karşı dava açıldığında 2577 sayılı İYUK uygulanır. Buna göre ihtiyati hacze karşı açılacak davaların,

- Haczin uygulandığı tarihten,
- Borçlunun yokluğunda yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden

itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde açılması gerekir.

³³ Dnş. 13. D., 15.12.1980, E: 1980/1830, K: 1980/3813

³⁴ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda...*, a.g.e., s.163-165.

Danıştay'a göre, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğinden itibaren 15 gün içinde dava açabilecekleri gibi, haczin uygulanması durumunda uygulamanın öğrenilmesi tarihinden itibaren "uygulama işleminin iptali istemiyle" 30 günlük süre içinde dava açabilirler:

"Dosyanın incelenmesinden, davacı hakkında ihtiyati haciz kararı alındığına ve teminat gösterilmediği takdirde yasal cebri takip işlemlerine başlanacağına ilişkin 29.11.2005 günlü yazının 29.11.2005 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, (K) A.Ş. Genel Müdürlüğü'ne gönderilen 26.11.2005 tarihli yazıyla davacının hesapları üzerine ihtiyati haciz uygulandığı, davacının da bu uygulama işlemini 16.12.2005 tarihinde öğrendiğini belirterek 22.12.2005 tarihinde dava açtığı anlaşılmıştır. Bu durumda davalı idarece alınan ihtiyati haciz kararına değil bu kararın uygulandığının öğrenilmesi üzerine uygulama işleminin iptali istemiyle 30 günlük yasal süresinde dava açıldığı açık olduğundan, süre aşımı nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararında yasaya uyarlık görülmemiştir."

Borçlu, ihtiyati haczin nedenleriyle sınırlı olmak üzere ihtiyati haciz işleminin yetki, şekil, sebep, konu veya amaç yönünden hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek yetkili vergi mahkemesinde iptal davası açabilir. 15 günlük dava açma süresi ihtiyati haczin nedenlerine yönelik itirazlar hakkında geçerlidir. 6183 sayılı Kanununun 13. maddesinde 7 bent halinde sayılan durumların dışında bir nedene dayanıldığında dava açma süresi 15 gün değil, vergi davaları için geçerli genel dava açma süresi olan 30 gündür³⁵. Örneğin, mükellefin vekili hakkında ihtiyati haciz uygulanırsa konu yönünden hukuka aykırı olan bu işleme karşı 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

2577 sayılı İYUK'un 28. maddesine göre ihtiyati hacizle ilgili davalarda verilen kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmesi gerekir. Vergi mahkemesinin kararına göre idarece,

- Kanun yollarına (itiraz, temyiz, karar düzeltme) başvurulmadıysa vergi mahkemesinin kararına göre,
- Kanun yollarına (itiraz, temyiz, karar düzeltme) başvurulduysa kesinleşen karara göre,

³⁵ Dnş. 4. D., 02.03.1994, E. 1993/1302, K. 1994/1296.

işlem yapılır.

Tarh işlemine karşı da dava açıldığında, ihtiyati hacizle ilgili davalarda verilen kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmesi, mükellefler bakımından ağır, telafi edilemez ve uzun süreli mağduriyetler yaratmaktadır. Yaptığı ilk incelemelere göre vergi inceleme elemanının mükellef hakkında ihtiyati haciz talep ettiğini, buna göre vergi dairesinin ihtiyati haciz kararı aldığını, mükellefin ihtiyati haciz kararına karşı dava açtığını, ardından düzenlenen inceleme raporuna göre vergi dairesince cezalı tarhiyat yapıldığını, mükellefin bu işleme karşı da dava açtığını ve vergi mahkemesince her iki davanın da kabul edildiği varsayılacak olursa; vergi dairesi, vergi mahkemesinin kararıyla tarhiyatı hemen kaldırırsa da, bu tarhiyatın konusu vergi ve ceza için mükellefin malları üzerindeki ihtiyati haczin kaldırılması için 2577 sayılı İYUK'un 28/1 maddesi çerçevesinde Danıştay'ın vereceği kararın kesinleşmesini beklemektedir.

Vergi inceleme elemanının düzenlediği rapora göre istenen vergi/ceza ortadan kaldırıldığı halde ihtiyati haczin kaldırılmayıp Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi mükellef hakkının açık bir ihlali olduğu gibi Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen "ölçülülük ilkesi"ne de aykırıdır. Danıştay'ın nihai kararı, mükellefin kaçması, mallarını kaçırmayı veya hileli yollara başvurması gibi durumlar varsa beklenmelidir. Bu nedenle, 2577 sayılı İYUK'un 28. maddesi yeniden düzenlenmelidir.³⁶

İhtiyati hacze karşı dava açılmayıp haczin dayanağı tarh işlemine karşı dava açıldığında ve vergi mahkemesince tarh işleminin kısmen veya tamamen terkinine karar verilip karar kesinleştiğinde ihtiyati haciz kaldırılmalıdır. Hem tarh işlemine, hem de ihtiyati hacze karşı dava açılırsa vergi mahkemesince tarh işleminin terkinine karar verilip karar kesinleştiğinde ihtiyati hacze ilişkin davanın sonucu beklenmeden ihtiyati haczin kaldırılması gerekir.

Ancak Danıştay, ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davanın tarhiyata karşı açılan davadan bağımsız ve işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre incelenmesi gerektiğine karar vermiştir:

"6183 sayılı Kanunun kamu alacağı'nın korunması ile ilgili hükümleri kapsayan birinci kısmının ikinci bölümünde yer alan teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların,

³⁶ Açar, a.g.e., s.183-186.

tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir. Bu durumda, dava konusu ihtiyati haciz kararı hakkında, belirtilen esaslar doğrultusunda bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken, vergi mahkemesince, ihtiyati haciz işlemi ile teminat altına alınmak istenen amme alacağının mahkemelerince terkinine hükmedilmiş olması nedeniyle ihtiyati haczin de iptali gerektiği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.”

III. İHTİYATİ TAHAKKUK

A. İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Sadece Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan bir kısmında uygulanması düşünülen ihtiyati tahakkuk, mükellefin daha tahakkuk etmemiş olan borçlarının, tarh, tebliğ ve itiraz aşamalarından geçmeden önce, dolayısıyla bilinen tahakkuk aşamalarını geçmeden yapılacak olan tahakkuku anlatır. İhtiyati tahakkuk kamu alacağını korumaya yönelik uygulamadır. Kesin bir borç doğurmaz. Ancak, ihtiyati haciz ile birlikte uygulandığı takdirde işlerlik ve etkinlik kazanır.

Aslında, mükellefin kaçmış olması, kaçma ihtimalinin olması, mallarını kaçırmayı ve hileli yollara başvurma ihtimalinin olması veyahut kamu alacağının tahsili için hakkında takibe başlanan borçlunun borcun tahsiline engel olabilmek amacıyla mallarının tamamını ya da bir kısmını elden çıkarması, gizlemesi, muvazaalı olarak başkalarına devretmesi hallerinde uygulanması gereken bir önlemdir.

Ancak, kanundaki ifade zafiyetinden dolayı, vergi ziyayı uygulanabilecek her durumda uygulanabilecek bir yöntem haline dönüşmüştür. Uygulamada şu an az başvurulan bir yöntemdir³⁷.

³⁷ Pwc, İhtiyati Tahakkuk, <http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=538> 15.03.2013

İhtiyati tahakkuk esasları aşağıdaki şekildedir:

- 6183 sayılı Kanunun 5615 sayılı Kanunla değişik 17 nci maddesinde

"Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde 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 Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

1. 13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girilmişse,
3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse."

hükmü yer almaktadır.

- İhtiyati tahakkuk, vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdarın/vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerlerde vergi dairesi başkanının kararıyla uygulanacaktır.

İhtiyati tahakkuk talepleri 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili gelir idaresi grup müdürü ve/veya müdür tarafından yazılı olarak yapılacak, bu talepler vergi dairesi başkanı tarafından uygun görülmesi üzerine ihtiyati tahakkuk işlemleri ilgili gelir idaresi grup müdürü ve/veya müdür tarafından derhal yerine getirilecektir.

- 6183 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde, ihtiyati tahakkukun mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezaları hakkında uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, madde metninde yazılı hallerden birinin bulunması halinde, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş;

- a. Gelir Vergisi (geçici vergi dahil),
- b. Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil),
- c. Katma Değer Vergisi,
- d. Damga Vergisi,
- e. Özel Tüketim Vergisi,
- f. Özel İletişim Vergisi,
- g. Şans Oyunları Vergisi,
- h. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- ı. Veraset ve İntikal Vergisi,
- i. Bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları, hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi uygun görülmüştür.

Gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere tarh ve tahakkuk ettirilen geçici verginin asıllarının aranılmayacağı durumlarda, maddenin öngördüğü şartların varlığı halinde ihtiyati tahakkuk, bu vergi için hesaplanan gecikme faizi ve bu vergiye bağlı vergi cezaları için uygulanır.

- 6183 sayılı Kanununun 18 inci maddesi gereğince ihtiyati tahakkuk tutarı, mükellefin maddede sayılan vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar üzerinden, geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait olup, matrahı henüz belli olmayan alacaklar açısından ise geçici olarak harici karinelere göre takdir yoluyla tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacaktır.

İhtiyaten tahakkuk ettirilecek amme alacakları üzerinden hesaplanarak ihtiyaten tahakkuku verilmesi gereken gecikme faizi tutarının belirlenmesinde, ihtiyati tahakkuk talep yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır.

6183 sayılı Kanunda, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine, ihtiyati haciz tatbik olunanların, ihtiyati tahakkuk sebep ve tutarına 15 inci madde gereğince itirazda bulunabilecekleri hükme bağlanmıştır.³⁸

B. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ

AATUHK 17. maddesinde, ihtiyati tahakkuk nedenleri olarak, AATUHK 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerindeki ihtiyati haciz nedenleri yani teminat istenmesini gerektiren durumların var olması, borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun kendisine verilen 15 günlük yasal süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bulunması ihtiyati haciz sebeplerinden birisinin varlığı, sayılmıştır.

1. Teminat İstenmesini Gerektiren Durumların Bulunması

Uygulamada teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, teminat istenmeden ihtiyati tahakkuk yapılmaktadır. Teminat istenmesi şeklindeki ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedeni, sadece teminat istenmesini gerektiren kamu alacağı ile sınırlı sayılmaktadır. Varsa, mükellefin diğer borçları için ihtiyati tahakkuk yapma ve ihtiyati haciz yoluna gidilmemektedir.

Ancak doktrinde bu tür bir uygulama eleştirilmiştir. Teminatın ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenilmesi ve teminatın gösterilmesi için verilen sürenin dolmasının beklenilmesi gerektiği savunulmaktadır. Böylece süre içinde teminat gösterilmezse AATUHK 13/4. maddesine göre ihtiyati tahakkuka ihtiyaç olunmaksızın, ihtiyati haczin yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca ihtiyati tahakkukun kamu borçlusunun teminat istenmesi gerekli borçları dışında kalan kamu borçlarına da uygulanabileceği savunulmuştur.

Ancak yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği gibi bu görüşe katılmak mümkün değildir. Teminat istenmesini gerektiren haller dolayısıyla ihtiyati haczin, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olması gerekir. Teminat istenmesini

³⁸ İhtiyati Tahakkuk Esasları, www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/ihiyati_tahakkuk.doc 31.03.2013

gerektiren hallerin bulunması, ihtiyati tahakkuk uygulaması için yeterli görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak getirilmemiştir. Yani ihtiyati tahakkuk yoluna gitmek için önce teminat istemeye gerek yoktur.

2. Borçlunun Belirli Yerleşim Yerinin Bulunmaması

Anılan husus, ihtiyati haciz nedeninin yanı sıra ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında da sayılmıştır.

3. Borçlunun Kaçması veya Kaçma, Mallarını Kaçırma veya Hileye Sapma İhtimalinin Bulunması

Borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır.

4. Borçlunun Belirli Bir Süre İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış Olması ya da Noksan Bildirimde Bulunmuş Olması

İhtiyati haczin uygulanacağı bu borçlar da henüz tahakkuk etmemişse önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanacaktır.

5. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Adına Takibata Girişilmiş Olması

AATUHK'nın 110. maddesine göre kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun, bu borcunun, kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsilini zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını elinden çıkarması, yok etmesi veya değerini düşürmesi, gizlemesi, kaçırması, hile ile başka birisinin üzerine geçirmesi, ortada bulunmayan borçlar ortaya çıkarması, borç makbuzları vermek suretiyle gerçek dışı bir şekilde malvarlığını yok etmesi ya da azaltmak suretiyle kalan malların borcunu karşılayacak seviyede olmaması suç teşkil eder.

Bu tür suçlar AATUHK 115. maddesine göre alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. Bu

suçlar hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, temsilci ve vekillerinden, tasfiye memurlarından, yönetim kurulu başkan ve üyesinden, denetçi ve müfettişlerinden veya hizmette bulundurululardan muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur.

Mükellefin Cumhuriyet Savcılığı tarafından soruşturulan kamu borçlarına değil, ileride tahakkuk edecek olan kamu borçlarına, ihtiyati tahakkuk uygulanır. Çünkü mükellefin böyle bir soruşturma geçirmesi, ileride tahakkuk edecek borçların ödenebilirliği konusunda alacaklı kamu idaresinde bir tereddüt uyandırmaktadır. Bu nedenle bu borçlar hakkında ihtiyati tahakkuk uygulamak suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması ihtiyacı doğmaktadır. İhtiyati tahakkuk uygulanan tahakkuku kesinleşmemiş borçlar derhal AATUHK 18/3. maddesine göre ihtiyaten haczedilir.

AATUHK 17/2. maddesinde belirtilen durum, AATUHK 13. maddesinde ihtiyati haciz nedenleri arasında sayılmadığı için kamu borçlusunun tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borçlarına, ihtiyati haciz uygulama olanağı yoktur.

6. Bir Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması

AATUHK 17. maddesinin 3. bendinde, bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması halinin ihtiyati tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Kamu idaresinin takibinden kaçmayı amaçlayan bazı kişi ve kuruluşlar, paravan bir teşebbüs kurarak, faaliyetlerini bu teşebbüs ile yürütebilmektedir. Kamu idaresinin muhatabı olması sağlanan bu teşebbüsün genellikle herhangi bir varlığı olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda muvazaalı teşebbüsten, başka bir ifade ile paravan teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ancak bunun için teşebbüsün muvazaalı veya gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması gerekmektedir. Muvazaa durumunu bilenlerin tanıklığı, teşebbüsün vergi dairesine kayıtlı kişiye ait olmadığı, aksine başkasına ait olduğunu gösteren teşebbüsle ilgili işlemlerin belirlenmesi, bu konuda bazı defterlerin ve belgelerin elde edilmesi, muvazaalı teşebbüsün gerçekte

başkasına ait olduğu hakkında delil olabilir. Bu deliller, ihbar ve şikayet yoluyla elde edilebileceği gibi vergi incelemeleri sırasında da ortaya çıkabilir.

İhtiyati hacze yol açan halleri belirleyen AATUHK 13. maddede bir teşebbüsün muvazaalı olması haline yer verilmemiştir. Bu nedenle muvazaalı teşebbüsten yararlananların, cebri takibata geçilmeden önce başka bir ifade ile tahakkuk etmiş fakat ödeme süresi geçmemiş ya da ödeme süresi geçmesine rağmen henüz ödeme emri gönderilmemiş borçları için ihtiyati tahakkuk da uygulanamayacağından ihtiyati hacze gidilemez.

