

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ
KORUNMASI TEDBİRLERİ**

YASİN ERTÜRK

2501110398

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU

İSTANBUL - 2014



Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı

:YASİN ERTÜRK

Numarası : 2501110398

Anabilim/Bilim Dalı

:MALİ HUKUK

Danışman : PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU

Tez Savunma Tarihi

:03.02.2014

Saati :12.00

Tez Başlığı

:TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI TEDBİRLERİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ | İMZA | KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME) |
|---------------------------------|------|-------------------------------------|
| 1- PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR | | Kabul |
| 2- PROF. DR. ELİF SONSUZOĞLU | | Kabul |
| 3- YRD. DOÇ. DR. ERTUNÇ ŞİRİN | | Kabul |
| 4- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN | | Kabul |
| 5- YRD. DOÇ. DR. EMRE ERİÇOK | | KABUL |

| YEDEK JÜRİ ÜYESİ | İMZA | KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME) |
|--------------------------|------|-------------------------------------|
| 1-PROF. DR. UFUK BAKKAL | | |
| 2-DOÇ. DR. İRFAN BARLASS | | |

ÖZ

TÜRKİYE'DE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI TEDBİRLERİ

YASİN ERTÜRK

Günümüz şartları dikkate alındığında, sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olarak kamusal hizmetlerin sürekli olarak bir artış içerisinde olduğu görülmektedir. Kamusal hizmetlerin sürekli olarak artması doğal olarak kamu harcamalarındaki artışı da beraberinde getirmektedir. Kamu alacaklarının zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edilebilmesi kamusal hizmetlerin sürekliliğinin temel koşuludur. Bu bağlamda ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsilatına ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: sosyal devlet ilkesi, kamusal hizmetler, kamu harcamaları.

ABSTRACT

TAKE MEASURES TO PROTECT THE PUBLIC RECEIVABLES IN TURKEY

YASİN ERTÜRK

When the conditions of today are taken into account, it is seen that the public services are continuously increasing as a requirement of the social state principle. Continuous increase in the public services naturally brings along an increase in the public expenditures as well. It is a fundamental condition to collect the public receivables on a timely and efficient manner for the sustainability of the public services. In this context, the procedures and principles for tracking and collecting the public receivables in our country were regulated in the Nr 6183 Law on the Method of Collection of the Public Receivables.

Keywords: social state principle, public services, public expenditures.

ÖNSÖZ

Günümüzde sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak kamusal hizmet çerçevesi sürekli olarak genişlemektedir. Bu durumun temel sebebi içinde bulunduğumuz dönem şartlarının sürekli olarak gelişerek değişmesidir. Kamusal hizmetlerin artışı doğal olarak kamu harcamalarındaki artışı da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla idarenin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmesi adına kamu alacaklarını zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edebilmesi büyük önem taşıyan bir meseledir. Zira kamu alacaklarının herhangi bir sebepten dolayı tahsil edilemeyecek olması idareyi borçlanma gibi alternatif yollara itecek ve bu da uzun dönemde istenmeyen birtakım sonuçlar ortaya çıkaracaktır.

Kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Tahsilatın gerçekleştirilemediği böyle durumlarda idare tarafından kamu alacağını korumaya yönelik tedbirler devreye sokularak alacak güvence altına alınmaya çalışılır. Ülkemizde kamu alacağını korumaya yönelik tedbirler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bu tedbirler sayesinde hem alacak güvence altına alınmakta hem de borçluya borcunu ödeyebilmesi adına zaman kazandırmaktadır. "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri" isimli bu çalışmada 6183 Sayılı kanun çerçevesinde kamu alacağını korumaya yönelik olarak geliştirilen tedbirler incelenecek ve bu tedbirler ilgili kanunda yer alan sıralamaya paralel olarak ele alınacaktır.

Yüksek lisans süreci içerisinde gerek ders aşaması, gerekse tez aşamasında her konuda yardımlarını esirgemeyen başta tez danışmanım Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu olmak üzere değerli hocalarım Prof. Dr. Ateş Oktar, Doç. Dr. Nagihan Oktayer, Doç. Dr. Binhan Elif Yılmaz ve Yrd. Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca Gazi Üniversitesi'ndeki değerli hocalarım ve çok sevdiğim çalışma arkadaşlarıma da teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-----------|
| ÖZ | iii |
| ÖNSÖZ | v |
| İÇİNDEKİLER | vi |
| KISALTMALAR | ix |
| GİRİŞ | 1 |
| 1. KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR | 3 |
| 1.1. KAMU ALACAĞI TANIMI | 3 |
| 1.2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ | 4 |
| 1.2.1. KAMU HİZMETİ | 5 |
| 1.2.2. KAMU HARCAMALARI | 6 |
| 1.3. KAMU ALACAĞI KAPSAMI | 7 |
| 1.3.1. ASLİ VE FER'İ KAMU ALACAKLARI | 8 |
| 1.3.2. KAMU HİZMETLERİNDEN DOĞAN KAMU ALACAKLARI | 10 |
| 1.3.3. TAKİP GİDERLERİNDEN OLUŞAN KAMU ALACAKLARI | 12 |
| 1.3.4. TAHSİLİ EMVAL KANUNUNA GÖRE TAHSİL EDİLMESİ GEREKEN ALACAKLAR | 12 |
| 1.3.5. 6183 SAYILI KANUN KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMU ALACAKLARI | 13 |
| 1.4. KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ | 14 |
| 1.5. 6183 SAYILI KANUNUN VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ | 17 |
| 1.6. KAMU ALACAĞININ TARAFLARI | 18 |
| 1.6.1. KAMU ALACAKLISI | 19 |
| 1.6.2. KAMU BORÇLUSU | 19 |
| 2.KAMU ALACAKLARINA İLİŞKİN GENEL KORUMA HÜKÜMLERİ VE İNCELENMESİ | 21 |
| 2.1. TEMİNAT | 21 |
| 2.1.1. TEMİNAT KAVRAMI VE HÜKÜMLERİ | 21 |
| 2.1.2. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ | 22 |
| 2.1.3. TEMİNAT OLARAK GÖSTERİLEBİLECEK DEĞERLER | 24 |
| 2.1.4. ŞAHSİ KEFALET DURUMUNA İLİŞKİN ESASLAR | 30 |

| | |
|---|-----------|
| 2.1.5. TEMİNAT İLE İLGİLİ ÖZEL DURUMLAR..... | 32 |
| 2.1.6. TEMİNATIN SONUÇLARI..... | 35 |
| 2.2. İHTİYATİ HACİZ | 36 |
| 2.2.1. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE NİTELİĞİ | 36 |
| 2.2.2. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ..... | 38 |
| 2.2.3. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ..... | 45 |
| 2.2.4. İHTİYATİ HACİZİN TARAFI OLAN BORÇLULAR | 46 |
| 2.2.5. İHTİYATİ HACİZDE İSTİHKAK İDDİASI..... | 50 |
| 2.2.6. İHTİYATİ HACİZDE BORÇLU TARAFINDAN GÖSTERİLECEK TEMİNAT | 52 |
| 2.2.7. İHTİYATİ HACİZE KARŞI İTİRAZ | 54 |
| 2.2.8. İHTİYATİ HACİZİN KALDIRILMASI | 56 |
| 2.3. İHTİYATİ TAHAKKUK..... | 57 |
| 2.3.1. İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE NİTELİĞİ..... | 57 |
| 2.3.2. İHTİYATİ TAHAKKUK UYGULANABİLECEK KAMU ALACAKLARI..... | 59 |
| 2.3.3. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ..... | 60 |
| 2.3.4. İHTİYATİ TAHAKKUK SONUÇLARI..... | 64 |
| 2.3.5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ..... | 66 |
| 2.3.6. İHTİYATİ TAHAKKUKA İTİRAZ | 68 |
| 3.KAMU ALACAKLARINA İLİŞKİN DİĞER KORUMA HÜKÜMLERİ VE İNCELENMESİ | 70 |
| 3.1. RÜÇHAN HAKKI | 70 |
| 3.1.1. KAMU ALACAĞININ HACZE İŞTİRAK HALİ..... | 71 |
| 3.1.2. KAMU ALACAĞI VE REHİNLİ ALACAK İLİŞKİSİ | 73 |
| 3.1.3. BORÇLUNUN İFLASI, MİRASIN REDDİ, TEREKENİN RESMİ TASFİYESİ DURUMLARI..... | 74 |
| 3.2. KAMU ALACAKLARINI KESİP ÖDEMEK MECBURİYETİNDE OLANLAR..... | 76 |
| 3.2.1. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER .. | 79 |
| 3.2.2. İŞLEM YAPILMADAN ÖNCE ÖDEME ZORUNLULUĞU GETİRİLEN KAMU ALACAKLARI..... | 79 |
| 3.2.3. ZORUNLULUK KAPSAMINA ALINAN İŞLEMLER..... | 80 |
| 3.3. İPTAL DAVASI | 81 |
| 3.3.1. İPTAL DAVASININ KONUSU..... | 82 |

| | |
|--|-----|
| 3.3.2. İPTAL DAVASI AÇILMASINDA ŞARTLAR | 82 |
| 3.3.3. İPTAL DAVASINDA MUHATAPLAR..... | 84 |
| 3.3.4. HÜKÜMSÜZ SAYILMADA ZAMANAŞIMI..... | 85 |
| 3.3.5. İVAZSIZ TASARRUFLARIN HÜKÜMSÜZLÜĞÜ | 86 |
| 3.3.6. BAĞIŞLAMA SAYILAN TASARRUFLAR | 87 |
| 3.3.7. HÜKÜMSÜZ SAYILAN DİĞER TASARRUFLAR | 89 |
| 3.3.8. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE İMKAN BIRAKMAMAK MAKSADI İLE YAPILAN TASARRUFLAR | 91 |
| 3.3.9. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARIN HAK VE MECBURİYETLERİ | 93 |
| 3.4. TASFİYE HALİNDE KAMU ALACAĞININ DURUMU | 94 |
| 3.4.1. TASFİYE HALİNDE VAZİFELİLER | 94 |
| 3.4.2. TASFİYE HALİNDE MESULİYET | 96 |
| 3.5. ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENİLMESİ | 98 |
| 3.6. LİMİTED ŞİRKETLERİN KAMU BORÇLARI..... | 99 |
| 3.7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU | 101 |
| 3.7.1. GERÇEK KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER | 104 |
| 3.7.2. TÜZEL KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER..... | 105 |
| 3.7.3. VERGİ CEZALARI AÇISINDAN SORUMLULUK..... | 111 |
| 3.7.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME, DEVİR VE ŞEKİL DEĞİŞTİRME HALLERİ | 113 |
| 3.8. YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI..... | 114 |
| 3.9. TAKAS KAVRAMI VE NİTELİĞİ..... | 116 |
| 3.10. TAHSİL EDİLEN AMME ALACAKLARINDAN YAPILACAK REDDİYAT NEDENİYLE MAHSUPLAR | 118 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER | 121 |
| KAYNAKÇA | 125 |

KISALTMALAR

| | |
|---------------------|--|
| A.A.T.U.H.K. | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| a.g.e. | : Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | : Adı Geçen Makale |
| Akt. | : Aktaran |
| DNŞ. | : Danıştay |
| DVK. | : Damga Vergisi Kanunu |
| E. | : Esas |
| GVK. | : Gelir Vergisi Kanunu |
| İİK | : İcra İflas Kanunu |
| İYUK. | : İdari Yargılama Usul Kanunu |
| K. | : Karar |
| KDV | : Katma Değer Vergisi Kanunu |
| KVK. | : Kurumlar Vergisi Kanunu |
| s. | : Sayfa |
| S. | : Sayı |
| T.C. | : Türkiye Cumhuriyeti |
| TCK | : Türk Ceza Kanunu |
| TL. | : Türk Lirası |
| TTK. | : Türk Ticaret Kanunu |
| Vb. | : Ve benzeri |
| VUK. | : Vergi Usul Kanunu |
| YRG | : Yargıtay |

GİRİŞ

Kamusal hizmetlerin süreklilik ve verimliliği açısından kamu alacaklarının zamanında tahsil edilebilmesi şüphesiz önemli ve üzerinde durulması gereken bir konudur. Ancak, ülkemizdeki vergi bilinci ve vergi ahlakı göz önünde bulundurulduğunda, kamusal alacakların zamanında tahsil edilemediği ve mükelleflerin borcunu ödememek için birtakım muvazaalı yollara başvurduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu sebeple kamu alacağının tahsil edilebilmesi kadar alacağın korunması yönündeki tedbirlerde önemlidir. Zira bu yönde geliştirilen tedbirlerin alternatifli ve akılcı olması hem vergi bilinci ve ahlakının gelişmesini hem de mükellefin ticari faaliyetlerinin devamlılığını sağlayacaktır. Unutulmamalıdır ki amme alacaklarının takibatı hakkında düzenlenen 6183 sayılı kanun mantığına göre alacağın tahsili ve korunması ne kadar önemli ise mükellefin en iyi şartlar çerçevesinde ticari faaliyetlerine devam edebilmesi de bir o kadar önemlidir. Çünkü mükelleflerin ticari faaliyetlerinin tehlikeye girmesi ya da sonlanması halinde idare kamusal hizmetleri devam ettirebilme adına borçlanma gibi alternatif yollara başvuracak bu da istenilmeyen birtakım sonuçlar doğuracaktır.

Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili hakkındaki takibat 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde yapılmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması Tedbirleri başlıklı bu çalışmada da bu kanunda yer alan koruma tedbirleri 3 ana bölüm halinde ele alınacaktır. Bu çerçevede ilk bölümde konunun daha iyi anlaşılabilmesi ve temel olması adına kamu alacağına dair kavramlar ve ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin tarihsel süreç incelenecektir. İkinci bölümde ise; Genel Koruma Hükümleri başlığı altında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk hükümlerine ilişkin usul ve esaslar ile uygulama noktasında tartışmalı olan bazı alanlarla ilgili yüksek yargı kararlarına yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise; Diğer Koruma Hükümleri başlığı altında başta rüçhan hakkı, sorumluluk müessesesine dair birtakım esaslar, iptal davası, yurt dışı çıkış yasağı, takas olmak üzere diğer koruma tedbirleri ele alınacaktır. Takas kavramı doğrudan 6183 sayılı AATUHK ‘da düzenlenmemiştir ayrıca yurt dışı çıkış yasağı uygulaması da kaldırılmıştır. Ancak kamu alacağını

koruma tedbirleri açısından önemli kavramlar olduğundan bu iki konuya dair usul ve esaslara çalışmada kısaca yer verilecektir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise, kamu alacaklarının korunması çerçevesinde ele alınan üç ana bölümün genel bir değerlendirmesi yapılacak ve kanunun genel mantığına uymayan ya da yetersiz olduğu düşünölen hüküm ve uygulamalara öneriler getirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. KAMU ALACAĞI TANIMI

Kamu alacağı kavramı, ülkemizde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre takip edilmektedir. Bu kavram AATUHK'nın 1. maddesinde "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur ve Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur." şeklinde yer almıştır.

Farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilen kamu alacağını genel bir ifadeyle; devletin egemenlik hakkından dolayı ortaya çıkan, yapmakla yükümlü olduğu birtakım hizmetleri yerine getirebilme adına ihtiyaç duyduğu alacak olarak nitelendirmek mümkündür. Ayrıca kamu alacağı, alacaklı tarafta devletin bulunması sebebiyle ayrıcalıklı ve özellik taşıyan bir alacak olarak da ifade edilebilir.¹

6183 sayılı kanunun ilk maddesinde kamu alacağı kavramı, kapsamı ve içeriği açık olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda, devlet, il özel idare ve belediyeler dışında kalan kamu kuruluşlarına ait olan alacaklar için kendileri ile ilgili olan yasada özel bir hüküm bulunmadıkça 6183 sayılı kanun kapsamında takibati yapılamaz. Ayrıca bazı durumlarda alacağın devlete, il özel idarelerine ve

¹ M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1997, s. 160.

belediyelere ait olması da yeterli görülmemiştir. Buna göre: Sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar 6183 sayılı yasanın kapsamı dışında tutulup. Bu tip alacaklar özel hukuk hükümleri kapsamında değerlendirilmiştir.²

1.2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ

İçinde bulunulan dönemin şartları toplumun ihtiyaçlarının belirlenmesinde ana unsurdur. Belirli bir dönem için geçerli olan koşullar zamanla sosyo-ekonomik şartların değişmesi ile geçerliliğini kaybedebilir veya yetersiz kalabilir. Tarihsel süreç içerisinde bu durum hep böyle devam edegelmiştir. Konuyu bu bağlamda biraz açacak olursak kıyas yapabilme adına ilk olarak 19. yüzyıl göz önüne alınarak bir değerlendirmenin yapılması yerinde olacaktır. Zira 19. yüzyıl liberal devlet anlayışının hakim olduğu bir dönemdir. Bu dönemde devletin ekonomiye müdahalesi sınırlıdır. Devlet, güvenlik, eğitim sağlık gibi temel konularda sorumluluklarını yerine getirirken, ekonomik olarak müdahale anlamında geri plandadır. Buna bağlı olarak da kamusal hizmetler ve harcamalar sınırlıdır.³

Yirminci yüzyıla gelindiğinde ise artan nüfus ve değişen ekonomik şartlara bağlı olarak 19. yüzyılda “jandarma” olarak tabir edilen devlet yapısı ciddi anlamda değişim göstermiştir. Bu dönemde kamusal ihtiyaçlara olan talebin artması ile birlikte devlet de ekonomiye müdahil olmak durumunda kalmıştır. Kamusal ihtiyaçların artışı, kamusal hizmetlerin artmasına, kamusal hizmetlerin artması da kamusal harcamaların artması sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla “jandarma devlet” anlayışından, “sosyal devlet” anlayışına bir geçiş yaşanmıştır.⁴

Görüldüğü üzere sosyal ve ekonomik şartların değişmesine bağlı olarak birbirine çok yakın iki dönemde birbirinden çok farklı anlayışlar hakim olabilir. Burada önemli olan nokta hangi şartlar geçerli olursa olsun kamusal hizmetlerin

² Yılmaz Özbacı, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Oluş, 2012, s.47.

³ M.K.Mutluer, E. Öner, A. Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010, s.13.

⁴ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür, 2002, s.21.

zamanında ve etkin bir şekilde yerine getirilmesidir ki bunun için kilit nokta kamu alacağının zamanında ve doğru miktarda tahsil edilebilmesidir.

1.2.1. KAMU HİZMETİ

Kamu hizmeti kısaca, toplumun ortak ihtiyaçlarının giderilebilmesi için devlet eliyle yürütülen faaliyetler bütünü şeklinde tanımlanabilir. Kamu hizmeti devlet tarafından doğrudan yapılabileceği gibi, devlet gözetiminde olmak şartı ile başkaları tarafından da yerine getirilebilir. Burada önemli olan faaliyeti kimin gerçekleştirdiği değil, faaliyetin arkasında devletin olup olmamasıdır.⁵

Kamu hizmetleri sanayileşmeye paralel olarak zaman içerisinde artış göstermiş ve giderek daha önemli hale gelmeye başlamıştır. Ayrıca gelişerek değişen şartlar dikkate alındığında kamusal hizmetlerin kapsamının da gelişme gösterdiği açıktır. Eskiden özel hizmet kapsamında kabul edilen bir takım hizmetler zamanla kamusal hizmet niteliği kazanmıştır.⁶ Kamu hizmetlerinde süreklilik, eşitlik ve verimlilik esastır. Kamu hizmetlerinin birincil amacı kamu yararını en üst seviyeye çıkarmaktır. Bu çerçevede kamusal hizmetler genel olarak toplumun ortak ihtiyaçları doğrultusunda gerçekleştirilir. Yani sunulan hizmetten toplumun herhangi bir bireyini dışlamak mümkün olmamaktadır. Bu yönüyle kamusal mal ve hizmetler, özel mal ve hizmetlerden ayrılmaktadır.

Devlet kamusal mal ve hizmet üretiminin yanısıra, fiyat kontrolünü sağlamak, tekelleşmenin önüne geçmek, yatırımcı ya da sermaye eksikliğini giderebilmek adına özel nitelikli mal ve hizmet üretimine girmesi de mümkündür. Ancak bunlar istisnai durumlar olup gerek duyulduğunda kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılmaktadır.⁷

⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s.39.

⁶ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.194.

⁷ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.91.

Kamusal hizmetlerin kapsamı, büyüklüğü, yöntemi ve sınırları konusunda karar alma mekanizması siyasi iktidardadır. Şüphesiz ki kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilmesinde siyasi iktidarın keyfi uygulamalar içine girmesi düşünülemez. Kamusal hizmetler ancak ve ancak anayasal çerçevede kurallara uygun olarak gerçekleştirilebilir.⁸

Sonuç olarak kamu kesminin giderek büyümesi ve bunun doğal bir sonucu olarak kamu harcamalarının artış göstermesi kamu hizmetlerinin finansmanı açısından kamu alacağının tahsil konusunu daha da önemli bir noktaya getirmektedir. Bu yüzden kamusal hizmetlerin sürekliliği ve verimliliği ile kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesi gibi konular arasında paralel bir ilişkinin varlığından söz etmek yanlış olmayacaktır.

1.2.2. KAMU HARCAMALARI

Kamu harcamaları kısaca, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi adına devletin yapmış olduğu harcamalar bütünü şeklinde tanımlanabilir.⁹ Kamu harcamaları Bütçe Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. Kamu görevlilerine ödenen aylık ücretler ile eğitim ve sağlık harcamaları kamu harcamalarının başlıca örnekleri olarak gösterilebilir.

Kamu hizmetlerinin sınırlarının gün geçtikçe genişlemesi kamu harcamalarında da kaçınılmaz bir artış meydana getirmiştir. Bu artış görünürde, sözde bir artış olabileceği gibi gerçek bir artış da olabilir. Görünüşte bir artış söz konusu olduğunda kamusal hizmetlerin miktar ve niteliğinde bir artma söz konusu olmamasına rağmen kamu giderlerinde artış meydana gelir. Yani bu kağıt üzerinde bir artıştır. Ancak, kamu giderleri kamusal hizmet miktarı ve niteliğinde bir artışa bağlı olarak artıyorsa böyle bir durumda gerçek bir artıştan söz edilir. Görünüşte artış sebepleri arasında nüfus artışı ve enflasyon gibi kavramlar karşımıza çıkarken,

⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, Ankara, s.40.

⁹ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.131.

gerçek artış sebepleri arasında ise sanayileşme, teknolojik gelişmelerin artması ve kentleşmenin artması gibi kavramlarla karşılaşırız. Buradan; ekonomik açıdan yeterince güçlü olmayan ülkelerde görünüşte bir artış, ekonomik açıdan güçlü olan gelişmiş ülkelerde ise gerçek artışların meydana geleceği şeklinde bir çıkarım yapmak mümkündür.¹⁰

Kamu harcamaları ile kamu alacakları arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur. Nitekim kamu harcamalarının yapılabilmesi için gelire ihtiyaç duyulacaktır ki bu da kamu alacağının zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edilebilmesini çok önemli kılmaktadır. Bu bağlamda kamusal hizmetlerin sürekliliği adına devletin olumsuz sonuçlar doğurabilecek borçlanma gibi alternatif yollara başvurmaması için kamu alacağının tahsili veya korunması büyük önem taşıyan bir meseledir.

1.3. KAMU ALACAĞI KAPSAMI

Kamu alacakları kapsamını basit bir ifade ile kamu ekonomisi gelirlerinin oluşturduğunu söylemek mümkündür. Ancak bunu ifade ederken devletin zaman zaman özel ekonomi içerisinde yer aldığını da belirtmek de fayda vardır. Kamu alacağı kapsamı açısından durum değerlendirildiğinde özel ekonomi gelirleri ile kamu ekonomisi gelirleri arasında nitelik olarak bazı farklar söz konusudur.

Kamu alacak kapsamını değerlendirirken devletin özel ekonomideki yerine de kısaca değinmek yerinde olacaktır. Öncelikle devletin özel ekonomi içerisinde yer alması hususunda herhangi bir engel söz konusu değildir. Bu bağlamda devlet gerekli şartların var olması halinde yani ihtiyaç duyulduğunda, iktisadi işletmeler kurarak piyasa ekonomisi içerisindeki yerini alır ve ekonomik birtakım faaliyetler yürütebilir.¹¹

¹⁰ N. Bilici, A. Bilici, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s.54.

¹¹ Çelik, **a.g.e.**, s.24.

Kamu alacağı kapsamı 6183 sayılı AATUHK'nın birinci maddesinde açık olarak belirtilmiştir. Bu kanun maddesine göre; alacağın kamu alacağı niteliği kazanabilmesi için, devlete, il özel idarelerine ya da belediyelere ait olması gerekir. Bunun yanısıra asli ve fer'i alacaklar kamusal hizmetlerin bir sonucu olmalıdır. Ayrıca borç alacak ilişkisinde alacağın tahsil edilmesine dek geçen süreçteki takip giderlerinin de 6183 sayılı kanun çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Buradan hareketle, kanunda sayılan devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında kalan kurum ve kuruluşlara ait olan alacaklar kamu alacağı kapsamında değerlendirilemez ancak ve ancak kendi özel mevzuatlarında 6183 sayılı yasaya herhangi bir atıf söz konusu ise kamu alacağı kapsamında değerlendirilmeleri mümkün olacaktır.¹²

1.3.1. ASLİ VE FER'İ KAMU ALACAKLARI

Asli amme alacakları denildiğinde akla ilk olarak vergi, resim ve harçlar gelir. Resim ve harçlar faydalanma esasına dayanmasıyla vergilerden ayrılır. Resim bireylerin kendi aralarında ya da devletle olan hukuki münasebetlerini ispatlamaya yarayan belgelerin düzenlenmesi karşılığı alınan bedeldir. Harçlar ise alınan birtakım hizmetler karşılığında ödenen bedel olarak tanımlanabilir. Harçlar ile ilgili olarak, hizmetin alınmaması durumunda ödenecek olan bedelden kurtulunabileceği düşüncesi yanlıştır. Zira bireyin sırf harç ödememek için eğitiminden vazgeçebileceğini düşünmek yanlıştır. Bunların dışında vergi cezaları, para cezaları ve muhakeme giderleri de asli amme alacağı kavramı içerisinde yer alan diğer alacaklardır.¹³

Fer'i alacaklar ise, asli alacaklara bağlı olarak ortaya çıkan alacaklardır. Mükelleflerin asli alacaklara dair sorumluluklarını yerine getirmemeleri sonucu doğan AATUHK içerisinde yer alan gecikme zammı, haksız çıkma zammı ve tecil faizi ile VUK'da yer alan gecikme faizi ve pişmanlık zammı fer'i alacak kapsamına

¹² Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.8.

¹³ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen, 2011, s.6.

girer. Fer'i alacakları genel olarak değerlendirdiğimizde kanunda belirtilen istisnalar dışında tümünün gecikme zammına tabi olduğunu söylemek yanlış olmaz.¹⁴

Fer'i alacak kapsamına giren alacak türlerini kısaca açıklayacak olursak; gecikme zammı, tahakkuk etmiş alacaklara uygulanır. Böyle bir alacak vadesinde ödenmemiş ise vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre dikkate alınarak hesaplanır ve tahsil edilir. Tecil faizi kavramında ise kamu alacağının tahsilinin idare tarafından ertelenmesi dolayısıyla devlete ait olan maddi bir kaynağın mükellef tarafından kullanılması söz konusudur. Böyle bir durumun yaptırımının olmaması tabii ki düşünülemez. Aksi takdirde idare ciddi boyutlarda maddi kayıplar yaşayabilir. Bu yüzden bu durumun önüne geçmek ve idarenin kaybını önleyebilmek için, mükellefin tecil faizi için başvuru yaptığı tarihten ödeme tarihine kadar tecil faizi uygulanır. Haksız çıkma zammı ise ödeme emrine itiraz sonucu yargı yoluna başvurup haksız bulunan mükellefler için kamu alacağı üzerinden %10 oranında hesaplanarak tahsil edilir. Haksız çıkma zammı kamu alacağını ödememek ya da elinden geldiğince geciktirmeye çalışan vergi bilinci zayıf olan mükellefler göz önünde bulundurulduğunda çok yerinde bir uygulamadır. Zira böyle bir uygulamanın olmadığı düşünülürse tüm kamu borçluları bu yönteme başvuracaktır ki bu durum kamusal hizmetlerin aksamasına neden olacaktır. Fer'i alacak kapsamında olan bir diğer kavram olarak gecikme faizini incelediğimizde, gecikme faizinin zamanında tahakkuk ettirilmemiş ya da eksik tahakkuk etmiş vergiler için re'sen ikmalen ya da idarece tarhiyat yapılması sonucu verginin asıl vade tarihinden son tarhiyatın tahakkuk tarihi göz önüne alınarak hesaplanır ve tahsil edilir. Pişmanlık zammı hususunda ise mükellefin iyi niyetinin söz konusudur. Nitekim ortada hiç beyanda bulunmamış ya da eksik beyanda bulunmuş bir mükellefin kendi iradesi ile sonradan doğru beyanda bulunması gibi bir durum vardır. Böyle bir durumda pişmanlık zammı verginin normal vade tarihinden son ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre dikkate alınarak hesaplanacak ve tahsil edilecektir.¹⁵

¹⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s.24.

¹⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin, 2011, s.6.

1.3.2. KAMU HİZMETLERİNDEN DOĞAN KAMU ALACAKLARI

Kamu hizmeti kavramını dar anlamda kamu hizmeti ve geniş anlamda kamu hizmeti olarak iki farklı şekilde tanımlamak mümkündür. Dar anlamda kamu hizmeti ile geniş anlamda kamu hizmeti arasındaki fark devletin aldığı rol ile alakalıdır. Bu bağlamda devlet bireyin ihtiyaçlarını giderebilme adına doğrudan kamusal faaliyetler içerisinde yer alıyorsa geniş anlamda kamu hizmetinden söz edilebilir. Ancak idare sadece kamu hukukundan doğan yetkileri çerçevesinde kamusal faaliyet içerisinde bulunuyorsa dar anlamda kamu hizmeti söz konusudur.¹⁶

Bu ayırım göz önünde bulundurularak AATUHK'nın birinci maddesi incelediğinde açık bir ifade ile “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan alacaklar” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Bu çerçevede kanunda dar anlamda bir kamu hizmetinden bahsedildiği söylenebilir. Ancak 6183 sayılı yasa bu ifadenin arkasından “akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacaklar” şeklinde bir takım istisnalara da yer vermiştir. Akitten doğan alacakların kamu alacağı kapsamında değerlendirilememesinin sebebi, devlet, il özel idareleri ve belediyelerin medeni hukuk ve ticaret hukuku alanına giren konularda idarenin yaptırım gücünü kullanması söz konusu olmadığından bireylerle aynı şartlara sahip olmasıdır. Dolayısıyla bu gibi ilişkilerden doğan alacakların kamu alacağı olarak değerlendirilmemesi gayet normaldir.

AATUHK'da istisna olarak nitelendirilen diğer bir kavram ise haksız fiildir. Haksız fiil adından da anlaşılacağı üzere bir kişinin hukuka aykırı olarak başka bir kişiye zarar vermesi olarak tanımlanabilir. Haksız fiile dair esas ve yöntemler borçlar kanununda düzenlenmiştir.¹⁷

¹⁶ Çelik, a.g.e., s.26.

¹⁷ Haluk N. Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta, 2009, s.71.

Haksız iktisap ise, bir kimsenin mal varlığında meydana gelen artışın herhangi bir geçerli nedene dayanmamak suretiyle başka bir kimsenin mal varlığı üzerinde azalmaya neden olması durumudur. Haksız iktisap durumu gerçekleşmişse, mal varlığında artış meydana gelen kişi bunu iade etmekle yükümlüdür. Haksız iktisaba ilişkin usul ve esaslara borçlar kanununda yer verilmiştir.¹⁸

6183 sayılı kanunda, akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacaklar hususunda belirtilen istisnalar dışında ayrıca: 2510 sayılı İskan Kanunu'na ek 105 sayılı kanun'un 1. maddesinde yazılı nedenlerden dolayı zorunlu iskana tabi tutulan kişilere, aynı kanunun 2. maddesi gereği borçlandırılma suretiyle verilen ve bu kanunu kaldıran 81 sayılı kanunun 4/3. maddesi gereğince, kanunun uygulama tarihinden itibaren bir yıl içerisinde aylık eşit taksitlerle iadesi gereken sermayeler. 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu'nun 14/8. maddesi gereğince %25 işe giriş keseneği olarak ödenmesi gereken paralar. 3293 sayılı Sınai Müesseselerle Sigorta Şirketlerinde Kullanılan Ecnebilere Mukabil Türk Memur ve Mutahassıs Yetiştirilmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre tüm sanayi kuruluşları ile sigorta şirketleri tarafından ödenmesi gereken uzman yetiştirme ücretleri. 7126 Sayılı Sivil Müdafaa Kanunu'nun 37. maddesi gereğince belediye ve özel idareler bütçesine koyulan ödeneği, süresi içinde Sivil Savunma Fonuna yatırmayan ita amiri ve muhasebecilerden aranması gereken ödenekler. Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar ve işletme imtiyazı sahiplerinin taahhüt ettikleri miktarda cevher elde etmemesi halinde, 6309 sayılı Maden Kanunu'nun 116. maddesinin uygulanmasından doğacak olan devlet hakkı gibi alacaklar yasada kamu alacağı istisnası olarak belirtilmiştir.¹⁹

¹⁸ Nomer, **a.g.e.**, s.121.

¹⁹ Çelik, **a.g.e.**, s.28.

1.3.3. TAKİP GİDERLERİNDEN OLUŞAN KAMU ALACAKLARI

Kamu hizmetlerinden doğan alacakların tahsili yapılırken birtakım cebri yollara başvurmak mümkün olabilmektedir. Bu doğrultuda alacağın tahsili için yapılan ilan, haciz, taşıma ve muhafaza etme giderleri ile satış giderleri 6183 sayılı AATUHK’da takip giderleri kapsamında değerlendirilmiştir. Takibat giderlerine ilişkin usul ve esaslar AATUHK’da belirtilmiş olup yasanın koymuş olduğu sınırlar çerçevesinde takibat yapılabilecektir.²⁰

1.3.4. TAHSİLİ EMVAL KANUNUNA GÖRE TAHSİL EDİLMESİ GEREKEN ALACAKLAR

Tahsili Emval kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar için 6183 sayılı AATUHK’nun 2. maddesindeki hüküm uygulanmaktadır. Bu madde uyarınca herhangi bir durumda tahsili emval kanununa bir atıf yapılmışsa, alacağın mahiyetine bakılmaksızın 6183 sayılı kanun hükümleri geçerli olacaktır.²¹ Kanun hükmü ne kadar açık olsa da bu tip alacaklardan bazıları 6183 sayılı kanunun 1. maddesi çerçevesinde ele alındığında amme alacağı kapsamında değerlendirilmesi pek de mümkün olmayan alacaklardır.²²

07.04.1924 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan 442 sayılı Köy Kanununun 45. maddesinde: Köy için harcanması gereken bir para ile alakalı olarak herhangi bir yolsuzluk yapıldığı yetkililer tarafından tespit edilirse, köy muhtarı ve ihtiyar heyeti üyelerinin mallarının satılarak köy parasının geri ödeneceği belirtilmiştir.²³

²⁰ Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul, Türkmen, 2007, s.11.

²¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.63.

²² Serim, **a.g.e.**,s.12.

²³ Köy Kanunu, İçişleri Bakanlığı, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü,http://www.nvi.gov.tr/Files/File/Mevzuat/Nufus_Mevzuati/Kanun/pdf/KoYKANUNU.pdf / (19.02.2013.)

