

T. C.  
İstanbul Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

AMME ALACAKLARININ TAHSİLİNDE  
TEMİNAT

Lokman Kılıç  
2501050242

Tez Danışmanı: Yrd. Doç.Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN

İstanbul- 2011



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz **MALİ HUKUK Anabilim** Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan **2501050242** numaralı **LOKMAN KILIÇ**'m hazırladığı "**AMME ALACAKLARININ TAHSİLİNDE TEMİNAT**" konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **25.03.2011 CUMA** günü **saat:17:30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE**.....'ne\* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

| JÜRİ ÜYESİ                      | KANAATI(*) | İMZA |
|---------------------------------|------------|------|
| PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU | Kabul      |      |
| DOÇ.DR.MAHMUT KAŞIKÇI           | Kabul      |      |
| YRD.DOÇ.DR.Z.ERTUNÇ ŞİRİN       | Kabul      |      |
| YRD.DOÇ.DR.İRFAN BARLASS        | Kabul      |      |
| YRD.DOÇ.DR.EMREHAN İNAL         | Kabul      |      |

## ÖZ

Günümüz sosyal devlet anlayışına göre devlet, sosyal ve ekonomik hayata aktif olarak müdahale etmektedir. Sosyal devlet anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerinin artması, kamu harcamalarının da artmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu durum kamu alacaklarının önemini arttırmaktadır. Kamu alacaklarının daha kısa sürede ve etkin olarak tahsil edilmesi zorunluluğu sonucu, bu alacaklar 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde takip edilmektedir. 6183 S.K.'nın birinci kısmının ikinci bölümünde kamu alacaklarının korunması düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının korunması, kamu alacaklarının aşamaları açısından da incelenmelidir. Kamu alacakları aşamaları açısından, tahakkuk etmemiş kamu alacakları ve tahakkuk etmiş kamu alacakları olarak incelendiğinde kanunun yaptığı sınıflandırmaya yakın olarak ayrılabilir.

## ABSTRACT

In accordance with the social state, the government has right to intervene social and economic life effectively . Due to the nature of social state, the increase in public services cause an increase in public expenses. Also it figures out the importance of public claims. As a result of the obligation, public claims should be cashed effectively in a shorter time, those claims are referred to The Law of Leviation of Public Claims Procedure "Article Number 6183". Protection of public claims is mentioned with this Article Number 6183 in its second section of first part. Protection of public claims should be considered in terms of levels of public claims. Accrument and unaccrument public claims may be sectioned with respect to the classification of law in accordance with levels of public claims.

## ÖNSÖZ

Günümüzde kamu hizmetlerinin giderek artması, kamu harcamaların da artmasına sebep olmaktadır. Bu durum kamu alacaklarının tahsili konusunu önemli kılmaktadır. Anayasa ile kamu idarelerine verilen kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için devlet gelirleri tahsilâtının etkin ve verimli yapılarak yüksek düzeyde gelir elde edilmesi gerekmektedir.

Kamu alacaklısının kamu alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için alacağın doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir. Bu nedenle, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunun ikinci bölümünde, teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümleri başlıkları altında çeşitli koruyucu düzenlemelere yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarını birbirine bağlı hükümler ile korunma altına alan bir sisteme sahiptir. Tahsil daireleri teminat istenmesini gerektiren bir halin bulunması durumunda teminat istemekte, bunu bağlı olarak ihtiyati haciz uygulamakta ve kamu borçlusunun henüz tahakkuk etmemiş kamu borçlarını ihtiyati tahakkuk ettirmektedir

Özel hukuk alanında İcra İflas Kanunuyla şekilsel ve zorlayıcı hükümlerle takip hukuku oluşturulmuş iken, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile de kamu icra hukuku düzenlemiştir. Aradaki önemli fark, özel hukukta alacaklı doğrudan doğruya devlet gücünü kullanma olanağı bulamadığı halde, bu kanun kapsamına giren alacakların tahsilinde devletin bu düzeyde kabul edilen kurum ve kuruluşlarının devlet gücünü doğrudan kullanma yetkisine sahip olmalarıdır