C. İHTİYATİ TAHAKKUK SÜRECİ VE SONUÇLARI

İhtiyati tahakkukun en belirgin uygulama şekli, vergi inceleme yetkisine haiz olanlar tarafından yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden vergi ve cezaya ilişkin ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesidir. Kamu alacağını güvence altına almak için vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı isteminde bulunur. Bu istemde ihtiyati tahakkuk nedenlerinin, delilleriyle gösterilmesi gerekir. Vergi Dairesi Başkanı, bu istemi inceleyerek kamu alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının zorunlu olduğuna karar verirse, vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabilmek üzere ihtiyati tahakkuk emri verir. Durum mükellefe yazı ile bildirilir. Bu yazıda, yılı, nev'i, miktarı gösterilen borcu karşılayacak kadar teminatın 15 gün içinde gösterilmesi aksi takdirde kendisi hakkında yasal cebri takibat işlemlerine girişileceği kendisine bildirilir. Bu emir, vergi dairesi müdürü tarafından derhal uygulanır. Defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulanmasına gerek görmediği takdirde, durumu yazı ile vergi dairesi müdürüne bildirebilir.

Defterdarların, kendilerine verilen bu yetkiyi kullanırken kamu alacağını korumayı düşündüğü kadar, kamu borçlularının da çıkarlarını düşünmeleri ve gereksiz uygulamalara yol açmamaları büyük önem taşımaktadır³⁹.

³⁹ Jale Ceylan Şarлак, *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyat Tahakkuk*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.68-76.

D. İHTİYATİ TAHAKKUKA KARŞI DAVA AÇILMASI

Vergilendirme sürecinde bir idari işlem sayılmayan “tahakkuk”, tarh işleminin ardından kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum/aşama olarak kabul edilir. Oysa ihtiyati tahakkuk bir aşama değil, aksine bir idari işlem olarak ortaya çıkar. Ancak niteliği itibariyle kesin ve yürütülmesi zorunlu değildir. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haczin uygulanması için bir aşamadır. Bir başka anlatımla ihtiyati tahakkuk, verginin tarhında ön işlemlerden yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama ve takdir komisyonlarının matrah belirlemesi gibi “hazırlayıcı”dır.

Sayıdığımız ön işlemler, kesin ve yürütülmesi zorunlu olan tarh işleminin hazırlayıcısı niteliğindedir. Henüz tahakkuk etmemiş vergi borçları hakkında uygulanan ihtiyati tahakkuk da, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir idari işlem olan ihtiyati haciz işleminin hazırlayıcısı niteliğindedir. Bir başka anlatımla, ihtiyati tahakkukun, ihtiyati haciz işlemi tesis edilmeksizin hukuki sonuç doğurma yeteneği bulunmaz.⁴⁰ İhtiyati tahakkuk işlemine karşı ancak ihtiyati haciz işlemiyle birlikte dava açılabilir.⁴¹

İhtiyati tahakkuk takdiri bir işlemdir ve şartları gerçekleşse bile tesis edilmeyebilir. Vergi idaresi, kural olarak, bağlı yetkilidir ve vergi hukukunda takdir yetkisi istisnaidir. Burada söz konusu olan sınırlı takdir yetkisinin, genel amaç olan kamu yararına uygun kullanılması esastır. Sınırlı takdir yetkisi, vergilendirme işlemlerinin ancak sebep ve konu unsurları bakımından söz konusu olabilir.

Vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı’na tespit ve ilan edilecek olanlarla, bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, kendisine verilen bu ihtiyati tahakkuk yetkisini kullanıp kullanmamak hususunda takdir yetkisine sahiptir.

İhtiyati tahakkukta vergi borcu, olağan vergilendirme süreci içerisinde tahakkuk etmediğinden, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin ne miktar bir vergi borcu için uygulandığını kamu borçlusu ilk kez ihtiyati haczin uygulanmasıyla öğrendiğinden bu durumda kamu borçlusu, ihtiyati tahakkuk işleminin sebepleri yanında miktarını da dava konusu edebilir.

⁴⁰ Dnş. 9. D., 13.11.1980, E. 1979/3972, K. 1980/4239.

⁴¹ Dnş. VDDK, 23.02.2001, E. 2000/326, K. 2001/96.

2577 sayılı İYUK'un 27/3 maddesine göre, tarh işlemine karşı dava açılması durumunda yürürlük durduğu ve vergi mahkemesinin kararıyla tarhiyat kaldırıldığı halde ihtiyati tahakkuka karşı açılan davalarda ihtiyati tahakkukun kaldırılması için ayrıca Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi mükellefler üzerinde önemli bir baskı unsurudur. Kaldı ki bu durum, Anayasanın 13. maddesinde ifade edilen "ölçülülük ilkesi"ne de açıkça aykırıdır. Bu nedenlerle, 6183 sayılı Kanunun 19. maddesindeki Danıştay'ın nihai kararının beklenmesi hususu, ancak mükellefin kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara başvurması gibi durumların tespiti halinde başvurulması gereken bir güvence önlemi olarak düzenlenmelidir.

Kaçakçılık suçunu içermeyen fiiller nedeniyle vergi ziyanına neden olunan durumlarda mükelleften teminat istenmesi ve ihtiyati tahakkuk uygulanması da kabul edilemez. Bu nedenle 6183 sayılı Kanunun 9/1 maddesi de yeniden gözden geçirilmelidir⁴².

IV. RÜÇHAN HAKKI

A. RÜÇHAN HAKKI KAVRAMI

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesinde düzenlenmiştir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için önce madde hükmünde geçen iştirak kavramı açıklanacak daha sonra haciz edilen mallardan elde edilen satış tutarının garameten taksimi ve rüçhan (öncelik) hakkı kavramlarına açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

İcra iflas Kanunu'na göre yürütülen icra takiplerinde alacaklı mükelleflerden birinin önce anılan kanunun 78. maddesi uyarınca haciz isteme hakkını kullanmış olması ve bu amaçla da takibe girişmiş olması gerekir. Borçlu hakkında takibe girişildikten sonra diğer alacaklıların da hacze iştirak edebilmesi mümkündür. Hacze iştirak ya borçlunun takibine dayanan adi iştirak yolu izlenerek ya da borçlunun takibine gerek olmayan imtiyazlı iştirak yolu izlenerek gerçekleştirilir. Borçlunun takibinde ilamsız takip (genel haciz yolu ile takip) ve ilamlı takip (alacak ilam niteliğinde bir belgeye dayanıyorsa, alacaklı ilamlı icra yoluna başvurur. Örneğin: Nafaka, boşanma ilamına dayanır. Eş nafakayı ödemiyorsa, ilamlı icra takibi söz konusudur) olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilir.

⁴² Ağar, a.g.e., s.195-197.

B. RÜÇHAN HAKKININ UYGULANMASI

İcra ve İflas Kanunu'nun 100. maddesine göre İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar alacaklıların söz konusu maddede sayılan bazı özellikleri taşımaları koşulu ile aynı derecede hacze iştirak edebilecekleri belirtilmiştir. Bu alacaklıların özellikleri şöyle sıralanmıştır. Hacze iştirak edecek olan ve sonradan ortaya çıkan alacaklıların elinde, ilk haciz sahibi alacaklının ilamsız takipte takip veya ilamlı takipte dava tarihinden önce yapılmış bir icra takibi sonunda alınmış borçluya ait bir aciz belgesinin (borçlunun hacze uygun malı olmadığı veya bulunan malların satış bedelinin borcunu karşılamadığını gösterir belge) olması halinde hacze iştirak edebilir.(mad.100/1) Hacze iştirak edecek olan ve sonradan ortaya çıkan alacaklının elinde, ilk haciz sahibi alacaklının ilamsız takipte takip veya ilamlı takipte dava tarihinden önce açılmış bir dava üzerine alınmış bir mahkeme ilamı olmalıdır.(mad.100/2) Hacze iştirak edecek olan ve sonradan ortaya çıkan alacaklının elinde, ilk haciz sahibi alacaklının ilamsız takipte takip veya ilamlı takipte dava tarihinden önceki bir tarihi taşıyan borçluya ait resmi bir senede veya borçlunun tarih ve imzasını taşıyan bir senede sahip olması gerekir.(mad.100/3) Hacze iştirak edecek olan ve sonradan ortaya çıkan alacaklının elinde, ilk haciz sahibi alacaklının ilamsız takipte takip veya ilamlı takipte dava tarihinden önceki bir tarihi taşıyan resmi dairelerin veya yetkili makamların yetkileri dahilinde ve usulüne göre verilmiş makbuz veya belgeye dayanması gerekir.(mad.100/4)

Bunların haricindeki alacaklılar ancak bu alacaklılardan artacak bedeller için hacze iştirak edebilir.

Hacze imtiyazlı iştirak başka bir ifade ile takipsiz iştirak ise İcra ve İflas Kanunu'nun 101. maddesinde düzenlenmiştir. İlk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar olan süre içerisinde önceden takip yaptırmaksızın aynı derecede hacze iştirak edebilecek olanların kimler olduğu madde hükmünde tek tek sayılmıştır. Borçlunun eşi ve çocukları ve vasi veya kayyımı olduğu şahıslar evlenme, velayet veya vesayet sebebiyle doğan alacaklar için, borçlunun reşit çocukları yeni Türk Medeni Kanununun 370. maddesine dayanan alacaklarından dolayı, küçükler, vesayet altında bulunanlar veya kendilerine kayyım tayin edilmiş olanlar namına Sulh mahkemesi, suuniyet (kötü niyet) hali istisna olmak kaydıyla nafaka ilamına dayanan alacaklı her zaman aynı derecede hacze iştirak edebilir.

Haczedilen menkul ve gayrimenkul malların ve hakların satışı gerçekleştirilir. Ve elde edilen satış tutarından İ.İ.Kanunu'nun 138. maddesine göre haciz, paraya çevirme ve paylaşırma gibi bütün alacaklıları ilgilendiren masraflar önce alınır ve artan para takip masrafları ve işlemiş faizler de hesaba katılarak alacaktıraki hisseleri oranında (garameten) alacaklılara paylaşılır.

İhtiyati (muvakkat, geçici) hacizler için ayrılmış hisseler durum kesinlik kazanıncaya kadar sağlam bir bankaya, banka bulunmayan yerlerde mahkeme veya icra sandıklarına yatırılır.

Satış tutarı masrafları ve alacakları karşılamaya yetmiyorsa icra memuru tarafından yeni hacizler yapılarak haciz tamamlanır; ...Tekrar haczedilmiş olan mallar bunun dışında satış talebine gerek olmaksızın ve elden geldiği kadar hızlı satılır.(İ.İ.K.mad.139)

Aynı kanununun 140. maddesine göre satış sonunda elde edilen meblağ bütün alacaklıların alacağını tamamen ödemeye yetmezse icra dairesi alacaklılara ilişkin bir sıra cetveli yapar. Alacaklılar 206. madde gereğince iflas halinde hangi sıraya girmeleri lazım geliyorsa o sıraya dahil edilirler. Bununla beraber ilk üç sıraya kayıt için geçerli olan tarih haciz talebi tarihidir.

Özel hukukun konusuna giren alacak borç ilişkilerinde gerçek ve tüzel kişiler arasındaki hacizli mal ve hakların satılarak paraya çevrilmesi ve elde edilen satış hasılatının hisseleri oranında paylaşılması ana hatları itibariyle yukarıda bahsedildiği gibi cereyan etmekte olup, eğer “üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak edecek ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunacaktır.” (6183 sayılı Kanun mad.21/1) “Amme alacağı için de haciz konursa” ifadesinde kastedilen haciz kesin hacizdir. İhtiyati haczi, icra dairesinin koymuş olduğu hacze katılma hakkı vermez. Bu hususa ilişkin Yargıtay tarafından verilmiş yargı kararları mevcuttur.

Madde metnindeki “satış bedeli garameten taksim olunur.” ifadesi haczedilen mal ve haklar satıldıktan sonra elde edilen paradan faiz ve takip giderleri düşüldükten sonra kalan tutar alacaklılara hisseleri oranında dağıtılır anlamındadır⁴³. Örneğin: (A)'in alacağı 2.000-TL, (B)'nin alacağı 4.000-TL, (C)'nin alacağı 6.000-TL, amme alacağı (D) 8.000-TL ise ve amme alacağı haciz koyan diğer kişilerden sonra fakat mallar paraya

⁴³ Serim, a.g.e, s.67-71.

çevrilmeden önce hacze iştirak etmişse, 10.000-TL satış bedeli elde edilmiş ise bu para alacaklıların hisseleri oranında şu şekilde dağıtılacaktır. 1.000-TL (A)'ya, 2.000-TL (B)'ye, 3.000-TL (C)'ye ve 4.000-TL (D)'ye. Örnek amme alacaklarının diğer alacaklara rüçhanietini (önceliğini) açık bir şekilde göstermektedir. Yukarıdaki örnekte amme alacağı için diğer alacaklılardan önce haciz konulmuş olsa idi, 10.000-TL satış bedelinden, 8.000-TL amme alacağının tamamı tahsil edilecekti. Geriye kalan 2.000-TL için icra dairesi hem tamamlama haczi yapacak hem de diğer alacaklılar arasında sıra cetveli yapılacak, eğer hepsi sıra cetvelinde aynı sıraya kayıtlı ise aralarında garameten taksim yapılacaktır.

08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle, 6183 sayılı Kanun'un 21. maddesi birinci fıkrasının sonuna "Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz." hükmü getirilmiştir. Böylece İ.İ. Kanununun anılan fıkranın "Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez." şeklindeki hükmü 6183 sayılı Kanun'un uygulaması açısından yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye göre genel bütçeye gelir kaydedilen amme alacakları artık rehinden önce konulmuş hacizlere katılabilecekler fakat genel bütçeye gelir kaydedilmeyen amme alacakları (belediye gelirleri, il özel idaresi gelirleri) rehinden önce konulmuş hacizlere katılamayacaktır.

Örneğin: (X) şahsının vergi dairesine 2.000-TL borcu varsa, (Y) şahsının (X) şahsından 5.000-TL rehinli alacağı varsa, rehin öncesinde (X) şahsının gayrimenkulüne 3.000-TL tutarında, (Z) tarafından haciz konulmuş ve bu haciz henüz paraya çevrilmeden vergi dairesi de hacze dahil olmuşsa, ayrıca gayrimenkulün 250-TL emlak vergisi borcu varsa bu gayrimenkul 10.000-TL'ye satıldığında satış bedeli şu şekilde paylaşılacaktır.

Aynından doğan alacak 250-TL önce bu ödenir.

rehinli alacak 5.000-TL sonra bu ödenir.

$10.000 - 5.250 = 4.750$ -TL para kaldı.

rehinden önce konulmuş alacak 3.000-TL

vergi dairesi alacağı 2.000-TL

Toplam geriye kalan alacak 5.000-TL

4.750-TL'nin 3/5'i = 2850 rehinden önce konulmuş alacak.

4.750-TL'nin 2/5'i = 1.900 vergi dairesi alacağı şeklinde garameten paylaşılır.

Madde 21/1 değişmeden önceki haliyle kalmış olsaydı, şu sırayla 10.000-TL paylaşılacaktı. 250-TL aynından doğan alacak, 5.000-TL rehinli alacak, 3.000-TL rehinden önce konulmuş alacak ödenir. 1.750-TL vergi dairesine kalır idi.

6183 sayılı Kanun'un 21. maddesi, Kanun'un yürürlük tarihi olan 28.07.1953 tarihinden itibaren yürürlüğünü sürdürmekte olup, bu maddede 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle değişiklikler yapılmış, Kanuni değişikliklerin uygulama usul ve esasları hakkında da 30.01.2007 tarih ve 26419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 440 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği, 13.06.2007 tarih 2007/4 sayılı Tahsilat İç Genelgesi ve 30.06.2007 tarih ve 26568sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan A-1 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde açıklamalarda bulunulmuştur.

Mezkur madde hükmünün 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ve değişiklik sonrası hükümlerine karşılaştırmalı olarak aşağıda yer verilmiştir⁴⁴.