29.12.1934 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanan Tapu Kanunu'nun 19. maddesinde: Tapu işlemleri dolayısıyla alınan harçların beş yıllık bir süreçte eşit taksitlerle Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği, iki senelik taksitlerin ödenmesi durumunda gayrimenkulün sahibi adına tescilleneceği ancak geriye kalan taksitler için gayrimenkulün ipotekli olarak kalacağı belirtilmiştir.²⁴

Bunların yanısıra; 3254 sayılı kanunun 3. maddesine göre milli emlak taksit bedelleri, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 88. maddesine göre mutemet avansları, 873 sayılı kanunun 3. maddesine göre askeri teçhizatı seferiye bedelleri, 2903 sayılı kanunun 7. Maddesine göre pamuk ıslah masrafları, 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar, 4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun'un 15. maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedelleri de 6183 Sayılı AATUHK kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilmiştir.²⁵

1.3.5. 6183 SAYILI KANUN KAPSAMI DIŞINDA KALAN KAMU ALACAKLARI

Kamusal hizmetlerin sürekliliği adına başvurulacak yollardan biri de borçlanma hususudur. Devlet borçlanma işlemini iki farklı şekilde gerçekleştirebilir. Bunlar zorunlu ve zorunlu olmayan borçlanma şeklinde sınıflandırılabilir. Devlet zorunlu olmayan borçlanma yolunu seçerse, borçlu ve alacaklı olarak her iki tarafında rızası söz konusu olduğundan ve devletin herhangi bir yaptırım söz konusu olmadığından bu tür bir borç alacak ilişkisi 6183 sayılı AATUHK kapsamında değerlendirilemez. Zorunlu borçlanma yoluna gidildiğinde ise, tarafların eşitliği söz konusu değildir. Çünkü devlet bu tür bir borç alacak ilişkisinde otoritesinden kaynaklanan yaptırım gücünü uygulayacağı için bu yolla elde edilen gelir esas olarak 6183 sayılı yasa

²⁴ Tapu Kanunu, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/585.html/> (19.02.2013)

²⁵ Çelik, a.g.e., s.30.

kapsamında değerlendirilebilecektir. Fakat böyle bir durum AATUHK'nın 1. Maddesi kapsamı dışında kaldığından AATUHK hükümleri uygulanamayacaktır.²⁶

Borçlanma dışında başvuru alan alternatif gelir kaynaklarından bir tanesi de parafiskal gelirlerdir. Parafiskal gelirler, sosyal devlet anlayışının hakim olması ile birlikte kamusal hizmetler ve buna bağlı olarak kamusal harcamaların artış göstermesi ile beraber, bu harcamaları finanse edebilme adına bu hizmetlerden yararlananlardan elde edilen bütçe dışı gelirlerdir. Bu gelirlerde 6183 sayılı AATUHK kapsamında değerlendirilemez.²⁷

6183 sayılı AATUHK kapsamı dışında bırakılan bir başka gelir türü ise köy gelirleridir. Nitekim 6183 sayılı yasanın 1. maddesinde “devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan alacaklar” şeklinde açık bir hüküm yer almakla beraber köyler bu kapsama dahil edilmemiştir. Bu gelir türüne ait usul ve esaslar kendine ait olan 442 sayılı Köy Kanuna tabi tutulmuştur.

1.4. KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı maliye sisteminde ilk başlarda kamu alacakları iltizam sistemine göre tahsil ediliyordu. Zamanla değişen şartlara bağlı olarak bazı değişiklikler yapıldı. Örneğin: Tanzimat'tan sonra 1861 yılında düzenlenen nizamname ile vergi tahsilatına dair birtakım düzenlemelere gidildi. Ayrıca 1865 yılında vergi borçları için zorla hapis ve bunun yanında makbuz sistemine geçildi. 1880 yılında Tahsili Emval Nizamnamesi oluşturularak akabinde 1909 yılında Tahsili Emval Kanunu oluşturuldu.

Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsilatı 6183 sayılı kanundan önce Tahsili Emval Kanununa göre yapılmaktaydı. Bu kanun dört bölüm ve 23 maddeden oluşuyordu. Bu durum göz önüne alındığında Tahsili Emval kanununun kamu alacaklarının takip ve tahsilatı açısından pek de yeterli olduğunu söylemek mümkün

²⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.23.

²⁷ Çelik, **a.g.e.**, s.32.

değildir. Buna rağmen 35 yıl gibi uzunca bir süre birtakım yenilikler ve eklemeler yapılarak yürürlükte kalmıştır. Zaman içerisinde değişen sosyal ve ekonomik yapıya paralel olarak 1953’de başlatılan çalışma sonucunda, kamu alacaklarının takip ve tahsilatına ilişkin olarak Amme Alacaklarının Takip ve Tahsilatı Hakkındaki Kanun hazırlanmış ve 1954 yılında yürürlüğe girmiştir.²⁸

Tahsili Emval Kanunu Osmanlı’daki yenilik çalışmaları sonucunda kamu alacaklarının takip ve tahsilatının yapılması amacıyla 1909 yılında oluşturulmuştur. Kanun 4 bölüm ve 23 maddeden meydana gelmiştir. İçerik olarak çok sınırlı olan bu kanunun hangi vergileri kapsadığı ilk maddelerinde belirtilmiştir. İlk hazırlandığı dönemde bu kanunun kapsamı içerisinde yer almayan özel idare ve belediyelere ait bazı alacaklar da zaman içerisinde bu kanuna dahil edilmiştir. Dolayısıyla Tahsili Emval Kanunu da diğer kanunlar gibi ihtiyaçlar doğrultusunda değişerek gelişim göstermiştir.²⁹

Tahsili Emval Kanunu’na göre borcunu zamanında ödemeyen borçlular 10 gün süre ile ilan edilir. Bu süre içerisinde borçlu borcunu öderse alacak ortadan kalkar. Ancak ödemezse borçlu hakkında haciz uygulamasına gidilir. Bu doğrultuda borçlunun menkul ve gayrimenkul malları tespit edilerek haciz başlatılır. Ancak herhangi bir malı tespit edilemeyen borçlunun borçtan kaçınması durumunda, borcunu nakit olarak ödeyebileceği sonradan tespit edilirse bu kişi hakkında hazırlanan tutanakla bir ay süre ile hapis cezasına çarptırılırdı.³⁰

Tahsili Emval Kanunu’nun içerik olarak yetersiz kalması ve bu yüzden birçok kez bu kanuna eklemeler yapılması suretiyle ortaya dağınık bir mevzuat çıkmıştır. Yapılan bu eklemeler birtakım sorunlara çözüm üretse de genel anlamda eksiklikleri giderememiştir. Örneğin: kamu borçlusuna borcu yazılı tebliğ yoluyla bildirmek yerine ilan tebliğ edilmesi durumunda ilandan haberi olmayan borçlu bir anda haciz durumu ile karşı karşıya kalmıştır. Ayrıca borçlunun borcu için hapis cezasına

²⁸ Serim, **a.g.e.**,s.3.

²⁹ Kemal Aykaç, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1953, s.21.

³⁰ Serim, **a.g.e.**, s.4.

çarpıtılması da kabul edilemeyecek bir durumdur. Zamanla bu kanuna tahsil zamanaşımı ve ihtiyati haciz gibi konular eklenmiş ancak af, terkin, teminat sistemi, mal bildirim v.b. gibi konulara değinilmemiştir. Bütün bunlar dikkate alındığında yeni ve daha kapsamlı bir kanunun oluşturulması kaçınılmaz hale gelmiştir.³¹

Bu çerçevede hazırlanan yeni kanun tasarısı 3 ana bölüm, 11 alt bölüm ve 211 maddeden oluşturuldu. Tahsili Emval Kanunu ile kıyaslandığında 6183 sayılı bu yeni kanun oldukça kapsamlı ve daha modern bir kanun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni oluşturulan bu kanunda mükellefin maddi durumu gözetilmiş ve ödeme hususunda çeşitli kolaylıklar sağlanmıştır. Örneğin: Borçlu artık borcunu banka yoluyla ödeyebilecektir. Ayrıca kamu alacaklarının tahsili adına yeni tedbirler geliştirilmiş olup, bu doğrultuda; teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk hükümleri ile birlikte rüçhan hakkı, iptal davası gibi kavramlarda yeni kanunda yer almıştır. Daha önce de söylediğimiz gibi yeni hazırlanan bu kanunla mükellefin maddi durumu gözetilmesi fevkalade önemli bir konudur. Zira devletin sunacağı hizmetler için kamu alacaklarının sürekliliği esastır. Bu yüzden mükelleflerin maddi durumlarının mümkün olduğunca iyi olması gerekir. İdare bu durumu dikkate alarak yeni hazırlanan kanuna; maddi açıdan iyi olmayan borçlular için tecil hükümlerine yer vermiş ve taksit sürelerinin uzatılması gibi kolaylıklar sağlamıştır. Tecil uygulaması mükellefin borcu ödemekten kaçınmaması adına önemli bir uygulamadır. 6183 sayılı bu yeni kanunun, Tahsili Emval Kanunu ile kıyaslandığında getirdiği en önemli yeniliklerden bir tanesi de borç için hapis yatılması uygulamasını kaldırmasıdır. Zaten kabul edilemez olan bu durum yeni kanunla giderilerek yanlış bir uygulamanın önüne geçilmiştir.³²

³¹ Çelik, a.g.e., s.35.

³² Serim, a.g.e., s.6.

1.5. 6183 SAYILI KANUNUN VERGİ HUKUKU İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

6183 sayılı AATUHK'nın hukuk sistemimiz içerisindeki önemine değinmeden önce Vergi Hukuku kapsamında yer aldığı için vergiye ve vergi hukukuna dair birtakım açıklamalar yapmak yerinde olacaktır. Bu doğrultuda vergi hukuku kavramından önce hukuk kavramı üzerinde durulması gerekir. Hukuk arapça kökenli bir kelime olup, toplumsal hayata geçilmesi ile beraber ortaya çıkmış bir kavramdır. Zira toplum halinde yaşayan bireylerin birbirleri ile olan ilişkileri birtakım düzenlemelere tabi olmalıdır. Aksi takdirde aynı olayların farklı sonuçlar doğurması mümkün olacaktır ki bu durum eşitlik üzerine kurulu olan hukuk kavramına aykırı olacaktır. Buradan hareketle hukuk kavramı için; insanlar arasındaki ilişkiyi düzenleyen ve uyulmadığı takdirde birtakım yaptırımları olan kurallar bütünü şeklinde bir tanım yapmak mümkündür.

Hukuk kuralları her toplumun ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına göre değişiklik gösterir. Bir toplum için doğru olarak kabul edilen bir değer yargısı başka bir toplumda yanlış olarak kabul edilebilir. Dolayısıyla evrensel bir bütünlük arz eden hukuk sistemi söz konusu değildir. Amaç toplumsal yaşam içerisinde bireyin korunması ve olası karışıklıkların önlenmesidir.

Nüfus'un giderek artış göstermesi ile birlikte sınırlı sayıda olan kaynakla ihtiyaçlarını gidermeye çalışan bireyler birtakım ekonomik faaliyetlere yönelmiştir. Dolayısıyla ekonomik faaliyetler sırasında dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin Vergi Hukuku kavramı ortaya çıkmıştır. Sosyal devlet anlayışının hakim olması ile beraber Vergi Hukuku kavramı daha önemli hale gelmiştir. Çünkü bu anlayış hakim olmadan önce sınırlı olan kamusal hizmetlerin finansmanını bir şekilde sağlayan devlet, kamusal hizmetlerin artış göstermesi ile beraber bu hizmetleri karşılayamaz hale gelmiş ve bunun sonucunda hizmetlerin finansmanını bu hizmetlerden yaralananlardan tahsil etme yoluna gitmiştir.

Vergi Hukuku kapsamında sadece “vergi” kavramını ele almak yanlış olacaktır. Zira herhangi bir alacağın vergi hukuku kapsamında değerlendirebilmesi için devlet egemenliğinden kaynaklanan cebri nitelikli bir alacak olması gerekir. Dolayısıyla vergilerin yanında resim, harç ve şerefiye gibi kavramları da vergi hukuku kapsamında değerlendirilir.³³

Genel olarak hukuk sistemi Kamu Hukuku ve Özel Hukuk olarak ikili sınıflandırmaya tabi tutulur. Kamu hukukunda bir “ast-üst” ilişkisi söz konusudur. Bazı ayrıcalık ve öncelikler vardır. Fakat Özel hukukta bu durumun aksine eşitlik ilkesi esastır. Kamu hukukunda olduğu gibi öncelik ve ayrıcalıklardan bahsedilemez. Vergi hukukunda taraflardan birinin devlet olması ve alacağın niteliğinden dolayı vergi hukuku kamu hukuku içerisinde değerlendirilir.

6183 sayılı AATUHK bütün bu açıklamalar dikkate alınarak incelendiğinde, Kamu Hukuku kapsamında ve Vergi Hukuku içerisinde değerlendirilir. Zira Vergi İcra Hukukunun temelini oluşturması dolayısıyla büyük bir öneme sahip olan bu kanun³⁴ kamusal hizmetlerin sürekliliği adına kamu alacaklarının korunmasına dair usul ve esaslar içerdiğinden vergi hukuku içerisinde ayrıcalıklı bir yere sahip olduğunu söylemek de yanlış olmayacaktır.

1.6. KAMU ALACAĞININ TARAFLARI

Diğer bütün alacak ilişkilerinde olduğu gibi kamu alacağı söz konusu olduğunda da bu borç alacak ilişkisinin borçlu ve alacaklı olmak üzere iki tarafı vardır. Ancak kamu borç alacak ilişkisinde durum diğer alacak türlerine göre farklılık gösterir. Zira bu ilişkinin alacaklı kısmında devlet yer almaktadır.

³³ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.11.

³⁴ Serim, **a.g.e.**, s.7.

1.6.1. KAMU ALACAKLISI

Özel Hukukta eşitlik ilkesi esastır. Çünkü özel hukukta taraflar yani borçlu ve alacaklı aynı statüdedir. Vergi Hukuku açısından durumu değerlendirdiğimizde ise eşitlik ilkesinden söz etmek pek mümkün değildir. Çünkü burada alacaklı tarafta devlet yer alır. Amme alacaklısına dair açıklama AATUHK'nın 3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre mali birtakım yükümlülükler koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisine sahip olan devlet, İl Özel İdaresi ve Belediyeler kamu alacaklısı konumundadır. AATUHK'yı uygulama ve tahsilat sorumluluğu ise tahsil dairelerine verilmiştir. Tahsil dairelerinin yetkileri buldukları alanla sınırlıdır. Ancak kamu alacaklarının zamanında ve etkin bir şekilde tahsil edilebilmesi için farklı yerlerde bulunan tahsil daireleri arasında işbirliğinin yapılması da mümkündür. Fakat böyle bir durum için borçlunun kendisinin ya da mallarının başka bir yerde olma şartı vardır. Mevzuatta bu durum yetki devri olarak nitelendirilmektedir. Yetki devri ancak denk iki kurum arasında yapılabilir. Yani belediyeler ile il özel idareleri arasında yetki devri söz konusu değildir.³⁵

1.6.2. KAMU BORÇLUSU

Amme borçluları ile ilgili düzenleme AATUHK'nın 3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre: Amme alacağını ödemekle yükümlü gerçek ve tüzel kişiler ile bu kişilerin kanuni temsilcileri, mirasçıları, vergi sorumluları, kefiller ve kurum temsilcileri amme borçlusu olarak nitelendirilmiştir.³⁶ Amme borçlusu gerçek bir kişidir dolayısıyla medeni kanunda belirtildiği üzere hak ve fiil ehliyetine sahip olması gerekir. Kısaca bu kavramları açacak olursak; hak ehliyeti sağ doğmak şartıyla ana rahmine düşüşten itibaren başlarken, fiil ehliyeti ise, ayırt etme yetisine sahip herhangi bir akli kısıtı olmayan kişiler için geçerli bir kavramdır. Her ne kadar Medeni Kanunda hak ve fiil ehliyetinden söz edilse de Vergi Hukuku için bir kimsenin mükellef sayılabilmesi adına hak ve fiil ehliyetinin bir arada bulunmasına gerek yoktur. Sadece hak ehliyetinin var oluşu bir kimsenin vergi mükellefi olması

³⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Kitabevi, 2012, s.612.

³⁶ Çelik, **a.g.e.**, s.38.

için yeterli görülmüştür. Vergi mükellefi olan kişilerin ölümü söz konusu olduğunda cezaların şahsiliği prensibinin bir gereği olarak vergi cezaları ortadan kalkarken, vergi borcundan mirası reddetmeyen mirasçılar aldıkları pay oranında sorumlu olurlar.³⁷

Tüzel kişilere ait düzenleme ise Medeni Kanun'da yapılmıştır. Gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişiliklerinde hak ehliyetine sahip olması gerekir. Tüzel kişiler için gerçek kişilerin oluşturduğu örgütsel bir yapı tanımlaması yapılabilir.³⁸ Tüzel kişilerin hak ve sorumlulukları tüzel kişiliği oluşturan gerçek kişilerin hak ve sorumluluklarından bağımsız olup farklılık arz eder. Ülkemizde tüzel kişilik kavramı kamu hukuku tüzel kişiliği ve özel hukuk tüzel kişiliği olmak üzere iki farklı başlık altında incelenir. Kamu hukuku tüzel kişiliğinde amaç kamu yararı olup, ancak kanunla veya kanunun vermiş olduğu yetki ile kurulabilirler. Devlet, belediyeler ve köyler kamu hukuku tüzel kişiliğine örnek teşkil ederler.³⁹ Özel hukuk tüzel kişilikleri ise, özel hukuk çerçevesinde düzenlenen hukuki işlemler ile kurulurlar. Dernek, vakıf ve şirketler özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptirler.

³⁷ Serim, **a.g.e.**, s.11.

³⁸ Alim Taşkın, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1991-1992-42-01-04/AUHF-1991-1992-42-01-04-Taskin.pdf> (20.08.2013)

³⁹ Serkan Açar, <http://www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm> (20.08.2013)

İKİNCİ BÖLÜM

2.KAMU ALACAKLARINA İLİŞKİN GENEL KORUMA HÜKÜMLERİ VE İNCELENMESİ

2.1. TEMİNAT

2.1.1. TEMİNAT KAVRAMI VE HÜKÜMLERİ

Teminat kamu alacaklarının korunması adına başvurulacak yöntemlerin başında gelir. Teminat kavramı ve hükümleri AATUHK'nın 9 ile 36. maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayının uygulanması gereken haller ile yine aynı kanunun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fillerinin oluşması durumunda idare tarafından, inceleme elemanının yaptığı ilk hesaplamalara göre teminat isteneceği AATUHK'nın 9. maddesi ile hükme bağlanmıştır.¹ Borçlu, mal varlığındaki istediği herhangi bir kıymeti yasada aksi bir hüküm olmadığı sürece idareye teminat olarak gösterebilir.²

Esas olarak teminat asıl borçludan istenir. Ancak amaç kamu alacağının güvence altına alınması olduğundan gerektiğinde mirasçı, kanuni temsilci ya da şirket ortaklarından da teminat istenilmesi mümkündür. Teminat hususunda borçluya tanınacak süre konusunda açık bir ifade yoktur. Bunun için VUK'un 14. maddesinde yer alan "idare tarafından en az 15 günlük bir süre tanınmalıdır" hükmü esas alınmalıdır. Ancak bu noktada diğer bir koruma yöntemi olan ihtiyati haciz uygulaması ile çelişen bir durum ortaya çıkmaktadır. Zira ihtiyati haciz ile ilgili olan 13. maddede yazılı olan durumların varlığı söz konusu ise 15 günlük bu süre beklenmeden ihtiyati haciz uygulamasına gidilebileceği hükme bağlanmıştır ki burada uygulama adına bir ikilik oluşmaktadır. Bu yüzden ya teminatla ilgili olan hükümde ya da ihtiyati haciz ile alakalı olan hükümde bir takım değişikliklere

¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (21.10.2013)

² Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür, 2002, s.51.

gidilerek bu ikilik düzeltilmelidir. Çünkü teminat gösterebilmesi adına kendisine 15 günlük süre tanınan mükellefe bu sürenin tamamlanması beklenmeden ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi kabul edilebilir bir durum değildir.³

2.1.2. TEMİNAT İSTEME NEDENLERİ

İdarenin mükelleften teminat isteme konusunda keyfi birtakım uygulamalar içerisinde bulunması düşünülemez. Zira teminat uygulamasından önce gerekli incelemelerin yapılması ve bazı durumların var olması gerekir. Bu çerçevede idarenin teminat isteyebilmesi için vergi ziyayı ya da kaçakçılık hallerinin var olması ya da borçlunun Türkiye sınırları içerisinde belli bir ikametgahının olmaması gerekir.

2.1.2.1.VERGİ ZİYAYI VE KAÇAKÇILIK HALLERİNDE TEMİNAT İSTENİLMESİ

Kanun hükmüne göre vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemeler sonucunda vergi ziyayı ya da kaçakçılık hallerinden herhangi birinin varlığı tespit edilirse, inceleme elemanının yapacağı ilk hesaplamalar üzerinden teminat isteneceği belirtilmiştir. Ancak bu gibi durumlarda idare tarafından teminat istenebilmesi için re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılabilmesi için işlemlere başlanmış olması gerekmektedir. Tarhiyatın tamamlanmış olması şart değildir. Ayrıca idare tarafından istenecek teminat tutarı borcun aslı ile gecikme faizi ve zammının tamamını karşılayacak miktarda olması gerekir. Burada önemli olan miktarın borcu karşılamaya yeterli olmasıdır. Mükelleften istenecek tutarın fazla olması sorun olmayacak aksine yerinde olacaktır. Zira amaç kamu alacağını doğru miktarda tahsil etmek olduğundan borcun aslı, gecikme zammı ve faizi tahsil edildikten sonra arta kalan kısım mükellefe iade edilebilir.⁴

³ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin, 2011, s. 137

⁴ Çelik, **a.g.e.**,s.53.

Vergi inceleme elemanının hazırlamış olduğu “ön rapor” kavramı teminat istenilmesi adına önemli bir kavramdır. Çünkü vergi inceleme elemanı tarafından hazırlanan bu rapor idareye gönderildiği zaman idare kamu alacağını güvence altına alabilmek için teminat istemek zorundadır. Ayrıca ilk hesaplamalara göre teminat istenilmediği durumlarda incelemenin tamamlanıp mükellefe tebliğ edildikten sonra teminat istenilmesi mümkün değildir. İnceleme süreci devam ederken idarenin vergi inceleme elemanının raporu olmaksızın tek başına teminat isteyememesi kamu alacağının güvence altına alınması hususunda ne kadar doğru olduğu tartışılan bir konudur. Kanun hükmü incelendiğinde de “ön rapor” gibi bir ifadenin yer almadığı görülür. Dolayısıyla sadece ilk hesaplamalara göre değil süreç devam ederken de teminat istenebilmesi kamu alacağını güvence altına alabilmek adına yerinde olacaktır.

2.1.2.2. İKAMETGAH DURUMUNA GÖRE TEMİNAT İSTEMİ

Borçlunun Türkiye’de ikametgahının bulunup bulunmaması, kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için önemli bir konudur. Borçlunun Türkiye’de ikametgahı varsa herhangi bir sorun söz konusu olmayacaktır. Ancak borçlunun Türkiye’de ikametgahı yoksa kamu alacağının güvence altına alınabilmesi, etkin ve zamanında tahsil edilebilmesine yönelik borçluya ulaşma noktasında birtakım sorunlar ortaya çıkması muhtemeldir. Bu yüzden Türkiye’de ikametgahı bulunmayan borçlulardan sadece VUK kapsamına giren borçları için değil tüm borçları için teminat istenilmesi mümkündür.⁵

2.1.2.3. 6183 KAPSAMI DIŞINDA KALAN HALLERDE TEMİNAT İSTEMİ

Hangi hallerde teminat istenebileceği AATUHK’nın 9. maddesinde sayılmıştır ancak teminat isteme hususu sadece bu kanun hükmünde sayılan hallerden ibaret değildir. Dolayısıyla diğer bazı kanunlarda da teminat istenilmesi konusu düzenlenmiştir. Örneğin: 6183 sayılı yasanın 9. maddesinden farklı olarak,

⁵ Kemal Aykaç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1953, s.93.

48. maddesinde tecil ile ilgili, 58. maddesinde ise ödeme emrine itiraz için açılan davalarda yürütmenin durması ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca İYUK'un 27 ve 51. maddelerinde yürütmenin durdurulması halinde ve bunlardan farklı olarak, Gümrük Kanunu ve KDV Kanununda da teminat istenilmesine yönelik hükümler yer almaktadır.⁶

Kendisinden teminat istenen mükellefin teminat olarak herhangi bir değer göstermemesi durumunda ihtiyati haciz uygulamasına gidilmektedir. Ancak konunun başında da ele alındığı üzere bazı durumlarda borçluya teminat göstermesi için verilen sürenin dolması beklenmeden ihtiyati hacze başvurulabilmektedir. Danıştay'ında uygulamada bu durumu destekler nitelikte kararlar vermesi borçlu açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.⁷

2.1.3. TEMİNAT OLARAK GÖSTERİLEBİLECEK DEĞERLER

Teminat olarak kabul edilen değerler AATUHK'nın 10 ve 12. maddelerinde sıralanmıştır. Birde bu hükümlerde yazılı olan değerlerin dışında 11. maddede şahsi kefalet durumu ele alınmıştır. Teminat olarak gösterilebilecek değerleri nakdi ve aynı değerler olarak sınıflandırmak mümkündür. nakdi değerler arasında; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları, devlet iç borçlanma senetleri veya bunların yerine düzenlenecek belgeler, hükümet tarafından belirlenmiş olan milli esham ve tahvilat yer alırken, aynı değerler içerisinde ise borçlunun kendisi veya üçüncü kişiler tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar sayılabilir. Ayrıca, bar, otel, pansiyon, sinema, çalgılı eğlence yerleri, birahane, meyhane gibi yerlerin işletilmesinden doğan bir borç söz konusu olduğunda ise bu

⁶ Okan Netek, "Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: Teminat İsteme" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.104, 2012, s. 65

⁷ Ahmet Ozansoy, "6183 Sayılı Kanun'daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar" **Yaklaşım**, S.200, 2009, s.59

yerlerde bulunan malzemeler vergi alacağına karşılık teminat olarak kabul edilmektedir.⁸

2.1.3.1. TEMİNAT OLARAK KABUL EDİLEN NAKDİ DEĞERLER

İdare mükellefin borcuna karşılık olarak; para, bankalar ve özel finans kuruluşları tarafından verilen teminat mektupları, devlet iç borçlanma senetleri ve hükümet tarafından belirlenmiş olan milli esham ve tahvilat gibi nakdi değerleri teminat olarak kabul eder.

2.1.3.1.1. PARA

Teminat olarak gösterilebilecek değerler denildiğinde parayı bu değerlerin başında sayabiliriz. Teminat olarak gösterilen para borçlunun kendine ait olabileceği gibi üçüncü kişilere de ait olabilir çünkü burada amaç alacağın güvence altına alınmasıdır. Ayrıca kanun hükmünde Türk parası ya da yabancı parası gibi bir ayırım yapılmamış olup, yabancı para olarak gösterilen teminatlarda Maliye Bakanlığınca belirlenen kurlar üzerinden değerlendirme yapılmaktadır.⁹

2.1.3.1.2 BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI TARAFINDAN VERİLEN SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUPLARI

Bankalar veya özel finans kurumlarınca verilen teminat mektupları, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getiremedikleri takdirde mükellef lehine ilgili kişi ya da kuruluşlara verilir ve böyle bir durumda belirli bir bedelin karşılanağını belirtir.¹⁰ İlk zamanlarda teminat mektuplarının süresi ile ilgili olarak net bir tarih söz konusu değildi ancak yargı süreci devam ederken mükelleflerin teminat mektuplarını nakde çevirme konusunda bankalar ile yaşadığı sorunların bir sonucu olarak 5234 sayılı kanun değişikliği ile birlikte teminat mektupları süresiz hale

⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (21.10.2013)

⁹ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.176.

¹⁰ Çelik, **a.g.e.**, s.57.

getirilmiş ve bankaların yanı sıra özel finans kurumları tarafından verilecek olan süresiz teminat mektuplarının da kabul edileceği ifade edilmiştir.¹¹

2.1.3.1.3. DEVLET İÇ BORÇLANMA SENETLERİ

Devlet iç borçlanma senetlerini hazine bonosu ve devlet tahvili olarak iki başlık altında incelemek mümkündür. Bono ve tahviller TL ya da döviz cinsinden çıkarılabilirken temel olarak vade noktasında birbirinden ayrılmaktadır. Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetleri yerine getirebilmesi için alacaklarını zamanında ve doğru miktarda temin edebilmesi çok önemli bir husustur. Fakat alacaklar konusunda genel olarak bir aksamanın varlığından söz etmek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla vadesi bir yıla kadar olan hazine bonoları gelir ve gider arasında zaman bakımından ortaya çıkan bu uyumsuzluğu giderebilme adına önemli değerlerdir. Devlet tahvilleri ise bonolardan daha uzun vadeli borçlanma belgeleridir.¹²

Devlet iç borçlanma senetleri kural olarak öncelikle Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük değerler üzerinden değerlendirilir. Fakat bu şekilde ilan edilen günlük bir değer yoksa borsa değeri üzerinden değerlendirme yapılır.¹³

2.1.3.1.4. HÜKÜMET TARAFINDAN BELİRLENEN MİLLİ ESHAM VE TAHVİLAT

Hükümet tarafından belirlenip, Maliye Bakanlığı Genelgesi ile belirtilen milli esham ve tahvilat da teminat olarak kabul edilen değerler arasında sayılmıştır. Ancak bu esham ve tahvilatın borsada işlem görmesi gerekmektedir. Çünkü bu kıymetler teminat olarak gösterilirken, borsa cetvelleri üzerinden %15 azaltılarak dikkate alınır. Burada değinilmesi gereken diğer bir nokta ise yabancı esham ve tahvilatların durumudur. Yabancı esham ve tahvilatlar milli esham ve tahvilat gibi

¹¹ Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul, Türkmen, 2007, s.25

¹² Gerçek, **a.g.e.**, s.142.

¹³ Serim, **a.g.e.**, s.26.

değerlendirilemez. Ancak bunlar idare tarafından menkul mal kapsamında teminat olarak kabul edilebilmektedir.¹⁴

2.1.3.2. TEMİNAT OLARAK KABUL EDİLEN AYNİ DEĞERLER

İdare nakdi değerlerin yanında, borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilecek olan menkul ve gayrimenkul mallar ile 6183 sayılı kanunun 12. maddesinde sayılmış olan eşyaları da teminat olarak kabul etmektedir.

2.1.3.2.1. BORÇLU VEYA BORÇLU LEHİNE ÜÇÜNCÜ ŞAHISLAR TARAFINDAN GÖSTERİLEN MENKUL VE GAYRİMENKUL MALLAR

Teminat istenilmesi gereken durumlarda asıl borçlunun teminat gösterememesi üzerine, asıl borçlu yerine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ya da gayrimenkul mallar alacaklı idare tarafından teminat olarak kabul edilebilir. Çünkü amaç kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Dolayısıyla idare için önemli olan teminatın gösterilip gösterilmeme durumudur. Teminat gösterildikten sonra bunun asıl borçlu mu? Yoksa üçüncü şahıslar mı? Olduğunun idare açısından bir önemi yoktur.

Borçlu yerine üçüncü şahıslar tarafından teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar haciz varakalarına dayanılarak haczedilir. Üçüncü şahıslarca teminat olarak gösterilen menkul mallar haczi gerçekleştiren memur tarafından değerlendirilir. Ancak yetkili memur tarafından verilen bu değer gerek duyulduğu takdirde idare veya borçlunun isteği üzerine bilirkişi makamına başvurularak ayrıca değer tespiti istenilmesi mümkündür.¹⁵

Gayrimenkul mallar için nasıl bir yol izleneceği konusunda kanunda kesin bir ifade olmamakla birlikte, uygulama noktasında idare değer tespiti yaparken tapu değeri ile emlak vergisi tarhına esas değeri karşılaştırıp bunlardan hangisi daha düşükse ona göre bir değerlendirme yapmaktadır. Ayrıca menkul mallarda olduğu

¹⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.177.

¹⁵ Gerçek, **a.g.e.**,s.143.

gibi gayrimenkullerde de gerek duyulduğu takdirde satış komisyonlarınca değer tespiti yapılabilir.¹⁶

2.1.3.2.2. TEMİNAT HÜKMÜNDE OLAN EŞYA

Teminat olarak kabul edilebilecek değerler asıl olarak 6183 sayılı kanunun 9. maddesinde belirtilmiştir. Ancak aynı kanunun 12. maddesinde de teminat olarak kabul edilebilecek birtakım değerler sayılmış ve 12. maddede yazılı olan müesseselerin herhangi bir kamu borcunun var olması durumunda 9. maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi beklenmeksizin bu müesseselerde yer alan malzemelerin teminat olarak kabul edilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu yönüyle 12. maddenin istisna hükmünde nitelendirilmesi yanlış olmaz.

6183 sayılı yasanın 12. maddesine bakıldığında bar, otel, pansiyon, çalgılı mekanlar, birahaneler, meyhaneler ve genel evler gibi yerlerin sayıldığını görürüz. Bu tip yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacakları için bu yerlerde bulunan eşya ve malzemeler teminat olarak kabul edilebilmektedir. Ancak bu tip yerlerde kalan kişilerin şahsi eşyaları ile herhangi bir kiralama durumu söz konusu olduğunda gayrimenkul sahibine aitliği noter onaylı kira sözleşmesinde belirtilmiş olan demirbaşlar teminat olarak kabul edilemeyecektir. Ayrıca üçüncü kişilerce bu tip yerlerde bulunan eşya ve malzemeler üzerinde yapılacak olan istihkak iddiaları için idarenin teminat hakkını ihlal eden bir durum olmadığı kanunda açık bir şekilde belirtilmiştir.¹⁷

Söz konusu madde ilk olarak mevzuatımıza Tahsili Emval kanunu ile girmiştir. Esas olarak buradaki amaç maddede sayılan yerlerde bulunan eşya ve malzemenin üçüncü şahıslar üzerine devredilerek alacağın tahsilatının zorlaşmasının önüne geçebilmektir. Bu doğru bir düşünce olmakla birlikte günümüzde gelinen noktada ekonomik şartların değiştiği açıktır. Dolayısıyla 12. maddede sayılan ve yüksek sermaye değeri taşıyan yerlerin sahipleri tarafından üçüncü şahıslara devri

¹⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s.178.

¹⁷ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (21.10.2013)

pek de tercih edilen bir yöntem değildir. Bu yüzden geçmişteki ekonomik şartları göz önüne aldığımızda mantıklı ve yerinde olan bu uygulama için günümüzde sembolik bir ifade olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu maddenin değişen günümüz şartları göz önüne alınarak yeniden düzenlenmesi gerekir.

AATUHK'nın 12. maddesi ile ilgili olarak değinilmesi gereken bir başka nokta ise teminat hükmünde sayılabilecek eşyaların konumudur. Hükümde açık olarak "içerisinde" ibaresine yer verilmiştir. Dolayısıyla işletme için kullanılıyor olsa dahi işletmenin dışında yer alan herhangi bir varlık teminat olarak kabul edilemeyecektir. Ayrıca finansal kiralama yöntemi ile kiralanmış bir malzemede finansal kiralama süresince teminat olarak kabul edilemez.¹⁸

6183 sayılı kanunun 12. maddesinde sayılan işletmelerin içerisinde yer alan eşya ve malzemelerin teminat olarak kabul edileceği belirtilirken İcra ve İflas Kanunu'nun 270 ve 271. maddelerinde yer alan hükümler saklı tutulmuştur. Bu hükümler incelendiğinde; 270. madde, mal sahibine kiracıya ait olan mallar için hapis hakkı tanımaktadır. Mal sahibi kirasını zamanında alamazsa hapis hakkını kullanarak rehin aldığı değerleri paraya çevirip alacağını tahsil eder. Bu süreç için alacaklıya 15 günlük bir süre verilir. Alacaklı için bu süreç içinde takibat yapılmaması idare tarafından hapis hakkını kullanmaktan vazgeçmiş olarak kabul edilmektedir.¹⁹

İcra ve İflas Kanunu'nun 271. Maddesinde ise, zorla ya da gizlice götürülen eşyaların, götürülmesinden sonraki on günlük süre içerisinde idare tarafından geri alınabileceğini hükme bağlamıştır. Bu durumda olan mallar AATUHK'nın 12. maddesi kapsamında teminat olarak değerlendirilemez.²⁰

¹⁸ İrfan Barlas, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 12. Maddesine Göre Teminat Hükmünde Olan Eşya" **Vergi Dünyası**, S.359, 2011, s. 154.

¹⁹ İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>, (21.10.2013)

²⁰ Barlas, **a.g.m.**, s.155.

2.1.4. ŞAHSİ KEFALET DURUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Kamu alacağı açısından şahsi kefalet kavramı AATUHK'nın 11. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde maddi açıdan kötü durumda olan mükellefe kolaylık sağlarken, kamu alacağının tahsil edilebilmesi adına da önemli sayılabilecek bir alternatif hükmündedir.