## KISALTMALAR

|        |  |
|--------|--|
| AATUHK | : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| a.g.e  | : Adı Geçen Eser                                 |
| bs.    | : Baskı  |
| C.     | : Cilt   |
| D      | : Daire  |
| E      | : Esas Numarası                                  |
| HUMK.  | : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu                |
| İİK.   | : İcra ve İflas Kanunu                           |
| K.     | : Karar Numarası                                 |
| KDV.   | : Katma Değer Vergisi                            |
| md.    | : Madde  |
| S.     | : Sayı   |
| s.     | : Sayfa  |
| TBK    | : Türk Borçlar Kanunu                            |
| TCK.   | : Türk Ceza Kanunu                               |
| TMK.   | : Türk Medeni Kanunu                             |
| vb.    | : Ve benzeri                                     |
| VUK.   | : Vergi Usul Kanunu                              |
| VDDGK  | : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu              |

## İÇİNDEKİLER

|                  |     |
|------------------|-----|
| ÖZ.....          | iii |
| ÖNSÖZ.....       | iv  |
| KISALTMALAR..... | v   |
| GİRİŞ.....       | 1   |

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

|  |    |
|--|----|
| 1. KAMU ALACAKLARININ TANIMI.....  | 3  |
| 2. KAMU ALACAKLARININ ÖNEMİ.....   | 4  |
| 2.1. Kamu Hizmeti.....   | 6  |
| 2.2. Kamu Harcamaları.....   | 8  |
| 3. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI.....   | 10 |
| 3.1. Asli ve Fer' i Kamu Alacakları.....                                     | 11 |
| 3.1.1. Asli Kamu Alacakları.....   | 11 |
| 3.1.1.1. Vergi Resim ve Harçlar.....   | 12 |
| 3.1.1.2. Para Cezaları.....  | 12 |
| 3.1.1.3. Muhakeme Masrafları.....  | 14 |
| 3.1.2. Fer' i Kamu Alacakları.....   | 15 |
| 3.2. Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları.....               | 16 |
| 3.2.1. Kamunun Haksız Fiilden Doğan Alacakları.....                          | 18 |
| 3.2.2. Kamunun Haksız Fiilden Doğan Alacakları.....                          | 19 |
| 3.2.3. Kamunun Haksız İktisaptan Doğan Alacakları.....                       | 20 |
| 3.3. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları.....                         | 21 |
| 3.4. Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları .. | 21 |
| 3.4.1. Tahsili Emval Kanunu.....   | 22 |

|   |    |
|---|----|
| 3.5. 6183 Sayılı Kanun'un Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları.....                        | 24 |
| 3.5.1. Türk Ceza Kanunu'nda Öngörülen Para Cezaları.....                                    | 25 |
| 3.5.2. Borçlanma .....  | 26 |
| 3.5.3. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri .....   | 26 |
| 3.5.4. Parafiskal (Vergi Benzeri) Gelirler .....  | 27 |
| 3.5.5. Köy Gelirleri.....   | 28 |
| 4. KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI .....   | 28 |
| 4.1. Kamu Borçlusu .....  | 28 |
| 4.1.1. Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olamayan Kamu Borçluları.....                               | 29 |
| 4.1.1.1. Vergi Mükellefi.....   | 30 |
| 4.1.1.2. Vergi Sorumluları.....   | 31 |
| 4.1.1.3. Kefil.....   | 32 |
| 4.1.2. Tüzel Kişi Kamu Borçluları.....  | 32 |
| 4.2. Kamu Alacaklısı.....   | 34 |
| 4.3. Kamu Alacakları İle Özel Hukuktan Kaynaklanan Alacaklarının<br>Karşılaştırılması ..... | 36 |
| 4.3.1. Alacakların Hukuki Nitelik Bakımından Karşılaştırılması.....                         | 36 |
| 4.3.2. Alacakların Amaç Bakımından Karşılaştırılması .....                                  | 38 |
| 4.3.3. Alacakların Korunması ve Cebri Tahsili Bakımından Karşılaştırılması ..               | 39 |
| 4.3.3.1. Alacakların Korunması Bakımından.....  | 39 |
| 4.3.3.2. Yetki ve Yargılama Mercii Bakımından .....   | 40 |
| 4.3.3.3. Kolaylık Sağlanması Bakımından.....  | 41 |
| 4.3.3.4. Cebri Tahsil Bakımından.....   | 42 |
| 4.3.3.5. Hacizli Mal Satışı Bakımından.....   | 43 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI

|  |    |
|--|----|
| 1. Tahakkuk Etmemiş Kamu Alacaklarının Korunması ..... | 45 |
| 1.1. Mal Bildiriminde Bulunulması Zorunluluğu.....     | 45 |
| 1.2. İhtiyati Haciz .....                              | 47 |

|  |    |
|--|----|
| 1.3. İhtiyati Tahakkuk .....   | 52 |
| 2.Tahakkuk Etmiş Kamu Alacaklarının Korunması .....  | 55 |
| 2.1. Rüçhan Hakkı .....  | 55 |
| 2.2. Ortaklığın Feshinin İstenmesi .....   | 57 |
| 2.3. Kamu Alacağının Takası .....  | 57 |
| 2.4. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğu.....                            | 59 |
| 2.5. Yurt Dışı Çıkış Yasağı .....  | 60 |
| 2.6. İptal Davası Açma .....   | 61 |
| 2.6.1. İptal Davası Açılabilecek Durumlar .....  | 63 |
| 2.6.1.1.Hükümsüz Sayılan Tasarrufların Bulunması.....  | 63 |
| 2.6.1.2. Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan<br>Tasarrufların Bulunması..... | 64 |

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**AMME ALACAKLARININ KORUNMASINDA**  
**TEMİNAT**

|   |    |
|---|----|
| 1.Teminatın Tanımı, Kapsamı ve Niteliği.....  | 66 |
| 2.Teminat İstenmesinin Nedenleri .....  | 69 |
| 2.1 Vergi Ziyayı Suçunda Teminat İstenmesi .....  | 70 |
| 2.2. Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi .....  | 75 |
| 2.3. Türkiye'de İkametgâhi Olmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi.....   | 78 |
| 3. Teminat İsteme Yetkisi .....   | 81 |
| 4.Teminat İsteme Usulü .....  | 83 |
| 5. Teminat İsteme Süresi.....   | 84 |
| 6. Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi ve Ayni Unsurlar.....  | 85 |
| 6.1. Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi Unsurlar .....   | 85 |
| 6.1.1 Para .....  | 86 |
| 6.1.2. Bankalar ve Katılım Bankaları Tarafından Verilen Teminat Mektupları .  | 87 |
| 6.1.3. Hazine Müsteşarlığınca İhraç Edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya<br>Bu Senetler Yerine Düzenlenen Belgeler ..... | 90 |



|   |     |
|---|-----|
| 6.1.4. Hükümet Tarafından Belirlenecek Milli Hisse Senedi ve Tahvili.....   | 91  |
| 6.2. Teminat Olarak Kabul Edilen Aynı Unsurlar.....   | 92  |
| 6.2.1. Alacaklı Tahsil Dairesince Teminat Olarak Kabul Edilen Aynı Unsurlar   | 93  |
| 6.2.2. Teminat Hükümünde Olan Aynı Unsurlar .....   | 96  |
| 7. Şahsi Kefalet .....  | 100 |
| 8. Teminat İle İlgili Özel Durumlar .....   | 103 |
| 8.1. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi .....   | 103 |
| 8.2. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi .....   | 105 |
| 8.3. Teminatın Korunması ve İadesi .....  | 106 |
| 9. Alacaklı Kamu İdaresi Tarafından Teminat İstenmesi İle Kamu Borçlusu<br>Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları ..... | 110 |
| 9.1. Alacaklı Kamu İdaresi Tarafından Teminat İstenmesinin Sonuçları .....  | 110 |
| 9.2. Kamu Borçlusu Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları .....   | 112 |
| <b>SONUÇ</b> .....  | 115 |
| <b>KAYNAKÇA:</b> .....  | 120 |

## GİRİŞ

Günümüzde sosyal devletten olan beklentilerin değişmesi ve giderek çeşitlenmesi karşısında artan kamu hizmetleri kamu harcamalarının da artmasına sebep olmakta ve bu harcamaları karşılayacak kamu alacaklarının tahsilini önemli kılmaktadır. Kamu hizmetlerinin sürekli ve etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için, hizmetlerin finansmanını sağlayan kamu gelirlerinin, diğer bir ifade ile kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Kamu alacaklarının niteliği itibariyle özel alacıklardan farklı olması, bu alacakları özel hukuk alacaklarının takip ve tahsil usulünden ayırmakta ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde takibini gerektirmektedir.