Tablo 2: Değişiklik Öncesi ve Sonrası Karşılaştırma Tablosu

DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ KANUN METNİ	DEĞİŞİKLİK SONRASI KANUN METNİ
Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.	Üçüncü şahıslar nezdinde haczedilmiş olan malların paraya çevrilmesinden önce söz konusu mallar üzerine kamu alacağı için haciz konulduğu takdirde söz konusu alacak hacze iştirak eder ve aralarında satış tutarı garameten taksim edilir. (5479 Sayılı Kanununun 4. maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 08.04.2006) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için uygulanan hacizlerde
Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan	

⁴⁴ Abdullah Kiraz, "Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı 229, (Ekim 2007), s. 80,81.

<p>amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.</p> <p>Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları hakkında İcra ve İflas Kanununun 206. maddesindeki sıraya göre muamele yapılır.</p>	<p><u>2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.</u></p> <p>Rehinli alacaklıların hakları saklıdır. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğmuş olan kamu alacakları o eşya ve gayrimenkul tutarından tahsil edilmesinde rehinli alacaklardan önce gelir.</p> <p>(5479 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük; 08.04.2006) Borçlunun iflas etmesi, mirasın reddedilmesi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulmuş olması durumlarında kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini almış olan alacaklar da olmak suretiyle bütün imtiyazlı alacaklarla beraber işleme tabi tutulur.</p>
--	--

Katma Değer Vergisi ve cezalarından oluşan amme alacakları hacizli eşya veya gayrimenkulün aynından doğmasa bile rehinli alacaktan önce gelecek ve bu nedenle de önce tahsil edilecektir. Anılan Kanun'un vergi teminatına ilişkin 55. maddesinde bu hususa ilişkin olarak *“Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezaların teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.”* denilmektedir.

5479 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle 08.04.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6183 sayılı Kanunun 21/3 maddesinde de değişiklik yapılmıştır. Buna göre *“Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206. maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacaktır.”* Devlet alacakları, İcra İflas Kanununun *“eskiden beşinci sırasında imtiyazlı iken bu imtiyaz kaldırılmış...bir malın*

aynından doğan amme alacakları dışındaki, diğer amme alacakları artık imtiyazlı değil” iken yani dördüncü sırada iken yeniden bir düzenlemeye gidilmiş, kanun hükmünde de açıkça ifade edildiği üzere bu yeni düzenlemeyle amme alacakları sıra cetvelinde üçüncü sıraya yükselmiştir. Artık işbu sıranın önceliğine sahip olan alacaklar da olmak suretiyle bütün imtiyazlı alacaklarla tasfiye masasına kaydedilecektir ve alacaklı amme idaresi masa mallarının dağıtımında eskisine nazaran görece daha öncelikli olarak tahsilat yapabilecektir.⁴⁵

Bu açıklamalar kapsamında; borçlunun iflas etmesi, mirasın reddedilmesi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulmuş olması durumlarında borçlunun mallarının satış tutarından alacaklılar İcra ve İflas Kanununun 206. maddesinde belirtilen sıra da dikkate alınarak şu şekilde tatmin edilecektir:

1. ***İflas masası alacakları,***
2. ***Malın aynına bağlı kamu alacakları,***
3. ***Rehinli alacaklar,***
4. ***İmtiyazlı alacaklar,***

Birinci Sırada:

- İşçilerin, ihbar ve kıdem tazminatları dahil tüm alacakları,
- İşverenlerin, işçiler için sosyal güvenlik kurumları ve yardım sandıklarına olan borçları,
- Aile hukukundan doğmuş olan her çeşit nafaka alacakları.

İkinci Sırada:

- Velayet ve vesayet sebebiyle doğmuş olan tüm alacaklar.

Üçüncü Sırada:

- Özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belli edilen alacaklar (kamu alacakları).

5. *İmtiyazsız adi alacaklar.*⁴⁶

⁴⁵ Serim, a.g.e, s.71-72.

⁴⁶ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.163.

V. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILAMAYACAK İŞLEMLER

Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinin Birinci Kısım İkinci Bölümüne V. Alt Bölüm olarak “V. Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler ile İşlem Yapanların Sorumlulukları” başlıklı bölüm eklenmiş ve “V. İptal Davaları” başlığı “VI. İptal Davaları” olarak değiştirilmiştir.

6183 sayılı Kanuna 5766 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen 22/A maddesine göre; “4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler ile kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde ve 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kağıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile diploma harçları hariç olmak üzere (8) sayılı tarifeye konu harçlar ve trafik harçlarına mevzu işlemler ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde; Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirmeye, bu kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir⁴⁷.

Takibata yetkili tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara iki bin Yeni Türk Lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Madde;

i) 4734 sayılı K.İ.K. kapsamındaki kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler esnasında,

⁴⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ eski/Tahsilat_Genel_Tebliği-A1_24022017.pdf

ii) Kanun, kararname ve başka mevzuat ile nakit olarak sağlanmış olan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler sebebiyle yapılacak olan ödemelerde,

iii) 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli;

- (1) sayılı tarifenin “C) Ticaret sicil harçları”ndan yalnızca “I. Kayıt ve tescil harçları”na,

- (2) sayılı tarifede bulunan Noter Harçlarından “I.1” ve “II.1” de geçen senet, mukavelename ve kağıtlardan alınan harçlara,

- (4) sayılı tarifede bulunan Tapu ve Kadastro muamelelerinden alınacak harçlardan “Tapu işlemleri” ile ilgili alınan harçlara,

- (7) sayılı tarifede bulunan Gemi ve Liman Harçlarına,

- (8) sayılı tarifede bulunan İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçlarından “VII-Okul diplomaları” ile ilgili alınan harçlar dışında tarifede düzenlenen diğer tüm harçlara,

- (9) sayılı tarifede yer alan Trafik Harçlarına,

mevzu işlemler sırasında,

iv) 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına konu teşkil eden muameleler esnasında,

Bakanlığa bağlı olan tahsil dairelerine vadesi geçmiş olan borcunun olmadığına istinaden belge aranılması zorunluluğunu getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

6183 Sayılı Kanun’un 22/A maddesi gereğince, kaynağa bakılmadan Kanun, kararname ve başka mevzuat ile düzenlenen ve yalnızca nakit şekilde ödenmiş olan Devlet yardımları, teşvikler ve destekleri ödeyen kurumlar ile kuruluşlar tarafından söz konusu ödeme yapılmasından evvel söz konusu kişilerden vadesi geçmiş olan borçlarının durumunu gösteren belge aranılıp, işbu Tebliğle belli edilen meblağdan fazla vadesi geçmiş olan borcun söz konusu olması durumunda ödeme olmayacaktır. Bununla beraber, borçlunun borçlarını ödemiş olması ya da diğer nedenlerle, mevzuattan kaynaklı olarak kendisine yapılmış olması gerekli ödemeleri yapılmış olmasını engellemiş bulunan olayın ortada bulunmaması sonucunda, yeni alınacak belgeye ile söz konusu kurum ile kuruluşların gereken ödemeleri ilgililerine yapabileceklerdir.

Söz konusu hüküm bağlamında zorunluluk getirilmiş olan ilgili ödemeyi banka kanalıyla yapmış olan kuruluşlar, söz konusu meblağları ilgililere ödemek için bankalara yollamadan evvel yukarıda yer alan evrakları isteyeceklerdir.

İlgili olan kişilere, tahsil dairesi tarafından düzenlenmiş olan vadesi geçmiş olan borçlarla alakalı belgelerde belli edilen borç miktarından fazla ödeme yapılmasını gerektiren durumlarda, borçlunun talebinin alınarak borç meblağı kadar kısmın söz konusu tahsil dairelerine, bakiyesinin ise borçlu olan kişiye ödenebilmesi mümkündür. Borç meblağının yapılacak ödeme miktarından fazla olması ya da bu miktara eşit miktarda olmuş olduğu hallerde borçlunun isteği doğrultusunda ödenecek tutarın söz konusu tahsil dairesine aktarılması mümkündür.

Borçlunun isteği doğrultusunda kesintiyi gerçekleştiren kurum;

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idaresi olduğu hallerde muhasebe işlem fişinin düzenlenmiş olduğu tarihte,
- Genel bütçe kapsamı dışındaki idare olduğu hallerde kesilen tutarın tahsil dairesi hesaplarına yatırılmış olduğu tarihte,

ödeme yapılmış sayılması gerektiğinden, ödeme tarihine kadar geçmiş olan zaman dolayısıyla kamu alacağına 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesi kapsamında göre gecikme zammı hesaplanır.

Vadesi geçmiş borç durumunu gösteren belge istenilmeden söz konusu Tebliğ ile zorunluluk getirilmiş olan ödemeleri ya da işlemi yapmış olan kurum ve kuruluşlara, borçlunun bağlı olduğu takibata yetkili tahsil dairesi tarafından, **iki bin lira idari para cezası** uygulanacaktır. Söz konusu maddeye göre verilmiş olan idari para cezalarının, muhatabına tebliğ edildiği tarihten itibaren **bir ay içerisinde ödenmiş olması** gerekir.

İdari para cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren **otuz gün içerisinde idare mahkemesinde dava açılması mümkün bulunmaktadır.**

Söz konusu idari para cezaları ile ilgili olarak 5326 Sayılı **Kabahatler K. hükümleri uygulanacaktır**⁴⁸.

⁴⁸ Deloitte, Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler ve İşlem Yapanların Sorumluluğu, http://www.verginet.net/dtt/11/VergiSirkuleri2008_106.aspx 15.04.2013

VI. KAMU ALACAKLARININ TAKİBİNDE İPTAL DAVASI

A. İPTAL DAVASININ TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

6183 sayılı Kanunun iptal davası açılması ile ilgili 24. maddesi ile amme borçlusunun, Kanunun 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yer alan amme alacağının tahsil edilmesine engel olmak amacıyla gerçekleştirmiş olduğu tasarruf ve muamelelerine genel mahkemelerde iptal davası açma hakkı verilmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundan kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde ilke olarak idari yargı görevlidir. Adli yargının hangi durumlarda bakmaya salahi yetli olduğu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 24. 68. ve 99. maddelerinde belirtilmektedir.

Yargıtay'a göre, "6183 sayılı Yasanın öngördüğü iptal davaları ile güdülen amaç; bir kamu alacağının tamamının ya da bir kısmının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı hukuksal işlemlerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün hukuksal işlemlerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile kamu alacağını tahsil etmektir".

6183 sayılı Kanunun 25. maddesi hükmünce; "İptal, borçlu ile hukuki işlemde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılara ve kötü niyet sahibi diğer üçüncü kişilere karşı istenir". Madde kapsamında, amme alacağından kaynaklı haklarında iptal davası açılabilir olan davalılar şöyledir:

- Asıl borçlu ile iptale konu teşkil eden işlemleri gerçekleştiren kimseler,
- Asıl borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılmış olanlar,
- Asıl borçlu ile iptale konu teşkil eden işlemleri yapmış olan kişilerin mirasçıları,
- Asıl borçlu ile kötü niyetli olan üçüncü kişilerden oluşmaktadır.

Konuyla ilgili Yargıtay kararları aşağıdadır:

"25. maddede husumetin kimlere yöneltileceği gösterilmiş olup, anılan maddeden de anlaşılacağı gibi, bu kişiler arasında zorunlu dava arkadaşlığı bulunduğundan, davada bunların tümüne husumetin yöneltilmesi gerekir. 25. maddede her ne kadar borçlunun da davada hasım olarak gösterileceğine dair bir kayıt yoksa da tasarrufun iptali davası sonucunda verilecek olan kararın borçlunun haklarını ilgilendirmesi nedeniyle onun da davada hasım olarak gösterilmesi gerekir. Yargıtay 15. HD.'sinin yerleşmiş içtihatları da bu doğrultudadır. (Yrg. 15. HD. 26.09.1990 gün, 1949/3600 ve 05.11.1992 gün, 4450/5134

sayılı kararlar). Davada borçlunun da hasım gösterilerek husumet tevcih edilmesi gerekirken bu yön göz ardı edilerek eksik hasımla davanın görülerek sonuçlandırılması usul ve yasaya aykırı bulunmuştur”.

“İptali istenen tasarruf, davalılar ile vergi borçlusu arasında oluşmuş bir hukuki işlemde kaynaklanmıştır. Böyle bir tasarrufun iptal edilmesi yalnız davalı olanların değil, hukuki işlemde taraf olan vergi borçlusunu da yakından ilgilendirir. O halde, 6183 sayılı yasaya göre açılacak iptal davalarında, iptali istenen tasarrufu oluşturan tarafların hepsinin davalı olarak gösterilmesi de zorunludur”.

“Kural olarak zorunlu dava arkadaşlığı söz konusu olduğu yerde hasmın ayrıca dava edilmesine gerek olmayıp, dava dilekçesinin kendisine tebliği ve duruşma için davetiye çıkarılması suretiyle davaya dahil edilmesi mümkündür. Eğer bunlardan yalnız birisi hakkında dava açılmışsa, kanundan kaynaklanan görevi nedeniyle hakim bu hususu re’sen dikkate almalı, ilgilinin davaya dahil edilmesi için davacıya süre tanınmalı ve bu yolla eksik husumet tamamlanmalıdır”⁴⁹.

B. İPTAL DAVASININ KOŞULLARI

İptal davalarının açılabilmesi için belirli koşulların varlığından söz edilmesi gereklidir.⁵⁰

1. Kesinleşen Amme Alacağının Olması

İptal davası açılması için öncelikle kesinleşen ve ödenecek duruma gelen amme alacağının olması şart olmakla beraber; alacaklı amme idaresinin kesinleşen ve ödenecek duruma gelen bu amme alacağının tahsili dolayısıyla yapılmış olan takibin sonucunun alınamaması ve amme alacağının teminata bağlanmamış olması gereklidir. Yani, ihtiyaten tahakkuk ettirilip ihtiyati haciz kararı ile ihtiyati haciz işlemi tesis edilen amme alacakları kesinleşmediği için iptal davasının konusuna girmeyeceklerdir⁵¹.

⁴⁹ H. Hüseyin Savaş, “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 48, (Aralık 2001), <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm> 30.04.2013

⁵⁰ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.167.

⁵¹ Savaş, a.g.m., 30.11.2013

2. Alacağın Tahsil Olanağının Kalmaması

Takip aşamasında borçlunun mal varlığının yeteri derecede olmadığı olmayacağı anlaşılırsa iptal davası açılabilir.

AATUHK uygulamasında borçlunun mevcut varlığının alacağın tamamını karşılamadığını ortaya koyan geçici ve kesin aciz belgesine yer verilmez. Bununla birlikte, dava konusu olan durumda, genel mahkemeler, tahsil dairelerinden amme alacaklarının ne suretle tahsil edemediklerini kanıtlamalarını isteyebilirler. Bunun yanısıra tahsil daireleri, borçlunun haciz edilebilir farklı malı olmadığını belirten “haciz tutanağı”nı, AATUHK’nın 75. maddesine göre düzenlenen “aciz fişi” ile belgelendirebilecekleri gibi, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması, malı olmadığını bildirmesi ve beyan ettiği malın amme borcunu karşılamaya yetmediğini de kanıt olarak gösterebilirler.⁵²

3. İvazsız Tasarrufun Geçmiş Doğru 2 Yıl İçerisinde Yapılması

İptal davası açılmasında öncelikle, amme alacağının kesinleşip istenecek duruma gelmiş olması ve mecburi kovuşturma ve takibat yollarının sonunda tahsil edilmesinin imkansız olduğunun anlaşılması gereklidir.

Bir başka yönüyle, kesinleşen ve istenecek duruma gelen amme alacaklarının tahsil edilmesinin imkansız olduğunun bilinmesi durumunda, amme borçlusunun yapmış olduğu bağışların iptal edilmesi; başka bir deyişle, amme borçlusunun hukuki muameleleri sonucunda üçüncü kişilerin elinde bulundurdukları mallarla ilgili tasarrufların iptali;

Borcun tasarruf tarihinden önce doğmasına ve

Borçlunun ivazsız tasarruflarının ödeme süresinin başlamış olduğu tarihten geçmişe doğru iki yıl içerisinde yapılması şartına bağlıdır.