Kamu alacakları için şahsi kefalet durumunun kabulü idarenin takdirine bırakılmış olup, birtakım şartlar söz konusudur. Bunların başında ise borçlunun AATUHK'nın 10. maddesi kapsamında teminat sağlayamamış olması gerekir. Eğer borçlu borcuna karşılık teminat olarak kabul edilebilecek bir değere sahipse idare tarafından şahsi kefalet durumunu kabul edilmez.²¹ Şahsi kefalet konusunda gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilikler de kabul edilebilirken, birden fazla kişide kefil olarak kabul edilebilmektedir. Burada önemli olan kefil olarak kabul edilecek kişi ya da kişilerin başta fiil ehliyetine sahip olması ve borcu ödeyebilecek düzeyde ekonomik güce sahip olmasıdır. Bu noktada kamu borçlusuna kefil olan kişiler idare tarafından müteselsil kefil ya da müşterek müteselsil borçlu olarak kabul edilirler.²²

Şahsi kefalet sadece AATUHK'da düzenlemiş bir husus değildir. Genel olarak Borçlar Kanunu'nda düzenlemiş bir husus olup, adi kefalet, müteselsil kefalet, kefile kefalet, rücu kefalet gibi farklı durumlar söz konusudur. Ancak kamu borcu söz konusu olduğunda idare adi kefalet durumunu kabul etmez. Çünkü adi kefalet durumunda borçluya gidilmeden kefile gidilemez. Yani alacağı tahsil edebilmek için borçlunun ya iflas etmiş olması, ya takibin sonuçsuz kalması, ya da Türkiye sınırları içerisinde takibatın imkansız hale gelmesi gerekir ki bu kamu alacağının zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu yüzden tüm kefalet türleri kabul edilmemektedir. Fakat asıl borçluya gidilmeden alacağın direkt olarak kefilen

²¹ A. Güzel, M. Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana, Nobel, 2007, s.24

²² Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (21.10.2013)

tahsil edilebilecek olmasından dolayı müteselsil kefalet idare tarafından kabul edilen bir durumdur.²³

Şahsi kefaleti gerektiren durumlarda birtakım şekil şartlarının da yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ilk olarak kefalet sözleşmesinin noter tasdikli olarak tesis edilmesi gerekir. Ayrıca sözleşmede miktarın belirtilmesi de bir diğer önemli unsurdur. Zira miktar şekil şartlarının sağlanabilmesi adına gerekli olup, miktarın belirtilmediği durumlarda sözleşme şekil açısından geçerli olmayacaktır.²⁴ Ancak tahsil edilmesi gereken alacak bir kamu alacağı olduğundan sözleşmede miktarın belirtilmediği durumlarda, idare kefilin borcun tamamını kabul etmiş gibi düşünür. Yargıtay'ın 1989 yılında aldığı bir kararda bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Zira maddi bir limit konulmadan oluşturulan bir kefalet senedi Yargıtay tarafından geçersiz sayılmış ancak içerik ve alacağın kamu alacağı olması dikkate alınarak miktar belirtilmemiş olsa da kefilin durumu kabul ettiği ifade edilerek alacaklı idare lehine karar verilmiştir.²⁵

Kefaletle dair maddi uyuşmazlıklar söz konusu olursa bu tip sorunların çözümü için Vergi Mahkemelerine başvurulmaktadır. Kefaletnamenin unsurları ve geçerliliğine ilişkin uyuşmazlıkların çözüm mercii ise Adli Mahkemelerdir. Ayrıca şahsi kefaletin teminatın gerçekleştirilemediği durumlarda alternatif bir yol olarak başvurulduğu dikkate alınır, zamanında teminat gösteremeyen borçlunun ya da borçlu lehine üçüncü şahısların, sonradan teminat göstermeleri halinde şahsi kefalet durumu ortadan kalkacağı gibi idarenin de onaylaması şartı ile kefil değişikliği de yapılabilir. Teminat olarak gösterilebilen değerlerin daha kolay paraya çevrildiğini düşünürsek şahsi kefalet durumunun ortadan kalkıp, kamu alacağına karşılık teminat gösterilmesi idare açısından da avantajlı bir durum olarak düşünülebilir.²⁶

²³ Çelik, a.g.e., s.62.

²⁴ Fehmi Günay, "Amme Alacaklarında Bir Teminat Türü: Şahsi Kefalet" **Vergi Sorunları**, S.229, 2007, s.64

²⁵ Yrg. HGK., 29.10.1989, E. 2616, K. 4324, Akt. Özbalcı, a.g.e., s.190.

²⁶ Özbalcı, a.g.e., s.191.

6183 Sayılı Kanun'un şahsi kefaletle alakalı 11. Maddesindeki hükmün sonunda kamu alacağının kefinden tahsil edilmesi durumunda kefile borcu ödediğine dair bir belge verilmesi gerektiğine değinilmiştir. Zira bu belge borcu ödeyen kefilin asıl borçluya rücu edebilmesi adına önemlidir. Bu belgede asıl borçluya dair kimlik bilgileri ile ödenmiş olan alacağa dair birtakım bilgiler yer almaktadır.²⁷

2.1.5. TEMİNAT İLE İLGİLİ ÖZEL DURUMLAR

İdarenin mükellefin borcuna karşılık olarak teminat isteme süreci içerisinde birtakım sebeplerden dolayı istenilen teminat borca karşılık gelmeyebilir, teminat paraya çevrilip, borç tahsil edildiğinde teminat tutarı borçtan fazla olabilir ya da mükellefler teminat gösterdiği değerleri değiştirmek isteyebilirler. Böyle özellikli durumlarda idare tarafından teminatın tamamlanması istenebileceği gibi, fazla bir tutar söz konusu ise mükellefe iade yapılır veya mükellef tarafından teminatın değiştirilmesi talep edilebilir.

2.1.5.1. TEMİNATIN TAMAMLANMASI

Kamu borçlusunun göstermiş olduğu teminatlar zaman içerisinde değer kaybına uğrayabilir. Özellikle teminat olarak gösterilen esham ve tahvilatın borsa değerindeki düşüşler şeklinde ortaya çıkan bu durum, teminat mektubu veren bankaların ekonomik olarak kötüye gitmeleri şeklinde de olabilir. Bu ve buna benzer durumlarda teminatın tamamlanmasının istenip istenmeyeceği konusunda takdir yetkisi idarenindir. Ancak kamu alacaklarının tahsilinin önemi dikkate alınırsa idarenin borçludan teminat tamamlamasını istemeyeceği düşünülemez.²⁸

İdare'nin teminat tamamlamasını isteyeceği durumlar sadece gösterilen teminatın değer kaybetmesi halinde değildir. Bu durumun yanı sıra asıl borca bağlı olarak ortaya çıkan gecikme zammı ve gecikme faizine bağlı olarak kamu alacağının

²⁷ Kazım Yılmaz, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ankara, Ce-Ka, 2006, s.150

²⁸ Gerçek, **a.g.e.**, s.145.

miktarında meydana gelen artışlar sonucunda da borçludan teminat tamamlaması isteme yoluna gidilebilir.²⁹

Teminatın tamamlanmasının istenildiği durumlarda süre ya da esasa ilişkin bir farklılık söz konusu değildir. Asıl teminat istenilmesinde yöntem ne ise teminatın tamamlanması konusunda da aynı esaslar geçerlidir. Burada değinilmesi gereken bir diğer nokta ise teminat tamamlama talebi olmaksızın idare tarafından ihtiyati haciz uygulamasına gidilip gidilemeyeceği hususudur. Böyle bir durum söz konusu olduğunda borçlu için yargı yolu açıktır. Ancak idare ihtiyati haciz uygulamasına gitmeden teminatın tamamlanmasını talep etmeli ve borcun teminatsız kalan kısmı için ihtiyati haciz uygulamasına gitme yolunu seçmesi kanun mantığına daha uygun olacaktır.³⁰

2.1.5.2. TEMİNATIN DEĞİŞTİRİLMESİ

Kamu borçlusu teminat gösterdikten sonra gerek duyması halinde göstermiş olduğu teminatı değiştirebilir. Teminat değiştirme konusunda önemli olan teminat olarak gösterilen yeni kıymetlerin borcu karşılama ve kanunda teminat olarak kabul edilen değerler arasında yer almasıdır. Buradan anlaşılacağı üzere idare gerekli şartlar sağlandığı takdirde borçlu tarafından istenilen teminat değiştirme talebini geri çevirmemelidir. İdarenin teminat değiştirme talebini geri çevirmesi durumunda borçlu vergi mahkemesine başvurabilir.³¹

Borçlu teminatın tamamını değiştirebileceği gibi bir kısmını da değiştirebilir. Teminat değişikliği talebinde önemli olan borcun o an itibariyle değeridir. Çünkü teminatın borçludan inceleme elemanının ilk hesaplamalarına göre istendiğini düşünürsek incelemenin tamamlanması ile birlikte ortaya çıkan rakamların eksik ya da daha fazla olması mümkündür. Ayrıca teminat olarak gösterilen gayrimenkulleri göz önüne alındığında genel olarak borcun tutarından daha fazla değere sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Durum böyle olunca borçlunun teminat

²⁹ Özbalcı, **a.g.e.**,s.180.

³⁰ Çelik, **a.g.e.**, s.63.

³¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.181.

değiştirme talebinde bulunması gayet doğaldır. Ayrıca gösterilecek yeni teminat tutarı da ilk gösterilen tutarla aynı olmak zorunda değildir, borca karşılık gelen daha az bir tutar olsa dahi teminat değişikliği kabul edilmelidir. Bu durumun tam tersi de mümkündür. Borçlu tarafından ilk olarak gösterilen teminat, teminat değişikliği talep edilen zamanda gecikme faizi gibi nedenlerden dolayı borç miktarı artmış olabilir. Böyle bir durumda teminat değişikliğine gidilecek olursa artmış olan yeni borç tutarını karşılayacak ölçüde teminat gösterilmesi gerekir.³²

2.1.5.3. TEMİNATIN İADESİ

Teminatın iadesi konusunda kanunda açık bir ifade yer almasa da teminat istenmesi gerektiren hallerin ortadan kalkması ile teminatın iade edilmesi gerekeceğini söylemek mümkündür. Peki hangi durumlarda bu mümkün olabilmektedir? Şüphesiz bu hallerin başında borcun ödenmesi sayılmalıdır. Ayrıca cezaların şahsiliği prensibini göz önüne alacak olursak ölüm halinde vergi cezalarına ilişkin durumlarda teminatın ortadan kalkacaktır. Ayrıca incelemenin tamamlanması ile herhangi bir borcun olmadığı anlaşılırsa ilk incelemelere göre istenilen teminat borçluya iade edilmelidir.³³

Mahkemenin terkin kararı vermesi ile de teminatın iade edilmesi gerekir fakat ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu terkin kararı sonunda idare Danıştay'a başvurursa teminatın iade edilmesinden önce Danıştay'ın vereceği nihai karar beklenir. Ödeme emrine ilişkin açılan davalara ilişkin olarak da aynı esaslar geçerli olacaktır.³⁴

İdarenin tecil kararına ilişkin almış olduğu teminatları borcun asli ve fer'ilerinin ödenmesi üzerine iade etmesi gerekir. Borcun tamamı için geçerli olan bu durum taksitlendirme halinde de kısmen iade olarak geçerli olacaktır. Ancak böyle durumlarda borcun tamamının ödeneceği süre içerisinde tecil şartlarına uyulması

³² Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.86.

³³ Serim, **a.g.e.**, s.34.

³⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.184.

önemlidir. Zira uyulmadığı takdirde idare toplam borç üzerinden gecikme zammı talep edebilir.³⁵

Teminat iadesi hususunda değinilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise, alacaklı idare teminatı hangi alacak için istemişse ancak o alacak için kullanabilir. Bu alacağa ilişkin borcun ödenmesi halinde idarenin teminatı iade etmesi gerekir. Bir başka ifadeyle borçlunun başka borçları olsa dahi teminata konu olan borcunu ödemesi halinde teminat iade edilmelidir. İdare borçlunun başka borçlarının olduğunu ileri sürerek teminatı iade etmeme yoluna gidemez.³⁶

2.1.6. TEMİNATIN SONUÇLARI

Teminat konusu hem borçlu hem de alacaklıyı ilgilendiren bir işlem olmasından dolayı her iki taraf içinde önemli bir takım sonuçlar ortaya çıkarır.

Alacaklı idare açısından durumu değerlendirdiğimizde; teminat istenilmesini gerektiren hallerin aynı zamanda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarının da sebebi olduğunu düşünürsek teminat isteminin ciddi sonuçlar doğurabileceğini söylemek yanlış olmaz. Teminat istenilen durumlarda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarına gidildiği takdirde borçlunun borcunun tamamı için mi yoksa teminat istenilen tutarla sınırlı olarak mı yapılacağı hususunda kanunda açık bir ifadeye yer verilmemiştir. Ancak uygulama noktasında teminat gösterilen tutara bağlı kalınarak işlem yapılmaktadır.³⁷

Kamu alacağının vadesinde ödenmediği takdirde teminat olarak gösterilen kıymetlerin paraya çevrilerek alacağın tahsil edileceği kanunda açık olarak belirtilmiştir. İdare böyle bir durumda teminatı paraya çevirerek ya da kefil takibi yoluyla alacağı tahsil eder. Ancak teminatın paraya çevrilmesi hususunda idarenin tahsilat için zaman kaybı yaşaması mümkündür. Bu yüzden idare borcun vadesinin

³⁵ Özbacı, **a.g.e.**,s.184.

³⁶ Candan, **a.g.e.**,s.87.

³⁷ Çelik, **a.g.e.**, s.64.

dolmasından itibaren teminatın paraya çevrildiği ana kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.³⁸

Borçlu tarafından durumu ele alacak olursak, borcun vadesinde ödenmemesi sonucu idare borçluya borcunu 7 gün içerisinde ödemesini aksi takdirde alacağın cebren tahsil edileceğini yazılı olarak bildirir. Borçlu borcunu bu süre zarfı içerisinde öderse hiçbir sorun söz konusu değildir. Ancak borçlu ödeme emrine itiraz ederek yargı yoluna gidebilir. Böyle bir durum söz konusu olursa yargı kararı beklenir. Konu Danıştay'a kadar intikal ederse Danıştay'ın bu konuda vereceği nihai karar beklenip daha sonra gerekli işlemler yapılmalıdır.³⁹

2.2. İHTİYATİ HACİZ

Kamu alacaklarının güvence altına alınabilmesi adına geliştirilen uygulamalardan bir tanesi de ihtiyati haciz uygulamasıdır. İhtiyati haciz kısaca, idarenin alacağı tahsil edeceği zamana kadar borçlunun mal varlığına geçici olarak tedbir koyması şeklinde ifade edilebilir.

2.2.1. İHTİYATİ HACİZ KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Kamu alacaklarının güvence altına alınmasına ilişkin tedbirlerden biri olan ihtiyati haciz kavramı, AATUHK'nın 13-16 maddelerinde düzenlenmiştir. İhtiyati haciz kavramı olarak ele alınacak olursa, kamu alacağının tahsil edilinceye dek geçen süre zarfında alacağı güvence altına alabilmek adına borçlunun mal varlığına geçici olarak tedbir konulması şeklinde tanımlamak mümkündür. Kamu alacağının güvence altına alınabilmesi adına geliştirilen tedbirler bir bütün olarak değerlendirildiğinde ihtiyati haciz bunlar arasında en etkili ve borçlu açısından en ağır sonuçlar doğuran bir yöntem olduğu söylenebilir. Örneğin: Teminat mevzuunda borçlu kendi mal varlığı dışında başka birtakım değerleri teminat olarak gösterebilirken, ihtiyati haciz

³⁸ Serim, **a.g.e.**, s.36.

³⁹ Çelik, **a.g.e.**, s.65.

uygulanmasında doğrudan borçlunun mal varlığı üzerinde tedbir alınması bu görüşü destekler niteliktedir.⁴⁰

İhtiyati haczin hangi durum ve koşullarda uygulanacağı kanunda açık olarak ifade edilmiştir. Buna göre ihtiyati haciz henüz tahakkuk etmemiş veya vadesi gelmemiş ya da vadesi geçmiş olsa dahi ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacaklarının güvence altına alınması için uygulanır.

Henüz tahakkuk etmemiş borçlar için ihtiyati haciz uygulaması ihtiyati tahakkuka bağlı olarak gerçekleştirilebilir. Ayrıca idare; özellikle taksitler halinde ödenen vergilerde ilk taksit ödendikten sonra herhangi bir şekilde kamu alacağının tehlikeye düştüğünü düşünürse diğer taksitlerin ödenmesini beklemeden ihtiyati haciz uygulamasına gidebilir. Bu durum bize tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabileceğini gösterir. Buradan hareketle ihtiyati haciz uygulaması için alacağın tahakkuk etmiş olması ya da olmamasının hiçbir öneminin olmadığını söylemek mümkündür.⁴¹

İhtiyati haciz için belirleyici olan etken borçluya tebliğ edilen ödeme emrinin kesinleşme durumudur. Yani idare; tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş ancak ödeme emrinin henüz çıkarılmadığı durumlarda da ihtiyati haciz yoluna başvurabilecektir. Çünkü ödeme emrinin olmaması sebebiyle cebri takibat yapılamayacak dolayısıyla kesin haciz gerçekleştirilemeyecektir. Bu da alacağın tehlikeye düşeceği anlamına gelmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki borçlu kendisine tebligatın yapılmadığını öne sürerek ihtiyati haczin geçersiz olduğunu savunamaz. Zira tebligatın yapılmamış olması ihtiyati haciz uygulamasına engel teşkil etmez.⁴²

⁴⁰ Selman Koç, “6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.93, 2011, s. 264

⁴¹ Okan Netek, “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: İhtiyati Haciz” **Yaklaşım**, S.230, 2012, s.128

⁴² Özbalcı, **a.g.e.**,s.204.

Kamu borçlusunun ihtiyati haciz uygulanmasına ilişkin yukarıda saydığımız durumlardan herhangi birine dair tek bir borcu olabileceği gibi, ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren değişik safhalarda birden fazla borcunun olması da söz konusu olabilir. Bu tip durumlarda idarenin herhangi bir alacak için ihtiyati haciz uygulanmış olması diğer alacaklar için uygulanamayacağı anlamına gelmez. Çünkü burada önemli olan kamu alacağının güvence altına alınması gerekliliğidir.

2.2.2. İHTİYATİ HACİZ NEDENLERİ

İdarenin ihtiyati haciz uygulayabilmesi için, borçlunun teminat göstermesini gerektirecek durumların var olması, borçlunun belli bir ikametgahının olmaması, borçlunun kaçma ya da muvazaalı yollara başvurma ihtimalinin olması, borçlunun borcuna karşılık olarak teminat gösterememesi ya da kefilin idare tarafından kabul edilmemiş olması, borçlunun mal bildirimine cevap vermemesi ya da mal bildiriminde bulunsa dahi eksik bildirimde bulunması, borçlu hakkında para cezası gerektiren bir fiil nedeniyle kamu davasının açılmış olması ya da borçlunun iptal davasına konu edilebilecek hükümsüz tasarruflarda bulunması gibi durumların var olması gerekir.

2.2.2.1. TEMİNAT İSTENMESİNİ GEREKTİREN HALLERİN VARLIĞI

Teminat istenilmesini gerektirecek hallerin var olması durumunda idarenin önünde iki yol vardır. Bunlardan ilki idare kamu alacağını güvence altına alabilmek için borçludan teminat isteyebilir. İkinci alternatif yol ise hiç teminat istemeden direkt olarak ihtiyati uygulamasına başvurabilir. Karar tamamen idarenin inisiyatifindedir. İdare isterse teminat isteyip sürecin sonlanmasını bekleyebilir ya da kamu alacağının miktarı ve borçlunun içinde bulunduğu ekonomik durumu göz önüne alarak teminat istemek yerine zaman kaybetmeden alacağı tahsil edebilme

adına ihtiyati haciz uygulamasına gidebilir. Yani bu iki tedbir arasında bir öncelik sırası söz konusu değildir.⁴³

İdare her zaman ilk olarak ihtiyati haciz uygulamasına gitmez. Borçludan alacağına karşılık teminat da göstermesini tercih edebilir. Böyle durumlarda borçluya tanınan yasal süre içerisinde borçlu yeterli miktarda teminat gösteremezse idare ihtiyati haciz uygulamasına gidebilir. Ancak bu durum ihtiyati haczin teminatın bir sonucu olduğu anlamına gelmemektedir.⁴⁴

Teminat hükümleri sadece AATUHK’da düzenlenmemiş olup başka kanunlarda da teminat hükümlerine yer verilmiştir. Buradan hareketle belirtmek gerekir ki AATUHK’nın dışında başka kanunlarla alakalı durumlarda teminat gösterilmemesi sebebiyle ihtiyati haciz uygulamasına gidilmez. İlgili kanunun öngördüğü yaptırımlar uygulanır.⁴⁵

2.2.2.2. BORÇLUNUN BELLİ BİR İKAMETGAHININ OLMAMASI

İkametgah kavramı Medeni Kanun’da düzenlenmiş olup, gerçek ve tüzel kişiler için farklı anlamlar içermektedir. Gerçek kişiler için: Bir kimsenin yerleşmek amacıyla sürekli olarak oturduğu yer olarak tanımlanırken, tüzel kişiler için ise; iş merkezlerinin bulunduğu yer ya da yasal merkezleri ikametgahları olarak kabul edilir.⁴⁶

Kamu borçlusunun herhangi bir ikametgaha sahip olmaması ihtiyati haciz uygulamasının nedenleri arasında yer almıştır. İhtiyati haciz uygulamasında teminat uygulamasından farklı olarak ikametgah için özellikle bir yer belirtilmemiştir. Hatırlanacağı üzere teminat istenebilmesi için: “borçlunun Türkiye’de ikametgahının

⁴³ Gerçek, **a.g.e.**, s.150.

⁴⁴ Yakup Tokat, “Amme Alacağını Güvenceye Kavuşturan İki Araç: Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması” **Yaklaşım**, S.198, 2009, s.50

⁴⁵ Candan, **a.g.e.**,s.97.

⁴⁶ K. Akmaz, B. Dönmez, “Amme Alacağının Korunmasında ve Tahsilinde İhtiyati Haciz Müessesesi” **Maliye Postası Dergisi**, S. 652, 2007, s.82

olmaması” şeklinde bir ifade yer alırken ihtiyati hacizde borçlunun Türkiye’de ikametgahı olmasa bile yurt dışında herhangi bir yerde ikametgahı varsa ihtiyati haciz uygulanamaz.⁴⁷

Borçlunun ikametgahının olmaması, hiçbir yerde ikametgahının bulunmamasından ziyade borcu ödememek ya da tahsilatı güçleştirmek adına sürekli olarak yer değiştirmek olarak algılanmalıdır.⁴⁸ Ayrıca belirtmek gerekirse borçlunun ikametgahının belli olmadığı durumlarda idare ihtiyati haciz uygulamadan önce borçlunun ikametgahını tespit etmeye çalışmalıdır. Eğer bu tespit işlemi kolayca gerçekleştirilebiliyorsa idarenin bunu yapmak yerine ihtiyati haciz yoluna gitmesi doğru bir uygulama olmayacaktır.⁴⁹

Borçlunun ikametgahının olmadığı durumlarda amme alacağının tahsilinin tehlikede olup olmasına bakılmaksızın ihtiyati haciz uygulanması gerekir. Burada idarenin önce teminat isteyerek süreç sonunda teminatın gösterilmemesi sonucu ihtiyati hacze başvurması gibi bir takdir yetkisi söz konusu olmayıp, doğrudan ihtiyati haciz uygulanmasına gidilmesi gerekir.⁵⁰

Borçlunun ikametgahının olmaması sebebiyle ihtiyati haciz uygulanması sonucunda borçlunun ikametgahını idareye bildirmesi ile veya göstereceği teminatların idare tarafından kabul edilmesi ile beraber ihtiyati haciz ortadan kalkacaktır.⁵¹

⁴⁷ Özbalcı, **a.g.e.**,s.215.

⁴⁸ Gerçek, **a.g.e.**,s.151.

⁴⁹ Candan, **a.g.e.**,s.97.

⁵⁰ Özbalcı, **a.g.e.**,s.215.

⁵¹ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998, s.28.

2.2.2.3. BORÇLUNUN KAÇMASI YA DA HİLELİ YOLLARA BAŞVURMA İHTİMALİNİN OLMASI

Borçlunun kaçması, kaçma ihtimalinin olması ya da mallarını kaçırma ihtimalinin olmasını, ihtiyati haciz uygulanma nedenleri arasında belki de en önemli ve en zor neden olarak nitelendirmek mümkündür. Çünkü borçlunun kaçmış olması durumunun idare tarafından tespiti ne derece kolaysa, kaçma ihtimalinin olması ya da mallarını kaçırma ihtimalinin olmasının tespiti o derece zordur.⁵² Dolayısıyla idarenin ihtiyati haciz kararı alırken bu konu hakkında son derece sıkı denetimler yapması gerekir.

İdare tarafından incelemeye tabi tutulmadan keyfi olarak alınacak olan ihtiyati haciz kararı mükellef açısından iflasa kadar uzanma ihtimali olan son derece ciddi sonuçlar doğurabilir. Nitekim idarenin mükellefin ticari faaliyetlerine zarar verecek uygulamalarda bulunmaması ve mükellefi ekonomik faaliyetlerini devam ettirebilmesi adına koruması gerektiği unutulmaması gereken önemli bir konudur. Zira kamusal hizmetlerin devamlılığı için mükelleflerden toplanan vergiler en önemli gelir kaynağıdır. Böyle düşünüldüğünde mükellefin ticari itibarı kendisi açıdan ne derece önemli ise, idare açısından da bir o kadar önemli olduğu ortaya çıkacaktır.⁵³

Sonuç olarak; ihtiyati haciz kararı alınırken böylesine önemli ve tahmin edilmesi zor olan husus da geniş bir yetkiye sahip olan idarenin gereken incelemeleri azami dikkatle yapması çok önemlidir. Diğer taraftan ihtiyati haciz kararının mahalli en yüksek dereceli memurun onayıyla uygulanması da bu durumu destekler niteliktedir.

⁵² M.N. Arıca, “Amme Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati Haciz Uygulaması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.571, 2012, s.140

⁵³ Mustafa Gülseven, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s.101

2.2.2.4. BORÇLUDAN TEMİNAT İSTENDİĞİ HALDE TEMİNAT GÖSTEREMEMESİ VEYA KEFİLİNİN KABUL GÖRMEMESİ

İdare kamu alacağını güvence altına alabilmek için çeşitli uygulamalar yapmaktadır. Teminat isteme ve ihtiyati haciz bunlardan bazılarıdır. Bu iki uygulama için kısmi anlamda birbirini kapsayan uygulamalar şeklinde söz etmek yanlış olmayacaktır. Nitekim teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi için yeterli sayılması bu savı destekler niteliktedir. Ancak belirtmek gerekir ki birtakım benzerlikler söz konusu olsa da bu iki uygulama birbirinden farklı uygulamalardır.

Teminat ve ihtiyati haciz uygulamaları kıyaslandığında teminat uygulaması için ihtiyati haciz uygulamasına göre mükellefin lehine olan, daha ılımlı bir uygulama olduğundan söz etmek mümkündür. Bu çerçevede değerlendirildiğinde herhangi bir kamu alacağı için idare mükelleften teminat göstermesini isteyebileceği gibi direkt olarak ihtiyati haciz uygulamasına da gidebilir. Böyle bir durumda önemli olan kamu alacağının niteliğidir. Dolayısıyla idare herhangi bir karar vermeden önce gereken incelemeleri eksiksiz yapmalıdır. Çünkü idarenin borçluya teminat göstermesi için belli bir süre verip de bu süre zarfı dolmadan teminat uygulamasına gitmesi borçlu açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı gibi yerinde bir uygulama da olmayacaktır. Kısacası idare borçluya teminat göstermesi için belli bir süre vermişse o sürenin sonuna kadar beklemesi gerekir. Bu sürenin sonunda borçlu yeterli miktarda teminat gösteremez ya da gösterdiği kefil veya kefiller idare tarafından kabul görmezse ihtiyati haciz uygulamasına gitmelidir.⁵⁴

Kural olarak ihtiyati haciz ihtiyati tahakkuka bağlı olarak yapılır. Ancak teminat istenen durumlarda borçlu zamanında teminat ya da idare tarafından kabul görececek bir kefil gösteremezse ihtiyati tahakkuka gerek kalmadan ihtiyati haciz uygulamasına gidebileceği kanunda açık olarak belirtilmiştir.⁵⁵ Dolayısıyla alacak tahakkuk etmemiş olsa dahi böyle bir durum söz konusu olduğunda idare ihtiyati

⁵⁴ Dönmez, **a.g.e.**, s.30.

⁵⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (22.10.2013)

tahakkuka gerek duymadan ihtiyati haciz kararı almasının kanuna aykırı herhangi bir tarafı olmayacaktır.

2.2.2.5. BORÇLUNUN MAL BİLDİRİMİ TALEBİNE CEVAP VERMEMESİ YA DA EKSİK BİLDİRİMDE BULUNMASI

AATUHK'nın 55. maddesi uyarınca borcunu zamanında ödemeyen borçluya bir ödeme emri tebliğ edilir. Ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 7 gün içerisinde borcunu ödemesi gerekir. Ayrıca belirtmek gerekir ki ödeme emri için borçluya yargı yolu açıktır. Borçlu ödeme emrine yasal süresi içerisinde cevap vermezse mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Dolayısıyla ödeme yapmadığı takdirde mal bildiriminde bulunmayan ya da mal bildiriminde bulursa dahi eksik bildirimde bulunulması alacağın tehlikeye düşmesi anlamına gelecektir ki bu noktada idarenin ihtiyati haciz uygulamasına gitmesi yerinde olacaktır.⁵⁶

İdarenin böyle bir durumda uygulayacağı ihtiyati haciz ödeme emrinin konusu olan borç için değildir. Çünkü ödeme emrine konu olan borç kesin olarak tahakkuk etmiş ve vadesi dolmuş bir borçtur. Dolayısıyla bu nitelikteki bir borç ödenmediği takdirde kesin hacze gidilerek tahsil edilecektir. Fakat ödeme emri yapıldığı halde mal bildiriminde bulunmayan bulursa dahi beyanı alacağı karşılamaya yetmeyen tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde vadesi gelmemiş borçlar için ihtiyati haciz uygulayabileceğini belirtmek gerekir.⁵⁷ Bu noktada önemli ve belirleyici olan unsur borcun kesinleşip kesinleşmemiş olması meselesidir. Zira daha önce de belirtildiği üzere, ihtiyati haciz temel anlamda henüz kesinleşmemiş alacaklar için uygulanabilir. Dolayısıyla idarenin ödeme emrine konu olan kesinleşmiş bir alacak için ihtiyati haciz uygulaması düşünülemez. Ancak idare söz konusu kamu alacağı henüz kesinleşmemiş ise bu alacağı güvence altına alabilme adına ihtiyati haciz uygulayacaktır. Ancak borçlu söz konusu ödeme emrini yargıya taşıyıp, yürütmeyi durdurma kararı alabilir. Fakat böyle bir kararın alınabilmesi için borçlu teminat göstermekle yükümlüdür. Bu noktada borçlu

⁵⁶ Çelik, a.g.e.,s.70.

⁵⁷ Özbalcı, a.g.e.,s.217.

borcuna karşılık olarak yeterli miktardaki teminat tutarını gösteremez ise idare ihtiyati haciz uygulayabilir.

2.2.2.6. BORÇLU HAKKINDA PARA CEZASI GEREKTİREN BİR FİİL NEDENİYLE KAMU DAVASI AÇILMASI

TCK kapsamında yer alan ve para cezası gerektiren bir fiil söz konusu olduğunda borçlu hakkında kamu davası açılması AATUHK’da ihtiyati haciz nedenleri arasında belirtilmiştir. Cumhuriyet savcılığınca yapılan incelemeler sonucunda durumun vergi dairesine iletilmesi ile beraber idare ihtiyati haciz uygulamasına gider. Burada durumun savcılık tarafından vergi dairesine iletilmesi hususunun altını çizmek gerekir. Zira vergi dairesine iletilmeyen incelemeler hakkında ihtiyati haciz uygulanamaz.⁵⁸ Değnilmesi gereken bir başka nokta ise böyle bir durumda uygulanacak ihtiyati haczin kapsamıdır. Nitekim idare söz konusu davada istenen ceza için ihtiyati haciz uygulayabilecektir. Yani hakkında kamu davası açılması sebebiyle idare keyfi olarak borçlunun vadesi henüz gelmemiş olan borçları için de ihtiyati haciz uygulamasına gitmesi söz konusu olamaz. Kanunda açık olarak ifade edilmese de hakkında para cezası gerektiren bir durum için kamu davası açılan şahsa sadece dava konusu edilen ceza için ihtiyati haciz uygulanabileceği gibi diğer borçları için aynı sebepten ötürü ihtiyati haciz uygulanamaz.⁵⁹

2.2.2.7. İPTAL DAVASINA KONU EDİLEBİLECEK HÜKÜMSÜZ TASARRUFLARIN BULUNMASI

AATUHK’nın 13/7. maddesine göre, “Eğer AATUHK’da 27,29 ve 30. maddelerde yer alan hükümlerin uygulanmasını gerektiren bir durum söz konusu ise yani kötü niyetli olan borçlunun, iptali istenen bir işlemin konusu olan malları elinden çıkarması halinde borçluya ait olan diğer mallar için ihtiyati haciz uygulanması gerekir. Bu uygulamada amaç her zaman olduğu gibi tahsilatın gerçekleştirilebilmesi için kamu alacağını güvence altına almaktır.⁶⁰ Böyle bir

⁵⁸ Gerçek, **a.g.e.**, s.153.

⁵⁹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.170.

⁶⁰ Çelik, **a.g.e.**, s.71.

durumda ihtiyati haciz uygulamak için önce iptal davasının açılması gibi bir durum söz konusu değildir. Önce ihtiyati haciz uygulanıp daha sonra iptal davasının açılması mümkündür.⁶¹

2.2.3. İHTİYATİ HACİZ SÜRECİ

Kamu alacağını güvence altına alabilme adına en önemli yöntemlerden biri olan ihtiyati haczin uygulanabilmesi için öncelikle bir kamu alacağının var olması gerekir. Kamu alacağının varlığının yanında kanunda belirtilmiş olan ihtiyati haciz sebeplerinin herhangi birinin meydana gelmiş olması ve idare tarafından ihtiyati haciz uygulama kararının olması da şarttır.

İhtiyati haciz uygulaması için bir durumun varlığında idare beklemeksizin ihtiyati haciz uygulamalıdır. Böyle bir durumda idarenin alternatif herhangi bir takdiri söz konusu olamaz. İhtiyati haciz uygulaması için herhangi bir süre sınırlaması söz konusu değildir. Vergi idaresinin talebi üzerine, eğer varsa vergi dairesi başkanı yoksa mahalli dereceli en yüksek memurun (ki bu memurlar illerde vali, ilçelerde kaymakam ve belediyelerde ise belediye başkanıdır.) kararıyla uygulanır.⁶² Ayrıca belirtmek gerekir ki ihtiyati haciz uygulama kararı devredilmez bir yetki niteliğindedir.

Kural olarak ihtiyati haciz tahakkuk etmemiş alacaklar için uygulanamaz. Bu tip alacaklarda öncelikle ihtiyati tahakkuk kararı alınması gerekir. Ancak tahakkuk etmiş alacaklar için ihtiyati haciz uygulanırken tekrar ihtiyati tahakkuk kararı alma gereği yoktur. Hiçbir koşula bakılmaksızın ihtiyati haciz uygulanır.⁶³

İhtiyati haciz kararının alınması ile birlikte öncelikle bir ihtiyati haciz varakası düzenlenir. Bu belgeye bağlı olarak ihtiyati haciz uygulamasına başlanır. Bu belgede borçluya dair kimlik bilgileri ile alacağa dair bazı özelliklere yer alır.

⁶¹ Gerçek, a.g.e., s.153.

⁶² Ş. Kızılot, D. Şenyüz, M.Taş, R. Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım, 2006, s. 326

⁶³ Çelik, a.g.e., s.72.

Düzenlenen ihtiyati haciz varakasının yetkililerce muhakkak surette imzalanması gerekir. İmzadan sonra haciz varakası icra servisine gönderilir.⁶⁴

AATUHK'ya göre borçlunun mal varlığına dair bütün değerlere ihtiyati haciz uygulanabilir. Ancak ihtiyati haciz uygulaması kesin haciz hükümlerine tabi olduğundan kesin olarak haczedilemeyecek mallar için ihtiyati haciz uygulamasına gidilemez. Diğer taraftan kısmen haczedilmesi mümkün olan değerler için yasal çerçeve içerisinde kalınması şartıyla ihtiyati haciz uygulanabilir ve borçlunun ihtiyaten haczedilen malları için idare tarafından bir ihtiyati haciz tutanağı düzenlenir.

2.2.4. İHTİYATİ HACİZİN TARAFI OLAN BORÇLULAR

İhtiyati haczin tarafı olan borçluları asli borçlular ve tali borçlular olarak incelemek yerinde olacaktır. Asli borçlu kavramı açıktır. Borçlunun kendisini ifade eder. Tali borçlular ise: Kanuni temsilciler, mirasçılar, kefiller ve yabancı şahıs ile kurum temsilcileridir.