İlkesel anlamda amme alacaklarının ödeme günü ve süresi kanunla belli edilmiş olup, bazı durumlarda, ödeme zamanı kanunlarda belli edilmeyen amme alacakları Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak tebliğ tarihinden itibaren bir aylık ödeme sürelerine bağlıdır. Ödeme sürelerinin son günleri, amme alacağının vade günüdür. Ödeme süresi

⁵² Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.168.

başladıktan sonra yapılmış olan karşılıksız muameleler ile bağışlamalar, borcun doğduğu tarih dikkate alınmaksızın iptal konusunu oluşturarak hükümsüz haldedir⁵³.

Demek oluyor ki, kamu alacağının doğduğu tarih, tasarrufun iptali için sınır olarak kabul edilmeli, 2 yıllık süreden önce vergi borcunu doğuran olay henüz gerçekleşmemişse ivazsız tasarrufun iptali istenmemelidir. Vergiyi doğuran olay ise, VUK 19. madde uyarınca “vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüdür”⁵⁴.

C. İPTAL DAVASI AÇILABİLECEK HALLER

İptal davası açılabilir haller iki ana başlıkta toplanabilir. Birincisi, borçlunun hükümsüz sayılan tasarruflarının bulunması; ikincisi ise, kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların bulunması halidir.

1. Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması

AATUHK, amme alacağına güvence sağlarken, şüpheli hallerde ya da kötü niyetin belli olduğu durumlarda, borçlunun yapmış olduğu bazı tasarrufları hükümsüz saymıştır.

AATUHK'nın 27-29. maddelerinde özel hükümlere yer verilerek hükümsüz sayılacak tasarrufları kendi içinde; “ivazsız tasarruflar”, “bağışlama sayılan tasarruflar” ve “hükümsüz sayılan diğer tasarruflar” olarak üçe ayırmaktadır.

a. İvazsız Tasarruflar

AATUHK'nın 27. maddesinde belirtilen ivazsız tasarruflar; ivazsız tasarruflardan ve verilmesine alışılan hediye veya hibe nispetinin üzerindeki bağışlamalardır. Bu maddeye göre ivazsız tasarruflardan söz edebilmek için aşağıdaki üç unsurun birlikte bulunması gerekir:

- 1) Borçlunun, amme alacağını kısmi olarak ya da tamamını ödemiş olması.
- 2) İvazsız tasarrufun, ödeme süresinden önce iki yıl içerisinde yapılması.

⁵³ Savaş, a.g.m., 15.12.2013

⁵⁴ Şimşek, a.g.e., s.209.

- 3) Borçlunun mal beyanında bulunmaması ya da beyan ettiği malın borcu karşılamaaması.

b. Bağışlama Sayılan Tasarruflar

AATUHK'nın 28. maddesi, birtakım tasarrufları bağışlama olarak nitelendirmiştir. Mal kaçırmanın basit yolu olan bağışlamayı engellemek isteyen kanun koyucu, bağışlama sayılan tasarrufları bu kapsamda saymıştır.⁵⁵

c. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar

“Kamu alacağını ödemeyen borçlulardan süresinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna yetmediği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:

1. Borçlunun teminat göstermeyi önceden taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
2. Borca karşılık para veya bilinen ödeme araçlarından farklı bir şekilde yapılan ödemeler,
3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler”⁵⁶.

2. Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması

Gerçekten 30. madde hükmü, iptal davasına konu edilecek genel tasarrufları içermektedir. Daha açık bir anlatımla, 27, 28 ve 29. madde kapsamında olmayan ve ancak kamu alacağının bir kısmını ya da tamamını ödememek amacıyla yapılan tasarruflar 30. madde kapsamına girmektedir. Böyle olunca, 27, 28 ve 29. maddelerdeki hükümler özel

⁵⁵ Gerçek, *Kamu Alacaklarının...*, a.g.e., s.169,170.

⁵⁶ Savaş, a.g.m., 15.12.2013

nitelikli olduğundan, öncelikle somut olaya uygulanmalı, bu maddelerdeki iptal koşulları mevcut değilse, 30. madde hükmü gündeme gelmelidir⁵⁷.

“Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerle borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün işlemler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.”

Nitekim Yargıtay da bu konuda;

“İptal davasına konu olan kamu alacağının kesinleştiği belirgin olan davada, şirketin finansal zorluklar nedeniyle davalıya devredildiği anlaşılmaktadır. Davalının, borçlunun vergi borcu bulunduğunu ve kamu alacağının tahsiline imkan vermemek için tasarrufa giriştiğini bildiği veya bilmek durumunda olduğunun kabulü gerekir. Aksi durumun benimsenmesinin hayatın olağan akışına uygun düşmeyeceği apaçık ortadadır. Kaldı ki, vergi borcu devrolunan ticari işletme ile ilgili olup ticari işletmenin devir alınmış olunması nedeniyle davalı Borçlar Kanununun 179. maddesi uyarınca borçtan sorumludur.” şeklinde karar vermiştir⁵⁸.

D. İPTAL DAVASI AÇMA SÜRESİ VE SONUÇLARI

1. İptal Davası Açma Süresi

6183 Sayılı Kanun'un 26. maddesinde, İptal davasının, iptale konu olan tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren beş yıl içinde açılabileceği hükme bağlanmıştır. Maddede belirtilen beş yıllık süre hak düşürücü bir süredir ve iptal davasının en geç hangi tarihe kadar açılabileceğini belirlemektedir. Bu süre, davalı tarafından ileri sürülme dahi, mahkeme tarafından re'sen dikkate alınmalıdır.

Anılan maddede dikkat çeken bir nokta ise, süreyi durduran veya kesen hallerin düzenlenmemiş olmasıdır. Bu durumda beş yıllık iptal davası açma süresi, hiç durmadan veya kesilmeden geçecektir⁵⁹.

Maddenin kenar başlığı “hükümsüz sayılmada zamanaşımı” şeklinde olduğu halde madde metninde “...dava açılmaz” sözleri yer almaktadır. Bu değişik ifadeler maddedeki beş yıllık sürenin zamanaşımı mı, yoksa hak düşürücü süre mi olduğu konusunda

⁵⁷ Şimşek, a.g.e., s.280.

⁵⁸ Savaş, a.g.m., 15.01.2014

⁵⁹ Çelik, a.g.e., s.73.

duraksamalara yol açmaktadır. Bilindiği gibi zamanaşımı ve hak düşürücü süreler sonuçları bakımından çok değişiktir. 26. maddenin paralelini teşkil eden İİK. 284. m. Kenar başlığında “hak düşürücü müddet” ve metinde “... beş sene geçmekle düşer” deyimleri kullanıldığından sürenin zamanaşımı olmadığı belirgindir. 6183 S.K. 26. maddenin kenar başlığı metne dahil olmadığına göre, metindeki “... dava açılmaz” sözlerinden hareketle buradaki sürenin de hak düşürücü olduğu kabul edilmelidir.

Madde ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir husus, beş yıllık sürenin 6183 sayılı Kanununun 27 ve 29. maddelerinde belirtilen iki yıllık süreler ile çatışması (tedahül etmesi) durumunda hangi süreye öncelik tanınacağı, ya da her iki sürenin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı sorunudur. 27 ve 29. maddelerde yer alan süreler 26. maddeye oranla daha özel olduğundan, bu sürelerin geçmiş olmaları halinde ilgili bulunduğu iptal nedenleri açısından artık 26. maddedeki beş yıllık sürenin uygulama olanağı kalmaz. Yargıtay 13. Hukuk Dairesi 23.09.1974 Tarih ve 2101/2073 sayılı kararında bu görüşü benimsemiş bulunmaktadır:

“Tasarrufun hacizden ve acizden önceki iki yıllık süreden daha önce yapılması, beş yıllık süreden farkı: Dava, davalılardan borçlu (A)’un diğer davalı (H)’ye yaptığı bağışlamanın İcra ve İflas Yasasınının 278. maddesi uyarında iptali isteğine ilişkindir.

278. maddeye giren tasarrufların iptal davasına konu olabilmesi için bunların belli bir süre içerisinde yapılmış olması şart olup bu süre haciz veya aciz yahut iflastan önceki iki seneyi geçemez.

Olayımızda haciz 21.03.1972 gününde yapılmış, aciz ve belgesi 14.07.1972 gününde verilmiş, iptali istenilen bağışlama tasarrufu ise 01.04.1969 gününde yapılmıştır. Belirlenen tarihlere göre bağışlama tasarrufunun gerek hacizden, gerek acizden önceki iki seneden daha önce yapıldığı ve böylece yukarıda sözü edilen 278. madde unsurlarının gerçekleşmediği anlaşılmaktadır. İptale tabi tasarrufları sınırlayan 278. maddedeki iki senelik süre ile iptal davası açmak için kabul edilmiş olan 284. maddedeki, beş senelik hak düşürücü süre birbirlerinden ayrı nitelikteki sürelerdir. 278. maddedeki iki senelik süre iptale tabi tasarrufların sınırını gösteren bir süredir. Çünkü maddedeki açıklığa göre hacizden veya acizden önceki iki seneyi geçen tasarruflar iptale tabi değildir ve bu tasarruflar için iptal davası açılmaz. 284. maddedeki beş yıllık hak düşürücü süre ise hacizden veya acizden önceki iki seneyi geçmeyen ve iptale tabi olan tasarrufların dava açma süresidir. Davada iptali istenilen tasarruf 278. maddedeki iki senelik süreden önce yapıldığı için iptale tabi değildir. İptale tabi tasarruf olmayınca burada beş senelik hak düşürücü dava süresi de söz konusu değildir. Ortada iptale tabi bir tasarruf yok iken

davanın süresinde açıldığından söz edilerek iptal isteğinin kabulüne karar verilmesi bozmayı gerektirir”⁶⁰.

2. İptal Davasının Sonuçları

İptal davasının açılmasını gerektiren hallerin varlığı ihtiyati haciz nedenidir. İptali istenen işlem ve tasarrufların konusunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkartılmış ise elden çıkartanın (üçüncü şahsın) diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanarak alacak güvence altına alınır. (6183 S.K., md. 13/7) Ancak, hiç şüphesiz iptal davasının süresi içinde açılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde ihtiyati haczin kaldırılması gerekir.

İptal davasının kazanılması halinde, alacaklı kamu idaresi, davaya konu olan mal üzerinde cebri icra yoluyla hakkını almak yetkisini elde eder. Başka bir ifade ile dava konusu malı haczeder ve satar, satıştan elde ettiği bedelden alacağını tahsil eder. Ancak bunun için kamu idaresinin iptal davasını kazanmış olması gerektiği açıktır.

Alacaklı kamu idaresinin iptal davasını kazanması sonunda, iptal edilen tasarruf ve işlemlerden faydalananlar elde ettiklerini elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini vermek zorundadırlar. Bu kişiler verdiklerine karşılık olarak kamu idaresinden herhangi bir talepte bulunamazlar (6183 S.K., md. 30).

İptal davaları, aynı bir dava olmadığından, bu davalar kazanıldığı takdirde iptale konu olan mal, kamu borçlusunun mülkiyetine geri dönmez. Üçüncü şahıs mala sahip olmaya devam eder. Çünkü iptal davasının amacı kamu alacağının maldan tahsil edilmesini sağlamaktır. Kamu alacağı tahsil edildikten sonra artan bir tutar olduğunda bu tutar borçluya değil üçüncü şahsa verilecektir. Zaten iptal davasının kazanılması sonucunda dava konusu malın taşınmaz olması halinde tapu iptali gerekmektedir. Başka bir ifade ile dava kazanılsa dahi, taşınmaz üçüncü şahsın mülkiyetinde kalmaktadır.⁶¹

⁶⁰ Şimşek, a.g.e., s.248,249.

⁶¹ Çelik, a.g.e., s.98,99.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ

I. KAMU ALACAKLARININ DOĞRUDAN KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ

A. TEMİNAT İSTEMENİN ETKİNLİĞİ

Kamu Hukukundan doğan kamu alacaklarının takip ve tahsilinde en önemli müesseselerden biri olan teminat müessesesi aynı zamanda 6183 sayılı kanunun 13. maddesi gereği ihtiyati haczi mucip halleri de bünyesinde barındırdığından amme borçluları yönünden gerek maddi ve gerekse manevi sonuçlara etki eden bir müessesedir. 6183 sayılı Kanun keyfilikleri önlemek ve borçluları rencide etmemek amacıyla teminat istemini bir takım sıhhat koşullarına bağlamıştır.

Kanunun 9/1. maddesine göre istenecek teminatta aranan şart vergi ziyayı olan haller ve kaçakçılık fiillerine temas eden amme alacağının mevcudiyeti; 9/2. maddeye göre ise teminat isteminde aranan şart Türkiye’de ikametgahın bulunmaması ve amme alacağının tahsilinin tehlikeye girdiğini göstermesi olarak belirtilmiştir. Kanun 9/1. maddeye giren amme alacaklarında teminat istemini zorunlu görmüş, 9/2. maddeye giren amme alacaklarında teminat istemini idari inisiyatifte bırakmıştır. Yargı Kararlarında ise 9/1. maddeye temas eden amme alacaklarında vergi incelemesinin şart olduğu ve teminat olarak istenecek tutarın vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplama sonucunda tespit edilmesinin sıhhat şartı olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ise çoğunlukla teminat isteminin inceleme raporu sonucunda tahsil dairelerince yerine getirildiği ve bunun uyuşmazlıklara konu olduğu görülmektedir. Bu uyuşmazlıkların önlenmesi için tahsil dairesi tarafından kanunda belirlenen şart ve usullere riayet edilmesi gerekmekte, vergi incelemesi yapılmadan ve vergi müfettişleri tarafından vergi ziyayı ile ilgili bir hesaplama olmadan teminat istenmemesinde yarar vardır.

Teminat isteme ilk önlemdir ve amme borçlusundan borcuna karşılık mal varlığı unsurlarından 6183 sayılı kanunun 10. maddesinde belirtilen dilediği varlık unsurlarını teminat olarak göstermesine izin verilmektedir. Burada kamu borçlusunun varlık unsurları üzerine bir sınırlama konmamaktadır ve bu yönüyle de tahsil dairesinin kanun dahilinde cebren icra ettiği ihtiyati hacze nazaran oldukça basit ama neticeleri itibariyle önemli bir güvenlik müessesesidir¹.

6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin gerek lafzı ve gerekse lafza uygun şekilde ağırlık kazanan yargı kararlarına göre; teminat istenmesini gerektirecek durumlar ortaya çıktığında ancak vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacak ilk hesaplamalara göre vergi dairesince teminat istenebilmektedir. **“İlk hesaplamalar”**a göre teminat istenebilecekken, **“kat’i hesaplamalar”**a göre teminat istenememesi Kanun’un amacına uygun değildir fakat lafzın açıklığı, Kanun’un 13. maddesinin 1. bendiyle de birlikte düşünüldüğünde, yoruma imkan tanımamaktadır. Bu nedenle Kanun’un teminat ve ihtiyati hacizle ilgili 9 ve 13. maddelerinin yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Teminat konusunda diğer bir problemlili alan, teminat olarak kabul edilebilecek değerlerin Kanun’da sayılarak sınırlandırılması ve bu sınırlandırmada günümüzde ekonomik değeri çok yüksek olabilecek bazı değerlerin kapsam dışında kalmış olmasıdır. **Bu durumun yarattığı sorun; mükellefçe gösterildiğinde teminat olarak kabul edilemeyen bir değer, vergi dairesince aynı alacağın garantisi olarak haczedilebilmesidir.** Böyle bir uygulamanın idare-mükellef ilişkisinde yaratacağı etki ortadadır: Mükellefin, gönüllü olarak teminat göstereceği değer kabul edilmezken **aynı değer** idare tarafından ticari itibarını zedeleyecek şekilde haczedilmesi karşısında güvensizlik duyması kaçınılmazdır. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun’un teminat olarak gösterilebilecek değerlerin sayıldığı 10. maddesinin de günümüzün ekonomik değerleri çerçevesinde revize edilmesi gerekmektedir².

Dolayısıyla yukarıda yapılan açıklamalar ışığında öngörülen düzenlemelerin yapılmasıyla birlikte teminat müessesesinin etkinliği artabilecektir.

¹ Yakup Yücel Özşahin, “6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat Kurumunun Mahiyeti ve Esasları”, *Vergi Raporu*, Sayı 128, (Mayıs 2010), s. 93,94.

² Ahmet Ozansoy, “6183 Sayılı Kanun’daki Teminat Müessesesinde Problemlili Alanlar”, *Yaklaşım*, Sayı 200, (Ağustos 2009), s. 60.

B. İHTİYATİ HACZİN ETKİNLİĞİ

Kamu alacaklarını koruma amacıyla uygulanan tedbirlerden biri olan ihtiyati haciz müessesesi, kamu alacaklarını güvence altına almada en etkili yöntemlerden biridir. Kamu idaresinin kötü niyetli borçlulara karşı almış olduğu bu önlem, birkaç hususun düzeltilmesiyle hem daha etkili şekilde çalışabilir, hem de bazı kamu borçlularının lüzumsuz yere bu işleme maruz kalmaları önlenmiş olabilir.

İhtiyati haciz işleminin uygulanmasında idaredeki memur ve çalışanların işlemleri hukuka uygun bir şekilde yerine getirmeleri de son derece önemli bir husustur. Bu işlemi uygulamakla sorumlu olanların ihtiyati haczin hangi koşullarda uygulanması gerektiği hususunda dikkatli davranmaları kamu borçlularının haksız yere maddi ve manevi açıdan mağdur olmalarını önleyecektir.

Sonuç itibarıyla haciz işlemi mükellef açısından ağır sonuçlar doğurmasına ve idareye de önemli bir külfet yüklüyor olmasına rağmen kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alması açısından hukuk sistemimizde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsilinde vazgeçilmez önlemlerden biridir³.

İhtiyati haciz, kesin haciz kurallarına göre yapılan ve borçlunun hacze uygun menkul/gayrimenkul varlıkları üzerinde idare lehine hak doğuran bir işlemdir.

Belli bir süre öngörülmeden başlatılan ihtiyati haciz işleminde haciz uygulamasını sona erdiren durumlar;

- Ödeme,
 - Yapılan tarhiyatın yargıda borçlu lehine bozulması veya
 - Haciz sebebine itiraz edilmişse, ihtilafın yine nihai yargı kararıyla borçlu lehine kesinleşmesi,
- gibi olgulardır.

Tatbik edilen ihtiyati haciz işlemi ortadan kalkana kadar, mükellefin tasarruf hakkını kısmen kısıtlayıcı özellik taşımaktadır. Bu süreç, bazen çok uzun zamanda sonuçlanabilir. Dolayısıyla, borçlunun varlığının büyüklüğü ne olursa olsun mali işlemlerinde aksamalar doğurması kaçınılmazdır.

³ Handan Kaynar, "Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması", *Vergi Raporu*, Sayı 106, (Temmuz 2008), s. 139.

Vergi kaynaklı kamu alacağını güvenceye almak için teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka dayalı haciz tatbiki, ilke itibariyle;

- Defter ve belgelerini inceleme elemanına ibrazdan kaçınan,
 - Parasal ve hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırımlara rağmen faaliyetini mali idarenin bilgisi dışında yürüten veya
 - Beyanı gereken gelirlerini gizleyen yahutta
 - Amme borcunu ödememek için girişimlerde bulunduğu gözlenen gerçek ve tüzel kişi
- mükellefler hakkında uygulanan tedbirlerdir.

Üretim ve istihdamda oluşan sorunları çözmek için dış dünyanın Hazine imkanlarını harekete geçirdiği, mali desteklerin esirgenmediği ve bizde de benzer tedbirlerin alındığı bu zamanda, inşaat başta olmak üzere her sektörde hukuka açıkça aykırı davranan mükellefleri dikkatlice izlemek ihtiyacı ortadadır. Mali idare, adil ve etkili kullanımı vazgeçilmez kural saydığımız denetim ve yaptırımlar yoluyla aykırılıkları önlemek veya en aza indirmek gücüne sahiptir⁴.

Ancak AATUK'da teminat uygulanması gereken hallerin aynı zamanda ihtiyati haciz uygulanması şartı olarak belirlenmiş olması bir belirsizliğe yol açmaktadır. Diğer taraftan borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması hali gibi durumlar günümüz koşullarında ne kadar geçerli olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Kısaca ihtiyati haciz uygulanması gereken hallerin gözden geçirilerek günümüz ekonomik ve teknolojik koşullarına uygun olarak güncellenmesinde yarar vardır.

C. İHTİYATİ TAHAKKUKUN ETKİNLİĞİ

Vergi ve resim alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla getirilen bir önlem olan ihtiyati tahakkuk esasında tek başına bir sonuç doğurmaz ve etkinlik yaratmaz. Bu nedenle ihtiyati tahakkukun etkinliğinin değerlendirilmesi ihtiyati tahakkuk ve buna bağlı uygulanan ihtiyati haciz ile birlikte anlam ifade etmektedir.

⁴ Yakup Tokat, "Amme Alacağını Güvenceye Kavuşturan İki Araç: Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması", *Yaklaşım*, Sayı 198, (Haziran 2009), s. 50, 51.

İhtiyati tahakkuk ve buna bağılı ihtiyati haciz müessesesinin daha etkin bir şekilde işletilmesini sağlamak için önerilebilecek hususlar şu şekilde özetlenebilir⁵;

- Yapılacak vergi incelemelerinde ön değerlendirme esnasında mükellefin malvarlığı ile ödeme gücü dikkate alınarak, inceleme tamamlanmadan önce ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması ile doğacak amme alacağının tahsiline ilişkin tedbirler alınmalıdır. İnceleme Raporu mükellefe tebliğ edildiğinde genellikle mükellef tarafından mal varlığı kaçırılmakta veya mal varlığı üzerine fiktif ipotekler tesis ettirilerek dairenin yapacağı cebri takibat işlemleri sonuçsuz hale getirilmektedir. Bu konuya Vergi Dairesinin ehemmiyet göstermesi gerekmekte, bir mükellefin incelemesinin devam ettiğinin Vergi Dairesi tarafından bilinmesi durumunda, bu mükellefin de mal varlığını kaçırma veya mal varlığı üzerine fiktif ipotekler tesis ettirme olasılıklarının bulunması durumlarında, inceleme elemanı ile irtibata geçilmek suretiyle gerektiğinde tüzel kişi ve kanuni temsilci için inceleme ile tespit edilmiş olan tutar dikkate alınarak, ihtiyati haciz talep edilmesi gerekmektedir.

- İhtiyati haciz onayı alındıktan sonra vergi dairesince mükelleflerin teminat göstermeleri talep edilmekte, mükellefin kanuni süresi içerisinde teminat göstermesi beklenmektedir. Bu süre zarfında bazı mükellefler uhdelerinde bulunan menkul ve gayrimenkul mal varlıklarını ellerinden çıkarabilmektedirler. Hakkında ihtiyati haciz kararı alınan mükelleflerin tespit edilen mal varlıklarının teminat gösterme süresi içerisinde ilgili dairelerce tedbiren izlenmesi, kamu alacağının güvence altına alınmasına katkı sağlayacaktır.

- İhtiyati haciz kararlarının uygulanması esnasında mükelleflerin gayri faal durumda olduklarının tespiti halinde, ilgili adreslerde bulunan menkul mallara ilişkin ihtiyati haciz tatbik edilmekte; ancak güvenilir şahıs olmaması veya güvenilir şahsın kendisinden bu görevin alınmasını talep etmesi yahut da güvenilir şahıs değişikliğinin yapılamaması durumunda, menkul malların korunması konusunda tereddütler olmaktadır. Bu durumda olan menkul malların en kısa zamanda Ortak Satış Deposuna intikal ettirilmesi, menkul malların daha korunmasını sağlayacak ve ihtiyati haczin kati hacze dönüşmesi durumunda hacedilen menkul malların satışı daha kolay yapılabilecektir.

⁵ Recep Beyazkılıç-Mesut Kaplan, “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 323, (Temmuz 2008), s. 137,138.

- Mahsup talepli işlemlerde mahsup talebinin hatalı olduğuna ilişkin hususların, muhtemel bir ihtiyati haciz işleminden önce mutlaka mükellefe bildirilmesi gerekir. Zira mükellef süresi içerisinde mahsup talebinde bulunmak suretiyle kamu borcunu ödediğini düşünmekte, bu durum bilahare mükellef ile idare arasında gereksiz ihtilaflara neden olmaktadır.

- İhtiyati hacze ilişkin yapılacak gayrimenkul, menkul araştırmalarında mükellefin veya kanuni sorumluların mal varlığına rastlanılmaması halinde; ilgililerin vukuatlı nüfus kayıt örneklerinden hareketle yakınlarına mal varlığı devri yapıp yapılmadığı araştırılıp, gayrimenkul veya menkul devri yapıldığının tespit edilmesi halinde, 6183 sayılı kanunun 24. maddesi (satış iptal hükümleri) dikkate alınarak muvazaalı işlemlere yönelik idari ve yasal tedbirler alınmalıdır.

- İhtiyati haciz kararı sonrasında vergi dairesince mükellefin ticari hayatını olumsuz şekilde etkileyebilecek uygulamalardan kaçınılması gerekir. İleride doğabilecek amme alacağının teminat altına alınması ihtiyati haciz uygulaması için yeterlidir.

II. KAMU ALACAKLARININ DİĞER KORUNMA TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ

A. RÜÇHAN HAKKININ ETKİNLİĞİ

Amme alacaklarına önem veren 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş olan mallar paraya çevrilmeden önce ilgili mal üzerinde kamu alacağı ile alakalı haciz konusunda satış tutarının nasıl dağıtılacağı ile alakalı hükümler bulunmakta olup, borçlunun iflas etmesi, mirasın reddedilmesi ve terekenin resmi tasfiye ile karşı karşıya kalması durumlarında kamu alacağının sırası belirlenir.

5479 sayılı Kanun ile 08.04.2006 tarihinden itibaren kamu alacakları ikili bir ayrıma tabi tutulmuş ve bunlardan; genel bütçeye gelir olarak kaydedilen vergi, resim harç ile vergi cezaları ile bağlı ferî alacaklar için rehinden önce konulmuş hacizlere iştirak edilebileceği, genel bütçeye dahil olmayan ancak kamu alacağı statüsündeki diğer

alacakların ise (idari para cezası, ecrimisil alacakları, prim alacakları, belediye gelirleri...) bu öncelik hakkından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır⁶.

Dolayısıyla amme alacaklarının diğer korunma hükümleri arasında yer alan rüçhan hakkı uygulaması ile kamu alacaklarının korunmasına yönelik bir yaklaşım benimsenmiş olmakla beraber, etkinliğinin diğer amme alacaklarının korunma hükümlerinin yanında ne ölçüde olduğu tam olarak belirlenememekle beraber, kamu alacağını çıkışı noktasında korumaya yönelik tedbirlerin daha etkin bir yapıya sahip olduğu, bu uygulamanın ise artık son aşamada devreye gireceğinden dolayı etkinliğinin daha az olduğu söylenebilir. Bu nedenle kamu alacaklarının daha etkin bir şekilde güvence altına alınabilmesi için mükellefin malvarlığının durumunun daha iyi takip edilmesine yönelik çalışmaların yapılması ve özel alacakların talep ettiği haciz işleminden önce cebren tahsilatın başlatılmasında yarar vardır.

B. YAPILAMAYACAK İŞLEMLERİN ETKİNLİĞİ

6183 Sayılı Kanunun 22/A maddesine göre, Maliye Bakanlığına bağlı olan tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcunun bulunup bulunmadığına ilişkin belge sorulması zorunluluğunu getirmeye, bu kapsamdaki amme alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca ya da ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi durumlarda bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlık yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkiye istinaden işlemlerde belirtilen tarihlerden itibaren ilgililerden vadesi geçmiş borcu olmadığına ilişkin belge aranmaktadır.

Bu uygulama da amme alacağını güvence altına almaya yönelik önlemlerden birisi olarak mükellefi belirli alanlarda sıkıştırmaya ve amme alacağını ödemeye yönlendirme konusunda etkinliği yüksek olabilecek bir önlem olarak sayılabilir. Bu nedenle AATUHK'da yapılacak yeni düzenlemelerle kamu borcunu ödemedi yapılamayacak işlemlerin kapsamı genişletilmeli ve Maliye Bakanlığına daha geniş alanda ve konularda "borcu yoktur yazısı" istenmesi konusunda yetki verilmelidir. Yapılamayacak işlemlerin kapsamı birçok batı ülkesinde olduğu gibi borcunu ödemeyen mükelleflerin; kamu

⁶ Zekeriya Uyanık, Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı, http://www.muhasabenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzmani_amme%20alacaklarinda%20ruchan%20hakki.html 30.04.2014

kurumlarıyla bir işlem yapılmasını engelleme, tapu ve trafik işlemlerini yapamama, bankalar tarafından çek defteri verilmeme, kredi kartı verilmeme ve nihai aşamada bankacılık işlemleri yapamama gibi konulara ve alanlara genişletilmelidir.

C. İPTAL DAVASININ ETKİNLİĞİ

6183 sayılı Kanununun 24-31. maddeleriyle İcra ve İflas Kanununun 277-284. maddelerinde düzenlenen iptal davaları, borçluların alacaklılarına zarar veren bazı tasarruflarının hükümsüz hale gelmesini sağlayan bir dava şeklidir⁷.

Etkinlik bakımından ise söz konusu durumların tespit edilmesi ve ona göre iptal davası açılması şeklinde bir uygulama olması sebebiyle diğer tedbirlere göre takibi zor ve bu bağlamda etkinliği düşük sayılabilecek bir müessesedir. Bu nedenle AATUHK'da iptal davasına başvurulması diğer koruma tedbirlerinden sonra son çare olarak uygulanabilecek bir tedbir olarak düzenlenmiştir.

III. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ BAĞLAMINDA VERİLMİŞ YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerin etkinliği bakımından konumuzla ilişkili olması bağlamında Danıştay tarafından verilmiş olan kararlara yer verilmesi ve değerlendirilmesinde yarar vardır.

“Danıştay 3. Daire 2010/5785 E., 2012/3582 K.

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp, düşünüldü:

Dosyanın incelenmesinden, davacıların ortak oldukları ... Dokuma Mensucat Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin, ... Grubu olarak adlandırılan organizasyonun bir parçası olduğu, organizasyona dahil olan şirketlerin gerçek sahibi ve yöneticisi ...'in, yakınlarını şirket yöneticisi ve ortağı olarak gösterdiği, adı geçen firma ve aralarında davacıların da bulunduğu kişilerin adlarına kayıtlı mal varlıklarının gerçek

⁷ Savaş, a.g.m., 30.04.2014

sahibi ... olup, anılan şahsın kamu borçlarını ödememek amacıyla mal varlıklarını, başka şahıslar üzerine kaydettirdiği 30.10.2009 gün ve 709/9 sayılı raporla tespit edilmiş, ... Grubu şirketlerine ait vergi borçlarının bu mal varlıklarından takip ve tahsili yoluna gidilmesi gerektiğini belirten söz konusu rapora göre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 17'nci maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendine giren bu eylem nedeniyle aynı Kanununun 18'inci maddesi uyarınca alınan 28.12.2009 tarihli ihtiyati haciz olur'una dayanılarak düzenlenen 31.12.2009 tarih ve 37731 tarihli ihtiyati haciz tutanağıyla davacıların ikametgah adreslerinde bulunan mallarının haczedildiği anlaşılmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 17'nci maddesinin 3'üncü bendinde; teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmiş olması 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 mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verilebileceği, 18'inci maddesinde de hakkında 17'nci madde gereğince muamele yapılan mükellefin mezkür maddede yazılı vergi, resim ve cezalarından matrahi belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirileceği, geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahi henüz belli olmayan ve 17'nci maddede sayılan vergi, resim ve cezaları geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yolu ile tesbit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacağı, bu suretle hesap olunan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirileceği, bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezalarının, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamayacağı ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz tatbik olunacağı kurala bağlanmış, 17'nci maddenin 3'üncü bendine giren hallerde ihtiyati haczin, muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında da tatbik olunacağı kurala bağlanmıştır.