2.2.4.1. ASLİ BORÇLU

Asli borçlu kavramı yukarıda da belirtildiği üzere vergi mükellefi olması dolayısıyla ortaya çıkan vergi borç ve cezalarını kendi mal varlığına ait değerlerden ödemek zorunda olan kişidir. İhtiyati haciz uygulaması söz konusu olduğunda ilk olarak asli borçluya gidilir.

⁶⁴ Gerçek, a.g.e., s.155.

2.2.4.2. TALİ BORÇLU

Tali borçlu kapsamında ilk olarak kanuni temsilci akla gelir. Kanuni temsilcilerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir çünkü farklı birtakım durumlar söz konusudur. Bu bağlamda anonim şirket kanuni temsilcileri ele alındığında; anonim şirketlere uygulanacak ihtiyati haciz için öncelikle şirket mal varlığı üzerine bir tedbir konulur. Ancak şirket mal varlığı kamu alacağını karşılamaya yeterli gelmezse, alacağın tahsil edilebilmesi adına kanuni temsilci adına da ihtiyati haciz kararı alınır. Böyle bir durumda kanuni temsilci adına bir ödeme emri düzenlenir ve tebligat yapılır. Belli bir kişi kanuni temsilci olarak belirlenmemiş ise şirket ortaklarının tümü müşterek müteselsil sorumlu olarak kabul edilirler.⁶⁵

Limited şirketler açısından durum biraz karışıktır. Çünkü limited şirketler hakkında nasıl bir uygulamaya gidileceği yönünde 6183 sayılı yasanın 35. maddesinde “limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.” Şeklinde bir ifade yer almasına rağmen Danıştay’a intikal eden davalarda Danıştay’ın konu ile alakalı kendi içerisinde görüş ayrılıkları söz konusudur.⁶⁶ Örneğin limited şirketin borcu için ortağa uygulanan ihtiyati haciz sonucunda ortak bu durumu ihtiyati haciz şartlarının oluşmadığını öne sürerek yargı yoluna taşımıştır. Yargı sürecinin sonlanması ile birlikte Danıştay limited şirket ortağı lehine bir karar vermiştir.⁶⁷

⁶⁵ R. Beyazkılıç, M. Kaplan, “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması” **Vergi Dünyası**, S.323, 2008, s.134

⁶⁶ Celalettin Akçataş, “Şirket Ortakları Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?” **Maliye Postası Dergisi**, S.723, 2010, s.122

⁶⁷ Dnş.4.D., 28.12.2004, E: 2004/1483, K: 2004/2632, Akt. Özbacı, a.g.e., s.230.

“Tüzel kişinin kamu borcundan dolayı ortaklar hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi, kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsilinin olanaksızlaşması durumunda ortağın takibinin hukuken mümkün bulunmasına bağlıdır.” Ayrıca “Limited Şirket ortaklarının mallarına şirket borçlarından dolayı, adına ihtiyati haciz kararı alınmak suretiyle ihtiyati haciz uygulamasına gidilebilir.”⁶⁸

Limited Şirketler hakkında ihtiyati haciz uygulamasına ilişkin 6183 sayılı kanunun 35. maddesinde kamu alacağının şirket tüzel kişiliğince tahsilinin yapılamaması durumunda ortaklar üzerinde ihtiyati haciz uygulanabileceğine yer verilmiştir. Ancak Danıştay’ın konu ile alakalı yukarıda vermiş olduğu karar göz önüne alınacak olursa, konu ile ilgili olarak yeni bir düzenlemeye gidilerek kanun maddesi ile Danıştay kararının yaratmış olduğu bu ikiliğin ortadan kaldırılması gerekir.⁶⁹

Kollektif şirketler açısından durumu değerlendirecek olursak; kollektif şirketler gerçek şahıslar tarafından kurulan ve alacaklar söz konusu olduğunda limited şirketlerdeki yapının aksine ortakların tümünün sınırsız sorumlu olduğu bir şirket türüdür. Yani kollektif şirketlerden herhangi bir alacağı olan idare tahsilatı gerçekleştirilemezse kollektif şirket bünyesinde bulunan tüm ortakların mal varlığına başvurabilir.⁷⁰ Kollektif şirketlerde ihtiyati haciz uygulaması verginin türüne göre değişiklik gösterir. Dolaysız vergiler söz konusu olduğunda şirket hakkında ihtiyati haciz uygulamasına gidilemez. Ancak dolaylı vergiler söz konusu ise kollektif şirket için ihtiyati haciz uygulamasına gidilebilir.⁷¹

Komandit şirketlerde komanditer ve komandite olmak üzere iki farklı ortaklık türü söz konusudur. Komanditer ortakların sorumlulukları sermayeleri ile orantılı iken, komandite ortaklar ise sınırsız sorumludur. Dolayısıyla sınırsız sorumlu olan komandite ortaklar ancak gerçek kişiler olabilirken kazançları ticari kazanç olarak

⁶⁸ Akçataş, **A.g.m.**, s.122

⁶⁹ Eslem Ayaz, “Limited Şirketin Borçlarından Dolayı Şirket Ortağı veya Kanuni Temsilci Adına İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?” **Yaklaşım**, S.219, 2011, s.292

⁷⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.174.

⁷¹ R. Beyazkılıç, M. Kaplan, **a.g.m.**, s.135.

niteliğinde iken, komanditer ortaklar ise tüzel kişiliğe sahip olabileceği gibi kazançları gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilir. Komandit şirketler kendi aralarında ikiye ayrılır. Bunlar adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkettir. Dolayısıyla herhangi bir kamu alacağı söz konusu olduğunda öncelikle şirketin türünün dikkate alınması gerekir. Buna göre: adi komandit şirketlerin borçları hususunda komandite ortak sınırsız ve müteselsil sorumlu iken, komanditer ortak sermayesi oranında sorumludur. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise alacakla ilgili olarak komandite ortak için ihtiyati haciz uygulamasına gidilebilirken komanditer ortak için ihtiyati haciz uygulanamaz.⁷²

Dernek veya vakıflara bağlı olarak faaliyet gösteren işletmelerin borçlarından dolayı idare ihtiyati haciz uygulamasına giderse bu tip işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliği söz konusu olmadığı için idarenin muhatabı dernek ya da vakfın kendisi olacaktır. Bunun yanında şirketin kanuni temsilcisi hakkında da ihtiyati haciz uygulanması gerekir.

Kooperatifler en az 7 ortağın bir araya gelmesiyle bir sözleşmeye bağlı olarak kurulan yapılardır. Dolayısıyla kooperatiflerin yapmış oldukları faaliyetler sonucunda herhangi bir kamu alacağı ortaya çıkarsa bu alacaklar için ihtiyati haciz uygulanıp uygulanamayacağı hususunda bir karar alınırken kooperatifi kuran sözleşme ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ilgili istisnalar dikkate alınarak karar verilmelidir. Ancak esas olarak kooperatifler için ihtiyati haciz uygulanırken borca karşı tüm ortaklar tüm mal varlıkları ile sorumludurlar.⁷³

Adi ortaklıklara ilişkin bir kamu alacağı söz konusu olduğunda ihtiyati haciz uygulanıp uygulanamayacağı verginin niteliğine göre değişir. Zira adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığından dolayı dolaysız vergilerden doğan bir alacak söz konusu ise ihtiyati haciz uygulanamaz. Ancak dolaylı vergilerden doğan bir alacak söz konusu ise ihtiyati haciz uygulamak mümkündür.

⁷² Serim, **a.g.e.**, s.47.

⁷³ R. Beyazkılıç, M. Kaplan, **a.g.m.**, s.136.

2.2.5. İHTİYATİ HACİZDE İSTİHKAK İDDİASI

“Bir kimsenin borcu için başka bir kimsenin malı haczedilemez” hükmüne bağlı olarak böyle durumlar söz konusu olduğunda mükelleflere istihkak iddiasında bulunma hakkı verilmiştir. Kesin hacizlerde geçerli olan bu durum 6183 sayılı yasanın 66. maddesinde düzenlenmiştir. İhtiyati haciz ile ilgili böyle bir düzenlemenin olmamasına rağmen ihtiyati haciz sürecinde de karşılaşılabilecek bir durum olması sebebiyle incelenmesi yerinde olacaktır.

Haczedilen bir mal üzerinde asıl borçlu malın bir başkasına ait olduğunu iddia edebileceği gibi 3. şahıslarda haczedilen bir mal üzerinde istihkak iddiasında bulunabilir. Böyle bir durumda haczi gerçekleştiren memurun bu iddiayı kayıt altına alma zorunluluğu vardır. Zira bu kayıt süreler açısından önem taşımaktadır. Söz konusu iddia kayıt altına alındıktan sonra karşı taraf idare tarafından bilgilendirilir. Ayrıca tutanağın bir nüshası da tahsil dairesine gönderilerek tahsil dairesi de bilgilendirilmelidir.⁷⁴

Asıl borçlunun yapmış olduğu iddiayı 3. şahıs reddedebileceği gibi, üçüncü şahısların buldukları iddiayı da asıl borçlu reddedebilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda istihkak iddiası geçersiz kabul edilip tahsilat süreci devam eder.

Yetkili memurlar tarafından tutulan zaptın tahsil dairesine gönderilmesi ile beraber 7 günlük yasal süreç işlemeye başlar. Mükellefin bu yedi günlük süre içerisinde istihkak iddiasında bulunması gerekir.⁷⁵ Aksi takdirde sürenin dolması ile istihkak iddiasında bulunmak mümkün değildir.

Üzerinde istihkak iddiasında bulunulan malların haczi en sona bırakılmalıdır. Bu mallar yerine varsa borçlunun diğer malları haczedilmelidir. Fakat borçlunun haczedilebilecek başka bir malı yoksa kamu alacağı söz konusu olduğundan üzerinde

⁷⁴ Recep Beyazkılıç, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Arıkan, 2006, s.352.

⁷⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

istihkak iddiasında bulunan mallarda paraya çevrilerek tahsilat yoluna gidilmesi mümkündür. Ancak böyle bir durumun söz konusu olabilmesi için anlaşmazlığın giderilmesi şarttır.

6183 sayılı AATUHK'ya göre uyuşmazlıkların çözüm mercii olarak vergi mahkemeleri gösterilmiş olsa da ihtiyati hacze maruz kalan bir kimse istihkak iddiasını adli mahkemelere başvurarak dile getirmelidir. Çünkü istihkak iddiası özel mülkiyet kavramını ilgilendiren bir husustur. İstihkak iddiasında bulunan kişi özel mülkiyet hakkını savunmaktadır.⁷⁶ Fakat Yargıtay konu ile ilgili olarak farklı bir görüştedir. Nitekim 10.11.1976 tarihli, E. 1975/15-35, K. 1976/2766 sayılı kararında açık olarak ihtiyati haciz ile ilgili olarak istihkak iddiasının adli mahkemelerde görülemeyeceğine karar vermiştir.⁷⁷ Bu yüzden söz konusu durum ile ilgili ikilik ortadan kaldırılmalı ve daha önce de belirtildiği üzere özel mülkiyet ile ilgili olan bu iddianın adli mahkemelerde görüşülerek karara bağlanması yerinde olacaktır.

Sonuç olarak ihtiyati hacizde istihkak iddiası ile ilgili olarak 6183 sayılı AATUHK'da doğrudan bir düzenleme olmamasına rağmen ihtiyati haciz sürecinde de karşılaşılabilecek olan bu durumla alakalı olarak kesin haciz sürecine ilişkin usul ve esasların geçerli olacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Burada üzerinde durulması gereken nokta istihkak iddiası ile ilgili hangi mahkemenin yetkili olduğudur. Zira daha öncede söylenildiği üzere eğer mülkiyet hakkı gibi bir durum savunularak istihkak iddiasında bulunuluyorsa çözüm mercii asli ya da sulh hukuk mahkemeleridir. Fakat ihtiyati haczin sebebine ilişkin bir durum söz konusu ise yetkili mahkeme vergi mahkemeleridir.

⁷⁶ Serim, a.g.e., s.47.

⁷⁷ Yrg. Hgk., 10.11.1976, E: 1975/15-35, K: 1976/2766, Akt. Özbalcı, a.g.e., s.236.

2.2.6. İHTİYATİ HACİZDE BORÇLU TARAFINDAN GÖSTERİLECEK TEMİNAT

İhtiyati haciz uygulaması daha önce de dile getirildiği üzere, mahiyeti itibariyle kamu alacağını güvence altına alma tedbirleri arasında belki de en sıkı yöntemdir. Çünkü ihtiyati haciz söz konusu olduğunda mükellef idarenin izni olmaksızın mallar üzerindeki tasarruf hakkını kaybeder. Bu durum şüphesiz mükellefin ticari faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Ancak 6183 sayılı AATUHK'nın 14. maddesinde konu ile alakalı mükellefin lehine olan birtakım düzenlemelere gidilmiştir.

AATUHK'nın 14. maddesine göre; idare, ihtiyaten haczettiği malları asıl borçluya ya da üçüncü şahıslara istediği zaman geri almak şartıyla bırakabilmektedir. Düzenleme bu yönüyle İİK'nın 263. maddesi ile paralellik gösterir. Zaman zaman çok uzun sürebilen ihtiyati haciz süreçlerini dikkate alırsak bu düzenlemenin sadece mükellefe değil idareye de bir takım faydalar sağladığı görülecektir. Nitekim malların borçluya veya üçüncü şahıslara bırakılması ile idare bu malları taşıma, muhafaza etme gibi masraflardan kurtulur.⁷⁸

Söz konusu hükmün uygulanıp uygulanamayacağına dair yetki tamamı ile ilgili tahsil dairesine aittir. Fakat haczin niteliği göz önünde bulundurulduğunda, niyabeten yapılan hacizlerde yetki asıl tahsil daireleri yerine niyabeten haczi gerçekleştiren tahsil dairelerine ait olacaktır.⁷⁹

İhtiyaten haczedilen malların borçluya ya da üçüncü şahıslara bırakılması konusu bir takım şartlara bağlanmıştır. Buna göre ihtiyaten haczedilen bir mal borçluya bırakılıyor ise ilk olarak o malın kıymetine ilişkin bir bedel depo edilmelidir. Ya da ilgili tahsil dairesinde aynı mahalde bulunan bir kişi müteselsil olarak kefil gösterilmelidir.

⁷⁸ Edip Şimşek, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İçtihatlar**, Ankara, Eka Yayınları, 1990, s.123.

⁷⁹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.237.

Burada “depo edilme” kavramının üzerinde durulması gerekir. Zira bu kavram teminat kavramı ile karıştırılmaktadır. İdare malın değerinin depo edilmesi ile ihtiyati haciz uyguladığı ve borçluya bıraktığı malı borçlunun elinden çıkarma ihtimaline karşı koruma altına alır. Buradan anlaşılacağı üzere depo edilen değer ihtiyati haciz konulan mala karşılık gelen değerdir. Ancak teminat borcun tamamını ilgilendiren bir kavramdır. Dolayısıyla teminat ve malın değerinin depo edilmesi aynı anlama gelen kavramlar değildir.⁸⁰

İhtiyaten haczedilen bir mal borçluya bırakılabileceği gibi üçüncü şahıslara da bırakılabilir. Fakat böyle bir durumda idarenin izleyeceği yol farklı olacaktır. Bu noktada idare mükelleften taahhüt senedi ister. Ancak taahhüt senedinin içerik ve niteliğine dair bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla idarenin bu taahhüt senedine malın istendiğinde ne şekilde verileceğine dair bir takım detayların eklenmesi yerinde olacaktır. Yani kişi idarenin malı kendisinden istediği zaman aynen vereceğini taahhüt etmiş ise mal üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamaz. Ancak malın bedelini ödeyeceğini taahhüt etmiş ise malı istediği şekilde kullanabilir. Bunun yanı sıra taahhüt senedinin noter onaylı mı? Yoksa adi bir senet mi? olacağına ilişkin kararda tamamı ile idarenin takdirine bırakılmış bir husustur.⁸¹

Sonuç olarak 6183 sayılı AATUHK'nın 14. maddesi hem mükellefe hem de idareye birtakım kolaylıklar getirdiği açıktır. Nitekim kamu alacağı güvence altına alınırken idarenin maddi kazanç sağlamasının yanı sıra mükellefin ticari faaliyetlerine devam etmesi dolayısıyla ticari itibarının zedelenmemiş olması bu durumun açık ispatı olarak kabul edilebilir.

⁸⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.201.

⁸¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.238.

2.2.7. İHTİYATİ HACİZE KARŞI İTİRAZ

İdarenin almış olduğu ihtiyati haciz kararına ilişkin mükelleflere itiraz hakkı tanınmış olup, itiraza ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 15. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, ihtiyati hacze karşı itiraz etme hakkı ihtiyati haciz uygulanan asıl borçlulara verildiği gibi kanuni temsilci ve sorumlulara da itiraz hakkı tanınmıştır.

İhtiyati hacze yapılacak olan itiraz süresi kanunda 7 gün olarak hükme bağlanmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu yedi günlük süre ihtiyati haczin niteliğine göre değişiklik gösterir. Eğer ihtiyati haciz mükellefin huzurunda yapılmış ise itiraz, ihtiyati haczin yapıldığı günden itibaren 7 gün içerisinde yapılmalıdır. Ancak ihtiyati haciz gıyabeten yapılmış ise, 7 günlük süreç ihtiyati haciz kararının borçluya tebliğinden itibaren başlar.⁸² İhtiyati hacze karşı yapılacak olan itirazın 7 günlük süre ile sınırlandırılması alacağın kamu alacağı olması, başka bir ifade ile önemli ve öncelikli bir alacak olmasından ileri gelmektedir.⁸³

İhtiyati hacze ilişkin itiraz süresinin son günü resmi tatillere gelebilir böyle bir durum söz konusu olduğunda süre izleyen günün mesai bitimine kadar uzar. Ancak itiraz süresinin son günü adli tatil gibi uzun bir sürece rastlarsa süre bu tatilin bitiminden itibaren 7 gün uzar. Böyle bir durumda uzayan 7 günlük süreç için farklı görüşler söz konusudur. Bir kesim bu uygulamanın doğruluğunu savunurken diğer bir kesim ise uzayan 7 günlük bu sürenin kanunun mantığına ters düştüğünü dile getirmektedir. Zira alacağın kamu alacağı olmasından ötürü itiraz süresinin 7 gün ile sınırlı tutulduğunu dolayısıyla hem çalışmaya ara verilen süreç hem de bu sürenin bitiminden itibaren uzayan yedi günlük sürecin kanunun mantığına ters düştüğü ortadadır. Dolayısıyla böyle durumlar için bir düzenlemenin yapılması gerekir.⁸⁴

⁸² Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

⁸³ Fethi Aygün, "İhtiyati Haczin Kamu Alacağının Tahsili Açısından Değerlendirilmesi" **Maliye Postası Dergisi**, S.737, 2010, s.70.

⁸⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s.206.

İhtiyati haciz uygulamasına karşı iki şekilde itiraz yoluna gidilebilir. Bunlardan birincisi hakkında ihtiyati haciz uygulanan kişi uygulamanın usulüne uygun yapılmadığını öne sürerek dava yoluna gidebilirken, ikinci bir yol olarak ihtiyati haczin nedenine ilişkin yani ortada ihtiyati haciz uygulanmasını gerektirecek bir neden olmadığını öne sürerek dava yoluna gidebilir. Bu iki yolun dışında başka bir sebeple yapılan itiraz idare tarafından kabul edilmeyecektir.⁸⁵ Ayrıca belirtmek gerekir ki ihtiyati haciz uygulamasına karşı yapılan itiraz yürütmenin durdurulması anlamına gelmez. Yürütmenin durdurulması için ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmelidir. Bunun yanında bir üst mercii olan Danıştay'a taşınan davalarda ihtiyati haciz süreci kesin karar çıkıncaya kadar devam eder.

İhtiyati haciz uygulaması 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiş olduğundan ihtiyati hacze karşı açılan davalarda genel olarak yetkili olan mahkeme vergi mahkemeleridir. Ancak ihtiyati hacze karşı yapılan itirazın hangi sebeple yapıldığına bağlı olarak yetkili olan mahkeme değişiklik gösterebilir. Bu kapsamda eğer mükellef tarafından ihtiyati haczin sebebine ilişkin bir itiraz söz konusu ise yetkili mahkeme vergi mahkemeleridir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, itiraz ihtiyati haczin sebebine ilişkin olmayıp özel mülkiyet ile alakalı bir istihkak davası niteliğinde ise miktar baz alınarak dava asliye ya da sulh hukuk mahkemelerinde görülür.⁸⁶

İhtiyati haczin sebebine ilişkin yapılan itirazların geneline bakıldığında idarenin düzenlemiş olduğu haciz varakalarına ihtiyati haciz nedeninin yazılmadığı görülür. Dolayısıyla yetkili mahkeme bu tip davalar söz konusu olduğunda ihtiyati haczi uygulayan idareye ihtiyati haczin nedenini sorar. Bunun üzerine idare bu sebebi mahkemeye iletir. Mahkemeye iletilen bu neden ihtiyati haciz nedenleri arasında yer alıyorsa mahkeme idare lehine karar verir. Ancak mahkeme idarenin göstermiş olduğu nedeni yerinde bulmazsa mükellef lehine de karar verebilir. Böyle bir durumda idare isterse durumu bir üst mercii olan Danıştay'a taşıyabilir.

⁸⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.241.

⁸⁶ Yrg. HGK., 24.11.1982, E. 1977/15-365, K: 1978/558, Akt. Özbalcı, **a.g.e.**, s.250.

2.2.8. İHTİYATİ HACZİN KALDIRILMASI

İhtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin düzenleme 6183 sayılı AATUHK'nın 16. maddesinde ele alınmıştır. Bu madde uyarınca, borçlu eğer borcuna karşılık gelecek miktarda teminat gösterirse ihtiyati haciz ortadan kalkacaktır. Ancak ihtiyati haciz uygulanmış olan bir alacak nitelik olarak önemli olduğundan ihtiyati haczin kaldırılmasına yönelik gösterilecek teminatlara birtakım sınırlamalar getirilmiştir. Zira bu durum ilgili kanun maddesinde de “ Borçlu, 10. maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere” şeklinde açıkça belirtilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere kanunun ilgili bendinde yer alan değerlerden oluşan teminat tutar olarak borcun tutarından çok daha fazla olsa dahi kabul edilmeyecek, dolayısıyla ihtiyati haciz ortadan kalkmayacaktır. Ayrıca mükellefin ihtiyati haczi ortadan kaldırabilme adına şahsi kefalet yoluna gitmesinin de hiçbir önemi yoktur. Çünkü borca karşılık olarak şahsi kefalet gösterilmesi ihtiyati haczi ortadan kaldırmaz.⁸⁷ Ayrıca hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olan borçlu, teminat göstermesin yanı sıra yapılan işlemin hatalı olduğu öne sürerek yazılı olarak yargıya başvurması halinde yetkili mahkeme borçlu yönünde karar verirse ihtiyati haciz ortadan kalkar.⁸⁸

Kanunda borçlunun yeterli miktarda teminat gösterdiği durumda ihtiyati haczin kaldırılacağı açıkça ifade edilmiştir. İdarenin böyle bir durumda herhangi bir takdir yetkisi yoktur. Ancak ihtiyati haczin hangi idare tarafından kaldırılacağı konusu üzerinde durulmalıdır. Zira bazı durumlarda asıl alacaklı idare ile ihtiyati haczi koyan idare aynı olmayabilir. Böyle bir durum söz konusu olsa dahi ihtiyati haciz asıl alacaklı idare tarafından değil, ihtiyati haczi koyan idare tarafından kaldırılır.⁸⁹

⁸⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.251.

⁸⁸ Veysi Seviğ, “İhtiyati Haciz ve Başvuru Yolları” **Yaklaşım**, S.204, 2009, s.22.

⁸⁹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.215.

İhtiyati haciz uygulanırken nasıl asıl borçlu, kanuni temsilci ya da sorumlular bilgilendiriliyorsa, aynı şekilde kaldırılırken de ihtiyati haciz kime uygulandıysa idare tarafından bilgilendirilmesi gerekir.

İhtiyati haczin kaldırılmasına yönelik talep borçlu tarafından ihtiyati haczi uygulayan idareye yapılır. Bu talep idare tarafından kabul görebileceği gibi aksi de söz konusudur. İhtiyati haczi kaldırma talebi kabul edilmeyen mükellefin nereye başvuracağı konusunda kanunda açık bir ifade yer almamaktadır. Dolayısıyla ilgili düzenlemenin 6183 sayılı AATUHK içerisinde olduğu göz önüne alınarak konunun vergi mahkemelerine taşınacağını söylemek yanlış olmaz. Ayrıca belirtmek gerekir ki teminat ve yargı kararlarının yanında ihtiyati haciz kesin hacze dönüşmesi, ihtiyati tahakkukun kaldırılması gibi durumlar söz konusu olduğunda da ortadan kalkacaktır.⁹⁰

2.3. İHTİYATİ TAHAKKUK

İhtiyati tahakkuk henüz tahakkuk etmemiş ancak idare tarafından tehlikeye düşebileceği düşünülen alacaklar için geliştirilen bir yöntemdir. İhtiyati tahakkuk ihtiyati haczi tamamlayan bir uygulama niteliğindedir.

2.3.1. İHTİYATİ TAHAKKUK KAVRAMI VE NİTELİĞİ

İhtiyati tahakkuk uygulaması da aynı teminat ve ihtiyati haciz gibi kamu alacağını güvence altına alabilmek için geliştirilen müesseselerden biridir. İhtiyati tahakkuka ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 17-20. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkukun hangi tür alacaklara karşı uygulanacağı kanunda açıkça ifade edilmiştir. Kanun maddesine göre ihtiyati tahakkuk vergiler ve resimler ile bunlara ait olan zam ve cezalara uygulanır. İhtiyati tahakkukun uygulanacağı bu vergi ve resimler Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir. İhtiyati tahakkukta kesinleşmemiş ama idare tarafından tehlikeye düştüğü düşünülen bir alacak söz konusudur. Dolayısıyla idare bu uygulama ile alacağı tarh ve tebliğ gibi

⁹⁰ Beyazkılıç, a.g.e., s.88.

aşamalardan geçmeden tahakkuk ettirir. Fakat bu durum mükellef açısından kesin bir borç doğurmaz.⁹¹ Mükellefin sadece ihtiyati tahakkuk uygulamasını öne sürerek vergi mahkemesine dava açamayacağı düşünülürse, ihtiyati tahakkukun ancak ihtiyati haciz ile birlikte uygulandığı zaman işlerlik kazanacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim kural olarak da ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz ile birlikte uygulanır.⁹²

İhtiyati tahakkuk uygulanırken de aynı teminat ve ihtiyati haciz uygulamalarında olduğu gibi inceleme elemanlarının hazırlamış olduğu ön inceleme raporları dikkate alınır. İhtiyati tahakkuk uygulamasını isteyen ve uygulamaya karar veren farklı makamlardır. İhtiyati tahakkuk uygulanmasını ilgili vergi dairesinin müdürü tarafından yazılı olarak talep edilir. Bu talep üzerine uygulama kararını eğer varsa il vergi dairesi başkanı ya da vekili yoksa defterdarlar verir. İhtiyati tahakkuk kararı verilmeden önce kararı verecek olan birimde bir inceleme yapar. Dolayısıyla ilgili vergi dairesi müdürünün talebi kabul edilebileceği reddedilmesi de mümkündür. Çünkü daha önce de belirtildiği üzere kamu alacağını güvence altına almak ne kadar önemli ise, mükellefin ticari faaliyetlerinin sürekliliği ve ticari itibarı da aynı ölçüde önemlidir. Bu yüzden özellikle ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı verilmeden önce gerekli tüm incelemelerin yapılması önemli bir husustur. İncelemeler tamamlandıktan sonra yetkili idare ihtiyati tahakkuk uygulanmasına karar verirse bu durum yazılı olarak mükellefe bildirilerek, mükellefin 7 gün içerisinde borca karşılık gelecek miktarda teminat göstermesi istenir. Aksi takdirde cebri takibat başlayacaktır.⁹³

⁹¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

⁹² Gülseven, **a.g.e.**, s.134.

⁹³ Serim, **a.g.e.**, s.55.

Unutulmaması gerekir ki ihtiyati tahakkuk uygulaması tedbir niteliğinde olup, önemli olan son ve kesin tahakkuktur. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka göre uydurularak yapılan en son tahakkuk geçerli olacaktır.⁹⁴

2.3.2. İHTİYATİ TAHAKKUK UYGULANABİLECEK KAMU ALACAKLARI

Hangi tür alacaklara ihtiyati tahakkuk uygulanabileceğine dair usul ve esaslar AATUHK'nın 17. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, ihtiyati tahakkuk sadece vergi, resim ve bunlara ait cezalara uygulanabilir. Kanunda sınırlar açıkça belirlendiğinden vergi, resim ve bunlara ilişkin cezalar dışında hiçbir alacağa ihtiyati tahakkuk uygulanamaz. Yani harçlar ve fonlar ihtiyati tahakkuk kapsamı dışında bırakılmıştır. İhtiyati tahakkuk uygulanabilecek vergi ve resimlerin tespiti Maliye Bakanlığı tarafından yapılır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tüm vergi ve resimleri ihtiyati tahakkuk kapsamında değerlendirebileceği gibi bazı vergi ve resimleri ihtiyati tahakkuk kapsamı dışında tutabilir. İlk başlarda sınırlı sayıda vergi ve resim için uygulanan ihtiyati tahakkuk alanı için, zaman içerisinde yeni vergi ve resimlerin ortaya çıkması sonucu bir hayli genişlediğini söylemek yanlış olmayacaktır.⁹⁵ Son hali ile Maliye Bakanlığı'nın A seri 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile⁹⁶

- Gelir Vergisi (geçici vergi dahil)
- Kurumlar Vergisi (geçici vergi dahil)
- Katma Değer Vergisi
- Damga Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Şans Oyunları Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi

⁹⁴ Çelik, a.g.e, s.81.

⁹⁵ Fethi Aygün, "Amme Alacağının Korunmasında İhtiyati Tahakkuk" **Maliye Postası Dergisi**, S.690, 2009, s.70.

⁹⁶ Resmi Gazete, 11.09.2013 tarih, 28762 sayılı.

- Bu vergilerin gecikme faizi ve asıllarına ilişkin cezaları

İhtiyati tahakkuk kapsamında değerlendirilen yukarıdaki alacaklar dikkate alındığında tamamının devlete ait olan alacaklar olduğu görülecektir. Buradan hareketle il özel idareleri ve belediyelere ait olan alacakların ihtiyati tahakkuk kapsamı dışında bırakıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.⁹⁷

2.3.3. İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENLERİ

İhtiyati haciz için sayılmış olan nedenlerin büyük bir kısmı ihtiyati tahakkuk nedeni olarak da sayılmıştır. Bu bağlamda nedenler daha önce işlendiğinden burada sadece önemli görülen ve birtakım farklılıklar içeren nedenler üzerinde durulacak, diğer nedenler kısaca incelenecektir.

2.3.3.1. TEMİNAT İSTENMESİNİ GEREKTİREN HALLERİN VARLIĞI

İhtiyati tahakkuk ihtiyati haciz ve teminat gibi kamu alacağının güvence altına alınabilmesi adına geliştirilen önlemlerden biridir. Bazı noktalarda kamu alacağını güvence altına alabilme adına getirilen tedbirlerin iç içe girdiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Zira daha öncede belirtildiği üzere teminat istenilmesini gerektiren hallerin varlığında idare, teminat istemek yerine direkt olarak ihtiyati haciz uygulayabilir. Aynı durum ihtiyati tahakkuk için de söz konusudur. Yani idare teminat gösterilmesi gereken durumlarda, teminat istemek yerine ihtiyati tahakkuk uygulama yetkisine sahiptir. Fakat bu konu hakkında bazı farklı görüşler söz konusudur. Bir kesim kamu alacağını güvence altına almak, zamanında ve etkin bir biçimde tahsilatın yapılabilmesi adına en sert tedbirlerin alınması gerektiğini, bu doğrultuda idareye verilen bu yetkinin kanun mantığına aykırı olmadığını savunurken, bir kesim ise uygulamanın yanlış olduğunu zira teminat istenilmesi gereken durumlarda idarenin önce teminat istemesi gerektiğini ve yasal sürenin sonuna kadar beklenip daha sonra ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanması gerektiğini savunur. Çünkü sonuçları itibariyle ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk

⁹⁷ Özbalcı, a.g.e., s.254.

uygulamalarının teminat uygulamalarına göre mükellef açısından daha kötü sonuçlar doğuracağını savunurlar.

Konu ile ilgili olarak; teminat istenilmesini gerektiren durumlarda önce teminat hükümlerinin uygulanması gerektiğini savunan görüşün doğru olduğunu kabul etmek gerekirken diğer görüşün de tümüyle yanlış olduğunu savunmak yanlış olacaktır. Nitekim kamu alacağını güvence altına alabilmek çok önemli bir meseledir. Ancak bu yapılırken bunun sınırları çok iyi çizilmelidir. Böyle olmadığı takdirde zarar gören tarafın mükellef olacağı açıktır ki kamu hizmetlerinin verimlilik ve sürekliliği adına mükellefin korunması gerektiği tartışılmaz bir gerçektir. Durum böyle değerlendirildiğinde, mükelleflerin ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yerine teminat uygulamasını tercih edeceklerini söylemek de yanlış olmayacaktır.

Sonuç olarak teminat istenilmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda öncelikle teminat hükümlerini uygulamak gerekir. Kanun mantığına ters olan bu karışık durum yeni bir düzenleme ile giderilmesi yerinde olacaktır.

2.3.3.2. BORÇLUNUN BELLİ BİR İKAMETGAHININ BULUNMAMASI

Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması ihtiyati haciz nedenleri arasında yer aldığı gibi ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında da sayılmıştır. İdare borçlunun henüz tahakkuk etmeyen alacakları için ihtiyati haciz uygulayabilir. Dolayısıyla nitelik olarak alacak henüz tahakkuk etmediğinden ihtiyati haczin yanında ihtiyati tahakkukun da uygulanması gerekir.⁹⁸

⁹⁸ Çelik, a.g.e, s.84.

2.3.3.3. BORÇLUNUN HİLELİ YOLLARA BAŞVURMA İHTİMALİ

Borçlu kamu alacağını ödememek ya da ödemeyi geciktirme adına mallarını kaçıрма, başkasının üzerine yapma gibi birtakım hileli yollara başvurabilir. Eğer idare bu tip durumların varlığından şüphelenirse kamu alacağını güvence altına alabilme adına ihtiyati haciz uygular. Ancak bu tip alacaklar henüz tahakkuk etmemiş alacaklar olduğundan ihtiyati tahakkukunda uygulanması gerekir.

2.3.3.4. BORÇLUNUN MAL BİLDİRİMİ TALEBİNE CEVAP VERMEMESİ

İdare gerek duyması halinde borçludan mal bildirimini talebinde bulunabilir. İdare tahakkuk etmiş alacaklar için mal bildirimini talebinde bulunabileceği gibi, henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için de borçludan mal bildiriminde bulunmasını isteyebilir. Böyle bir durumda borçlu yasal süresi içerisinde bu talebe karşılık vermelidir.⁹⁹ Tahakkuk etmiş alacaklar için herhangi bir ihtilaf söz konusu değildir. Ancak uygulama noktasında henüz tahakkuk etmemiş alacaklar söz konusu olduğunda ihtiyati tahakkuk uygulanması gerekir.