"Haciz işlemi" de denilen 28.12.2009 tarihli haciz kararı ile karar gereğinin yerine getirilmesine ilişkin 31.12.2009 tarih ve 37731 tarihli ihtiyati haciz tutanağıyla davacıların ikametgah adreslerinde bulunan mallarının haczedilmesi birbirini izleyen ancak, farklı aşamalardır. Haciz kararına dayanılarak uygulanan hacze karşı açılan davada, 28.12.2009 tarihli haciz kararının yerine getirilmesindeki hukuka aykırılıklar, 31.12.2009 tarih ve 37731 tarihli tutanakla uygulan haczin kaldırılması sonucunu doğuracağı halde,

haciz tutanağının işlem gibi nitelendirilmesi suretiyle verilen karar bu yönüyle yargılama hukukuna aykırı görülmüştür.

Dava konusu ihtiyati haczin dayanağı, 6183 sayılı Kanunun yukarıda değinilen maddeleri olmasına karşın vergi mahkemesince uyuşmazlığın, aynı Kanunun teminat istenmesini gerektiren halin varlığı durumunda uygulanacak olan ihtiyati hacze ilişkin hükümler değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi; ayrıca haklarında yetkili mercilerce verilmiş ihtiyati haciz kararına dayanılarak şirket ortaklarının mal varlıklarına da ihtiyati haciz uygulanabileceğinden mahkemenin aksi yöndeki yargısı da yasaya uygun düşmemiştir.

Öte yandan; ... Grubu şirketleriyle ilgili ... adlı şahsın konumunu açıkça tespit eden 30.10.2009 gün ve 709/9 sayılı raporda gerçekte ...'e ait olup kamu alacağının tahsilini önlemek amacıyla yakınları adına kaydettirdiği mal varlıklarının haczedilebileceği belirtildiğinden ve davacıların ikametgah adreslerinde haczedilen kişiye özgü ev eşyaları, ...'e ait mallar kapsamında nitelendirilemeyeceğinden, haczin kaldırılmasına yönelik verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine 08.11.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

Yukarıdaki kararda Danıştay AATUHK'nın temel ilkelerinden biri olan kamu alacağını güvence altına alma ilkesine uygun olarak kanunda düzenlenen tedbirlerin uygulanması durumunda, bu uygulamaların hukuka aykırılık oluşturmayacağı, ancak bu uygulamaların kanunda belirtilen şartlara ve usullere uygun olarak yapılması gerektiğini vurgulamıştır. Dolayısıyla tahsil dairesi kamu alacağını koruma tedbirlerini uygularken kanundaki şartlara ve usullere dikkat etmesi gerekmektedir.

“Danıştay 4. Daire 2008/9413 E., 2011/342 K.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacının banka hesapları ile taşıt araçlarına uygulanan ihtiyati haczin kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir.

İhtiyati haciz işlemi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13 üncü maddesinin 1 numaralı bendi gerekçe gösterilerek tesis edilmiştir.

Anılan maddenin 1 numaralı bendinde 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin mevcut olması, durumunda hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun (5345 sayılı Kanununun 33 üncü maddesi ile Vergi Dairesi Başkanı) kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair hükümlere göre, ihtiyati haczin derhal tatbik olunacağı belirtilmiştir.

6183 sayılı Kanununun 13 üncü fıkrasının birinci fıkrasına göre, ihtiyati haciz tesisi ancak teminat istenilmesini gerektiren hallerin varlığının ortaya konulması halinde mümkündür. Aynı Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir." hükmü yer almaktadır.

İncelenen dosyada, davacının 2003 ila 2006 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuyla bulunan matrah farkları nedeniyle yapılan tarhiyat miktarının yüksek olması gerekçe gösterilerek vergi dairesi müdürü tarafından 9.4.2008 tarih ve 20575 sayılı yazıyla kamu alacağının güvenceye alınması için ihtiyati haciz kararının uygulanmasının istendiği, gerekli olurlar alındıktan sonra davacıya tebliğ edilen 9.4.2008 günlü yazı ile 6183 sayılı Kanun gereğince teminat istenerek yasal süre verildiği ve dava konusu ihtiyati haciz işleminin tesis edildiği ve tarhiyatlara ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Buna göre teminat istenilmesine ilişkin yazıda tebliğ tarihinden itibaren yasal süresi içinde teminat gösterilmesi gerektiği belirtilmesine karşın bu süre beklenilmeden düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri tebliğ edildiğinden kesin miktarın belirlenmesi ve ihbarnamelerin tebliğ edilmesi sonucu teminat istenilmesi için gerekli olan incelemenin devam etmesi koşulu ortadan kalkmıştır. Diğer bir ifadeyle idarenin teminat gösterme süresi içinde ihbarnamelerin tebliğiyle teminat istenilmesi için gerekli yasal koşullar ortadan kalkmıştır.

Bu durumda, vergi incelemesi tamamlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin 1 nci fıkrası uyarınca teminat istenmesi ve verilen süre beklenmeden teminat gösterilmemesi nedeniyle ihtiyati haciz uygulanması mümkün olmadığından, dava konusu işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Diğer yandan, ihtiyati haciz kararı onayı alınması için yazılan 20575 sayılı yazının tarihi 9.4.2008 olmasına karşın, Vergi Dairesi Başkanı tarafından verilen olur tarihinin bundan bir gün önceki tarih olan 8.4.2008 olması karşısında, işlemde bu yönüyle de yasaya uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 24.9.2008 günlü ve E:2008/828, K:2008/1400 sayılı kararının bozulmasına, 25.1.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

Yukarıdaki kararda da Danıştay AATUHK’da düzenlenen kamu alacağını güvence altına alma tedbirlerin uygulanabilmesi için tahsil dairesinin kanunda belirtilen şartlara ve usullere harfiyen uygun olarak davranması gerektiğini vurgulamıştır. Dolayısıyla tahsil dairesi kanunda belirtilen şartları ihlal edecek şekilde kamu alacağını koruma tedbirlerini uygulamaması gerekmektedir.

“Danıştay 4. Daire 2008/3635 E., 2011/7432 K.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

... Taşımacılık Gümrükleme İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin vergi borçlarını güvence altına alınması amacıyla şirket müdürü olan davacının banka hesabına 30.6.2006 günlü ve 27907 sayılı haciz bildirisi üzerine tesis edilen ihtiyati haczin iptaline karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 511 inci maddesinde, ortaklar ve müdürlerin ad, soyad ve ikametgahları ile tabiiyetleri; esas sermaye ile ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları; şirketin ne suretle temsil edileceği limited şirketlerde tescil ve ilan olunacak hususlar arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun, ticaret sicili ve tescilin düzenlendiği ikinci faslında yer alan 33 üncü maddesinde, tescil edilmiş hususlarda vuku bulacak her türlü değişikliklerin de tescil olunacağı, 38 inci maddesinde de, ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler yönünden ancak gazetede ilan edilmesinden sonra hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilmeyen hisse devri konusunda vergi dairesi de üçüncü kişi durumundadır. Ticaret sicili gazetesinde ilan edilme zorunluluğunun amacı, şirkette meydana gelen ve daha önce tescil ve ilan edilen hususlardaki değişikliklerden üçüncü kişileri haberdar ederek, menfaatlerinin korunmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, vergi alacağının tahsilini

sağlamakla görevli olan vergi dairesinin menfaatinin, daha geniş anlamda, kamu yararının korunması ve Anayasal yükümlülük olan vergi ödevinin tam olarak gerçekleştirilmesinin temini bakımından da hisse devrinden vergi dairesinin bilgilendirilmesi, bu yolla kamu alacağının tahsilinde muhatabın kim olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu husus ise, Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği tescil ve ilanla, hisse devrinin doğrudan ilgili kişiler tarafından vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi veya vergi dairelerince herhangi bir yolla hisse devrinden haberdar olunmasıyla gerçekleşebilir.

Davacı, 8.10.1999 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketteki hisselerini devretmiş ise de, devre ilişkin işlemler Ticaret Sicili Gazetesinde 31.10.2006 tarihinde ilan edildiği ve bu tarihten önce vergi dairesinin hisse devrinden haberdar olmadığı anlaşıldığından davacının şirket müdürü sıfatının ve bundan dolayı da şirket borçlarından sorumluluğunun ilan tarihine kadar devam edeceği açıktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinde, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade edeceği belirtilmiş, aynı Kanununun 13 üncü maddesinde de, ihtiyati haciz sebepleri yedi bent halinde sayılmış, bu hallerden herhangi birisinin mevcudiyeti halinde de hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallin en büyük memurun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal ihtiyati haciz tatbik olunacağı açıklanmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden; kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla söz konusu tedbirin, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartıyla sadece asıl borçlu mükellef veya sorumlu hakkında değil, bunların kanuni temsilcileri ve ortakları hakkında da uygulanmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

İncelenen dosyada, adı geçen şirketin beyan ettiği matrahlar üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi nedeniyle ilgili dönem olan 2000 yılı için şirket müdürü olarak sorumluluğun devam ettiği anlaşılan davacı hakkında 6183 sayılı Yasa'nın 13/ 3 üncü maddesi uyarınca ihtiyati haciz işlemi tesis edildiği anlaşılmakta ise de; davalı İdare tarafından borçlu şirketin ve şirket müdürünün takibi hakkında yapılan işlemlere ilişkin hiç

bir bilgi ve belge dosyaya eklenmediği gibi, davacının kaçması, mallarını kaçırmaması veya hileli yollara sapması hususlarında bir tespit de bulunmamaktadır. Bu itibarla davacı adına tesis edilen dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık görülmediğinden Mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun bulunmuştur.

Açıklanan nedenlerle davalı İdarenin temyiz isteminin reddine, İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 6.2.2007 günlü ve E:2006/1842, K:2007/207 sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanmasına esasta oybirliği, gerekçede oyçokluğuyla 13.10.2011 gününde karar verildi.”

Yukarıdaki Danıştay kararında da kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerin hukuka uygun bir şekilde uygulanabilmesi için tahsil dairesinin kanunda belirtilen şartlara uygun davranması gerektiğini vurgulanmıştır. Aksi takdirde özünde haklı olsa bile kanunda öngörülen şartlar ihlal edildiğinden yapılan ihtiyati haciz işleminin hukuka aykırı hale geldiğinden işlemin iptal edilmesi gerekmektedir.

“Danıştay Vergi D. Gen. Kur. 2008/526 E., 2010/183 K.

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, 6183 sayılı Yasanın 17'nci maddesi uyarınca yapılan ihtiyati tahakkuk ile 13'üncü maddesine göre alınan ihtiyati haciz kararına karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 17'nci maddesinde, aynı Kanununun 13'üncü maddesinin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden biri bulunduğu, vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda Defterdarın yazılı emir verebileceği, 13'üncü maddesinin 1'inci bendinde; 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin mevcudiyeti, 2'nci bendinde; borçlunun belli ikametgahının olmaması, 3'üncü bendinde borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığı, 5'inci bendinde; mal

bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış olması veya noksan bildirimde bulunmuş olması, ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren sebepler arasında sayılmış, Kanunun 9'uncu maddesinde ise Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca ceza kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenmesini gerektiren durum olarak düzenlenmiştir.

6183 sayılı Kanunun kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri kapsayan Birinci Kısımının İkinci Bölümünde yer alan teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin düzenlemeler, henüz kamu alacağı olma niteliğini kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanunun aynı bölümündeki 19'uncu maddede; alacağın hususi kanununa göre tahakkukundan sonra, bu tahakkukla ihtiyati tahakkuk arasındaki farkın, hususi kanun uyarınca yapılan tahakkuka göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılabilmesi için itirazlı tarhiyatlarda kesinleşmenin meydana gelmesi; Danıştaya başvuru hallerde Danıştay'dan nihai kararın çıkmış olması aranmıştır. Yasanın değinilen bu açık düzenlemelerinden dolayı özel kanunlarına göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararlarına karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir niteliğinde tesis edilen bu işlemlerin, tesis edildikleri tarihteki hukuksal duruma göre yapılması gerekmektedir. Tersine yaklaşımla karar verilmesi, 6183 sayılı Yasanın 19'uncu maddesinde öngörüldüğü şekilde, vergi idaresince yapılması gereken düzeltme hakkında idarece bu konuda henüz kurulmuş herhangi bir işlem bulunmadığı halde hüküm kurulmasına ve idari yargı denetiminin sınırlarının aşılmasına yol açacaktır.

Serbest muhasebecilik yapan davacının, 1998 vergilendirme dönemine ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen 12.9.2000 tarihli yazıya istinaden kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ve özel usulsüzlük cezası olmak üzere 7.4 milyar lira tutarında vergi ve cezanın salınması için işlemlere başlandığı ve ilk hesaplamalara göre belirlenen vergi ve cezaların ihtiyaten tahakkuk ettirilmesinin istendiği, Sivas Defterdarlığının 19.9.2000 tarihli oluruna istinaden, 20.9.2000 tarihinde ihtiyati tahakkuk fişi düzenlendiği,

aynı gün ihtiyati haciz varakası tanzim edildiği ve davacıdan 22.9.2000 tarihli yazıyla teminat istendiği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun 29.9.2000 tarihinde tebliği üzerine görülmekte olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

İhtiyati haciz kararı alınabilmesi ve alınan kararın uygulanabilmesi için Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca ceza kesilmesini gerektiren veya 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması yeterli olup, kamu alacağının tarh ve tahakkukuna ilişkin işlemlerin tamamlanmasına ve kesinleşmesine gerek bulunmamaktadır. Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının tarh dosyası üzerinde yapılan inceleme sonucu kaçakçılık cezasını gerektiren bir vergi farkı bulunduğu saptanması nedeniyle, 6183 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi uyarınca davacıdan teminat istendiği açık olduğundan, bu durumun sonucu olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczin koşulları da gerçekleştiğinden, davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 16.4.2010 gününde oyçokluğu ile karar verildi”⁸.

Yukarıdaki kararında ise Danıştay kamu alacağını güvence altına alma tedbirlerinin hukuka uygun bir şekilde uygulanması halinde tahsil dairesi tarafından yapılan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin geçerli olacağını vurgulamıştır. Bu nedenle tahsil dairesi tarafından kamu alacağını koruma tedbirlerinin kanunda belirtilen şartlara ve usullere uygun olarak uygulanmasına dikkat edilmesinde yarar vardır.

IV. KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN ETKİNLİĞİ BAĞLAMINDA GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerin etkinliğini değerlendirebilmek açısından gelir idaresi tarafından yapılan tahsilat işlemi ile ilgili sonuçlara da bakılmasında ve bunların da değerlendirilmesinde yarar vardır. Bu değerlendirmeleri yapabilmek için öncelikle gelir idaresi tarafından yapılan vergi tahsilatlarının maliyetine yer verilecek, daha sonra tahakkuk tahsilat sonuçları değerlendirilecektir. Diğer taraftan Gelir İdaresi

⁸ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>

Başkanlığı tarafından kamu alacaklarının etkin bir şekilde tahsilatının sağlanması ve cebren tahsilatın hızlandırılması ile ilgili performans hedefi ve faaliyeti sonuçlarına bakılarak tahsilat işleminin ne kadar etkin bir şekilde yürütüldüğü değerlendirilecektir.

Bu kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2016 Faaliyet Raporu'nun "Tablolar" bölümünde vergi gelirleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı harcamalarının karşılaştırılmasına ilişkin tabloya yer verilmiştir.

Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	GELİR İDARESİ HARCAMALARI (BİN TL)	100 TL VERGİ TOPLAMAK İÇİN YAPILAN HARCAMA (TL)
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.263.765	2.875.482	0,54

NOT: 1- Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.
2- 2008-2016 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere 100-TL vergi toplamak için yapılan harcama oranı yıllar itibariyle düşüş göstermiştir. Bunun temel nedeni 2000 yılların başında Gelir İdaresi Başkanlığında yürütülen VEDOP projesi çerçevesinde çok yoğun harcamaların yapılması ve gelir idaresinin teknolojik altyapısının oluşturulmasından sonra vergilemenin

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, 18.12.2017.

maliyetlerinin her geçen yıl daha da düşmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından here geçen yıl uygulamaya konulan yeni e-vergileme projeleri sayesinde maliyetler hızla düşmekte ve daha etkin sonuçlar elde edilebilmektedir. E-defter, e-fatura ve e-tebliğ gibi son e-vergileme uygulamalarının hayata geçirilmesi ile birlikte vergilemenin maliyetleri daha da düşecektir.

Bu uygulamalar ve sonuçlar esasında yıllar itibariyle tahsilat için daha az harcama yapıldığını göstermektedir. Sonuç itibariyle tahsilatın yıllar itibariyle nispeten kolaylaştığı anlamını taşımaktadır.

Tablo 4: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk-Tahsilat Sonuçları (Brüt)

GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHAKKUK			TAHSİLAT		
	2015 (BİN TL)	2016 (BİN TL)	DEĞİŞİM (%)	2015 (BİN TL)	2016 (BİN TL)	DEĞİŞİM (%)
VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI	549.259.835	651.822.042	18,7	465.229.389	529.263.765	13,8
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	174.229.568	218.639.590	25,5	142.404.955	170.581.224	19,8
GELİR VERGİSİ	127.590.572	153.114.283	20,0	105.395.330	123.683.017	17,4
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	9.957.409	13.777.101	38,4	4.445.469	5.427.144	22,1
Basit Usulde Gelir Vergisi	725.395	781.627	7,8	359.465	380.351	5,8
Gelir Vergisi Tevkifatı	114.036.145	135.418.566	18,8	98.751.492	115.893.142	17,4
Gelir Geçici Vergisi	2.871.623	3.136.989	9,2	1.838.904	1.982.380	7,8
KURUMLAR VERGİSİ	46.638.996	65.525.307	40,5	37.009.625	46.898.207	26,7
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	8.574.290	19.644.288	129,1	1.948.633	4.663.783	139,3
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	413.977	469.229	13,3	333.150	352.519	5,8
Kurumlar Geçici Vergisi	37.650.729	45.411.790	20,6	34.727.842	41.881.905	20,6
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	13.868.869	16.021.672	15,5	9.430.549	10.672.618	13,2
Veraset ve İntikal Vergisi	853.872	1.331.488	55,9	446.519	643.941	44,2
Motorlu Taşıtlar Vergisi	13.014.997	14.690.184	12,9	8.984.030	10.028.677	11,6
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	239.393.965	289.327.124	20,9	200.603.346	230.119.022	14,7
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	111.424.526	141.714.077	27,2	79.188.853	91.965.337	16,1
Özel Tüketim Vergisi	112.975.029	130.069.142	15,1	106.646.242	121.187.315	13,6
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri	56.135.041	63.495.798	13,1	51.480.989	56.994.713	10,7

Motorlu Taşıtlar	17.384.010	19.527.933	12,3	17.069.848	18.938.472	10,9
Alkollü İçkiler	7.397.959	8.694.653	17,5	6.806.175	7.908.393	16,2
Tütün Mamülleri	27.228.268	32.613.308	19,8	26.968.729	32.235.232	19,5
Kolalı Gazozlar	382.873	392.934	2,6	344.887	362.329	5,1
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar	4.446.726	5.338.167	20,0	3.975.533	4.742.017	19,3
6111 S.K Kapsamında Tahsil Olunan ÖTV	152	199	30,9	81	128	58,0
6736 S.K. Kapsamında Tahsil Olunan ÖTV	-	6.150	-	-	6.031	-
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	9.361.327	11.346.421	21,2	9.181.054	11.075.995	20,6
Şans Oyunları Vergisi	868.344	926.137	6,7	842.178	899.970	6,9
Özel İletişim Vergisi	4.764.662	5.271.315	10,6	4.744.942	4.990.373	5,2
Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri	77	32	-58,4	77	32	-58,4
ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER	83.262.020	86.081.574	3,4	83.262.017	86.081.572	3,4
Gümrük Vergiler	8.362.813	9.148.598	9,4	8.362.813	9.148.598	9,4
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	74.655.324	76.583.068	2,6	74.655.321	76.583.066	2,6
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	243.883	349.908	43,5	243.883	349.908	43,5
DAMGA VERGİSİ	16.039.545	18.035.344	12,4	12.202.809	13.654.200	11,9
HARÇLAR	20.616.123	21.864.354	6,1	17.322.101	18.152.585	4,8
Yargı Harçları	5.911.153	6.840.952	15,7	2.957.095	3.529.390	19,4
Noter Harçları	702.768	739.534	5,2	692.353	727.875	5,1
Vergi Yargısı Harçları	1.471	1.709	16,2	330	615	86,4
Tapu Harçları	9.704.440	10.614.490	9,4	9.577.677	10.428.191	8,9
Pasaport ve Konsolosluk Harçları	1.087.011	854.141	-21,4	1.086.679	853.720	-21,4
Gemi ve Liman Harçları	19.080	20.651	8,2	19.038	20.609	8,3
İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları	80.991	101.711	25,6	69.144	87.517	26,6
Trafik Harçları	758.185	386.471	-49,0	755.715	384.048	-49,2
Diğer Harçlar	2.351.026	2.304.693	-2,0	2.164.072	2.120.618	-2,0
BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER	1.849.745	1.852.384	0,1	3.612	2.544	-29,6

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

NOT: 1- 2015-2016 yılları Bütçe Kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, rakamlara da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

2- 2015-2016 yılları gelir vergisi içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere vergi türleri itibariyle tahakkuk oranının daha fazla artış göstermiş olmasına rağmen, tahsilat oranının aynı seviyede artış göstermeyip tahakkuk artışının gerisinde kaldığı görülmektedir. Bunun temel nedeni olarak ülkemizde sık sık uygulanan vergi afları gösterilebilir. Son yıllarda daha da kısa süreler içinde gündeme gelen vergi afları mükelleflerde yeni af beklentisi yaratmakta ve vergi borçlarını zamanında ödememe şeklinde bir eğilimi tercih etmelerine yol açmaktadır. Bu durum da tahsilatta sıkıntıların olduğunu ortaya koymaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2017 yılı Performans Programı¹⁰nun "Hedef 1.1. Vergi ve Diğer Mali Yükümlülüklerin Zamanında Ödenmesini Sağlamak Amacıyla Tahsilatın Etkinliği Artırılacaktır" başlıklı bölümünde;

"Cebri takibata başvurulmadan önce amme alacaklarının tahsilatını sağlamak amacıyla borç bilgilendirme mekanizmaları etkin bir şekilde kullanılacak, borcu hakkında bilgilendirilen mükellef sayısı artırılarak cari dönemde ödenmesi gereken vergi ve diğer kamu gelirlerinin tahsilat oranı yükseltilecektir.

Amme alacaklarının takibinin gecikmeksizin sağlanması için bilgi teknolojileri temeline dayalı olarak kurulmuş olan analiz ve takip sistemi vasıtasıyla tahsilat birimlerine verilen hedeflerin gerçekleşmeleri takip edilecek ve değerlendirilecektir. Amme borçlusunun tüm mal varlığına ilişkin bilgilere elektronik ortamda ulaşılabilmesine imkan sağlamak üzere ilgili kurumlarla işbirliği yapılacaktır.

Amme alacaklarının süresinde, kolay ve daha düşük maliyetle tahsilatını sağlayabilmek için banka tahsilat kanallarının geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesine ilişkin çalışmalar kapsamında; bankalarda Web-Banka-Tahsilatları modelinin geliştirilmesi, banka ortamlarında program geliştirme, bankaların internet şubelerinden ve Otomatik Para Çekme Makinelerinden (ATM) vergi tahsilatı yapılmasının yaygınlaştırılması çalışmaları devam etmekle birlikte benzeri alternatif ödeme imkanları da genişletilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Performans Programında da açıkça tahsilat sürecinde bilgi teknolojilerinin etkin bir şekilde kullanılmaya devam edileceği vurgulanmaktadır.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı 2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf

Dolayısıyla kamu alacaklarının korunması ve cebren tahsili sürecinde de gelir idaresinin en önemli araçlarının başında yeni e-vergileme uygulamaları olacaktır.

Aynı Programın “C-Performans Hedef ve Göstergeleri ile Faaliyetler” başlıklı bölümünde Başkanlığın, 2017 Yılı Performans Programında öncelikli stratejik amaç ve hedeflerine bağlı olarak temel politika ve önceliklerle ilişkili 10 performans hedefi ile 14 faaliyet belirlemiş olduğu, bu hedef ve faaliyetlerin 1. sırasında ise tahsilatın olduğu görülmüştür.

Tablo 5: 2017 Yılı Performans Hedefleri ve Faaliyetleri

Amaç Kodu	Hedef Kodu	Performans Hedefi Kodu	Performans Hedefi	Faaliyetler
A1	H1	P1	Vergi ve Diğer Mali Yükümlülüklerin Zamanında Ödenmesini Sağlamak Amacıyla Vergilendirme İşlemlerinde Etkinlik Sağlanacak ve Cebri Tahsilat Süreci Hızlandırılacaktır.	Vergi ve Diğer Kamu Gelirlerinin Tahsiline İlişkin Faaliyetler

Tablo 6: Performans Hedefi Tablosu

İdare Adı		GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI			
Amaç		VERGİ VE DİĞER GELİRLERİ TOPLAMADA ETKİNLİĞİ ARTIRMAK			
Hedef		Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla tahsilatın etkinliği artırılacaktır.			
Performans Hedefi		Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla vergilendirme işlemlerinde etkinlik sağlanacak ve cebri tahsilat süreci hızlandırılacaktır.			
Performans Göstergeleri		Ölçü Birimi	2015	2016	2017
1	Cari dönem tahakkuklarına karşılık cari dönemde yapılan tahsilatın oranı	Oran	89,48	86,19	90,5
2	Cari dönem tahakkuklarına karşılık cari dönemde vadesinde yapılan	Oran	88,59	77,92	85

	tahsilatın oranı				
3	Banka ve PTT vasıtasıyla yapılan tahsilatın toplam tahsilat içindeki yüzdesi	Yüzde	78,05	73,27	75
4	Kredi kartı ve banka kartı ile yapılan tahsilatın toplam tahsilat içindeki yüzdesi	Yüzde	1,69	1,19	1,5
5	Ödeme emri düzenleme oranı	Oran	-	-	100
6	Ödeme emri tebliğ edilme oranı	Oran	-	-	75
Faaliyetler		Kaynak İhtiyacı			
		Bütçe	Bütçe Dışı	Toplam	
1	Vergi ve diğer kamu gelirlerinin tahsiline ilişkin faaliyetler		1.515.015.039,00	0,00	1.515.015.039,00

Aynı bölümün devamında; “Gelir İdaresi Başkanlığı vergi ve diğer kamu gelirlerinin zamanında ödenmesini sağlamak üzere, alternatif ödeme seçenekleri geliştirecek, mükelleflerin borçları ile ilgili bilgilendirilmesine yönelik her türlü uygulamayı kullanacak, süresinde ödenmeyen vergi ve diğer kamu alacaklarının tahsili amacıyla bir yandan vergiye gönüllü uyumu artırırken diğer yandan etkin bir cebri tahsilat sistemini hayata geçirecektir.” denilmek suretiyle kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik verilen önem vurgulanmaktadır.

Yine aynı Programın “1.1. Performans Göstergeleri” başlıklı bölümünün “1.1.5. Ödeme Emri Düzenleme Oranı” alt başlıklı bölümünde;

“Vergi dairelerince ödeme emrinin düzenlenmesi ile aynı zamanda kamu alacağının tahsili için cebri tahsilat işlemlerine de başlamış sayılır. Bu gösterge ile ödeme emri düzenlenme sayısının belirlenmesi sonucu cebri tahsilat sürecini hızlandırılması ve etkinliğinin ölçülmesi sağlanacaktır.” denilmiştir.

İlgili bölümün devamı olan “1.1.6. Ödeme Emri Tebliğ Edilme Oranı” alt başlıklı bölümünde ise;

“Vergi dairelerince, kamu alacağını güvence altına alan 6183 sayılı Yasanın ilgili amir hükümleri uyarınca hazırlanan ödeme emirleri mükellef kaynaklı çeşitli sebeplerden dolayı (adres değişikliği, adreste bulunamama vs.) zamanında tebliğ edilememektedir. 6183 sayılı Yasanın ilgili maddeleri uyarınca cebri tahsilat sürecini hızlandırmak ve etkinliğini ölçmek için önemli bir göstergedir.” denilmek suretiyle etkinliği ölçme metodundan bahsedilmektedir.

V. GENEL DEĞERLENDİRME

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili hükümlerinde kamu alacağını güvence altına alma yöntemleri detaylarıyla açıklanmış ve uygulama alanı bulmuştur. Söz konusu yöntemlerden teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yöntemi direk korunma yöntemi olarak sayılabilecekken, rüçhan hakkı, yapılamayacak işlemler, iptal davası gibi yöntemler ise diğer korunma yöntemleri arasında sayılmaktadır.

Söz konusu yöntemler etkinlik bakımından bir sıralamaya sokulamayacak derecede ölçülmesi mümkün olmayan yöntemler olmakla birlikte, uygulama sonuçları ve/veya elde edilen veriler ışığında üzerlerinde yorum yapılmaya müsaittir. İhtiyati haciz hükmü direk uygulamaya yönelik bir yöntem olması sebebiyle etkinliği diğerlerine göre çok yüksektir. Rüçhan hakkı ise, daha çok alacağın tahsili mümkün olmayan durumlarda sıraya girilmesi biçiminde kendisini göstermesi dolayısıyla biraz daha sonuç odaklı bir uygulama olarak etkinliği nispeten az görülebilecek bir uygulamadır. Yapılamayacak işlemler de yine borçluların ilgili işlemleri yapmalarına engel olması ve dolayısıyla üzerlerinde bir baskı unsuru yaratması dolayısıyla etkinliği olabilecek bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. İptal davası yöntemi de nispeten sonuca yönelen, bir nevi işlem gerçekleştikten sonra devreye girebilecek ve sonucu kesin olmayan uygulamadır. Dolayısıyla bu yöntemin de etkinliği tartışma konusudur.