2.3.3.5. ALACAĞIN TAHSİLİNE ENGEL OLMAYA İLİŞKİN YAPILAN İHTİYATİ TAHAKKUK

Amme alacağını ödemek istemeyen mükellefin birtakım hileli yollara başvurabileceği hususu üzerinde daha önce de birçok kez önemine binaen durulmuştur. Böyle durumlar için 6183 sayılı AATUHK'nın 110. maddesinde bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bu madde çerçevesinde, borcunu ödememek ya da ödemeyi geciktirerek kendine fayda sağlamaya çalışan mükellefler eğer, mallarının tamamı ya da bir kısmını elinden çıkarırsa, bu malları bir başkasının üzerine yaparsa veya elindeki mallara zarar vermek suretiyle değerlerini düşürürse, tahsilat aşamasına gelindiğinde elinde kalan mallar borcunu karşılamaya yetmediği takdirde, borçlunun 6 ay ile 3 yıl arasında hapis cezası ile cezalandırılacağı hükme

⁹⁹ Özbalcı, a.g.e., s.257.

bağlanmıştır.¹⁰⁰ Dolayısıyla bu tip durumlar söz konusu olduğunda ihtiyati tahakkuk uygulamak gerekir. Çünkü mükellefin kötü niyetli olduğu açıktır. Bu yüzden idarenin ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulayarak kamu alacağını güvence altına alması gerekir. Böyle durumlarda takibatın yapılabilmesi için idarenin Cumhuriyet Savcılığına başvurması gerekir.¹⁰¹

Yukarıda bahsedilen durum henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için geçerlidir. Nitekim kesinleşmiş olup, 110. madde ile takibi başlanmış olan alacaklar için aynı durumun geçerli olduğunu söylemek yanlış olur. Çünkü kesinleşmiş alacaklar ile ilgili durum ihtiyati haciz nedenlerinin sayılmış olduğu 13. maddede yer almamaktadır. Dolayısıyla böyle bir durum söz konusu olduğunda ihtiyati haciz uygulanamaz.¹⁰²

2.3.3.6. TEŞEBBÜSÜN MUVAZAALI OLMASI DURUMU

Kötü niyetli olan mükellefler vergi kaçırabilme ve vergiye ait birtakım cezaları ödememe adına paravan şirketler kurarak vergi doğuracak işlemlerini bu şirketler vasıtasıyla yaparlar. Böyle bir durumun tespit edilmesi halinde, ihtiyati tahakkuk uygulanmasının gerekliliği 6183 sayılı AATUHK'nın 17. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Fakat idarenin bu durum için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması için elinde somut delillerin olması gerekir. Nitekim delile dayanılmaksızın keyfi bir uygulamaya gidilmesi düşünülemez.

Paravan şirketlere ait olan amme alacağı için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi açıkçası pek bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü şirketin borcu ile ilgili olarak şirket yöneticileri üzerinde uygulanan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacizden sonuç alınamamaktadır. Zira paravan şirketlerin yöneticileri genelde ekonomik anlamda hiçbir varlığı olmayan kişilerden seçilmektedir. Zaten varlıklı bir kişinin bu tip paravan şirketlere yönetici olup birtakım ticari faaliyetlerde

¹⁰⁰ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

¹⁰¹ Gülseven, **a.g.e.**, s.137.

¹⁰² Yılmaz, **a.g.e.**, s.225.

bulunmasını beklemek da yanlış olacaktır. Dolayısıyla bu tip durumlar için uygulanacak olan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz şirket yöneticilerine dair şirketle ilişkili olarak faaliyet gösteren kişilere uygulanmalıdır. Fakat bu kişilere ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanabileceği konusunda açık bir ifade söz konusu değildir. Bu yüzden kamu alacağının güvence altına alınabilmesi adına gerekli düzenlemenin yapılarak boşluğun kapatılması gerekmektedir.¹⁰³

2.3.4. İHTİYATİ TAHAKKUK SONUÇLARI

İhtiyati tahakkukun sonuçlarına ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 18. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; idare tarafından gerekli görülmesi halinde henüz tahakkuk etmemiş olan vergi, resim ve bunlara ait olan cezalara ilişkin alacaklar, matrahı belli olsun ya da olmasın derhal ihtiyaten tahakkuk ettirilerek mukabilinde ihtiyati haciz uygulanması gerekir. Fakat bu durumu matrahı belli olan ve olmayan alacaklar için ayrı ayrı değerlendirmek yerinde olacaktır.¹⁰⁴

Bilindiği üzere mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergi miktarı hesaplanırken matraha vergi tarifesinin uygulanması ile bir tespit yapılır. Bu duruma ilişkin usul ve esaslar VUK'da düzenlenmiştir. Bu çerçevede, idare matrahı belli olan alacaklar için ihtiyati tahakkuk uygulayacağı zaman mükellefin beyanını göz önünde bulundurur. Fakat ülkemizdeki vergi ahlakı ve vergi bilincini dikkate alacak olursak, mükelleflerin her zaman doğru beyanda bulunacaklarını düşünmek yanlış olacaktır. Böyle durumlarda idare ödenecek olan doğru miktarı ortaya çıkarılabilmek adına ikmalen tarhiyat yoluna gidecektir. İkmalen tarhiyatın yapıldığı durumlarda ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmesi halinde ikmalen tarhiyatın yapıldığı matrah göz önünde bulundurulur.¹⁰⁵

¹⁰³ Özbalcı, **a.g.e.**, s.259.

¹⁰⁴ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

¹⁰⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.264.

İkmalen yapılan tarhiyatların haricinde re'sen vergi tarhının söz konusu olduğu durumlarda da ihtiyati tahakkuk uygulamak gerekebilir. Re'sen vergi tarhı, mükellefin beyanına ya da kanunlara göre tarhiyatın yapılamadığı durumlarda takdir komisyonları tarafından yapılan tarhiyattır. Re'sen tarhiyat, süresi geçtiği halde beyannamenin verilmemiş olması, verilen beyannamede matraha ilişkin bilgilere yer verilmemesi, tutulması ve tasdik ettirilmesi gereken defter ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmamış ya da tasdik ettirilmemiş olması gibi durumlar söz konusu olduğunda yapılır. Dolayısıyla re'sen tarhiyatın yapıldığı durumlarda ihtiyati tahakkuk uygulanacağı zaman re'sen tarhiyatın yapıldığı matrah dikkate alınmalıdır.¹⁰⁶

Matrahı belli olmayan alacaklar için durum değerlendirilecek olursa, matrahı belli olmayan vergi resim ve bunlara ilişkin cezalar ya geçmiş dönemlere ya da içinde bulunulan döneme aittir. Geçmiş vergileme dönemine ait olanlar için beyannamenin verilmemesi ya da eksik veya yanlış beyanda bulunulması gibi durumlar söz konusudur. Bu tip durumlarda takdir komisyonları gerekli incelemeleri yaparak matrah tespit ederler.¹⁰⁷ Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir başka nokta ise vergi ziyasının söz konusu olup olmadığıdır.¹⁰⁸

Geçmiş döneme ait olan vergiler gibi cari döneme ait olan vergiler de tahakkuk ettirilebilir. Bu tip durumlarda da ihtiyati tahakkuk yine takdir komisyonlarının belirleyeceği matrah üzerinden yapılır. Fakat ihtiyati tahakkuk uygulanmış olsa dahi vergi, resim ve bunlara ait olan cezalar kendi kanunlarında yazılan ödeme zamanı gelmeden tahsil edilemeyecektir.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Serim, **a.g.e.**, s.60.

¹⁰⁷ Yılmaz, **a.g.e.**, s.234.

¹⁰⁸ Cem Barlas Arslan, "İhtiyati Tahakkuk Uygulaması İtiraz ve Sonuçları" **Yaklaşım**, S.215, 2010, s.307.

¹⁰⁹ Serim, **a.g.e.**, s.62.

İhtiyati tahakkuk ile ilgili olan düzenlemelerde, ihtiyati tahakkukun vergi, resim ve bunlara ait olan cezalara uygulanabileceği üzerinde daha önce de durulmuştu. Fakat burada cezalar ile ilgili olan durumun biraz açılması gerekir. Zira matrahı belli olmayan ve ancak geçmiş dönemlere ait olan cezalar için ihtiyati tahakkuk uygulanabilir. Cari döneme ait olan alacaklar henüz tahakkuk etmediğinden böyle alacakların cezalarına ihtiyati tahakkukun uygulanamayacak olması açıktır. Cezalar ile ilgili durum açıkken, zamlar ile ilgili kesin bir durum yoktur. Fakat zamları da cezalar gibi düşünmek yerinde olacaktır. Nitekim henüz tahakkuk etmemiş bir alacak için zam uygulanması kanun mantığına aykırı olacaktır. Kısacası zam ancak tahakkuk etmiş olan ve vadesi geçmiş alacaklar için söz konusu olabilir.¹¹⁰

Matrahı belli olmayan vergi ve resimlere ilişkin ihtiyati tahakkuk uygulanacağı zaman takdir komisyonlarının belirlemiş olduğu matrahın dikkate alınacağı daha önce de belirtilmişti. Fakat unutulmaması gerekir ki takdir komisyonlarının belirlemiş oldukları matrah her zaman doğru olmayabilir. Nitekim belirlenen bu matrah tedbir amaçlıdır. Bu yüzden takdir komisyonlarının belirlemiş oldukları matrah mükellef beyanı üzerine değiştirilerek düzeltilebilir.¹¹¹

2.3.5. İHTİYATİ TAHAKKUKUN DÜZELTİLMESİ

İhtiyati tahakkukun düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 19. maddesinde düzenlenmiştir. Düzeltme konusuna ilişkin bu düzenleme, takdir komisyonlarının belirlediği matrah üzerinden yapılan ihtiyati tahakkuk ile kesin tahakkuk arasında farkların oluşmasından kaynaklanmıştır. Kısacası bu düzenleme hem mükellef hem de idarenin mağdur edilmemesi adına önemlidir.

¹¹⁰ Özbalcı, **a.g.e.**, s.267.

¹¹¹ Candan, **a.g.e.**,s.124.

İdare, ihtiyati tahakkuk uygulamak istediği vergi ve resimler için mükellefin beyanname vermesini beklemek durumunda değildir. Mükellef beyanı olmasa bile ihtiyati tahakkuk uygulanabilir. Fakat mükellefin beyannamesini daha sonra vermesi durumunda bu beyan dikkate alınmalıdır. Ancak bu beyanın idare tarafından kabul görmesi gerektiği unutulmamalıdır. Dolayısıyla idare öncelikle mükellefin beyanını inceler. Bu inceleme kural olarak iki ay içerisinde bitirilmelidir. Bu süre içerisinde incelemenin bitirilmemesi gibi bir durum söz konusu olursa mükellefin beyanı dikkate alınarak düzeltmenin gerçekleştirilmesi gerekir.¹¹² Düzeltme ile ilgili anlatılan bu durum için iki nokta üzerinde durulması gerekir. Kanun maddesindeki bu düzenleme muhtemelen mükellefin beyanına göre tahakkuk edecek verginin, ihtiyati tahakkuka göre tahakkuk eden tutardan daha az olacağı düşünülerek hazırlanmıştır. Ancak bu durumun tam tersinin olması da ihtimal dahilindedir. Yani mükellefin verdiği beyan sonrası tahakkuk edecek olan tutar daha yüksek olabilir. Bu durumda incelemenin yapılmasına gerek olup olmadığı tartışma konusudur. Konu ile ilgili olarak; incelemenin yapılması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü uygulamanın nasıl olduğu açıkça belirtilmiştir. Buna bağlı olarak öncelikle incelemenin yapılması ve herhangi bir farkın olması durumunda buna göre bir yol izlenmesi gerekecektir. Mükellefin beyanı yüksek dahi olsa bu durumun aksi keyfi bir uygulama olacaktır ki bu da kanun mantığına ters düşecektir.¹¹³

Düzeltme ile ilgili değinilmesi gereken önemli bir konuda; idare yaptığı inceleme sonrası daha yüksek bir tutar tespit etmesi halinde aradaki fark baz alınarak yeniden ihtiyati haciz uygulanması gerektiğidir. Ayrıca ihtiyati tahakkukun düzeltilerek kesin tahakkuka dönüşmüş olması ihtiyati haczinde kesin hacze dönüşeceği anlamına gelmemektedir. Zira bu iki durum birbirinden çok farklı iki durumdur. Kısacası ihtiyati tahakkukun kesin tahakkuka dönüşmüş olması ihtiyati haczin devamına engel teşkil etmez.

¹¹² Yılmaz, **a.g.e.**, s.240.

¹¹³ Özbalcı, **a.g.e.**, s.270.

Düzeltilme konusu sadece beyana dayalı tarhiyatlar için söz konusu değildir. Bunun yanında bazı farklı durumlarda da ihtiyaten yapılan tahakkuk düzeltilebilir. Örneğin: İkmalen ya da re'sen yapılan tarhiyatlarda mükellef kendisine yapılan tebligat sonrasında bu durumu yargıya taşıyabileceği gibi durumu kabul edip yargı yolunu seçmemesi de mümkündür. Mükellefin yargı yolunu seçmemesi sonucunda yasal sürenin dolması ile birlikte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka dönüşecektir. Böylelikle ihtiyati tahakkuk düzeltilmiş olacaktır. Ayrıca mükellefin cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak üzere bir talebi söz konusu olursa da dava açma süresinin dolması ile beraber ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka dönüşür. Diğer taraftan mesele uzlaşma açısından değerlendirilecek olursa, yine yargı yolunun seçilmemesi ile birlikte uzlaşma tutanağının yapıldığı gün kesin tahakkuk yapılarak ihtiyati tahakkuk düzeltilir.¹¹⁴

Yargıya taşınmayan durumlar için ihtiyati tahakkukun nasıl düzeltileceği konusu kısaca yukarıda bahsedildiği gibidir. Fakat mükellefin yargı yolunu tercih ettiği zaman izlenecek yol farklıdır. Bu bağlamda yargıya taşınan konularda tahakkuk vergi mahkemesinin kararı ile yapılır. Fakat vergi mahkemesinin vereceği karar tek başına yeterli değildir. Zira nihai olarak karar verme yetkisi Danıştay'dadır. Dolayısıyla bu durumda ya Danıştay'ın vereceği nihai karar beklenmeli ya da Danıştay'a başvurma süresinin dolması beklenmelidir.

2.3.6. İHTİYATİ TAHAKKUKA İTİRAZ

İhtiyati tahakkukun itirazına ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca; ihtiyati tahakkuka karşı ihtiyati haciz ile birlikte uygulandığı takdirde dava açılacaktır.¹¹⁵ İtiraz için "sebeup" ve "miktar" kavramları önem taşımaktadır. Buna göre; mükellefin ihtiyati tahakkukun

¹¹⁴ Gerçek, a.g.e., s.164.

¹¹⁵ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (27.10.2013)

hem sebebine hem de miktarına itiraz edebileceği hükme bağlanırken, ihtiyati haczin sadece sebebine yönelik bir itiraz söz konusu olabilmektedir.¹¹⁶

İhtiyati tahakkuka itiraz edilirken, uygulama noktasında mükellefin tahakkuk etmiş olan borcu için herhangi bir açık söz konusu değildir. Ancak itirazın konusu henüz tahakkuk etmeyen bir alacak ise bu noktada ihtiyati haczin yanında ihtiyati tahakkuka da dava açılmalı ve dava dilekçesinde ihtiyati tahakkuka karşı da dava açıldığı özellikle belirtilmelidir. Aksi takdirde ihtiyati tahakkuk kesinleşmiş olarak kabul edilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki; sebepler yönünden açılan davalarda olduğu gibi, miktara yönelik açılan davalarda da ihtiyati tahakkukun kaldırılabilmesi için nihai kararın çıkması gerekir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkukun kalkabilmesi için ya Danıştay'ın bu konu hakkında vereceği nihai kararın verilmiş olması, ya da Danıştay'da dava açma süresinin bitmiş olması gerekmektedir.¹¹⁷

¹¹⁶ Mehmet Nadir Arıca, “Amme Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati Tahakkuk Uygulaması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.572, 2012, s.40.

¹¹⁷ Özbacı, **a.g.e.**, s.274.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.KAMU ALACAKLARINA İLİŞKİN DİĞER KORUMA HÜKÜMLERİ VE İNCELENMESİ

3.1. RÜÇHAN HAKKI

Amme alacaklarını korumaya yönelik olarak geliştirilen yöntemlerden biri olan rüçhan hakkına ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 21. maddesinde düzenlenmiştir. Rüçhan kelime olarak öncelik, üstünlük gibi anlamlara gelir. Nitekim bu uygulama ile amme alacağı üçüncü şahıslara ait olan alacaklardan öncelikli kılınmıştır. Kısaca ifade etmek gerekirse rüçhan hakkı ile birlikte kamu alacakları diğer alacaklara göre avantajlı hale getirilmiştir.

Üçüncü şahıslar alacaklarını tahsil etmeye yönelik olarak birtakım mallar üzerinde haciz uygulamasına gidebilirler. Ancak aynı borçlu üçüncü şahıslara olduğu gibi aynı zamanda devlete karşı da borçlu olabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda üçüncü şahısların yapmış olduğu hacizde hacze konu olan mallar paraya çevrilmeden idarede o mallar üzerine haciz koyarsa hacze ortak olur. Bu sürecin sonunda haciz gerçekleştirilerek elde edilen gelir garamaten paylaşılır. Fakat bu durumun tam tersi de söz konusu olabilir. Yani idare kamu alacağını tahsil edebilmek için haciz koymuş ve üçüncü kişiler bu hacze iştirak etmiş olabilirler. Bu durumda ise öncelik hakkı idarenindir.¹

“Örneğin, (A) şahsı 1 milyon liralık alacağı için (B) şahsının mallarına haciz koydurdu fakat paraya çevrilmeden önce 3 milyon liralık amme alacağı için de aynı mala alacaklı tahsil dairesince haciz konulduysa, mal 3 milyon liraya satıldığında bu paranın, 2.250.000 lirası alacaklı amme idaresinin olur, 750.000 lirası ise (A) şahsına ödenir. Fakat haciz önce alacaklı amme idaresi tarafından koyulmuş, (A) şahsı sonra

¹ D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.301.

hacze iştirak etmiş ise, 3 milyon liralık satış bedelinin tamamı alacaklı amme idaresinin olur ve (A) şahsı herhangi bir tahsilat yapamaz.”²

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, gelirin garamaten paylaşılması, hacze iştirak eden kişilerin elde edilen satış bedelinden payları ölçüsünde paylaşılmasını ifade eder. Yani oransal bir paylaşım söz konusudur. Garamaten paylaşım yoluna haciz sonrası elde edilen gelirin alacakların tümünü karşılamaya yetmemesi halinde başvurulur. Zira haciz sonrası elde edilen gelir alacakların tamamını karşılayacak miktarda ise alacak iştirak sırasına göre tahsil edilir.

Amme alacağını korumaya yönelik olarak geliştirilen rüçhan hakkına ilişkin düzenlemede üç farklı durumdan bahsedilmiştir. Bunlardan birincisi kamu alacağının üçüncü şahıslar tarafından konulan hacze iştirak hali, ikincisi kamu alacaklarının rehinli alacaklar karşısındaki durumu, üçüncüsü ise, borçlunun iflası, mirasın reddi, terekenin tasfiyeye tabi tutulması durumunda, kamu alacaklarının imtiyazlı alacak olarak diğer imtiyazlı alacaklar karşısındaki durumudur.

3.1.1. KAMU ALACAĞININ HACZE İŞTİRAK HALİ

Herhangi bir alacak için haciz yolunu seçen kişilerin koydukları hacizle, aynı mallara daha önce başkaları tarafından konulan hacze ortak olmaları durumu hacze iştirak halini ifade eder. Hacze iştirake ilişkin usul ve esaslar İcra ve İflas Kanunu'nun 100. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca sonradan hacze iştirak belli bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar yapılan takibatın ilamlı ya da ilamsız olmasına bağlı olarak değişim göstermektedir. Bu çerçevede ilgili kanun maddesi incelendiğinde sonradan hacze iştirak edecek olan kişi, ilk haczi yapan kişinin ilamsız takipte takip ya da ilamlı takip söz konusu ise borçluya ait bir aciz vesikası varsa hacze iştirak edebilecektir. Burada aciz vesikasından kasıt borçlunun hacze uygun malının bulunmaması veya var olan malların borcu karşılamaya

² Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012, s.280.

yetmemesi anlamına gelmektedir.³ Ayrıca ilamlı takibin söz konusu olduğu durumlarda sonradan hacze iştirak edecek olan alacaklının elinde ilamlı takipte dava tarihinden önce açılmış bir dava üzerine mahkeme ilamı olmalıdır. Bunun yanında yine ilamlı takipte hacze iştirak edebilmek için dava tarihinden önceki bir tarihe ait olan borçluya ait resmi bir senede ya da resmi olmasa dahi borçlunun imzasını taşıyan bir senede sahip olması gerekir. Son olarak yine ilamlı takipte sonradan hacze iştirak edebilme adına alacaklının elinde dava tarihinden önceki bir tarihe ait ve yetkili makamların usulüne uygun olarak verdikleri makbuz ya da belgelerin olması gerekir.⁴

Adi iştirakin yanında birde imtiyazlı iştirak söz konusudur. İmtiyazlı iştirake ilişkin usul ve esaslar İİK'nın 101. maddesinde düzenlenmiştir. İmtiyazlı iştirak takipsiz iştirak olarak da nitelendirilebilir. İlgili kanun maddesinde hacze kimlerin iştirak edebilecekleri açık olarak ifade edilmiştir. Bu madde uyarınca, borçlunun eşi ve çocukları, vasi ve kayyımı oldukları kişiler, borçlunun reşit çocukları ile ilama dayalı nafaka alacaklısı olanlar hacze iştirak edebilirler. Ayrıca imtiyazlı iştirakte adi iştirakte olduğu gibi hacizli mal bedelinin icra veznesine girişine kadar yapılmalıdır.⁵

Kamu alacağı için hacze iştirak bazı şartlara bağlanmış olsa dahi var olan bir uygulamadır. Nitekim herhangi bir kamu alacağı için ilk olarak üçüncü şahıslar yerine idare haciz yoluna gitmiş ise üçüncü şahıslara idareye tanınan hacze iştirak hakkı verilmemiştir. Yani aynı borç için haciz yoluna önce idare gitmiş ise üçüncü şahısların hacze iştiraki söz konusu değildir. Fakat tersi bir durumun varlığında idare hacze iştirak edebilir bu da kamu alacağının öneminin doğal bir sonucudur. Nitekim Danıştay da konu ile ilgili olarak bu yönde kararlar vermiştir.⁶

³ Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul, Türkmen, 2007, s.25.

⁴ İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>. (19.06.2013)

⁵ İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>. (29.10.2013)

⁶ Dnş.7.D., 26.4.1973, E: 1973/644, K: 1973/1257, Akt. Özbacı, a.g.e., s.285.

İştirak talebi için haczi takip eden icra dairesine başvurulur. Yapılan talep üzerine yetkili icra memuru iştirak koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakar ve bu incelemenin sonucuna göre bir karar verilir. Kararın olumlu olmasının yanında olumsuz olma ihtimali de söz konusudur. İdare hacze iştirak talebine karşı olumsuz cevap verir ise, bu karara itiraz yolu açıktır. Olası bir itiraz söz konusu olduğunda, yapılan bu itiraz incelenerek icra tetkik mercii tarafından nihai karar verilir.

Kamu alacağının hacze iştiraki kabul edildiği takdirde tüm alacaklar aynı derecede olarak kabul edilecektir. Zira bu noktada kamu alacağının diğer alacaklara karşı herhangi bir üstünlüğünün olduğunu söylemek doğru olmaz. Nitekim bu tip durumlarda hacze konu olan malların satışından elde edilecek olan gelir garamaten yani payları oranında taksim edilecektir. Daha öncede bahsedildiği gibi garamaten taksim elde edilen gelirin tüm alacakları karşılamaya yetmemesi durumunda başvuru yöntemidir. Zira hacizli malların satışından elde edilen gelir alacakların tümünü karşılamaya yetiyorsa garamaten taksim yerine iştirak sırasına göre taksim yapılır.⁷

3.1.2. KAMU ALACAĞI VE REHİNLİ ALACAK İLİŞKİSİ

Kamu alacağının rehinli alacaklar karşısındaki durumu 6183 sayılı AATUHK'nın 21. maddesinin ikinci bendinde, "Rehinli alacakların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir." şeklinde yer almıştır.

Kural olarak rehinli alacaklar kamu alacağından önce gelir. Ancak kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere bu durumun bazı istisnaları söz konusudur. Nitekim ilgili düzenlemede "gümrük resmi", "bina ve arazi vergisine" dair malın

⁷ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.136.

aynından doğan vergiler ile bu vergilere ilişkin zam ve cezaların varlığında kamu alacağının rehinli alacaklardan önce geleceği açıkça ifade edilmiştir.⁸

Rehinli alacaklara dair bir düzenlemede, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 55. maddesinde düzenlenmiştir. Hüküm “mükelleflerin fabrika imalathane, ticarethane, şube satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehin edilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezaların teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.” şeklinde düzenlenmiştir. Hükümün kamu alacağını güvence altına alabilmek adına düzenlendiği açıktır. Zira ilgili mallar rehinli olsa bile öncelikle Katma Değer Vergisi ve bu vergiye ait olan zam ve cezaların tahsil edileceği açıkça belirtilmiştir.⁹

Rehinli alacaklarla ilgili olarak değinilmesi gereken diğer bir önemli nokta ise rehinden önce herhangi bir haczin konulup konulmaması durumudur. Bu çerçevede kanunda son hali ile “Rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haciz rehinden önceki hacze iştirak edemez” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm uyarınca, rehinden önceki bir alacağa hiçbir alacağın iştirak edemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Hüküm hacizli ve rehinli alacakları korurken, 6183 sayılı AATUHK'nın mantığına uymamaktadır.¹⁰

3.1.3. BORÇLUNUN İFLASI, MİRASIN REDDİ, TEREKENİN RESMİ TASFİYESİ DURUMLARI

İflas, kavram olarak borçlu kişinin mal varlığının resmen tasfiye edilmesidir. İflas söz konusu olduğunda garamaten dağıtım yapılır. Bu dağıtıma alacaklılar haklarıyla doğru orantılı olarak katılırlar. Genel kural bu yönde olsa dahi, İİK'nın 206. maddesinde “Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde, gümrük resmi ve akar vergisi gibi devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması

⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (29.10.2013)

⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (29.10.2013)

¹⁰ Kazım Yılmaz, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ankara, Ce-Ka, 2006, s.253.

lazım gelen resim ve vergi o akar ve eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır.” hükmü ile 6183 sayılı AATUHK’nın 21. maddesinde “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 tutulur.” şeklinde kamu alacakları ve rehinli alacakları öncelikli kılan düzenlemeler söz konusudur.¹¹

İflas durumunun dışında mirasın reddedilmesi ya da terekenin tasfiyesi gibi durumlarda ise, İİK’nın 206. maddesine göre hareket edilecektir. Buna göre terekenin tasfiyesi için iki farklı durumun oluşması gerekir. İlk olarak, en yakın olan yasal mirasçının mirası reddetmesi gerekir. Ayrıca mirası bırakan kişinin de ağır bir borç yükünün altında olması gerekir. Ancak sözü edilen durumların varlığı halinde terekenin tasfiyesi söz konusu olur.¹²

İflas masasına kaydedilen alacaklar için öncelikle bir sıra cetveli oluşturulur. Bu cetveldeki ilk sınıflandırma rehinli alacaklar ve diğer alacaklar şeklinde yapılır. Ayrıca diğer alacaklar kısmı da kendi içerisinde altı sıraya ayrılır. Bu sıralardan ilk beş tanesi imtiyazlı olan alacaklara son sıra ise diğer alacaklara aittir. Bu cetvelde vergi ve resimler dışında kalan diğer kamu alacakları için herhangi bir imtiyaz söz konusu değildir. Ancak 6183 sayılı AATUHK’nın rüçhan hakkı ile ilgili olan 21. madde hükmüne göre üç durumun var olması halinde sıralamanın değişeceği ve bir takım alacakların öncelikli alacak konumuna geçeceği belirtilmiştir. Bunlar daha öncede bahsedildiği gibi iflas, mirasın en yakın mirasçı tarafından reddedilmesi ve terekenin resmen tasfiye edilmesi durumlarıdır. Bu durumların varlığında kamu alacakları sıra cetvelinin üçüncü sırasında yer alacak ve diğer imtiyazlı alacaklarda dahil olmak üzere imtiyazlı alacak muamelesi görecektir.¹³ Kamu alacaklarının diğer imtiyazlı alacaklarla beraber üçüncü sırada bulunması halinde kamu alacaklarından

¹¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (29.10.2013)

¹² İcra ve İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>, (29.10.2013)

¹³ Candan, **a.g.e.**,s.138.

daha önce tahsil edilmesi gereken bir alacak olsa dahi, kamu alacakları tahsil edilinceye kadar aynı sırada olan diğer alacaklara herhangi bir payın ayrılması söz konusu olmayacaktır. Borçlunun mal varlığının borcu karşılamaya yetmediği durumlarda ise öncelikle tahsilat gerçekleştirilecek ve garamaten taksim yapılacaktır.¹⁴

Sonuç olarak; kamusal hizmetlerin etkinlik ve sürekliliği adına rüçhan hakkına ilişkin düzenleme kanunda önemli bir yere sahiptir. Kural olarak İcra ve İflas Kanunu'na göre, sıra cetvelinde her sırada yer alan alacak kendinden sonra gelen alacağa göre öncelikli olarak tahsil edilmesi gerekir. Yani ilk sıradaki alacak tahsil edilmeden diğerine geçilemez. Ancak 6183 sayılı AATUHK'da yapılan düzenleme ile bazı durumlarda kamu alacaklarının diğer imtiyazlı alacaklarla birlikte aynı sırada yer alacağı hükme bağlanmıştır. Burada amaç mükellefin hileli iflas ve mirasın reddi gibi bir takım yollarla kamu borcunu ödemekten kaçınmasının önüne geçebilmektir.

3.2. KAMU ALACAKLARINI KESİP ÖDEMEK MECBURİYETİNDE OLANLAR

Amme alacağını güvence altına alabilme adına yapılan düzenlemelerden birisi de 6183 sayılı AATUHK'nın 22. maddesinde düzenlenen kamu alacağını kesip ödemek zorunda olan şahısların sorumluluğudur. Bu madde, "Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmediği takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur." şeklinde hükme bağlanmıştır. İlgili kanun maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere; kamu alacağı, kamu alacağını kesip ödeme sorumluluğunu tam olarak yerine getirmeyerek kamu alacağının tahsilatını engellemiş olan kişilerden tahsil edilecektir.

¹⁴ Abdullah Kiraz, "Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, S.210, 2007, s.89.

6183 sayılı AATUHK'nın 22. maddesi değerlendirildiğinde bu maddenin aynı kanunun 3. maddesi ile benzerlik gösterdiğini söylemek mümkündür. Hatırlanacağı üzere 3. maddede, vergi sorumlusu asıl vergi mükellefi ile beraber kamu borçlusu olarak kabul edilmektedir. Aynı durum kanuni temsilci ve kefiller içinde geçerlidir. Buradan hareketle, kesinti yapmak durumunda olanlar 3. maddeye göre takip edilmesi mümkündür. Bu yüzden 22. madde ile ilgili olarak üçüncü maddede sayılan borçluların dışında kesinti yapması gereken kişiler için düzenlendiğini söylemek yanlış olmaz.¹⁵

6183 sayılı yasanın 22. maddesinin daha iyi anlaşılabilmesi adına Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine değinmek yerinde olacaktır. Bu çerçevede, VUK'un 11. maddesi incelendiğinde, maddenin ilk fıkrasında vergi kesme zorunluluğu olanların sorumlulukları düzenlenmiştir. İkinci fıkrada ise yükümlülüğün yerine getirilmemesi sonucu sorumluların ödedikleri vergiler için asıl borçluya rücu hakkı saklı tutulmuştur.¹⁶

Maddenin üçüncü fıkrasında ise müteselsil sorumluluğa dair bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu çerçevede, mal alım satımı ve hizmet ifası sonucu kesinti yapmak zorunda olanlar bu sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde verginin ödenmesi hususunda işleme taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve yasada yer alması koşulu ile birbirleri ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişki içerisinde bulunanlar müteselsil sorumlu olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan çiftçiler ile nihai tüketiciler bu müteselsil sorumluluğun dışında bırakıldığı ve müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirleneceği açıkça ifade edilmiştir.¹⁷

Kesinti yaparak ödeme ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda da birtakım düzenlemeler söz konusudur. Kesinti yaparak ödeme yükümlülüğü Gelir

¹⁵ Özbalcı, **a.g.e.**,s.291.

¹⁶ Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (29.10.2013)

¹⁷ Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (29.10.2013)

Vergisi Kanununda 94. maddede düzenlenmiştir. Bu maddede kesinti yapılacak olan kazanç, ücret ve iratlar belirlenerek, kesinti yapma sorumluluğunun kimlere ait olduğu ve yapılacak kesintinin oranı belirlenmiştir. Kesintiye dair usul ve esaslar ise GVK'nın 96. maddesinde düzenlenmiştir. Kural olarak kesinti ödeme sırasında nispi vergi esaslarına göre yapılır.¹⁸

Konu ile ilgili bir başka düzenleme ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılmıştır. KVK'da kesintiye dair usul ve esaslar 15. maddede düzenlenmiş olup, dar mükellefiyete tabi olan kurumlar için 30. maddede ayrı bir düzenlemeye gidilmiştir. KVK 30. madde hükmüne göre; dar mükellefiyet kapsamına giren kurumların belli bazı istihkakları ödeme sırasında vergi kesintisine tabi tutulur. Bu kesintinin yapılmaması halinde, kesinti yapması gereken kişi sorumlu tutulur ve kamu alacağı bu kişiden tahsil edilir.¹⁹

Vergi kesmesi gerekenlerin sorumluluğuna dair başka bir düzenlemeye ise Veraset ve İntikal Vergisinin 17. maddesinde yer verilmiştir. 17. maddedeki bu düzenlemede "tasdikname" önemli bir kavramdır. Bu çerçevede kanun hükmünde sayılan kuruluşlar ödeme yaparken tasdikname yazısını dikkate alırlar. Hak sahipleri tasdiknameleri ilgili vergi dairesinden alabilirler. Tasdiknamesi olmayan hak sahiplerine ödeme yapılırken, ödemeyi yapan kuruluşlar kanunda ön görüldüğü şekilde kesinti yapmak zorundadırlar.²⁰

Kesinti yaparak ödeme yapma sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler sadece yukarıda sayılan kanunlar ile sınırlı değildir. Bu kanunların dışında Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddesinde, Damga Vergisi Kanunu 24. maddesinde ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 13. maddesinde de birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Kısaca bu düzenlemelere de değinmek gerekirse, KDV 9. madde uyarınca, idare gerekli gördüğü bazı durumların var olması halinde kamu alacağını güvence altına alabilme adına vergide taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine

¹⁸ Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (29.10.2013)

¹⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (29.10.2013)

²⁰ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.7338.pdf>, (29.10.2013)

sahiptir. Ayrıca DVK'nın 24. maddesine göre, vergiye tabi tutulan kağıtların damga vergisinin ödenmemesi ya da eksik olarak ödenmesi gibi durumların varlığında, tahsil edilmesi gereken vergi ve bu vergiye ait olan cezaların tahsil edilmesinden kağıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur.²¹

3.2.1. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER

Ülkemizde zaman içerisinde kamu kesimindeki gelişerek değişen şartlar dikkate alınarak kamu alacağının güvenliğini sağlayabilmek adına 5766 sayılı kanun ile birlikte "Kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler" başlığı altında 6183 sayılı AATUHK'nın 22. maddesine bir ekleme yapılmıştır. Eklenen bu yeni düzenlemeye göre, birtakım işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için artık idarenin vereceği "borcu yoktur" belgesi aranacaktır. Buradan anlaşılacağı üzere söz konusu belge alınmadan işlem yapılması düşünülemez. Bu belgenin içeriğine dair usul ve esasları belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığına verilmiştir.²²

3.2.2. İŞLEM YAPILMADAN ÖNCE ÖDEME ZORUNLULUĞU GETİRİLEN KAMU ALACAKLARI

Maliye Bakanlığı ilgili madde hükmü uyarınca ödeme zorunluluğu getirdiği alacaklar kapsamına: Yıllık Gelir Vergisi, Yıllık Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin tevkifatlar, Geçici Vergiler ve sayılan bu vergilere ait olan vergi ziyayı cezaları ile gecikme zam ve faizlerini dahil etmiştir. Bununla birlikte Bakanlık bir sınırlama getirmiştir. Bu çerçevede toplam tutarı 1000 liranın altında olanlar bu kapsam dışında bırakılmıştır.

²¹ Mustafa Gülseven, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s.152.

²² Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (29.10.2013)

3.2.3. ZORUNLULUK KAPSAMINA ALINAN İŞLEMLER

Zorunluluk kapsamına alınan işlemler Kamu İhale Kanunu kapsamındaki işlemler ve devlet yardımları, teşvik ve destekler olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

3.2.3.1. KAMU İHALE KANUNU KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında kurumların hak sahiplerine yapacakları ödemeler hususundaki sorumluluklarına dair düzenleme kanun 2. Maddesinde yapılmıştır. İlgili kanun maddesi uyarınca kurumlar:

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (mesleki kuruluş şeklinde faaliyet gösteren ile bunların üst kuruluşları hariç) ve tüzel kişiler.
- Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri
- Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (mesleki kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.
- Yukarıda belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.
- Yapım ihalelerine münhasır olmak üzere, 4603 sayılı kanun kapsamındaki bankalar. Olarak belirtilmiştir.²³

²³ Kamu İhale Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4734&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0>, (11.07.2013)

Kanun maddesinde sayılan kuruluşlar, hak sahiplerine ödeme yapmadan önce vadesi geçmiş borç tutarını gösteren bir belgeyi sormak zorundadırlar. Sözü edilen belge ödeme yapmakla yükümlü olan kuruluş tarafından incelenecek ve borcun bulunması halinde ödeme yapılmayacaktır. Ödeme yapılmayacak durumlar için idare tarafından bir sınır tutar belirlenir ve belirlenen bu sınırın altında borcu olan hak sahiplerine ödeme yapılır.²⁴

3.2.3.2. DEVLET YARDIMLARI, TEŞVİKLER VE DESTEKLER KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER

Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak olan ödemeler söz konusu olduğu durumlarda da ödemenin gerçekleştirilebilmesi için hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç tutarını gösteren bir belge istenir. Fakat bu tip ödemelerde istisnai bir durum söz konusudur. Bu istisna eğitim istisnasıdır. Zira eğitime yönelik verilen devlet yardımları, teşvikler ve desteklerde böyle bir belgenin varlığı aranmaz. Eğitim dışında yapılan ödemelerde ise bu belge ödemeyi yapacak olan kurum tarafından istenerek incelenir. Bu incelemenin sonucunda idare tarafından belirlenen sınır tutarın üzerinde borcu olan kişilere ödeme gerçekleştirilmez.²⁵

3.3. İPTAL DAVASI

Amme alacağının güvence altına alınabilmesi adına önemli uygulamalardan biri olan “iptal davası” 6183 sayılı AATUHK’nın 24 ile 30. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Temel olarak iptal davası; mükellefin kamu alacağını ödememek ya da ödenmesini geciktirmek adına giriştiği birtakım faaliyetlerin hükümsüz sayılmasını sağlayarak alacağın tahsil edilmesini gerçekleştirmektir.

²⁴ Özbalcı, **a.g.e.**,s.295.

²⁵ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Bursa, Ekin, 2011, s.175.

3.3.1. İPTAL DAVASININ KONUSU

6183 sayılı AATUHK'nın dışında İcra ve İflas kanununda da iptal davasına ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, her iki kanunda düzenlenen bu hükümler için birbirine paralel olan hükümler değerlendirmesi yapılabilir. İcra ve İflas Kanunu'nda iptal davası 277 ile 284. maddeler arasında düzenlenmiştir.

İptal davasına konu edilen işlem ve tasarruflar 6183 sayılı AATUHK'nın 27 ile 30. maddeleri arasında üç ayrı grupta değerlendirilmiştir. Bunlardan ilki 27 ve 28. maddelerde düzenlenen bağışlama ve ivazsız tasarruflar ikincisi 29. maddede düzenlenen ve diğer tasarruflar olarak nitelendirilen, borçlunun kamu borcu olduğu halde bunu ödemediği diğer ödemeler ve gösterdiği teminatlar. Sonuncusu ise 30. maddede düzenlenen, borçlunun kamu borcunu tamamen ya da kısmen ödememek adına yapmış olduğu tasarruflardır.²⁶

İptal davasının açılması gereken durumların varlığında iptal davasının açılması gerekmektedir. Yani idareye bu durumla ilgili olarak takdir hakkı tanınmamıştır. Bu çerçevede, idarenin insiyatif olarak dava açmadan ya da davanın sonuçlanmasını beklemeden borçlunun yapmış olduğu birtakım tasarrufları geçersiz sayması düşünülemez. Zira bu kanuna aykırı bir tutum olacak ve borçlu tarafından yargıya taşınması halinde keyfi olarak nitelendirebileceğimiz bu işlem geçersiz sayılacaktır.²⁷

3.3.2. İPTAL DAVASI AÇILMASINDA ŞARTLAR

İptal davası açılabilmesi için öncelikli olarak kesinleşmiş bir kamu alacağının olması gerekir. Burada alacağın kesinleşmiş olmasından kasıt alacağın ödenecek aşamaya gelmiş olmasıdır. Zira ilgili kanun hükmündeki düzenlemeyi dikkate alacak

²⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (31.10.2013)

²⁷ Nilgün Serim, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da İptal Davasına Konu Tasarrufların Türleri ve Tasarrufların Hükümsüzlüğünün Hukuki Niteliği", **Vergi Sorunları**, S.266, 2010, s.50.

olursak borcun vade tarihinden itibaren geriye doğru 2 yıl süre ile yapılan işlem ve tasarrufların iptalinin istenebileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, borcun ödenecek aşamaya gelmiş olması sürenin hesaplanması için önemlidir.²⁸

İptal davası uygulamasına gidilebilmesinin başka bir şartı da iptal davasına gidilmeden önce yapılacak olan tüm işlemlerin borçlu nezdinde yapılmış olması ve sonuç alınmamış olmasıdır. Bu süreçte idare borçlunun borcuna karşılık gelecek miktarda kıymetinin var olduğunu tespit ederse haciz gerçekleştirilerek iptal davasına gidilmez. Ayrıca borçlu yine borcuna karşılık gelecek tutarda teminat göstermesi halinde de iptal davası açılmaz. İdare tarafından yapılan incelemeler sonucunda borçlunun borcuna karşılık gelecek tutarda kıymete sahip olmadığı tespit edilirse bu durumun bir haciz vesikası düzenlenerek kayıt altına alınması gerekir.²⁹

İptal davası açılabilmesine ilişkin üzerinde durulması gereken önemli noktalardan birisi de ihtiyati tahakkuka konu edilmiş alacakların durumudur. Temel anlamda tutar olarak kesinleşmemiş olan alacaklar için iptal davası açılmaz. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk üzerine iptal davası açılması düşünülemez. Bu durumun dayanak noktası ihtiyati tahakkukun ödeme müddetini başlatan bir işlem olmamasıdır.³⁰

İptal davaları adli mahkemelerde açılabilir. Davanın asliye hukuk mahkemesinde mi yoksa sulh hukuk mahkemelerinde mi görüleceğini davanın miktarı belirler. Yüksek tutarlı davalar asliye hukuk mahkemelerinde görülürken, belli bir sınırın altında kalan davalar sulh hukuk mahkemelerinde görülür.³¹

²⁸ Cem Tekin, “Amme Alacaklarının Korunma Hükümlerinden İptal Davasına İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları**, S.167, 2002, s.92.

²⁹ Serim, **a.g.e.**,s.79.

³⁰ Özbacı, **a.g.e.**,s.312.

³¹ Kemal Aykaç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1953, s.120.

3.3.3. İPTAL DAVASINDA MUHATAPLAR

İptal davası mantık olarak, kamu borçlularının var olan bu borçlarını ödememek ya da ödemesini geciktirmek için başvurduğu birtakım muvazaalı işlemlerin geçersiz sayılarak kamu borcunun tahsil edilmesini amaçlayan bir işlemdir. Bu bağlamda iptal davasının kimlere karşı açılabileceği de büyük önem arz eder. İptal davasının kimlere karşı açılabileceği 6183 sayılı AATUHK'nın 25. maddesinde düzenlenmiştir. 6183 sayılı kanundaki bu düzenleme İİK'nin 282. maddesi ile de paralellik göstermektedir. İki kanun hükmü ayrı ayrı incelendiğinde 6183 sayılı AATUHK'da yer alan hükmün daha ağır olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira İİK'nin 282. Madde hükmünde iyi niyetli olan üçüncü şahısların durumu ayrı tutulurken, AATUHK'nın 25. maddesinde genel olarak böyle bir ayırım gözetilmemiş, borçlu iyi niyetli olsun ya da olmasın idareye iptal davası açabilme yetkisi tanınmıştır. 6183 sayılı AATUHK'nın kamu alacaklarını güvence altına alabilme adına geliştirilen bir kanun olduğu düşünüldüğünde, böyle bir ayırımın gözetilmemiş olması yerinde olmuştur.³²

İptal davasının kimlere karşı açılabileceği 6183 sayılı kanunun 25. maddesinde açık olarak belirtilmiştir. Buna göre: Borçlunun kendisi başta olmak üzere, borçlu ile birtakım işlemler gerçekleştiren kimseler, borçlu tarafından kendisine ödeme yapılanlar, bu kişilerin mirasçıları ve kötü niyetli olan diğer üçüncü şahıslar hakkında iptal davası açılabileceği hükme bağlanmıştır.³³

Genel anlamda kanun hükmünün iyi niyet olsun ya da olmasın yapılan bazı işlem ve tasarrufların iptal davasına konu edilebileceğine daha önce de değinmiştik. Örneğin: Mirasçılar ile ilgili olan işlemler iyi niyet aranmaksızın iptale konu edilebilir. Ancak konu ile alakalı istisnai bazı durumlarda söz konusudur. Örneğin: İptale konu edilmiş olan bir malı borçlu ile ilişki içerisinde olan kişi başka birine devretmiş olabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda yapılan bu işlemin iyi

³² Özbalcı, **a.g.e.**,s.317.

³³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (31.10.2013)

niyetli olup olmadığı idare tarafından ispat edilmelidir. Nitekim iptale konu edilen malı en son olarak elinde bulunduran kişi gerçekten iyi niyetli ise bu kişinin mağdur edilmesi düşünülemez. Ancak malın devredilmiş olduğu kişi de borçlu ve borçlu ile ilişki içerisinde olan kişi ile birlikte kamu alacağının tahsilini önlemeye yönelik olarak bu işleme dahil olmuş ise bu kişiler içinde iptal davası açılabilir. Kısacası bu tip durumlarda idarenin ispat yükümlülüğü bulunmaktadır.³⁴

3.3.4. HÜKÜMSÜZ SAYILMADA ZAMANAŞIMI

İptal davasına konu edilebilecek işlem ve tasarruflarla ilgili olarak 6183 sayılı AATUHK'nın 26. maddesinde zamanaşımı süresi olarak 5 yıllık bir süre belirlenmiştir. İfade de ne kadar “zamanaşımı” kavramı kullanılmış olsa da söz konusu sürenin zamanaşımı süresi mi yoksa hak düşürücü bir süre niteliğinde mi olduğu tartışmalı bir konudur. Kanun hükmüne genel anlamda bakacak olursak, iptale konu edilebilecek işlem veya tasarrufların üzerinden şayet 5 yıllık bir süre geçmiş ise bu işlemler için artık iptal davası açılmayacağı hükme bağlanmıştır. 26. maddedeki bu hüküm İcra ve İflas Kanunu'nun 284. maddesi ile paralellik göstermektedir. İlgili 284. maddede, süre hak düşürücü süre olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, kanunda belirtilen söz konusu 5 yıllık sürenin zamanaşımı süresi olarak kabul edilebilmesi için süreyi durduran ve kesen hallerin de açık bir şekilde ifade edilmesi gerekir ki 26. maddeye bakıldığında süreyi durduran veya kesen durumlar ile ilgili olarak herhangi bir belirlemenin yapılmadığı görülecektir. Hem bu durum hem de İİK'nın 284. maddesi dikkate alındığında, 5 yıllık bu sürenin hak düşürücü süre olduğu açıkça görülecektir.³⁵

Konu ile ilgili olarak değinilmesi gereken başka bir durumda ilgili 26. madde ile hükme bağlanmış olan 5 yıllık sürenin yine aynı kanunun 27 ve 29. maddelerinde düzenlenen ve özellik arz eden bazı konular için belirlenmiş olan 2 yıllık süre ile olan ilişkisidir. Bu durumda akla gelen ilk soru; 27 ve 29. maddelerde belirlenmiş olan 2 yıllık sürenin geçmiş olması durumunda, 26. maddedeki 5 yıllık süre öne

³⁴ Serim, **a.g.e.**,s.80.

³⁵ Gülseven, **a.g.e.**,s.183.

sürülerek iptal talebinde bulunup bulunamayacağı sorusudur. Böyle bir durum söz konusu olduğunda 2 yıllık sürenin dolmasından sonra 5 yıllık süre öne sürülerek iptal talebinde bulunulması mümkün değildir. Nitekim Yargıtay'ın da bu yönde aldığı kararlar mevcuttur.³⁶

3.3.5. İVAZSIZ TASARRUFLARIN HÜKÜMSÜZLÜĞÜ

Kamusal hizmetlerin aksamadan devam edebilmesi adına kamu alacaklarının zamanında ve etkin bir biçimde tahsil edilmesi gerektiği üzerinde daha öncede sıklıkla duruldu. Bu kapsamda kamu borcu olan bir kimsenin henüz bu borcunu ödemedi farklı tasarruflarda bulunması düşünülemez. Fakat ülkemiz açısından mükelleflerin birçok kez kamu alacağını ödememek ya da tahsilatı geciktirme adına birtakım muvazaalı yollara başvurduğunu söylemek yanlış bir ifade olmayacaktır. Bu nedenle, 6183 sayılı AATUHK'nın 27. maddesinde kamu borcu olan mükelleflerin bu borcu ödemek yerine ivazsız tasarruflarda veya çeşitli bağışlamalarda bulunması durumunda bu işlemlerin iptaline ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

İvazsız tasarruf ve bağışlama konularını kavramsal çerçevede inceleyecek olursak, ivazsız tasarruflar; mükellefin herhangi bir karşılık almadan yapmış olduğu birtakım yasal faaliyetler olarak nitelendirilebilir. Örneğin: mükellefin alacağından vazgeçmesi ve kendisine düşen mirası istememesi gibi durumlar ivazsız tasarruflara örnek olarak gösterilebilir. Kısacası bir işlemin ivazsız tasarruf sayılabilmesi, karşılık beklenmeden yapılmış olmasına bağlıdır. Bağışlama ise ivazsız tasarruflardan farklı nitelikte bir işlem olup, herhangi bir işlemin bağışlama niteliğinde olabilmesi için, mükellefin kendi rızası ile malının bir kısmını ya da tamamını başka bir şahsa devretmesi gerekmektedir. Ayrıca bağışlama olarak yapılan devirlerin sözleşme ile kayıt altına alınması gerekir.³⁷

³⁶ Özbalcı, **a.g.e.**,s.321.

³⁷ Gerçek, **a.g.e.**,s.180.

6183 sayılı kanunun ilgili 27. maddesi İcra ve İflas Kanunu'nun 278. maddesi ile paralel olarak kabul edilebilir fakat iki hüküm arasındaki bazı farklarda söz konusudur. Buradan hareketle İİK'nın 278. maddesi incelendiğinde; bu kanun hükmünde bağışlamalar noktasında birtakım belirlemelere gidilmiştir. Fakat 6183 sayılı kanunda böyle bir durum söz konusu değildir. Örneğin: Mutad hediyelerin iptal edilemeyeceğine dair bir düzenlemeye İİK'da yer verilmişken 6183 sayılı kanunda bu konu hakkında bir düzenleme yoktur. Bu yönüyle 6183 sayılı AATUHK'da yer alan düzenlemenin İİK'da yer alan düzenlemeye kıyasla daha ağır bir düzenleme olduğunu söylemek yanlış olmaz.³⁸

6183 sayılı AATUHK'nın 27. maddesine göre kamu borçlusunun yapmış olduğu tasarrufların hükümsüz sayılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bunların başında ödenmemiş olan bir kamu alacağı olması şartı vardır. Ayrıca; hapsen tazyik edilmesine karşın mal bildiriminde bulunmayan, mal bildiriminde herhangi bir malı olmadığını beyan eden veya mal bildiriminde bulunmuş olsa dahi borçlusunun mallarının kamu alacağını karşılayacak miktarda olmaması gibi durumların varlığında ödeme süresinin başladığı andan itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılanlar ile ödeme süresinin başladığı andan sonra yapılan ivazsız tasarruf ve bağışlamalar iptal edilebilecektir ve yapılan bu işlemlerin iptalinde iyi niyet kötü niyet ayrımı da aranmayacaktır.³⁹ Kamu alacağının tahsil edilebilmesi ne kadar önemli ve tartışılmaz bir konu olsa da ilgili kanun maddesine göre gerçekten iyi niyetli olan mükellefler mağdur edilmektedir ki bu durum kabul edilemez. Bu yüzden 6183 sayılı kanunun 27. Maddesinde vatandaş lehine yeni birtakım düzenlemelere gidilmesi yerinde olacaktır.

3.3.6. BAĞIŞLAMA SAYILAN TASARRUFLAR

Kamu alacağının tahsil edilebilmesi adına 6183 sayılı AATUHK'nın 28. maddesi büyük önem taşıyan bir maddedir. Çünkü kötü niyetli olan bazı mükelleflerin, kamu alacağını ödememe adına yaptıkları tasarrufların ivazsız tasarruf

³⁸ Özbalcı, **a.g.e.**,s.323.

³⁹ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür, 2002, s.95.

olarak iptal edilmemesi için bu tip işlemlerini akrabaları ya da üçüncü başkaca şahıslarla çok küçük ivazlar karşılığında gerçekleştirme yoluna başvurmaları mümkündür. İşte bu tip durumların önüne geçilebilmesi için 6183 sayılı kanununun 28. maddesinde bazı işlem ve tasarrufların karşılık esasına dayansa dahi bağışlama niteliğinde kabul edileceği hükme bağlanmıştır.⁴⁰

6183 sayılı AATUHK'nın 28. maddesine göre; üçüncü dereceye kadar kan hısımları ile ikinciye dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan işlem ve tasarruflar başta olmak üzere, herhangi bir mal alışverişi sırasında yapılan sözleşmede yer alan rakamın malın gerçek piyasa değerinin çok daha aşağı bir seviyede olması durumunda ya da borçlunun kendisi veya üçüncü şahıslar lehine kaydı hayat şartı ile irat ve intifa hakkı tanıdığı sözleşmeler bağışlama olarak kabul edilerek kamu alacağını tahsil edebilme adına iptale konu edilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca ilgili 28. madde kapsamında iptale konu olan işlemler için aynı 27. maddede olduğu gibi iyi niyetli mi yoksa kötü niyetli mi olarak yapıldığı dikkate alınmamalıdır. Zira burada önemli olan işlemin ne niyetle yapıldığı değil, kamu alacağının tahsil edilebilme meselesidir.⁴¹

Bağışlama sayılan tasarrufların daha iyi anlaşılabilmesi için hısımlık kavramını incelemek yerinde olacaktır. Bu çerçevede hısımlık, doğal yollarla veya herhangi bir ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kan hısımlığı, sıhri hısımlık ve evlat edinme yoluyla oluşan hısımlık olmak üzere üç farklı hısımlık türü söz konusudur. Maddede geçen kan hısımlığı adından da anlaşılacağı üzere kan bağına dayanır. Bu hısımlık ayrıca soy hısımlığı olarak da adlandırılabilir. Kan hısımlığı da kendi içerisinde alt soy-üst soy hısımlı ve yansoy hısımlığı olmak üzere ikiye ayrılır. Örneğin: Çocuk ile babası arasında altsoy-üst-soy hısımlığı söz konusu iken, amca, dayı, hala çocukları arasında yansoy hısımlığı vardır. Sıhri hısımlık ise iki bireyin evlenmesi sonucu ortaya çıkar. 6183 sayılı kanunun ilgili 28. maddesi bu kişiler arasında yapılan tasarrufları ivazlı olsa dahi bağışlama hükmünde sayarak iptale

⁴⁰ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (31.10.2013)

⁴¹ Tekin, **a.g.m.**,s.94.

konu edilebilmesini sağlamıştır.⁴² Sonuç olarak yapılan bu düzenleme kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için yerinde bir düzenlemedir. Zira akrabalar arasında yapılan işlemlerin hiçbir suiniyet gösterilmeden tüm kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini düşünmek de doğru olmaz.

Kanun maddesi sadece akrabalar arasındaki işlemleri incelememektedir. Bunun yanında borçlu ile herhangi üçüncü bir şahıs arasında yapılan mal alışverişleri de kanun kapsamına dahil edilmiştir. Bu kapsamda, malı veren kişi, mal karşılığında piyasa değerinin çok altında bir değeri karşılık olarak kabul etmiş ise yapılan bu işlemde iptale konu edilebilecektir. Nitekim bu işlemin iyi niyetli olarak yapılmadığı açıktır.⁴³

Kanun kapsamında iptale konu edilebilecek başka bir işlemde, borçlunun kendisine veya üçüncü şahıslar yararına kaydı hayat şartı ile irat ve intifa hakkı kurduğu sözleşmelerdir. Burada kaydı hayat şartı ile irat sözleşmesi ve intifa hakkı önemli kavramlar olup kısaca incelenmesi yerinde olacaktır. Bu çerçevede; kaydı hayat şartı ile irat sözleşmesi herhangi bir kişinin ölümüne kadar geçen süre içerisinde başka bir kimseden belli bir miktarda gelir sağlaması anlamına gelmektedir. İntifa hakkı ise, herhangi bir kişiye başkasına ait olan bir mal üzerinde fayda sağlamasına imkan veren bir haktır.⁴⁴ Kanun böyle bir düzenleme ile hem kamu alacağını güvence altına alabilmek hem de borçlunun borcunu ödemek yerine, kendisine ait olan bir malı başkasına devrederek bunun karşılığında ömür boyu gelir elde etmesinin önüne geçmiştir.

3.3.7. HÜKÜMSÜZ SAYILAN DİĞER TASARRUFLAR

6183 sayılı AATUHK'nın 29. maddesi kamu borçlularının hükümsüz sayılan diğer tasarruflarına ilişkin bir düzenlemedir. Bu kanun hükmü esas olarak İcra ve İflas Kanunu'nun 279. maddesi ile paralel bir düzenleme olarak da kabul edilebilir.

⁴² Recep Beyazkılıç, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Arıkan, 2006, s.136.

⁴³ Yılmaz, **a.g.e.**,s.374.

⁴⁴ Gülseven, **a.g.e.**,s.183.

Fakat iki kanun hükmünün benzerliklerinin yanı sıra birtakım farklılıkları da söz konusudur. Bu farklılıkların başında sürelerle ilişkin esaslar gelir. Nitekim İİK'nın 279. maddesinde, borçlarını zamanında ödemeyen kamu borçlularının geriye doğru bir yıl içerisinde yapmış olduğu tasarruflar hükümsüz sayılmışken, 6183 sayılı kanunun 29. maddesinde bu süre ödeme süresinden itibaren geriye doğru iki yıl olarak hükme bağlanmıştır. Burada sürelerle ilgili olarak vade tarihi yerine ödeme süresinin başladığı tarihin esas alındığının altının çizilmesi gerekir. Ayrıca sürelerin yanı sıra yapılan işlemlerin iyi niyet veya kötü niyetli olmasına bağlı olarak farklı uygulamalar söz konusudur.⁴⁵ Bu çerçevede; İİK kapsamında borçlu ile yaptığı işlemde işlemde faydalanan kişinin, borçlunun bu işlemi ne niyetle yaptığını bilmediğine karar verilirse yani iyi niyet söz konusu ise iptal davası açanlarının taleplerinin dinlenmeyeceğine hükmedilirken, AATUHK kapsamında bu şekilde bir iyi niyet, kötü niyet aranmayacağı açıkça ifade edilmiştir.

6183 sayılı AATUHK'nın 29. maddesi uyarınca hükümsüz sayılan tasarruflar mal beyanı esasları ile ilgili olarak hükümsüz sayılan tasarruflar olup, bu maddeye göre herhangi bir tasarrufun hükümsüz sayılabilmesi için belli bazı şartların oluşması gerekir. Ödenmemiş olan bir kamu alacağının olması bunların başında gelir. Bunun yanında kişinin hapis ile cezalandırılmasına karşılık mal beyanında bulunmama konusunda ısrar etmesi veya herhangi bir malı olmadığını beyan etmesi ya da mal beyanında bulunmuş olsa dahi beyanda bulunduğu malların alacağa karşılık gelmemesidir. İlgili 29. madde uyarınca yapılan tasarrufların iptale konu edilebilmesi için bu şartların hepsinin bir arada var olması gerekir. Zira bunlardan birinin olmaması durumunda yapılan tasarruf iptale konu edilemeyecektir.⁴⁶

Hükümsüz sayılan diğer tasarruflarla ilgili olarak düzenlenen 29. maddeyi incelediğimizde ilk olarak borçlunun yapmış olduğu rehinlerle ilgili durumlarla karşılaşırız. Buna göre: borçlunun önceden teminat göstermeyi taahhüt ettikleri dışında, mevcut olan bir borç için yapılan rehinler hükümsüz sayılmıştır. Bunun yanında borca karşılık para ya da çek, senet gibi bilinen ödeme usullerinin dışında

⁴⁵ Serim, **a.g.e.**,s.85.

⁴⁶ Yılmaz, **a.g.e.**,s.379.

farklı yollarla, örneğin: Eşya veya gayrimenkul mal gibi değerlerle yapılan ödemelerinde hükümsüz sayılacağı açıkça belirtilmiştir. Son olarak ise henüz vadesi gelmeyen borçlar için yapılacak olan ödemelerinde hükümsüz olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.⁴⁷

3.3.8. KAMU ALACAĞININ TAHSİLİNE İMKAN BIRAKMAMAK MAKSADI İLE YAPILAN TASARRUFLAR

6183 sayılı AATUHK'nın 30. maddesinde kamu alacağının tahsiline imkan vermemek maksadı ile yapılan tasarruflar hakkında nasıl bir yol izleneceği ele alınmıştır. Bu madde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 280. maddesi ile paralel bir hüküm olmakla beraber farklı olduğu bazı noktalarda söz konusudur. Kanun hükmüne göre, borçlunun mal beyanında beyanda bulunduğu malların alacağa karşılık gelmemesi ya da malı olmadığını bildirmesi üzerine kamu alacağının tahsiline imkan vermemek amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı ve üçüncü şahıslarla yapılan işlemlerin herhangi bir zaman sınırlamasına tabi tutulmadan hükümsüz sayılacağı ifade edilmiştir.

Madde hükmü yapılan işlemleri tek taraflı ve üçüncü şahıslarla yapılan işlemler olmak üzere iki farklı şekilde ele almıştır. Bu çerçevede tek taraflı işlemlere kefalet, haksız olan bir ödeme emrine itiraz etmemek, alacaktan vazgeçme gibi durumlar örnek olarak gösterilebilir. Mükellefin kamu borcu olması karşın yukarıda sayılan davranışlarda bulunması şüphesiz ki kabul edilemez. Bu yüzden borçlu tarafından yapılan bu tasarrufların hükümsüz sayılması kamu alacağının güvence altına alınabilmesi adına önemlidir. Bu işlemlerin hükümsüz sayılması hususunda kanun hükmünde herhangi bir zaman sınırlamasına gidilmemiştir. Dolayısıyla bu işlemlerin ne zaman yapılırsa yapılsın hükümsüz sayılması gerekir. Fakat ne kadar

⁴⁷ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (31.10.2013)

süre sınırlaması olmasa dahi 30. madde kapsamında hükümsüz sayılacak işlemler içinde 26. maddede düzenlenen zamanaşımı süresi dikkate alınmalıdır.⁴⁸

Borçlunun yapmış olduğu tek taraflı işlemlerin yanında üçüncü şahıslarla yaptığı karşılıklı işlemleri ayrıca değerlendirmek gerekir. Çünkü 6183 sayılı yasanın 30. maddesindeki düzenleme iptal davası ile ilgili diğer düzenlemelerden farklı bir niteliğe sahiptir. Hatırlanacağı üzere genel anlamda diğer maddelere bakıldığında kanunda yer alan şartların var olması işlemin hükümsüz sayılabilmesi adına yeterliydi. Yani yapılan işlemin iyi niyetli ya da kötü niyetli olarak yapılmasının hiçbir anlamı yoktu. Fakat 6183 sayılı yasanın 30. maddesinde ilgili diğer maddelerden farklı olarak yapılan işlemin hükümsüz sayılabilmesi için kötü niyet aranmaktadır. Yani herhangi bir işlemin 30. madde kapsamında iptal edilebilmesi için işleme taraf olan üçüncü şahsın kötü niyetli olması şarttır. Kamu alacağının tahsiline imkan vermemek gibi bir kötü niyetin olmaması durumunda işlem hükümsüz sayılması söz konusu değildir. Bu noktada işlemin hükümsüz sayılabilmesi için iddia sahibi olan idarenin kötü niyetin varlığını ispat etmesi gerekir.⁴⁹

Borçlunun niyetinin biliniyor olması ya da bilinmesi gerektiği hususu tartışmalı bir noktadır. Nitekim insanların yaptıkları işlemleri hangi niyetle yaptıklarını önceden kestirebilmek zordur. Bu noktada üst yargı organlarının almış oldukları kararlar emsal kabul edilerek bu kararlara göre hareket edilmelidir. Bu durumu Yargıtay'ın almış olduğu şu karar açıklayıcı niteliktedir: Halı Isparta'nın simgesi olup, halıcılık işlerindeki krizi başlangıcından beri bu ilde oturanların ve özellikle bu işle uğraşanların bilmemeleri, halıcılık ticareti yapan davalı borçlu (H)'nin aynı konuda iş yapmakta olan ve kendisi ile devamlı iş ilişkileri bulunan (K)'nin işlerinin bozulduğunu ve ödeme güçlüğü içerisine girdiğini bilmemesi, davalı üçüncü kişi (M)'nin Isparta gibi ufak bir ilde aynı soyadını taşıyan ve neseben akraba olduğu diğer davalı (H)'nin işlerinin bozulduğunu, ödeme güçlüğüne girdiğini, hakkında birçok takipler ve hacizler yapıldığını, yasal olmayan yollarla

⁴⁸ Tekin, **a.g.m.**, s.97.

⁴⁹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.336.

bunlardan kurtulmaya çalıştığını bilmemesi düşünölemeyeceği gibi, hayatın olağan akışına aykırıdır.⁵⁰ Yargıtay'ın almış olduğu karar neticesinde borçlu ile akrabalık ilişkisi içerisinde bulunan kişilerin borçlunun niyetini bilmesi ya da bilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca buradan akrabalık ilişkilerinin yanı sıra iş ilişkisi içerisinde bulunan mükelleflerinde birbirleri ile yaptıkları işlemlerde karşı tarafın niyetini bildikleri sonucu çıkmaktadır.⁵¹

3.3.9. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARIN HAK VE MECBURİYETLERİ

6183 sayılı AATUHK'nın 31. maddesi iptaline karar verilen işlemlere taraf olan üçüncü şahısların hak ve mecburiyetlerini düzenlemektedir. AATUHK'daki bu düzenleme, İcra ve İflas Kanunu'nun 283. maddesi ile paralel bir düzenlemedir. Bu madde uyarınca; iptal edilen işlemlerden faydalananlar iptalin kesinleşmesi ile birlikte iptale konu olan değerleri aynen iade etmek zorundadır. Ancak aynen iade her zaman mümkün olmamaktadır. Çünkü asıl kamu borçlusu ya da üçüncü şahıslar elinde bulundurdukları bu kıymetleri dava sonuçlanana kadar elden çıkarabilmektedir. Böyle bir durumun olması halinde idare tarafından söz konusu mallar için bir değer belirlenir ve takdir edilen bu değer tahsil edilir.⁵²

İptal davasının idare lehine sonuçlanması ile birlikte idare haciz yolu ile alacağını tahsil eder. Burada malın taşınır ya da taşınmaz nitelikte olmasının da hiçbir önemi yoktur. Zira malın taşınır olması halinde az öncede değinildiği üzere cebri icra başlatılarak alacak tahsil edilecektir. Ayrıca malın taşınmaz nitelikte olması durumunda da aynı durum geçerlidir. Yani tapu sicilinde herhangi bir düzenlemeye gerek olmadan malın haczi gerçekleştirilebilir. Çünkü amaç kamu alacağının güvence altına alınmasıdır.⁵³

⁵⁰ Yargıtay 15.H. D., 26.02.1997, E: 1986/3900, K: 1987/1258. Akt. Yılmaz, a.g.e., s.390

⁵¹ Özbalcı, a.g.e.,s.337.

⁵² Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (31.10.2013)

⁵³ Serim, a.g.e.,s.87.

İptale konu olan değerlerin elden çıkarılması sonucu idare tarafından takdir edilen miktarın üçüncü şahıslar tarafından ödenmiş olması bu şahıslara idareden herhangi bir talepte bulunma hakkını vermezken, ödedikleri miktar için asıl borçluya başvurabilirler. Ayrıca haczin gerçekleştirilip, tahsilatın yapıldığı sırada mal üçüncü şahısların elinde ise alacak tahsil edildikten sonra arta kalan miktar üçüncü şahıslara iade edilir.⁵⁴ Bazı görüşler kanun maddesinin yeterince açık olmadığını geri verme hususunun net olarak belirtilmediğini, geri vermenin asıl kamu borçlusuna yapılması gerektiği ve bu geri vermenin gerçekleşmesinden sonra idarenin haczi başlatması gerektiği savunulur.⁵⁵ Ancak alacağın kamu alacağı olmasından dolayı ve bu sürecin alacağın tahsilini az da olsa geciktireceği düşünülürse haczin başlatılması için geri verme olayının asıl borçluya yapılmasını beklemek kanun mantığına uymayacaktır.

3.4. TASFİYE HALİNDE KAMU ALACAĞININ DURUMU

Tüzel kişiliğe sahip olan ya da olmayan şirketlerin yapmış oldukları ticari faaliyetler sonucunda kamusal borçları ortaya çıkabilir. Şirketler söz konusu kamu borçlarını ticari faaliyetlerini devam ettirdikleri müddetçe ödeyeceklerdir. Ancak zaman içerisinde bazı şirketlerin tasfiye durumu da söz konusu olabilmektedir. Tasfiye süreci ile ilgili olarak kamu alacaklarının durumu, tasfiye halinde vazifeliler ve tasfiye halinde mesuliyet olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenecektir.

3.4.1. TASFİYE HALİNDE VAZİFELİLER

Tüzel kişiliğe sahip olan şirketlerin vergiye ilişkin yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Tüzel kişiliğe sahip olmayan ortaklıklar ile Türkiye’de şubesi ve temsilcilikleri bulunan şirketlerin ise vergi ile ilgili ödevleri bu şirketleri yöneten kişiler tarafından yerine getirilir. Sözü edilen bu şirketlerin çeşitli bazı nedenlerle tasfiye sürecine girmeleri mümkündür. Tasfiye kısaca, şirketlerin ticari faaliyetlerinin sona ermesi şeklinde tanımlanabilir. Tasfiye sürecine giren şirketlerin kamu borcu olabilir. Dolayısıyla bu alacağın tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tasfiye sürecine giren şirketlerin kamu borçlarının tahsil

⁵⁴ Arıkan, **a.g.e.**,s.139.