Uygulamasına bakıldığında ise en etkili yöntemler olması bakımından teminat isteme ve ihtiyati haciz kendisini göstermektedir. Ancak gerek vatandaşların kanunlar karşısındaki hukuki güvenliklerinin sağlanması, gerekse idarenin tasarrufunda bulunan uygulamada yaşanan birtakım aksaklıklar, söz konusu bu güvence altına alma yöntemlerinin de istenildiği gibi uygulama alanı bulamadığını göstermektedir. Örnek

olarak almış olduğumuz yargı kararlarında da görüleceği üzere idari birimler kanunda yerini bulan söz konusu güvence altına alma yöntemlerini uygulamaya koymaya çalışsalar bile, idari yargı aşamasına gidildiği zaman idari yargı organları vatandaşların hukuk karşısındaki güvencesini sağlamak bağlamında, idari işlemlerin bozulması yönünde kararlar vermektedir. Dolayısıyla idari yaptırım niteliğinde sayılabilecek yöntemler olan, teminat isteme ve ihtiyati haciz gibi yöntemlerin de etkinliğinin tartışmalı hale gelmiş olduğu söylenebilir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış olduğu 2017 yılı Performans Programı'nda da 1. hedefin vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla vergilendirme işlemlerinde etkinlik ve cebri tahsilat sürecinin hızlandırılması olduğundan bahsedilmiş ve buna ilişkin yapılması hedeflenen çalışmalar ortaya konulmuş ayrıca bu hedefe yönelik olarak da ciddi bir kaynak ayrılmıştır. Bu kapsamda yer alan verilere bakıldığında kamu gelirlerinin zamanında tahsilatının daha zor olduğu, vadesinden sonra tahsilat oranının daha yüksek olduğu, bu da vergi ödemede mükelleflerin kanuni sürelerinde riayet etmede sıkıntı gösterdiğini, dolayısıyla yeri geldiğinde cebri tahsilat yöntemlerine başvurmanın kaçınılmaz olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kamu alacaklarını açıklamış ve tahsil edilecek alacakları belirtmiştir. Buna göre AATUHK kapsamında tahsili yapılacak alacaklar; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetlerin uygulanmasından doğan kamu alacakları, takip giderlerinden doğan kamu alacakları ile özel kanunların 6183 sayılı kanuna göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar olarak beş grupta toplanmaktadır. Kamu alacaklarının tahsiline yetkili tahsil daireleri olarak; merkezi idare tahsil daireleri, il özel idareleri tahsil daireleri ve belediye tahsil daireleri sayılmıştır.

Kamu borçlusu AATUHK'nun 3. maddesinde; kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcisi ya da mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumların temsilcileri olarak belirtilmiştir.

Vergi sorumlusu, gerçek veya tüzel kişi mükellef olmamakla beraber, bu mükellefler ile olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği durumlarda, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi ya da diğer birtakım işlemlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) zorunda olan üçüncü kişilere denilmektedir. Vergi hukukunda sorumluluk halleri; vergi kesenlerin sorumluluğu, mirasçıların sorumluluğu, işi devralanların sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu, kefillerin sorumluluğu, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, meslek mensuplarının sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, işleme taraf olanların sorumluluğu gibi birçok farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan sorumluluk türleri ise; kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluk, kusurlu ve kusursuz sorumluluk, maddi ve şekli ödevlerden sorumluluk, müşterek-adi ve müşterek-müteselsil sorumluluk, rücu edilebilen ve rücu edilemeyen sorumluluk olarak sayılabilir.

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerin başında teminat isteme gelmektedir. VUK'un 344. maddesinde sayılan kaçakçılık halleriyle mükerrer 347. maddesinin 1 numaralı bendinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınmasında gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda vergi incelemesi yetkisine haiz memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Teminat istenecek hallerden birincisi; VUK'un 344. maddesi uyarınca

vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller ile 359. maddesinde sayılan hallerde, bir kamu alacağının salınması için gereken işlemlere başlandığında teminat istenmesidir. İkincisi ise, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan vergi borçlusunun durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi durumunda teminat istenmesidir.

Teminat olarak kabul edilen değerler kanunda; Para, Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar olarak belirlenmiştir. Günümüz koşulları dikkate alınarak teminat olarak kabul edilen değerlerin güncellenmesi ile ilgili yasal düzenleme yapılmasında yarar vardır.

Amme alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerden bir diğeri ve en etkili olan yollardan birisi de ihtiyati hacizdir. İhtiyati haciz tedbirinin en etkin koruma yollarının başında gelmesine yol açan durum bu tedbirin hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresi tarafından derhal uygulanabilmesinden kaynaklanmaktadır. AATUHK’nın 13. maddesinde hangi hallerde ihtiyati haciz uygulanacağı belirlenmiş olup, günümüzün ekonomik ve teknolojik gelişmelerine uygun olarak bunların da gözden geçirilmesi ve yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi ve resim alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerden bir diğeri ise ihtiyati tahakkuktur. 6183 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde belirtilen hallerin varlığında vergi dairesi müdürü tarafından vergi dairesi başkanı veya defterdarın kararına dayanılarak ihtiyati tahakkuk uygulanır. İhtiyati tahakkuk tek başına borçlunun hukuki durumunu etkileyen bir uygulama olmamakla birlikte, ihtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati haciz uygulaması ile kamu alacaklarını etkin bir şekilde korunmasını sağlamaktadır. Bu müessesesinin daha da etkin sonuç elde edilebilmesi için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması gereken haller arasında tam bir uyumun sağlanması ve günün koşullarına göre yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Amme alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerden diğer korunma yöntemleri arasında rüçhan hakkı sayılmaktadır. Rüçhan hakkı 6183 sayılı Kanun’un 21. maddesinde düzenlenmiş olup, özel alacaklılar tarafından konulan hacze kamu alacaklarından dolayı gelir idaresinin de iştirak etmesini sağlamakta ve böylece bu

hacizden kamu alacağını tahsil etme imkanı elde edilmektedir. Ancak kamu alacaklarının tahsilinin daha etkin bir şekilde sağlanabilmesi için tahsil dairesi tarafından borçlunun malvarlığının dahi iyi takip edilmesinin sağlanmasında yarar vardır.

Kamu alacaklarının etkin bir şekilde korunmasını sağlayan bir yöntem de, kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemlerdir. 6183 Sayılı Kanuna eklenen 22/A maddesi hükmüne göre, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirmeye, bu kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkiye istinaden belirli işlemlerde belirtilen tarihlerden itibaren ilgililerden vadesi geçmiş borcu olmadığına ilişkin belge aranmaktadır. Ülkemizin koşulları dikkate alındığında, yapılamayacak işlemlerin kapsamının genişletilmesi ile çok daha etkin bir şekilde kamu alacaklarının ödenmesi sağlanabilir.

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik yöntemlerden bir diğeri de, kamu alacaklarının takibinde iptal davasıdır. 6183 sayılı Kanununun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve işlemlerinin bulunması halinde bunların iptali için genel mahkemelerde dava açılması en son başvurulabilecek bir yöntemdir. Bu nedenle kamu alacaklarının koruma altına alınması açısından bu yöntemden pek fazla birşey beklememek gerekir. Ancak hükümsüz sayılacak tasarruflar günün koşullarına göre güncellenerek son çare olarak gelir idaresinin elinde bir araç olarak bulundurulmasında yarar vardır.

Daha önce söz konusu yöntemler arasında sayılan yurt dışı çıkış yasağı uygulaması, Anayasa'nın "Yerleşme ve seyahat hürriyeti" başlıklı 23. maddesinde yapılan değişiklikle, vergi borcu nedeniyle mükelleflerin yurt dışına çıkışını engelleyen yasal düzenlemeye dayanak teşkil eden "vatandaşlık ödevi" ibaresi, yurt dışına çıkma hürriyetini sınırlandıran sebepler arasından çıkartılmıştır. Bunun yerine, "vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilir" şeklinde yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile gelir idaresinin elinde bulunan ve kamu alacaklarını koruyan önemli bir araç ortadan kaldırılmıştır. Oysa birçok ülkede uygulanan bu tedbir İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları ve Anayasa'nın ölçülülük ilkesine uygun olarak yeniden düzenlenmesi halinde kamu

alacaklarının korunmasını ve borçlular tarafından ödenmesini sağlayacak oldukça etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirler arasında sayılan diğer yöntemlerin etkinliği kendi alanlarıyla sınırlı kalabilmekte, kimi zaman yok denecek kadar az olabilmektedir. Çünkü bu yöntemlerin uygulanması esnasında, kötü niyetli borçlu profiliyle karşılaşma veya yargısal boyutta problemler ortaya çıkabilmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen çalışmalar kapsamında kamu alacağının etkin bir şekilde güvence altına alınabilmesi ve cebren tahsilat yöntemlerinin uygulanabilmesi amacıyla bilgisayar teknolojisi ve e-vergileme sisteminin olanaklarından yararlanılmaktadır. Böylece günümüzde kamu alacaklarının güvence altına alınabilmesi eskiye nazaran daha etkin bir şekilde sağlanabilmektedir.

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirlerin daha etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanabilmesi için aşağıdaki düzenlemelerin yapılmasında yarar vardır:

- 6183 sayılı AATUHK vergi kanunları arasında en eski tarihli kanun konumunda olup, dili oldukça eski ve anlaşılması zordur. Bu nedenle AATUHK'nın yeniden yazılması ve dilinin günümüz Türkçesi ile kaleme alınması gerekmektedir.

- Genel olarak kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerin yeniden ele alınarak, özellikle uygulanması şartlarının günümüz koşullarına uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

- Teminat isteme yönteminin hangi şartlarda uygulanması gerektiği ve teminat olarak kabul edilen değerlerin günümüz koşullarına göre yeniden belirlenmesi gerekir. Özellikle günümüzde maddi değeri yüksek olan birçok ekonomik unsurun teminat olarak kabul edilmesinde yarar vardır.

- İhtiyati haciz uygulanması gereken haller ile teminat ve ihtiyati tahakkuk uygulanması gereken haller arasında bir düzenleme ve uyum sağlanmasında yarar vardır. Teminat isteme ile ihtiyati haciz uygulaması arasında AATUHK'nın ruhuna uygun olarak zaman açısından bir sıralama yapılarak önce teminat istenmesi ve teminat gösterilmemesi halinde de ihtiyati hacize başvurulmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır. Diğer taraftan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması arasında tam uyumun sağlanmasına yönelik düzenleme yapılarak bunların etkinliği daha da artırılabilir.

- Kamu alacağını koruma yöntemlerinden biri olan rüçhan hakkının daha etkin bir araç haline getirilmesi için kapsamının genişletilmesi ve tüm kamu alacaklarının bu imkandan yararlanması sağlanmalıdır.

- Yapılamayacak işlemlerin kapsamı da günün koşullarına uygun olarak genişletilmeli ve “borcu yoktur” yazısı olmadan kamu kurumlarıyla bir işlem yapılmasını engelleme, tapu ve trafik işlemlerini yapamama ve bankacılık işlemlerini yapamama gibi alanlar yapılamayacak işlemler kapsamına alınmalıdır.

- İptal davasının açılması ve uygulanması kamu alacaklarının korunması açısından en son çare olarak başvurulmaktadır. Ancak bu uygulamanın daha etkin olabilmesi için hükümsüz tasarrufların neler olduğu günümüzün koşullarına uygun olarak net bir şekilde belirlenmeli ve borçlunun malvarlığının takip edilmesine yönelik sistem geliştirilmelidir.

- Birçok ülkede uygulanan yurt dışı çıkış yasağı İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları ve Anayasa'nın ölçülülük ilkesine uygun olarak yeniden düzenlenmeli ve kamu alacaklarının korunması ve borçlular tarafından bunların ödenmesini sağlayacak etkin bir araç olarak kullanılmalıdır.

Yukarıdaki önerilerin hayata geçirilmesi için kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu ise siyasi mekanizma tarafından alınacak karara bağlıdır. Dolayısıyla yasama organı tarafından yapılacak bir tercih sonucunda kamu alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik tedbirler daha etkin bir şekilde uygulanabilecektir.

KAYNAKLAR

KİTAP VE MAKALELER

- AĞAR, Serkan, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2009.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 27, 2000.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 38, 2001.
- BEYAZKILIÇ, Recep-KAPLAN, Mesut, “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 323, (Temmuz 2008).
- CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2006.
- ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazanç Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.
- ÇELİK, Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.
- ÇETİNKAYA, Özhan, *Mahalli İdareler Maliyesi*, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2009.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”*, İstanbul SMMMO Yayını, No: 3, İstanbul, 1992.
- ERCAN, Gürel, “Vergi Hukukunda Sorumluluk İşleyişi”, *Bilanço*, Sayı 126, Mayıs 2010.
- ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, Sayı 3, 2005.
- GERÇEK, Adnan, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

- GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, <http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/024/>
- GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku*, C. II, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KAYNAR, Handan, “Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması”, *Vergi Raporu*, Sayı 106, Temmuz 2008.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004.
- KIRMAN, Ahmet, “Türk Vergi hukukunda Sorumluluk”, *Mali Çözüm*, (Ağustos 1985).
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006.
- KİRAZ, Abdullah, “Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 229, Ekim 2007.
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım, İstanbul, 2000.
- OZANSOY, Ahmet, “6183 Sayılı Kanun’daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar”, *Yaklaşım*, Sayı 200, Ağustos 2009.
- ÖZBALCI, Yılmaz, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008.
- ÖZKESER, Cumhuriyet, İhtiyati Tedbir, Hukuki Niteliği, Şartları, Sonuçları, <http://cumhurozkeser.av.tr/ihtiyati-tedbir-hukuki-niteliği-sartları-sonuçları/>
- ÖZŞAHİN, Yakup Yücel, “6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat Kurumunun Mahiyeti ve Esasları”, *Vergi Raporu*, Sayı 128, (Mayıs 2010).
- SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.

SAVAŞ, H. Hüseyin, Kamu Alacaklarında İptal Davası, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm>

SERİM, Nilgün, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

ŞARLAK, Jale Ceylan, *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyat Tahakkuk*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, 14. baskı, Ekim Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

ŞİMŞEK, Edip, *Amme Alacakları Tahsili Usulü Kanun Şerhi*, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996.

TAŞ, Metin, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım*, Nisan 1999, s.66.

TAVŞANCI, Aykut, “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Vergi Dünyası*, Sayı 306, Şubat 2007.

TOKAT, Yakup, “Amme Alacağını Güvenceye Kavuşturan İki Araç: Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 198, (Haziran 2009).

TUNCER, Selahattin, “Türk Vergi İcra Sistemi”, *Yaklaşım*, Sayı 148, (Nisan 2005).

TÜRK, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

ULUATAM, Özhan, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Bursa, 1995.

YILMAZ, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, 5. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ZORLU, Selahaddin, *Vergi Hukuku*, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, Ankara, 1981.

DIĞER KAYNAKLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

1 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>

http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_9.pdf

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliđi-A1_24022017.pdf

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1449.html>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1525.html>

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf>

<http://www.tdk.gov.tr>

http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1494.htm

http://www.verginet.net/dtt/11/VergiSirkuleri2008_106.aspx

<http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=538>

https://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ihtiyati_haciz.htm

www.abastas.biz/yararli/muhasebe/haciz.doc

www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/ihtiyati_tahakkuk.doc

EKLER:

EK-1

**6183 SAYILI KANUNUN 11 İNCİ MADDESİNE GÖRE ALINACAK ŞAHSİ
KEFALET SENEDİ ÖRNEĞİ**

Kefalet Senedi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 11 inci maddesi hükmüne göre,.....T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numaralı amme borçlusunu.....'nın.....dönemlerine/yıllarına ilişkin.....borcunu Dairesince istenildiği zaman tahsilat tarihine kadar hesaplanacak fer'ileriyle birlikte ödemeyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kabul ve taahhüt ederim.

Kefalet Edenin:

Adı-Soyadı/Unvanı:

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No:

Tarih

İmza/Kaşe

EK-2

HACİZ VARAKASI

T.C.
ÖRNEKTİR
ÖRNEK AMME İDARESİ
Örnek Müdürlük

Tarih :
Sıra No :

Borçlunun	
Sicil No :	Adresi :
Adı :	
Soyadı :	
İşi :	

Ödeme Emrinin	İhtiyati Haczin
Tebliğ Şekli : Posta	Nedeni :
Tebliğ Tarihi :	Yasal Dayanağı :
Takip No :	

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Neslihan YÜCELEN
Tez Adı	TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK TEDBİRLERİN İNCELENMESİ VE ETKİNLİĞİ
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	MALİYE
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 02.02.2018

İmza : 