⁵⁵ Yılmaz, **a.g.e.**,s.394.

edilebilmesi adına 6183 sayılı AATUHK'nın 32 ve 33. maddelerinde birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda 32. madde de tasfiye sürecinde vazifelilerin durumu 33. madde de ise tasfiye halinde mesuliyet durumuna ilişkin usul ve esaslar ele alınmıştır. Şirketin tasfiye sürecine girmesi ile beraber söz konusu şirketin kanuni temsilcisi durumunda olan kişilerin yetki ve sorumlukları sona erecektir. Bu durumda tasfiye sürecinde kimlerin yetkili olacağı ve kamu alacağının kimlerden tahsil edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.⁵⁶

6183 sayılı Kanun'un 32. maddesi kapsamında tüzel kişiliği olan şirketler ile tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar ve Türkiye'de şubesi ve temsilcilikleri bulunan ortaklıkların durumu da ele alınmıştır. Bu maddeye göre tasfiye durumunda kamu alacağının tasfiye memurları ya da tasfiye ile görevlendirilmiş kimselerden yapılacağı hükme bağlanmıştır. İlgili kanun hükmüne bakıldığında, tasfiye halinde vazifeli olan kimseleri tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürüten kişiler olarak iki farklı şekilde ifade ettiği görülmektedir. Kanun hükmünün böyle bir ayrıma gitmesinin sebebi tasfiye memurları ile tasfiyeyi yürüten kişilerin her zaman aynı kişiler olmamasıdır. Medeni Kanun'un 634. maddesi bu durumu açıklayıcı niteliktedir. MK 634. madde kapsamında, resmi tasfiye sulh hakimi tarafından yapılmaktadır. Yani burada sulh hakimi tasfiyeyi memuru değil, tasfiyeyi yürüten kişi hükmündedir. Kısacası düzenlemenin amacı çıkabilecek bazı ihtilafların önüne geçebilmektir.⁵⁷

32. maddeye göre; tüzel kişiliği olan şirketlerin tasfiyesi ile ilgili tasfiye memurları görevlendirilirken, tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar ile Türkiye'de şubesi ve temsilcilikleri bulunan şirketlerin tasfiyesi için ise tasfiye memurundan farklı olarak idare tarafından görevlendirilmiş bazı kimseler yetkili kılınmıştır. Gerek tasfiye memurları, gerekse tasfiye ile görevlendirilmiş olan kimseler tasfiye

⁵⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (31.10.2013)

⁵⁷ Türk Medeni Kanunu,
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.5.4721&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0>, (31.10.2013)

sürecinde kanunun kendilerine yüklemiş olduğu yükümlülüklerin yanı sıra var olması halinde kamu alacağının ödenmesi ile de sorumlu tutulmuşlardır.⁵⁸

3.4.2. TASFİYE HALİNDE MESULİYET

6183 sayılı AATUHK'nın 33. maddesi tasfiye sürecinde rol oynayan kişilerin mesuliyet ve sorumluluklarına ilişkin bir düzenlemedir. Kanun hükmüne göre, tasfiye sürecinde yer alan tasfiye memurları ya da tasfiyeyi yürüten yetkili kimseler öncelikle tasfiye sürecinin başlamış olduğunu üç gün içerisinde ilgili tahsil dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Ayrıca tasfiye memurları ya da tasfiyeyi yürüten yetkili kişiler kamu alacaklarını ödeme veya kamu alacağına karşılık gelecek olan miktarı ayırmadan tasfiye sürecinin sonunda elde edilen gelir üzerinde farklı herhangi bir tasarrufta bulunamazlar. Yani öncelik her zaman kamu alacağının ödenmesidir. Tasfiye memurları ya da tasfiye süreci ile yetkilendirilmiş kimseler bu duruma aykırı hareket ettikleri takdirde bir takım yaptırımlar söz konusu olur. Bu bağlamda bu kişiler tahakkuk etmiş ya da edecek olan kamu alacaklarından şahsi ve müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk kamu alacağı ödenmeden yapılmış olan farklı tasarrufa karşılık gelen miktar ile sınırlıdır. Böyle bir durumun söz konusu olması halinde tasfiye sürecinde yer alan kişiler kendilerinden tahsil edilen miktar ile ilgili olarak tasarrufta buldukları kişilere rücu edebilirler.⁵⁹

6183 sayılı Kanun'un 33. maddesinde tasfiye sürecinin başladığının üç gün içerisinde ilgili tahsil dairesine bildirilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla tasfiye sürecinde görevli olan kimselerin bu bildirimini keyfi olarak yapmamaları düşünülemez. Ayrıca bildirim nereye yapılacağı hususu da önemlidir. Herhangi bir tahsil dairesine bildirim yapılmış olması yeterli değildir. Özellikle alacakla ilgili alakalı olan tahsil dairesine bildirim yapılmalıdır. Bunun yanı sıra tasfiye sürecine girmiş olan bir şirketin yapmış olduğu işlemlerle alakalı olarak bildirim birden

⁵⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (31.10.2013)

⁵⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (31.10.2013)

fazla tahsil dairesine yapılması söz konusu olabilir. Böyle bir durumun var olması halinde bildirim ayrı ayrı ilgili tahsil dairelerine yapılması gerekir. Yani bu durumda bildirim tek bir tahsil dairesine yapılması yeterli olmayacak ve tasfiye sürecinde görevli olan kimselerin yükümlülüklerini ortadan kaldırmış olmayacaktır.⁶⁰

6183 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken önemli bir nokta ise tasfiye sonucunda elde edilen gelirin öncelikli olarak kamu alacağının tahsiline ayrılması konusudur. Nitekim bu durum düzenlemenin temel mantığını oluşturmaktadır. Tasfiye sürecinin sonunda kamu alacağı ödenmeden ya da en azından belli bir karşılık ayrılmadan elde edilen gelir üzerinden farklı bir tasarrufta bulunulması kanun mantığına aykırı olup yaptırımının olması gerekir. Bu çerçevede tahakkuk etmiş ya da edecek olan kamu alacağı yetkili kişilerden tahsil edilir. Bu düzenleme gayet yerinde bir düzenlemedir. Çünkü kamu alacağının tahsili tamamı ile tasfiye memurları ya da tasfiye ile yetkilendirilmiş kimselerin sorumluluğundadır. Nitekim kamu alacağının önemine binaen yetkili kişiler şahsen ve müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır.⁶¹

Tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütmekle yetkilendirilmiş kimselerin hangi kanun çerçevesi içinde takip edileceğine dair açık bir düzenleme yoktur. Bu anlamda açık bir düzenlemenin olmayışı büyük bir eksiklik olmakla birlikte takibatın Özel Hukuk kapsamında mı yoksa Kamu Hukuku kapsamında mı yapılacağı hususunda bazı farklı görüşler söz konusudur. Ancak tasfiye sürecinde asıl borçlunun yetkilerinin sona ererek tasfiye memurlarının ya da tasfiye ile yetkilendirilmiş kimselerin asıl borçlunun yerini aldığı düşünülürse, asıl borçlunun takibatı hangi kanuna göre yapılıyorsa ilgili kimselerin takibatının da aynı kanun çerçevesinde yapılması gerektiği sonucuna varılabilir. Bu bağlamda, tasfiye memurları ya da

⁶⁰ Yılmaz, **a.g.e.**,s.394.

⁶¹ Özbalçlı, **a.g.e.**,s.348.

tasfiye ile yetkilendirilmiş kişilerin Özel Hukuk yerine 6183 sayılı AATUHK çerçevesinde takibatının yapılması yerinde olacaktır.⁶²

3.5. ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENİLMESİ

6183 sayılı AATUHK'nın 34. maddesi kamu alacağını güvence altına alabilme adına geliştirilen yöntemlerden biri olup, sermayesi paylara bölünmemiş olan şirketlere ait kamu borcunun tahsiline ilişkin esasları içermektedir. Esas olarak sermayesi paylara bölünmüş şirketler açısından durum değerlendirildiğinde kamu alacağı söz konusu olduğunda, şahsa ait olan bir borç için diğer ortaklara başvurularak alacak tahsil edilir. Ancak sermayesi paylara bölünmemiş olan şirketlerle ilgili olarak yapılan bu düzenleme şahsa ait olan bir borç için diğer ortaklara başvurma konusunu birtakım şartlara bağlamıştır. Bu yönüyle ilgili 34. maddenin istisna hükmünde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 34. Maddesine göre şirket ortaklarından herhangi birinin şahsi borcu için şirketin diğer ortaklarına başvurma konusu birtakım şartlara bağlanmıştır. Buna göre, alacaklı idarenin kamu alacağı için diğer ortaklara gidebilmesi için öncelikle şahsa ait olan bir malın bulunmaması ya da şahsın malı varsa dahi bu alın borcuna karşılık gelmemesi gerekmektedir. Ayrıca idare borçlunun yeterli malı olmaması halinde hem borçludan hem de borçlunun bağlı bulunduğu şirketten teminat göstermesini istemesi gerekir. Teminat için tanınan süre içerisinde idare tarafından istenen teminatın gösterilmemesi durumunda şahsın borcu için diğer ortaklara başvurulabilecektir.⁶³ Gösterilecek teminat tutarının borç tutarı kadar olması yeterlidir. Teminatın istenmiş olduğu hallerde teminat talep edilen kişiler bu durumu yargıya taşıyabilir. Davanın teminat isteme yazısının alındığı günden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesine açılması gerekir.

34. madde kapsamında ortaklardan herhangi birinin borcu için haciz veya ihtiyati haciz uygulanamaz. Söz konusu bu madde idareye sadece ortaklığın feshini

⁶² Candan, **a.g.e.**,s.160.

⁶³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (04.11.2013)

talep etme yetkisi vermiştir. Ayrıca burada üzerinde durulması gereken başka bir hususta fesih istemine iştirak halidir. Ortaklığın fesih talebi her zaman ilk olarak idare tarafından istenmeyebilir. Şahsın borçlu olduğu diğer bazı kimselerde alacaklarını tahsil edebilme adına fesih talebinde bulunmuş olabilirler. Böyle durumlarda kamu alacağının önemine binaen alacaklı idare fesih talebine iştirak edebilir. Bunun yanı sıra idare istediği takdirde gerekli şartlar oluşmuş olsa dahi alacağı için ortaklardan herhangi birine başvurmayabilir.⁶⁴

6183 sayılı Kanun'un 34. maddesi şirket ortaklarından herhangi birinin borcu için diğer ortakların zarar görmemesi amacıyla birtakım şartlar getirmiştir. Bu kanun hükmüne göre takibat yalnızca sermayesi paylara bölünmemiş olan şirketler açısından uygulanabilir. Nitekim daha önce de belirtildiği üzere sermayesi paylara bölünmüş olan şirketlerin malları 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında menkul mal olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu mallar sadece menkul mal olarak haczedilebilir.

3.6. LİMİTED ŞİRKETLERİN KAMU BORÇLARI

Limited şirketlerin kamu borçlarına ilişkin usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 35. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde 4369 sayılı kanun ile değişikliğe uğramıştır. Zira değişiklik yapılmadan önce limited şirketlerin borçları için sorumluluk sermaye miktarı ile sınırlı idi. Ancak şirket sermayelerinin oldukça düşük tutulması ve yönetici olarak da mal varlığı olmayan kişilerin tercih edilmesi sonucu kamu alacağının tahsili zorlaştırmaktaydı.⁶⁵ Durum bu açıdan değerlendirildiğinde, 4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme kamu alacağının güvenliği açısından yerinde bir düzenleme olmuştur. Yapılan yeni düzenleme ile limited şirketlerin kamu borçları için ortaklardan her biri sermaye ile doğru orantılı olarak sorumlu tutulmuşlardır. Limited şirketlerin kamu borçları ile ilgili olarak 35. madde kapsamında takibatın yapılabilmesi için idarenin öncelikle birtakım incelemelerde bulunup bazı tespitlere varması gerekir. Bu çerçevede öncelikle şirkete

⁶⁴ Özbalcı, **a.g.e.**,s.353.

⁶⁵ Gülseven, **a.g.e.**,s.218.

ait olan herhangi bir malın bulunmaması ya da şirkete ait olan malların tutarı alacağı karşılık gelmemelidir. Ayrıca şirketin iflası istenmiş veya iflas sürecinin sonunda idare tarafından alacağın tahsil edilemeyeceğinin düşünülmesi gerekir. Bu durumların yanında idare, kamu borcu olan şirketi alacağı tahsil edebilme adına yaptığı araştırmalarda bulamaması halinde de 35. madde kapsamında takibata başlayabilir.⁶⁶

Limited şirketin kamu borcunun tahsil edilebilmesi için öncelikle ödeme emri düzenlenerek bu emrin ilgililere tebliğ edilmesi gerekir. Ödeme emri hususunda üzerinde durulması gereken temel nokta ödeme emrinin kime karşı düzenleneceğidir. Nitekim şirket adına düzenlenen ödeme emri ile ortaklar adına düzenlenen ödeme emri farklı niteliktedir. Bu çerçevede ödeme emri şirket adına düzenlenmiş ise bu emir şirket ortaklarını bağlayıcı nitelikte değildir. Dolayısıyla limited şirketin kamu borcu için ortaklara başvurulacağı zaman ödeme emrinin ortakların her biri için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekir.⁶⁷ Kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere ortaklar sermayeleri oranında borçtan sorumlu tutulmuştur. Buradan ortaklar arasında müteselsil sorumluluk olmadığı sonucu çıkar. Yani üzerine düşen borcu ödeyen limited şirket ortağı takibat kapsamının dışına çıkar.

Limited şirketin kamu borcu için ortaklar arasında yapılacak takibatın ne şekilde olması gerektiği Maliye Bakanlığı tarafından 405 seri numaralı tahsilat genel tebliğinde ele alınmıştır. Söz konusu tebliğe göre öncelikle şirketten alacağın tahsilatının mümkün olmadığı dönem ile ödeme zamanındaki ortakların tespit edilmesi gerekmektedir. Nitekim zaman içerisinde şirket ortakları çeşitli sebeplerle paylarını devredebilirler. Dolayısıyla ortakların değişmesi durumunda iki farklı dönemdeki ortakların tespit edilmesi önemli bir unsurdur. Bu tespitin şirketi kuran ana sözleşmeye, eğer değişiklik yapılmış ise ana sözleşme değişikliğine ya da şirket pay defterindeki kayıtlara bakılarak yapılması mümkündür. Ortakların tespit edilmesinden sonraki aşamada her bir ortak için ayrı ayrı sorumlu olduğu kamu alacağı tutarının belirlenmesi gerekir. Kamu alacağının ait olduğu ilk dönem ile

⁶⁶ Serim, **a.g.e.**,s.96.

⁶⁷ Yılmaz, **a.g.e.**,s.426.

ödeme zamanı geldiğindeki dönemde ortakların farklı olması durumunda, payı devreden ortak ile payı devralan ortak kamu alacağı açısından müşterek ve müteselsil sorumludurlar.⁶⁸

3.7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nda vergiye dair alacaklarda sorumluluğa ilişkin birtakım düzenlemeler olmasına rağmen vergi dışında kalan kamu alacaklarında sorumluluk müessesesi hakkında açık bir düzenlemenin olmayışı ve kamu alacaklarının önemi dikkate alınarak 4018 sayılı kanunun 11. maddesi ile 6183 sayılı AATUHK'ya mükerrer 35. madde başlığı ile yeni bir düzenleme eklenmiştir. Bu düzenleme tüzel kişiliği olan kuruluşlar ile küçük ve kısıtlıların yasal temsilcileri ile birlikte tüzel kişiliği olmayan vakıf ve cemaatleri de kapsamı içine alan bir düzenlemedir. Ayrıca Türkiye'de temsilcisi bulunan yabancı kurum ve kuruluşlar da ilgili mükerrer 35. madde kapsamında takip edilebilecektir. Kanun hükmüne göre; kamu borcu olması halinde tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlar ile küçük ve kısıtlılarda kamu alacağı kanuni temsilciden, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise şirketi temsil eden yönetici konumundaki kimselerden alacak tahsil edilecektir. Kanun hükmünde ayrıca tasfiye sürecine de değinilmiş olup, tasfiye süreci başlamadan önce yapılan işlem ve tasarruflardan kanuni temsilciler sorumlu tutulmuştur. Burada değinilmesi gereken başka bir noktada alacağın doğduğu zaman ile alacağın tahsil edileceği zamandaki temsilcilerin farklı olması halidir. Böyle bir durumda temsilciler müteselsil sorumlu olarak kabul edilmiştir. Kamu alacağının temsilcilerden tahsil edilmesi halinde temsilcilerin asıl borçluya rücu hakkı saklı tutulmuştur.⁶⁹

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi esas olarak mükellefler açısından ağır bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Nitekim kanun hükmünde alacağın tahsil edilememiş olmasının yanında tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şeklinde bir ifade yer almaktadır. Hükümde yer alan bu ifadeye dayanarak alacaklı idare kanuni temsilci ya da yetkili kimselere belli bir sürecin tamamlanmasını beklemeden

⁶⁸ Özbalcı, **a.g.e.**,s.360.

⁶⁹ Yılmaz, **a.g.e.**,s.448.

başvurabilir. Bu düzenleme şüphesiz kamu alacağının daha hızlı tahsil edilmesi sonucunu doğurur. Kamu alacağının tahsili açısından değerlendirildiğinde gayet yerinde ve olumlu bir düzenleme olsa da sorumlular açısından değerlendirildiğinde bir o kadar olumsuz bir düzenleme olduğu şeklinde bir değerlendirmenin yapılması mümkündür.⁷⁰

Mükellefler açısından ağır sonuçlar doğuran bir düzenleme olması nedeniyle kimlerin kanuni temsilci ya da sorumlu kişiler olarak kabul edileceği ve bu kişilerin sorumluluklarının tespit edilmesi önemli bir meseledir. Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi farklı bir takım kanunlarda sorumluluk müessesesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Genel anlamda bir değerlendirme yapılacak olursa; tüzel kişiliği olan kuruluşlarda yönetim kurulu ya da yetkili müdürler, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise yönetim kurulu tarafından kendisine yetki verilen kimseler mükerrer 35. madde kapsamında sorumlu kimseler olarak değerlendirilir.⁷¹ Sorumluluk ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken önemli noktalardan biri de sorumluluk kapsamında yetki verilen kimselerin tam yetkiye sahip olmaları gerekir. Nitekim yapılan bazı işlem ve tasarruflarda kanuni temsilci veya yetkili kimseler yetki devri ile bazı sorumluluklardan kurtulma yoluna gidebilmektedir. Bu durumun kamu alacağını tehlikeye sokabileceği için yapılan işlemlerde kısmen de olsa yetki devri söz konusu olsa dahi kanuni temsilciler yapılan işlemlerden sorumlu tutulacaktır.⁷²

Kural olarak şirkete ait olan kamu alacağının kanuni temsilci veya yetkili kişilerden tahsil edilebilmesi için öncelikli olarak asıl borçlu hakkında takibatın yapılıp sonuç alınamamış olması ya da alınamayacağının anlaşılması gerekmektedir. Başka bir ifade ile idare, şirket hakkında yapılacak takibatla ilgili yapılması gereken incelemeyi eksiksiz olarak yerine getirmesi halinde alacağın tahsilatı ile ilgili olarak kanuni temsilciye başvurabilir.⁷³ Böyle durumlarda şirketin birden fazla kanuni

⁷⁰ Özbalcı, **a.g.e.**,s.372.

⁷¹ Arıkan, **a.g.e.**,s.153.

⁷² Özbalcı, **a.g.e.**,s.373.

⁷³ Serim, **a.g.e.**,s.102.

temsilcisinin bulunması halinde kamu alacağı için temsilcilerin her birine ayrı ayrı başvurulabilir.

Mükerrer 35. maddenin yürürlüğe girmesi ile beraber takibatın hangi kanuna dayanarak yapılacağı hususunda birtakım anlaşmazlıklar ortaya çıkmıştır. İdare alacağı daha kısa zamanda tahsil edebilmek için mükerrer 35. madde kapsamında takibat yaparken, esas olarak VUK kapsamına giren konularla ilgili olarak mükerrer 35. maddeye dayanılarak takibat yapılması yerine VUK hükümleri çerçevesinde takibat yapılması gerekir. Ancak ilgili düzenleme VUK'da yer alan hükümlerin mükerrer 35. madde kapsamında sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını açıkça ifade etmiştir.⁷⁴ Hatırlanacağı üzere, VUK kapsamında kanuni temsilci hakkında takibatın yapılabilmesi ancak sorumlunun yapmış olduğu işlemlerde kendi kusurunun var olmasına bağlıdır. Fakat 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında yapılan takibat sürecinde böyle bir kusurun var olması aranmamaktadır. Bu yönüyle farklı iki kanun hükmü kıyaslandığında AATUHK'da yer alan düzenlemenin VUK'da yer alan düzenlemeye göre daha ağır bir düzenleme olduğu açıktır. Bu da kamu alacağının öneminin doğal bir sonucudur.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde, kamu alacağının tahsil edilememiş olması ile tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması kavramlarının iyi anlaşılması çok önemlidir. Kamu alacağının tahsil edilememiş olması için cebri icra sürecinin takip edilmesi ve bu sürecin sonunda kamu alacağının tahsil edilememiş olması şarttır. Bu süreç, asıl borçlu ya da üçüncü şahıslar tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi sonucunda elde edilen miktarın alacağa karşılık gelmemiş olması, kefalet durumu söz konusu ise kefil hakkında yapılan takibatın sonuç vermemiş olması, haciz yoluna başvurulması halinde haczedilen mallardan elde edilen miktarın kamu alacağını karşılamaması veya haczedilebilecek türde bir

⁷⁴ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (10.11.2013)

malın bulunmaması ve son olarak borçlunun iflasının istenmesi şeklinde gerçekleşen bir süreçtir.⁷⁵

Alacağın tahsil edilemeyecek olmasının anlaşılması kavramı ise alacağın tahsil edilememiş olması kavramından farklı olarak, alacaklı idarenin haciz değerlemesi yaparak bu değerlendirme sonucunda alacağın tamamen ya da kısmen tahsil edilemeyeceğine karar verilmesi, iflas durumu söz konusu olduğunda alacaklı idarenin iflas idaresi ile temasa geçmesi sonucunda idarenin, alacağı tahsil edemeyeceğine karar vermesi, ya da alacaklı idare tarafından yapılan tüm araştırmalara rağmen borçlunun bulunamaması şeklinde gerçekleşen bir süreç olup, bu sürecin sonunda mükerrer 35. maddeye göre takibat yapılabilir.

3.7.1. GERÇEK KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerine ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. VUK'a göre küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları yönünde herhangi bir engel yoktur. Çünkü VUK 9. madde vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyetin aranmayacağını hükmetmiştir.⁷⁶ Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları halinde, vergilemeye dair yükümlülükleri kanuni temsilcileri olan veli, vasi ve kayyımlar tarafından yerine getirilir. Genel olarak küçüklerin kanuni temsilcileri velileri iken, akıl hastalarında temsil yetkisi vasilerdedir ki bu vasiler mükellefin korunması amacıyla sulh hukuk mahkemeleri tarafından atanan kimselerdir. Kayyımlar ise, kısıtlıların vergi mükellefi olması halinde vasilerde olduğu gibi vergilemeye dair yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla sulh hukuk mahkemesi tarafından atanan kişilerdir. Bu kimseler temsil ettikleri kişilerin vergilemeye dair yükümlülüklerini yerine getirme konusunda tek ve tam yetkili kimselerdir.⁷⁷ Daha önce de dile getirildiği üzere VUK kapsamında kamu alacağının kanuni temsilciden tahsil edilebilmesi için temsilcinin vergilemeye ilişkin

⁷⁵ Gamze Gümüşkaya, "Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı", **Vergi Dünyası**, S.343, 2010, s.203.

⁷⁶ Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (10.11.2013)

⁷⁷ Serdar Akın, "213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUHK Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları", **Vergi Sorunları**, S.262, 2010, s.169.

sorumluluğu tam olarak yerine getirmeyip, alacağın tahsilini engellemiş olması gerekir. Bu noktada kusur sorumluluğunun bir gereği olarak, alacak temsil edilen kişinin mal varlığından tahsil edilemez ise kanuni temsilciden tahsil edilecektir. Kanuni temsilci bu şekilde ödediği kamu alacağı için asıl borçluya rücu edebilir.⁷⁸

3.7.2. TÜZEL KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Tüzel kişiler gerçek kişilerden farklı olarak yetkilerini kanuni temsilcileri aracılığı ile kullanırlar. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tüzel kişiliğe ait olan vergilemeye yönelik işlem ve ödevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu tür işlemlerin yapılabilmesi için tam yetki ile yetkilendirilmiş kimseler üzerlerine düşen bu sorumlulukları yerine getirmedikleri takdirde vergi alacağının yanı sıra birtakım gecikme zammı ve gecikme faizi gibi cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklardır. Dolayısıyla tüzel kişilikler açısından kanuni temsilcilerin saptanması ile görev ve yetkilerinin açık olarak belirtilmesi büyük önem taşıyan bir konudur.⁷⁹

6183 sayılı AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi kapsamında düzenlenen sorumluluğa ilişkin hükümler açısından ticaret şirketlerinin durumu üzerinde durulması gerekir. Ticaret şirketleri ve bu şirketlerin kanuni temsilcilerine ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu içerisinde düzenlenmiştir. TTK çerçevesinde kolektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketler sermaye şirketleri olarak gruplandırılmıştır.

3.7.2.1. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Anonim şirketler TTK kapsamında bir sermaye şirketi olup, kanuni temsilcilere ilişkin durum kanunun 370. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun hükmü uyarınca anonim şirketlerde yasal temsilci şirket esas sözleşmesinde aksi belirtilmediği sürece yönetim kuruludur. Ancak gerek görülmesi halinde yönetim kurulu toplanarak kendine ait olan bu temsil yetkisini devredebilir. Bu yetki devri bir kişiye olabileceği gibi birden fazla kişiye de yapılabilir. Ayrıca yetki devrinin

⁷⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen, 2011, s.71.

⁷⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2012, s.54.

yapıldığı kimselerin en az biri dışında yönetim kurulunda olma zorunluluğu yoktur. Başka bir ifade ile temsil yetkisi devri dışarıdan kimselere de yapılabilir. Ancak yönetim kurulundan en az bir kişinin temsilci vasfına sahip olması gerekir. Kanuni temsilci vasfı taşıyanların hangi niteliklere sahip olması gerektiği ise TTK'nın 359. maddesinde ele alınmıştır. Bu maddeye göre, kanuni temsilci sıfatına sahip olanlardan en az bir tanesinin ikametgahının Türkiye'de olması ve TC vatandaşı olması gerekmektedir.⁸⁰

Anonim şirketlerin kamu borcu söz konusu olduğunda, esas olarak bu borcun tahsili için ilk olarak şirket mal varlığına başvurulur. Şirket hakkında yapılan takibattan sonuç alınmadığı takdirde alacağın tahsili için kanuni temsilcilere gidilebilir. Kanuni temsilciler kamu borcu için müşterek müteselsil borçlu olarak kabul edilirler. Ayrıca belirtmek gerekir ki kanuni temsilcilerden farklı olarak, kanuni temsilci sıfatı taşımayan şirket ortakları alacağın tahsil edilebilmesi adına sorumlu tutulamazlar. Çünkü şirket ortaklarına ilişkin konu ile ilgili net bir yasal düzenleme söz konusu değildir.⁸¹

3.7.2.2. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Limited şirketler, Türk Ticaret Kanunu kapsamında anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile beraber sermaye şirketleri içerisinde yer alır. Limited şirketlerin kuruluşuna dair usul ve esaslar TTK'nın 573. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun hükmüne göre limited şirketlerin sermayesi belli olup, belli bir ticaret ünvanı altında belli bir amaca yönelik olarak kurulurlar. Bu şirketlerde, şirketi kuran ortaklar şirketin borçlarına karşına sorumlu tutulmamış olmakla birlikte şirket esas sözleşmesinde taahhüt ettikleri esas sermayeyi ödemek ve yine aynı sözleşmede belirtilmiş olması şartı ile ek ödemeler yapmak ile yükümlüdürler. Bunun yanında şirketin temsili ve yönetimine ilişkin esaslar ise kanunun 623. maddesinde ele alınmıştır. İlgili kanun hükmüne göre limited şirketler müdür vasfı taşımak şartı ile bir veya birden fazla kimse tarafından temsil edilebilir.

⁸⁰ Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (23.08.2013.)

⁸¹ İsmail Kökbulut, "Sermaye Şirketi Ortak ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarına Karşı Sorumluluğu", **Yaklaşım**, S.240, 2012, s.110.

Müdür vasfı taşıyan bu kimseler şirket ortakları olabileceği gibi şirket dışından kimselerde olabilir. Önemli olan nokta müdür olarak yetkilendirilmiş olmasıdır. Fakat kanun hükmü dışarıdan müdür ataması yapıldığında şirket ortaklarından en az birinin müdür vasfı taşıması gerektiğini hükmetmiştir.⁸²

Limited şirketlerin yapmış oldukları işlem veya tasarrufların sonucunda kamu borcunun ortaya çıkması halinde, kanuni temsilciler açısından durum anonim şirketlere paraleldir. Yani alacaklı idare kamu alacağı için ilk olarak şirket tüzel kişiliği hakkında takibat yapacak sonuç alamaz ya da alamayacağını anlarsa kanuni temsilcilere gidecektir.⁸³ Kanuni temsilcilerde durum böyle iken ortaklar açısından farklı bir durum söz konusudur. Hatırlanacağı üzere anonim şirketlerde şirket ortaklarından hiçbiri şirket borcundan sorumlu tutulamıyordu. Ancak 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde limited şirketlerin kamu borcu olması halinde tahsil edilemeyen borç için ortaklarında sermayeleri oranında sorumlu tutulacağı hükmedilmiştir. 6183 sayılı kanunda böyle bir hüküm olmasına rağmen TTK 573. maddesinde şirketin borcundan dolayı ortakların sorumlu tutulamayacağı ifade edilmişti. Ancak söz konusu olan kamu alacağı olduğunda TTK'da böyle bir hükmün var olması mükerrer 35. maddenin uygulanamayacağı anlamına gelmemektedir.⁸⁴

Limited şirketlerin ortakları açısından uygulama noktasında TTK ile 6183 sayılı kanun arasında bir ikilem olsa da kamu alacağının önemine binaen ortakların kanuni temsilcilerle birlikte sorumlu tutulmaları yerinde bir uygulamadır. Nitekim asıl sorun, alacağın tahsilinde kanuni temsilciler ile ortaklar arasında bir sıralamaya gidilmemiş olmasıdır. Kanun hükmünde böyle bir ayırım gözetilmemiş olması idarenin keyfi olarak kanuni temsilci hakkında yapılacak takibatın sonuçlanmasını beklemeden ortaklara başvurması sonucunu doğurabilir. Bu yüzden yapılacak olan yeni bir düzenleme ile limited şirketlerin kamu borcu söz konusu olduğunda

⁸² Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (24.08.2013.)

⁸³ Adnan Gerçek, “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, S.207, 2010, s.22.

⁸⁴ Recep Kaplan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, S.285, 2012, s.89.

öncelikle kanuni temsilci hakkında gerekli takibat yapılacak sonuç alınamaması halinde ortaklar hakkında takibat başlayacaktır şeklinde net bir hüküm ile bu boşluğun giderilmesi yerinde olacaktır.⁸⁵

3.7.2.3. KOMANDİT ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Komandit şirketler kendi içerisinde adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere ikiye ayrılır. Sermayesi paylara bölünmüş olan komandit şirketlere eshamlı komandit şirketlerde denilmektedir. Komandit şirket başlığı altında ikiye ayrılan bu şirketler nitelik olarak birbirinden farklıdır. Nitekim adi komandit şirketler şahıs şirketi iken, sermayesi paylara bölünmüş olan komandit şirketler sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir.

Adi komandit şirketler belli bir ticari amaca yönelik olarak belli bir ticari unvan altında kurulan ve sınırlı ile sınırsız sorumlu ortakların bir arada olduğu şirketlerdir. Bu şirketlerde yetki ve sorumlulukları sınırlandırılmamış olan ortaklara komandite ortak, yetki ve sorumlulukları sınırlandırılmış olan ortaklara ise komanditer ortak adı verilir.⁸⁶ Adi komandit şirketlerde, kanuni temsilciler komandite ortaklardan olmak zorundadır. Başka bir ifade ile komanditer ortaklar adi komandit şirketlerde temsil yetkisine sahip olamazlar. Ancak komanditer ortakların şirket esas sözleşmesinde aksi belirtilmediği takdirde ticari vekil veya ticari memur olarak atanması mümkündür.⁸⁷

Sermayesi paylara bölünmüş olan komandit şirketlerde ise, ortaklardan bir kısmı anonim şirketlerde olduğu gibi şirket borçlarına karşı hiçbir şekilde sorumlu tutulamazken, bazı ortaklar ise yetki devri olmaması koşulu ile borca karşı her biri ayrı ayrı sorumlu tutulmuştur. Ortaklar açısından durum böyle iken kanuni temsilciler açısından adi komandit şirketlerdekine benzer bir uygulamanın olduğu söylenebilir. Bu çerçevede kanuni temsil noktasında komandite ortaklar

⁸⁵ Caner Atik, "Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, S.372, 2012, s.193.

⁸⁶ Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2013, s.273.

⁸⁷ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku**, Adana, Karahan Kitabevi, 2008, s.158.

yetkilendirilebilir ve bu temsil yetkisi şirket esas sözleşmesi ile veya komandite ortakların oy birliği olması şartıyla alacağı karar ile verilebilir.⁸⁸

3.7.2.4. KOLLEKTİF ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Kolektif şirketler şahıs şirketi olup bu şirketlerin kuruluşu ve faaliyetlerine yönelik usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. kolektif şirketler gerçek kişiler tarafından kurulan şirketlerdir. Gerçek kişilerin kurmuş olduğu bu şirketlerin esas sözleşmesinin noter onaylı bir sureti onay tarihinden itibaren 15 gün içerisinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline gönderilerek şirketin tescil edilmesi talep edilmelidir. Tescil kolektif şirketin kurulması için gerekli olan şartlardan biri olmayıp, şirketin tüzel kişilik kazanabilmesi adına önemlidir. Zira herhangi bir nedenden dolayı tescilin gerçekleşmemesi halinde de şirket faaliyetlerine devam edecek ancak adi şirket olarak kabul edilecektir.⁸⁹ Kolektif şirketlerde şirketin kamu borcu olması halinde bu borçla ilgili olarak şirketi kuran kişiler sınırsız sorumlu olarak kabul edilmişlerdir. Kolektif şirketlerde kanuni temsilciler şirket ortaklarından olabileceği gibi şirket esas sözleşmesinde yer alması veya şirket ortaklarının oy birliği ile karar vermesine bağlı olarak şirket dışından üçüncü şahıslar olabilir.

Kanuni temsilciler şirket adına yapılan faaliyetlerde imza yetkisine sahip kişiler olduklarından temsilin sınırları ve kanuni temsilcilerin kimler olacağı önemlidir. Zira kanuni temsil yetkisi verilmesinden sonra bu yetki keyfi olarak sınırlandırılmaz veya geri alınamaz. Kanuni temsil yetkisinin sınırlandırılması ya da geri alınabilmesi için gerekli bazı şartların oluşması ve mahkeme kararı gerekir.⁹⁰

⁸⁸ Kaplan, **a.g.m.**,s.88.

⁸⁹ Pulaşlı, **a.g.e.**,s.97.

⁹⁰ Şener, **a.g.e.**,s.214.

3.7.2.5. KOOPERATİFLERDE KANUNİ TEMSİLCİLER

Kooperatifler değişen yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında açık bir şekilde ticari şirket olarak nitelendirilmiştir. Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesi çerçevesinde, kooperatiflerin gerçek ya da tüzel kişiler tarafından kurulabileceği ve gerek ortaklıkların, gerekse sermayenin değişebilir nitelikte olabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca kooperatiflerin kurulmasına ilişkin aynı kanunun 2. maddesinde en az 7 ortak tarafından imzalanmış bir esas sözleşmenin var olması gerektiği vurgulanmıştır. Ortaklar tarafından oluşturulan bu sözleşmenin ticaret siciline kaydedilmesi ile kooperatif tüzel kişilik kazanmış olarak kabul edilecektir.⁹¹

Kooperatiflerde temsil yetkisi yönetim kuruluna ait olmakla birlikte diğer ticari şirketlerde olduğu gibi yönetim kurulu alacağı bir karar ile bu yetkiyi kooperatifi oluşturan ortaklardan bazılarına ya da dışarıdan üçüncü şahıslara devredebilir. Kooperatiflerin faaliyetleri sonucunda herhangi bir kamu borcunun oluşması halinde kooperatif tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen kamu alacağı için kanuni temsilciye başvurulacaktır. Alacağın kanuni temsilciden de tahsil edilememesi halinde idare ortaklara başvuracaktır. İdarenin alacağın tahsili için ortaklara gidebilmesinin şartı kooperatifi kuran esas sözleşmede, kooperatifin kamu borcu olması halinde ortakların bu borçtan dolayı sorumlu oldukları yönünde bir hüküm bulunmalıdır.⁹² Ayrıca kamu alacağının tahsilatı için ortaklar sınırlı ya da sınırsız sorumlu olarak kabul edilebilirler. Sorumluluğun ne türde olacağı için de kooperatif esas sözleşmesinin dikkate alınması gerekir.

3.7.2.6. DERNEK VE VAKIFLARDA KANUNİ TEMSİLCİLER

Derneklerde kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin düzenleme Medeni Kanunda yapılmıştır. Sorumluluklarla ilgili olarak Medeni Kanun'un 85. maddesine göre derneklerin yönetim kurulu kanuni temsilci olarak kabul edilmiştir. Derneklerde de gerek duyulması halinde temsil yetkisinin devredilmesi yönünde herhangi bir

⁹¹ Kooperatif Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1163.pdf>, (28.08.2013)

⁹² Halis Koçak, "Kooperatif Kanuni Temsilcilerinin ve Ortaklarının Amme Alacağı Karşısındaki Sorumlulukları", **Yaklaşım**, S.222, 2011, s.74.

bulunmamaktadır. Yetki devri yönetim kurulundaki kimselerden birine yapılabileceği gibi dışarıdan kimselere de yapılabilir.⁹³ Temsil yetkisinin devri söz konusu olduğunda, yapılması gereken ödevlerden bu kimseler sorumlu olacaktır. Zira yerine getirilmeyen ödevlerden doğacak sorumluluklar temsil yetkisine haiz olan kimselere ait olacaktır.

Vakıflarda kanuni temsile ilişkin düzenleme ise Vakıflar Kanunu'nda ele alınmış olup, vakıfların türüne göre ayrı ayrı değerlendirmelerde bulunulmuştur. Kanuni temsil noktasında Vakıflar Kanunu'nun 6. maddesinde, mazbut vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğüne, Mülhak Vakıfların meclis tarafından atanacak kimseler tarafından, cemaat vakıflarının cemaat üyelerinin kendi aralarından seçtiği kimseler tarafından, esnaf vakıflarının esnafın kendi seçmiş olduğu yönetim kurulu tarafından temsil edileceği hükme bağlanmıştır.⁹⁴ Bu çerçevede Vakıflar Kanunu'nun 6. maddesi değerlendirilecek olursa, vakıfların ödev ve sorumlulukları bu kimseler tarafından yerine getirilecek, yerine getirilmeyen ödevlerden doğacak sorumluluklar temsil yetkisine sahip olan bu kimselere ait olacaktır.

3.7.3. VERGİ CEZALARI AÇISINDAN SORUMLULUK

Şirketlerin yapmış oldukları işlem ve tasarrufların sonucunda ortaya çıkabilecek vergi borcu için kanuni temsilciler sorumlu tutulmuştur. Vergi borcuna bağlı olarak vergi cezaları da meydana gelebilir. Vergi cezaları açısından sorumluluk değerlendirilecek olursa, cezalarda sorumluluğa ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda ele alınmıştır. Temel olarak bakıldığında vergi kanunlarına aykırı davranılması sonucunda ortaya çıkan vergi cezaları için şirket tüzel kişiliği sorumlu tutulmuştur. Cezaların vergilemeye ilişkin ödevlerin zamanında ve gerekli şekilde yerine getirilmediği için ortaya çıktığı ve bu konuda sorumluluğun kanuni temsilciye ait olduğu düşünülecek olursa, vergi cezaları açısından da sorumlu kimselerin kanuni temsilciler olması gerektiği sonucuna varılabilir. Kanuni temsilciler ödemiş oldukları vergi cezaları için asıl borçluya rücu etme hakkına sahiptir. Ancak rücu etme hakkı

⁹³ Türk Medeni Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html>, (28.08.2013)

⁹⁴ Vakıflar Kanunu, <http://www.vgm.gov.tr/icerikdetay.aspx?Id=62>, (28.08.2013)

ile ilgili olarak küçük ve kısıtlılar için özellikli bir durum söz konusudur. Zira ceza söz konusu olduğunda bu cezanın muhatabı veli, vasi ya da kayyım olup, bu kimseler ödemiş oldukları cezalar dolayısıyla asıl borçluya rücu edemezler.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar söz konusu olduğunda ise farklı bir durum söz konusudur. Nitekim kaçakçılık gibi faaliyetler sonucu doğabilecek bu cezalar sadece muhatabına kesilebilir. Başka bir ifade ile hürriyeti bağlayıcı bir cezanın kesilmesinin gerekli olduğu hallerde kanuni temsilciler doğrudan sorumlu tutulamaz. Ancak cezayı gerektirecek fiili kendileri işlemişler ise sorumlu tutulabilirler.⁹⁵

Sonuç itibarıyla kamu alacağının tahsili adına sorumluluk müessesesinin ne denli önemli olduğu açıktır. Zira şirketin mal varlığı her zaman alacağı karşılayacak düzeyde olmayabilir. Durum bu yönüyle değerlendirildiğinde, kamu alacağının kanuni temsilcilerden tahsil edilmesi kamusal hizmetlerin sürekliliği için önemlidir. Sorumluluk müessesesi hakkında üzerinde durulması gereken nokta idarenin yapmakla yükümlü olduğu takibatın her bir aşamasını sonuçlandırarak bir sonraki aşamaya geçmesidir. Başka bir ifade ile alacaklı idare alacağın tahsili noktasında ilk olarak şirket tüzel kişiliği hakkında gerekli takibatı yapmalıdır. Bu takibat sonucunda alacak tahsil edilemez ise kanuni temsilciler hakkındaki takibatı başlatmalı ve bunun sonucuna göre son olarak ortaklara başvurmalıdır. Yani şirket tüzel kişiliği hakkında takibat yapılmadan kanuni temsilcilere, kanuni temsilciler hakkındaki takibat sonlandırılmadan ise ortaklara gidilmemelidir. Böyle bir durumda oluşabilecek olumsuzlukların giderilmesi için ilgili kanunlarda kamu alacağının tahsili için ilk muhatabın şirket tüzel kişiliği daha sonra kanuni temsilci son olarak ise ortakların sorumlu tutulması gerektiği şeklinde bir düzenlemenin olması yerinde olacaktır.

⁹⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.523.

3.7.4. BİRLEŞME, BÖLÜNME, DEVİR VE ŞEKİL DEĞİŞTİRME HALLERİ

Tüzel kişiliğe sahip olan kuruluşlar hakkında zaman içerisinde birleşme, bölünme, devir ve şekil değiştirme gibi durumlar söz konusu olabilir. Böyle durumlarda bu kurum ve kuruluşların kamu borcu olması halinde nasıl bir yol izleneceğine dair usul ve esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın 36. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun hükmü uyarınca, iki veya daha fazla tüzel kişiliğin birleşerek ticari faaliyetlerine devam etmeleri halinde meydana gelecek olan bu yeni tüzel kişilik, bir tüzel kişiliğin devredilmesi halinde devralan tüzel kişilik, bölünme durumu söz konusu ise bölünen şahısların varlıklarını alan yeni şahıslar ve şirketin herhangi bir sebepten dolayı şekil değiştirmesi halinde ise ortaya çıkacak olan yeni tüzel kişilik kamu alacağına karşı sorumlu tutulmuşlardır.⁹⁶

Birleşme, bölünme, devir ve şekil değiştirmeye ilişkin olan bu düzenlemede açık olarak tüzel kişilik kavramı belirtildiğinden dolayı tüzel kişiliğe sahip olmayanlar için bu kanun hükmünün uygulanması düşünülemez. Ayrıca birleşme, bölünme, devir ve şekil değiştirmeye yönelik olarak Kurumlar Vergisi Kanununda da bir takım düzenlemeler söz konusudur. Bu sebeple KVK'ya tabi olan kurum ve kuruluşlar için 6183 sayılı yasanın 36. maddesi uygulanacağı zaman KVK'da yer alan hükümlerinde göz önüne alınması gerekir. Nitekim bu hükümlere aykırı davranmak yanlış olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki KVK'da yer alan hükümler ancak kurumlar vergisi borcu için uygulanabilir. Başka bir ifade ile bu kanunda yer alan hükümler diğer kamu alacaklarını bağlamamaktadır.⁹⁷

⁹⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (10.11.2013)

⁹⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.382.

3.8. YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI

Yurt dışı çıkış yasağı kamu alacaklarının korunması tedbirlerinden biri olarak sürekli tartışılan konulardan olmuştur. Gerek Pasaport Kanunu, gerekse 6183 sayılı AATUHK kapsamında konu ile ilgili olarak düzenlemelere gidilmiŐ fakat özellikle seyahat etme temel hak ve özgürlüğünü kısıtladığı gerekçesi ile kaldırılması talep edilmiştir. Nitekim günümüzde yurt dışı çıkış yasağı kaldırılmış olup, uygulama alanı yoktur. Ancak kamu alacağını koruma tedbirlerinden biri olması nedeniyle incelenmesi yerinde olacaktır.

Kamu alacaklarının korunmasına ilişkin olarak geliştirilen tedbirlerden biri olan yurt dışına çıkış yasağına dair usul ve esaslar 6183 sayılı kanunun 36/A maddesinde düzenlenmiŐti. Bu kanun hükmü uyarınca, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu kapsamındaki borcun aslı ve bu borca bağlı olarak ortaya çıkan fer’i alacakların bulunması durumunda mükellefe yurt dışına çıkış yasağı getirilmekte idi.⁹⁸ Başka bir ifade ile kanun hükmünden anlaşılacağı üzere VUK ve Gümrük Kanunu dışında kalan alacaklar için yurt dışı çıkış yasağı uygulanamaz.

Yurt dışına çıkış yasağı uygulamasında bu yasağın uygulanacağı kişilerin uyruğu hakkında herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Zira bu tedbir asıl borçlu olan gerçek kişilerin yanında mükelleflerin vergilemeye yönelik işlemlerini yapmakla yükümlü olan temsilciler hakkında da uygulanabilir. Burada önemli olan nokta bu yönde bir tedbirin uygulanacağının borçluya usulünce tebliğ edilmesidir. Yani borçluya borcunu ödemesi için yapılan ödeme emrinin yasal süresi olan 7 günlük süre sonlanmadan böyle bir tedbirin uygulanması düşünülemez.⁹⁹ Fakat kamu alacağı dolayısıyla ihtiyati haciz uygulanan kimselerin yurt dışına ıkıŐları yönünde bir tedbir uygulanacağı zaman ödeme emrinin tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın yurt dışı çıkış yasağı uygulanmakta idi. Çünkü hatırlanacağı üzere

⁹⁸ A.g.e., s.384.

⁹⁹ Fethi Aygün, “Limited Şirkette Ortağın Hissesi Oranında deme Yapılmasının Yurt Dışı ıkıŐ Yasağına Etkisi”, **Maliye Postası**, S.705, 2010, s.63.

ihtiyati haciz uygulamasının nedenlerinden bir tanesi de borçlunun yurt dışına kaçma ihtimalinin oluşudur.

İdarenin yurt dışı çıkış yasağı ile ilgili keyfi uygulamalara başvurması şüphesiz ki düşünülemez. Buna bağlı olarak ilgili düzenlemede yurt dışı çıkış yasağının uygulanabilmesi için bir takım limitler belirlenmiştir. Buna göre, bu tedbirin uygulanabilmesi borçlunun en az teminat gösteremediği 100.000 lira veya daha fazla bir borcunun olması gerekmektedir.¹⁰⁰

Düzenlemenin borçlunun teminat gösteremediği belli bir tutar için yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine hükmetmesi borçlunun borcuna karşılık olarak yeterli miktarda teminat göstermesi halinde bu tedbirin kaldırılacağı anlamına gelmektedir. Borçlunun borcuna karşılık teminat göstermesinin yanında; borcunu direkt olarak ödemesi, alacağın tecil edilmesi, idare tarafından borçlunun aciz halinin tespit edilmiş olmasına bağlı olarak alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ve yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gibi durumların var olması halinde de yurt dışı çıkış yasağı uygulanamaz. Uygulanmış ise yasağın kaldırılması gerekir.¹⁰¹ Ayrıca yukarıda sayılan hallerin dışında bazı mücbir sebeplerden dolayı da yurt dışı çıkış yasağı kaldırılabilir. Bu gibi durumların başında tedavi ve birtakım iş bağlantıları sayılabilir. Kısacası idare mücbir sayılabilecek bazı nedenlerin olması halinde gerekli görürse yurt dışına çıkış yasağını kaldırabilir.¹⁰² Yurt dışına çıkış yasağının kaldırılmış olması da bir daha bu yasağın uygulanamayacağı anlamına gelmez. Gerekli olması halinde borçlu için tekrar yurt dışına çıkış yasağı getirilebilir.

Kendisi hakkında yurt dışına çıkış yasağı uygulanan kimseler bu kararı yargı yoluna taşıyarak itiraz etme hakkına sahiptirler. Bu doğrultuda, kararın iptali için idare mahkemelerine dava açılabilir. Dava açılması sonucunda mükellef haklı bulunursa uğradığı zararı karşılayabilmek adına Maliye Bakanına karşı dava açma

¹⁰⁰ Özbacı, **a.g.e.**,s.385.

¹⁰¹ Aygün, **a.g.m.**,s.64.

¹⁰² Çelik, **a.g.e.**,s.139.

yoluna gidebilir.¹⁰³ Mükellefin haklı bulunmaması halinde ise yasağı ortadan kaldıracak şartlar meydana gelmediği sürece yasak devam edecektir.

3.9. TAKAS KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Takas müessesesi kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler arasında sayılabilmekle beraber 6183 sayılı AATUHK'da doğrudan takasa ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir. Ancak kanunun 23. maddesini takasa yönelik bir hüküm olarak değerlendirmek de yanlış olmayacaktır. İleride detaylı olarak inceleyeceğim ilgili hükme kavramın daha kolay anlaşılabilmesi adına burada kısaca değinmek yerinde olacaktır. Bu kapsamda ilgili maddede, mükelleften tahsil edilmiş ancak herhangi bir sebepten ötürü iade edilmesi gereken bir tutarın var olması halinde buna karşılık olarak mükellefinde idareye ödemesi gerektiği muaccel nitelikli bir borcu varsa, iade edilecek olan tutarın alacağa karşılık olarak mahsup edilmesi suretiyle ret olunacağına hükmedilmiştir.

İlgili kanun hükmünde yer alan mahsup kavramından yola çıkılarak birbirine karıştırılabilmesi mümkün olan takas ve mahsup kavramlarının aynı anlamı taşımadığının da altını çizmek gerekir. Nitekim mahsup tarh aşaması, takas ise ödeme aşaması ile ilgilidir. Takas karşılık esasına dayanırken mahsupta böyle bir durum söz konusu değildir. Mahsup indirimle ilgili olup takas da indirim gibi bir durum yoktur.¹⁰⁴ Bu çerçevede değerlendirilecek olursa, 6183 sayılı yasanın 23. maddesinde mahsup kavramı geçmesine rağmen aslında takas kavramı ile daha çok ilgili bir hüküm niteliğindedir.¹⁰⁵

Takas konusu Borçlar Kanunu çerçevesinde ele alınmıştır. Borçlar Kanunu 139. madde uyarınca, takasın gerçekleştirilebilmesi için öncelikle iki farklı kişinin birbirlerine benzer nitelikte ve muaccel hale gelmiş borçlarının olması gerekir.¹⁰⁶ Kanun hükmünde görüldüğü üzere borcun muaccel nitelikte olmasının altı

¹⁰³ Yılmaz, **a.g.e.**,s.1105.

¹⁰⁴ Hüseyin Murat Develioğlu, **Takas**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s.23.

¹⁰⁵ M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1997, s. 147.

¹⁰⁶ Borçlar Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>, (31.08.2013)

çizilmiştir. Ayrıca takasa konu edilecek borcun kesinleşmiş olması gerekir. Zira kesinleşmemiş olan borçlarla ilgili olarak takas uygulamasına gidilemez. Burada üzerinde durulması gereken başka bir nokta da borç tutarı hususudur. Borç tutarlarının eşit olduğu durumlarda herhangi bir sorun yoktur borca karşı alacak takas edilir. Ancak borç tutarlarının farklı olduğu durumlarda, küçük olan tutardaki borç tutarında takas gerçekleştirilecektir.

Kanunda takas talebinin kim tarafından yapılacağına dair de açık bir hüküm yoktur. Buradan hareketle gerek idarenin gerekse mükellefin takas talebinde bulunabileceği sonucu çıkarılabilir. Zaten önemli olan nokta talebin kim tarafından gerçekleştirildiği değil, mükellefe tebliğ edilen ödeme emri üzerindeki tutardır. Nitekim ödeme emrinde yer alan tutarın altında bir takas talebi kabul edilmeyecektir.¹⁰⁷

Takas uygulamasına gidilebilmesi için birtakım şartlar söz konusudur. Bunların başında daha önce belirtildiği üzere kesinleşmiş ve muaccel hale gelmiş olan bir borcun olması gelir. Bunların yanı sıra bir takım özellikli durumlar söz konusudur. Takas için alacağın hangi tür bir hukuk ilişkisinden meydana geldiği önemlidir. Her iki taraf içinde özel hukuk ilişkisi sonucu meydana gelen ya da taraflardan biri için özel hukuk ilişkisi diğeri için kamu hukuku ilişkisi sonucu ortaya çıkan bir alacak için takas uygulanması düşünülemez. Başka bir ifade ile takasın yapılabilmesi için her iki taraf içinde kamu hukuku ilişkisinden doğan bir alacağın olması gerekmektedir. Burada değinilmesi gereken önemli bir meselede muaccel nitelikte olan borç ve alacağın aynı kamu idaresine olmaması halinde takasın gerçekleştirilemeyeceği hususudur ki bu durum açık olarak hazine birliği ilkesi ile çelişmektedir.¹⁰⁸ Kısaca; takasın gerçekleştirilebilmesi için karşılıklı ve muaccel nitelikte alacakların var olmasının yanında taraflar arasında kamu hukukundan doğan bir ilişki olmalı ve iadeyi gerçekleştirecek idare ile mükellefin borcu olan idarenin aynı olması gerekir.

¹⁰⁷ Çelik, a.g.e.,s.132.

¹⁰⁸ Karakoç, a.g.e.,s.453.

Sonuç itibariyle bir takım eksiklikler ve uygulama noktasında yanlışlıklar olsa da takas yönteminin kamu alacağının tahsilatını kolaylaştıran bir yöntem olduğu açıktır. Çünkü bu yöntemle idare herhangi bir sebeple ödemek durumunda kaldığı tutarı ödemek yerine bu tutarı mükellefin borcuna sayarak hem ödmeden kurtulmakta hem de alacağını garanti altına almaktadır. Bu da alacağın normalden hızlı bir şekilde tahsil edilmesi anlamına gelmektedir.

3.10. TAHSİL EDİLEN AMME ALACAKLARINDAN YAPILACAK REDDİYAT NEDENİYLE MAHSUPLAR

Amme alacaklarının korunmasına yönelik bir başka düzenleme daha önce de değinildiği üzere, 6183 sayılı AATUHK'nın 23. maddesinde ele alınmıştır. Bu kanun hükmü uyarınca, tahsil edilmiş olan birtakım alacaklar yasal bazı gerekçelere dayanılarak reddedilerek, alacağın istihkak sahibine iade edilme sürecine ilişkin usul ve esaslar ile ilgilidir. Böyle bir durumun varlığı halinde idare tarafından iadenin yapılması gerekir. Fakat iade yapılırken borcun niteliği de göz önünde bulundurulmalıdır. Yani iadenin gerçekleştirileceği istihkak sahibinin borcu muaccel bir borç ise iade yerine mahsup yöntemi ile reddiyata başvurulacağı ilgili kanun hükmünde açık olarak belirtilmiştir.¹⁰⁹ Kısacası burada idare tarafından herhangi bir sebeple fazladan tahsil edilmiş dolayısıyla iade edilmesi gereken bir alacak ile buna karşılık iadenin gerçekleştirileceği istihkak sahibinin vadesi gelmiş ya da geçmiş bir borcu söz konusudur. Bu yüzden idare tarafından kamu alacağını koruyabilme adına var olan bu borç ile alacak hakkında takas işlemi uygulanacaktır.

6183 sayılı AATUHK'nın ilgili 23. maddesi incelendiğinde; bu maddenin uygulanabilmesi için öncelikle tahsil edilmiş olan bir alacağın olması ve yasal bazı gerekçelere dayanılarak istihkak sahibine ödenecek duruma gelmiş olması gerekir. Yani henüz tahsil edilmemiş olan alacaklar için bu maddenin uygulanması düşünülemez.¹¹⁰ İlgili 23. maddenin uygulaması ile daha çok Gelir ve Kurumlar

¹⁰⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, (29.10.2013)

¹¹⁰ A. Güzel, M. Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana, Nobel, 2007, s.48.

Vergisi'nde karşılaşıyoruz. Ayrıca belirtmek gerekir ki konu ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ve 34. maddelerinde bazı yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu maddeler incelendiğinde, iadenin gerçekleştirilebilmesi ilgili vergi dairesinin bildirim şartına bağlanmıştır. Ayrıca iade yapılmadan önce idarenin detaylı bir inceleme yapması gerektiği de hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı yasanın 23. maddesindeki bu düzenleme daha çok idare tarafından yapılan re'sen mahsuplar ile ilgilidir. Nitekim idare istihkak sahibine ödemesi gereken tutarı borçlunun iradesi dışında muaccel hale gelmiş olan borcuna karşılık olarak mahsup yoluna gitmektedir. Diğer taraftan kendi talebi üzerine mahsubun yapılması konusunda herhangi bir engel olması düşünülemez ve böyle bir durum için de herhangi bir hukuki düzenlemeye gerek yoktur. Zira borçlunun kendi rızası söz konusudur. Fakat bütün mükelleflerin kendi talepleri ile bu şekilde davranacaklarını düşünmek fazla iyimserlik olacaktır. Bu yüzden idare kamu alacağını güvence altına alabilmek adına böyle bir düzenlemeye gitme ihtiyacı duymuştur. Zaten bakıldığında kanun hükmünde rızaen başvurma gibi bir söyleme yer verilmeden direkt olarak idareye tasarrufta bulunma yetkisi verilmiştir.¹¹¹

Kanun hükmünde yer alan iadeler ile ilgili sürelerle ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde ele alınmıştır. Bu kanun hükmüne göre iadenin gerçekleşebilmesi için öncelikle mükellefin idare tarafından kendisinden istenilen bazı belgelerin tamamlanması gibi yükümlülükleri yerine getirmesi gerekir. Mükellefin bu yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde iadenin gerçekleştirileceği düşünülemez. Mükellefin idare tarafından istenilen belgeleri eksiksiz olarak tamamlaması halinde ise idarenin 3 ay içerisinde iadeyi gerçekleştirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. İdare tarafından çeşitli bazı sebeplerle kanunda öngörülen 3 aylık süre içerisinde iadenin yapılmaması durumunda ise idare iadeyi

¹¹¹ Yılmaz, a.g.e.,s.316.

gerçekleştirirken yasada öngörülen faiz oranları üzerinden hesaplayarak iadeyi faizi ile birlikte gerçekleştirmek zorunda kalır.¹¹²

Sonuç olarak, 6183 sayılı AATUHK'nın 23. maddesindeki düzenleme re'sen yapılan mahsuplar ile ilgili olup istihkak sahibinin iradesi söz konusu değildir. İlgili kanun hükmü çeşitli bazı sebeplerle fazladan tahsil edilmiş olan alacağı istihkak sahibine iade etmekten ziyade, istihkak sahibinin muaccel nitelikteki borcuna mahsup ederek kamu alacağını güvence altına alabilmek adına geliştirilmiş bir düzenlemedir. Bu yönüyle bu kanunda ele alınan iadeye ilişkin hüküm ile VUK'da ele alınan hükümler birbirinden farklıdır. Zira VUK'da yer alan hükümde borçlunun kendi iradesi ile iade talebinde bulunması gibi bir durum söz konusudur.

¹¹² Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (29.10.2013)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de kamu alacaklarının takip ve tahsilatı ilk olarak Tahsili Emval Kanunu’na göre yapılmıştır. Bu kanun gerek yeni bir kanun olması gerekse dönemin şartları dikkate alındığında yetersiz bir kanun olduğu açıkça ortadadır. Zira 23 maddeden oluşması, zaman içerisinde birçok ekleme ve düzeltmelerin yapılması ile beraber dağınık bir mevzuatın oluşması bu iddiayı doğrular niteliktedir. Ayrıca özellikle belirtmek gerekir ki kişinin borcu için hapis cezası gibi uygulamaları içermesi de kabul edilebilir bir durum değildir. Tahsili Emval Kanunu’nun ihtiyaçlara karşılık veremez hale gelmesi ve değişen dönem şartları sonucunda kamusal hizmet sınırlarının genişlemesi ve buna bağlı olarak artan kamu harcamaları alacağın korunması ve tahsili konusunu daha önemli hale getirmiş, buna bağlı olarak da yeni bir düzenlemeye gidilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu bağlamda yapılan çalışmalar sonrasında 1954 yılında 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun Tahsili Emval Kanunu ile kıyaslandığında çok ileri düzeyde ve modern bir kanun olarak nitelendirilebilir. Nitekim AATUHK ile birlikte birçok yenilik getirilmiş olmakla birlikte mükellefin ticari faaliyetlerine devam edebilmesi ön planda tutulmuş ve borç için hapis uygulamasının kaldırılması ile kabul edilemez bir uygulamanın önüne geçilmiştir.

6183 sayılı AATUHK’nın 9 ile 36. maddeleri arasında kamu alacaklarının korunmasına yönelik tedbirler ele alınmıştır. İdarenin doğrudan icra işlemlerine başlamadan önce söz konusu maddeler çerçevesinde takibat yapması şüphesiz mükelleflerin ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi adına önemlidir. Ancak uygulama noktasında bazı alanlarda kamu alacaklarının korunması yönünde alınan tedbirlerin deyim yerindeyse iç içe girmesi kanun mantığına aykırı sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Örneğin teminat hükümleri ile ihtiyati haciz hükümleri kıyas edildiğinde, teminat hükümleri ihtiyati haciz hükümlerine göre mükellefler için daha avantajlıdır. Zira idarenin istediği teminatın gösterilmesi halinde borçlu zaman kazanmaktadır. Ancak uygulama noktasında idare borçluya tanıdığı sürenin sonlanmasını beklemeden ihtiyati haciz uygulamasına gidebilmektedir. Çünkü 6183 sayılı kanunda yer alan ihtiyati haciz hükümlerinde “teminat gösterilmesi gereken durumların

varlığı halinde ihtiyati haciz uygulamasına gidilebilir.” Şeklinde bir ifade yer almaktadır. Zira bu durumda idarenin teminat gösterilmesi sonucunda borçluya tanıdığı sürenin sonlanmasını beklemeden ihtiyati haciz uygulamasına gitmesi kanun mantığına aykırı olup, değiştirilmesi gereken bir durumdur. Nitekim ihtiyati haciz uygulaması mükellefin ticari hayatını olumsuz yönde etkileyen bir durumdur. Unutulmamalıdır ki 6183 sayılı AATUHK’nın amaçlarından bir tanesi daha önce dile getirildiği üzere mükellefin ticari faaliyetlerine zarar vermek yerine korumak ve devam etmesini sağlamaktır. Zira bu durum kamusal hizmetlerin devam edebilmesi adına da önemli bir husustur.

6183 sayılı kanuna da diğer kanunlarda olduğu gibi zaman içerisinde birtakım yenilikler getirilmiştir. Bunlardan bir tanesi de teminat hükümleri kapsamındadır. İdare tarafından teminat olarak kabul edilen değerler arasında yer alan teminat mektuplarının süresi borçluların yaşadığı bazı sıkıntılar göz önüne alınarak süresiz hale getirilmiş. Ayrıca bankaların yanında özel finans kurumları tarafından verilecek olan teminat mektuplarının da kabul edileceği hükme bağlanmış olup, teminat olarak kabul edilen değerlerin kapsamı genişletilmiştir. Bu durum hem borçlu hem de alacaklı idare açısından yerinde bir düzenleme olmuştur.

İhtiyati haciz uygulaması açısından bir değerlendirme yapılacak olursa, ihtiyati haczin kamu alacaklarının korunması tedbirleri arasında en etkili ve borçlu açısından en ağır sonuçları doğuran yöntem olduğunu söylemek yanlış olmaz. Çünkü ihtiyati haciz söz konusu olduğunda borçlunun mal varlığı üzerinde doğrudan bir tedbir uygulanmaktadır.

İhtiyati haciz ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken en önemli noktalardan bir tanesi de ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi nedenlerinden biri olan, alacaklı idarenin borçlunun borcunu ödememek için hileli yollara başvurma ihtimalinin olmasını düşünmesidir. Sadece bir ihtimal üzerine ihtiyati haciz uygulamak kabul edilebilir bir durum değildir. Zira böyle bir ihtimalin önceden tespit edilmesi takdir edilir ki çok zordur. Nitekim bu çerçevede idareye böyle bir yetkinin verilmesi idarenin keyfi davranması sonucunu doğurabilir. Bu yüzden bu noktada

konu ile ilgili olarak daha net ifadelerin yer aldığı bir düzenlemeye gidilmesi yerinde olacaktır.

İhtiyati haciz ile ilgili açıklık getirilmesi gereken konulardan bir diğeri de ihtiyati hacze yapılacak olan itirazın süresi ile alakalıdır. Kanun borçluya ihtiyati hacze karşı itiraz etme hakkı tanımıştır. Bu noktada bir sorun yoktur. Sorun itiraz etme süresinin adli tatil gibi uzun bir sürece denk gelmesi ile başlar. Nitekim böyle bir durumda itiraz etme süresinin adli tatilin bitiminden itibaren 7 gün süre ile uzayacağı hükmedilmiştir. Ancak alacağın kamu alacağı olması dolayısıyla önemi dikkate alındığında, sürecin bu şekilde uzaması kanun mantığına uymamaktadır dolayısıyla bu durumun değiştirilmesi gerekmektedir.

6183 sayılı kanuna, rüçhan hakkı uygulaması çerçevesinde hacze iştirak etme konusunda birtakım eleştiriler getirmek mümkündür. Zira rüçhan hakkı ile ilgili olarak yapılan düzenlemede haczi ilk başlatanın kim olduğu önemlidir. Buna göre haczi üçüncü şahıslar başlatması durumunda alacaklı kamu idaresinin hacze iştirak edebileceği ve garame hükmünün uygulanacağı ifade edilmiştir. Ancak tersi söz konusu olduğunda yani haczi ilk olarak alacaklı idare başlattığında aynı durum geçerli değildir. Böyle bir durumda garame hükmü uygulanmamaktadır. Bu kapsamda bir değerlendirme yapıldığında, uygulama noktasında bir ikilemden söz etmek mümkündür. Fakat kamu alacağının diğer alacaklara karşı üstünlüğü düşünüldüğünde uygulama mükellefler açısından yanlış olsa dahi kanun mantığına aykırı değildir. Kısacası bu sorunun alacağı tehlikeye düşürmeden ve mükellef lehine olmak kaydıyla yeni bir düzenleme ile giderilmesi gerekir.

6183 sayılı AATUHK belli bir dönemin şartları göz önünde bulundurularak oluşturulmuştur. Zaman içerisinde özellikle değişen dönem şartlarının doğal bir sonucu olarak bazı ekleme ve düzeltmeler yapılmıştır. Böyle düşünüldüğünde söz konusu kanuna uygulama noktasında yukarıda belirtilenler ve bunların dışında birtakım eleştiriler getirilebilir ve bunların sonucunda 6183 Sayılı AATUHK'nın günümüz koşullarında tam olarak ihtiyaçlara karşılık veremediği ve birtakım eksikliklerin olduğu sonucu çıkarılabilir. Eksiklikleri ifade etmek önemlidir ancak

bundan daha da önemli olan, bu eksikliklerin giderilebilmesi adına çözüm önerileri getirebilmektir.

6183 Sayılı Kanunla ilgili olarak düzeltilmesi gereken temel noktalardan bir tanesi borçlu ile alacaklı hakları arasındaki dengesizliğin giderilmesidir. Çünkü 6183 Sayılı Kanun incelendiğinde açıkça görülecektir ki kamu alacağının üstünlüğü tezi temel alınarak alacaklı idareye çok büyük ayrıcalıklar tanınmıştır ki bu durumun borçluların ticari faaliyetlerinin devamlılığını tehlikeye düşüren bir durum olduğu tartışılmaz bir gerçektir. Zira unutulmaması gereken nokta, aynı kanunun temel dayanaklarından bir tanesi de mükellefin ticari faaliyetlerinin devamlılığını tehlikeye atacak uygulamalardan kaçınılmasıdır. Durum bu şekilde düşünüldüğünde ortada bir tutarsızlığın olduğu açıkça görülmektedir. Zira ilgili kanunda alacağı tehlikeye atmayacak ancak borçlu lehine olacak birtakım yeni düzenlemelerle giderilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, Eylül, 2011.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Aykaç, Kemal: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1953.
- Beyazkılıç, Recep: **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Arıkan, 2006.
- Bilici N., Bilici A.: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2012.
- Bulutoğlu, Kenan: **Kamu Ekonomisine Giriş**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Candan, Turgut: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Kültür, 2002.
- Develioğlu, Hüseyin Murat: **Takas**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.
- Dönmez, Recai: **Vergi İcra hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Gülseven, Mustafa: **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999.
- Güzel A., Özdemir M.: **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana, Nobel, 2007.

- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Kitabevi, 2012.
- Kızılot Ş., Şenyüz D., Taş M., Dönmez R.: **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım, 2006.
- Mutluer M.K., Öner E., Kesik A.: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010.
- Nomer, Haluk N.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta, 2009.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen, 2011.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N.: **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1997.
- Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Şubat 2012.
- Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku**, Adana, Karahan Kitabevi, 2008.
- Serim, Nilgün: **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul, Türkmen, 2007.
- Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.
- Şener, Oruç Hami: **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2013.
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek, A.: **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.
- Şimşek, Edip: **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, Ankara, Eka Yayınları, 1990.
- Yılmaz, Kazım: **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ankara, Ce-Ka, 2006.

MAKALELER

- Kiraz, Abdullah.: “Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S.210, 2007, s.80-89.
- Gerçek, Adnan.: “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, S.207, 2010, s.21-26
- Ozansoy, Ahmet.: “6183 Sayılı Kanun’daki Teminat Müessesesinde Problemler Alanlar” **Yaklaşım**, S.200, 2009, s.56-60.
- Atik, Caner.: “Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, S.372, 2012, s.188-193.
- Akçataş, Celalettin.: “Şirket Ortakları Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?” **Maliye Postası Dergisi**, S.723, 2010, s.119-124.
- Arslan, Cem Barlas.: “İhtiyati Tahakkuk Uygulaması İtiraz ve Sonuçları” **Yaklaşım**, S.215, 2010, s.304-307.
- Tekin, Cem.: “Amme Alacaklarının Korunma Hükümlerinden İptal Davasına İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları**, S.167, 2002, s.91-99.
- Ayaz, Eslem.: “Limited Şirketin Borçlarından Dolayı Şirket Ortağı veya Kanuni Temsilci Adına İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?” **Yaklaşım**, S.219, 2011, s.290-292.
- Günay, Fehmi.: “Amme Alacaklarında Bir Teminat Türü: Şahsi Kefalet” **Vergi Sorunları**, S.229, 2007, s.62-68.
- Aygün, Fethi.: “Amme Alacağının Korunmasında İhtiyati Tahakkuk” **Maliye Postası Dergisi**, S.690, 2009, s.69-71.
- Aygün, Fethi.: “İhtiyati Haczin Kamu Alacağının Tahsili Açısından Değerlendirilmesi” **Maliye Postası Dergisi**, S.737, 2010, s.66-72.
- Aygün, Fethi.: “Limited Şirkette Ortağın Hissesi Oranında Ödeme Yapılmasının Yurt Dışı Çıkış Yasağına Etkisi”, **Maliye Postası**, S.705, 2010, s.61-66.

- Gümüşkaya,
Gamze.: “Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı”, **Vergi Dünyası**, S.343, 2010, s.200-222.
- Koçak, Halis.: “Kooperatif Kanuni Temsilcilerinin ve Ortaklarının Amme Alacağı Karşısındaki Sorumlulukları”, **Yaklaşım**, S.222, 2011, s.72-74.
- Barlass, İrfan.: “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 12. Maddesine Göre Teminat Hükümünde Olan Eşya” **Vergi Dünyası**, S.359, 2011, s.153-157.
- Kökbulut,
İsmail.: “Sermaye Şirketi Ortak ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarına Karşı Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, S.240, 2012, s.105-110.
- Akmaz K.,
Dönmez B.: “Amme Alacağının Korunmasında ve Tahsilinde İhtiyati Haciz Müessesesi” **Maliye Postası Dergisi**, S. 652, 2007, s.78-93.
- Arıca, Mehmet
Nadir.: “Amme Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati Haciz Uygulaması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.571, 2012, s.139-143.
- Arıca, Mehmet
Nadir.: “Amme Alacaklarının Tahsilinde İhtiyati Tahakkuk Uygulaması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.572, 2012, s.37-41.
- Serim, Nilgün.: “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da İptal Davasına Konu Tasarrufların Türleri ve Tasarrufların Hükümsüzlüğünün Hukuki Niteliği”, **Vergi Sorunları**, S.266, 2010, s.50-60.
- Netek, Okan.: “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: İhtiyati Haciz” **Yaklaşım**, S.230, 2012, s.126-133.
- Netek, Okan.: “Amme Alacağının Korunmasında Bir Yöntem: Teminat İsteme” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.104, 2012, s.56-65.
- Beyazkılıç R.,
Kaplan M.: “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması” **Vergi Dünyası**, S.323, 2008, s.128-140.
- Kaplan, Recep.: “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, S.285, 2012, s.84-93.

- Koç, Selman.: “6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması: Son Danıştay Kararlarının Eleştirisi” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.93, 2011, s.261-271.
- Akın, Serdar.: “213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUHK Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, S.262, 2010, s.168-177.
- Seviğ, Veysi.: “İhtiyati Haciz ve Başvuru Yolları” **Yaklaşım**, S.204, 2009, s.21-22.
- Tokat, Yakup.: “Amme Alacağına Güvenceye Kavuşturan İki Araç: Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulaması” **Yaklaşım**, S.198, 2009, s.48-51.

DİĞER KAYNAKLAR

- Alim Taşkın, (Çevrimiçi), <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1991-1992-42-01-04/AUHF-1991-1992-42-01-04-Taskin.pdf> (20.08.2013)
- Serkan Açar, (Çevrimiçi), <http://www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm> (20.08.2013)