AATUHK niteliği açısından kamu alacaklarının takip ve tahsil hukukunun temel kaynağını oluşturmaktadır. Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde zor kullanım, alacakların borçlular tarafından usulüne uygun olarak zamanında ödenmemesi durumunda uygulanmaktadır. Kamu gücüne ve cebren tahsil esaslarına dayalı olarak elde edilen vergi ve diğer bütün kamu gelirlerinin tahsili ve bu alacakların korunması AATUHK'nın kapsamını oluşturmaktadır.

Belirttiğimiz üzere ülkemizde kamuya ait alacakların özel hukuka tabi alacıklardan farklı bir yöntemle takip ve tahsilini sağlayan AATUHK kamu alacaklarının korunma yollarını düzenleyen hükümleri de ihtiva etmektedir. Kamu alacaklarının korunmasını sağlayan bu düzenlemeler, kamu alacağının tahsili aşamasından önce ortaya çıkan kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ihtimaliyle karşılaşılmaması durumunda, söz konusu alacakların tahsil aşamasını beklemeden alacağın tahsil edilmesinde kolaylık ve güvence sağlamaktadır. Fakat AATUHK'nın gerekçesinde belirtilen kamu alacağının ödemekle mükellef olanlara ödeme bakımından her türlü kolaylığın gösterilmesi prensibi uyarınca kamu borçlusuna, borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesi olanağını da sağlamaktadır. Bu nedenle, kamu alacağının ortaya çıkmasından tahsiline kadar her

aşamada, kamu alacağını 6demekle m6kellef olanlara 6deme bakımından her t6rl6 kolaylığın g6sterilmesi ve kamu idarelerinin alacaklarının emniyetinin sağlanarak kolay bir şekilde tahsilini sağlama amacı doğrultusunda AATUHK'da teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma h6k6mlerine yer verilmiştir

Çalışmamız 6ç b6l6mden oluşmaktadır. Birinci b6l6mde kamu alacakları ile ilgili genel açıklamalara yer verilerek, kamu alacaklarının tanımı, 6nemi, tarihsel gelişimi, kapsamı, nitelikleri ve kamu alacaklarının korunmasını gerektiren nedenler açıklanacaktır. İkinci b6l6mde genel olarak kamu alacaklarını koruma yolları hakkında açıklamalar yapılacaktır. 66nc6 b6l6mde ise kamu alacaklarının korunmasında 6nemli bir yere sahip olan teminat m6essesesi detaylı bir şekilde incelenecektir. Çalışmamızın son b6l6m6nde ise yapılan çalışmadan yola çıkılarak sonuç ve 6neriler başlığı altında 6lkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanan sistem sonuçlarıyla birlikte değerlendirilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1. Kamu Alacaklarının Tanımı

Kamu alacağı kavramı ile kamu geliri kavramı çoğu zaman aynı anlama gelmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak elde edilmesi gereken ekonomik değerler, hazine adına hâsılat kaydedilmesi bakımından gelir, bir talep hakkı doğurması bakımından ise, alacak olarak ifade edilmektedir<sup>1</sup>.

Genel olarak kamu alacağı, Devletin anayasal olarak yapmak zorunda olduğu, zamanla değişen ve çeşitliliği artan kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla Devletin kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Kamu alacağı, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirler olarak tanımlanır<sup>2</sup>. Kamu alacağı, devletin kamu gücünden kaynaklanan alacağıdır<sup>3</sup>. Diğer bir deyişle kamu alacakları, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir<sup>4</sup>. Devletin sahip olduğu kamu gücü egemenliğinin sonucu olarak ortaya çıkan kamu alacakları başka ifadeyle, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır. Bu nedenle devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Yusuf Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2000, s.25.

<sup>2</sup> Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumî Esasları*, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966,1.Cilt , s.532.

<sup>3</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000, s. 14.

<sup>4</sup> Onar, *a.g.e.*, s. 1647.

<sup>5</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 159.

Ülkemizde kamu alacaklarından oluşan vergi ve diğer alacakların takip ve tahsili AATUHK hükümlerine göre yapılmaktadır.

Özel hukukta 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu (İİK) biçimsel ve zorlayıcı hükümleriyle takip hukukunu oluştururken, AATUHK kamu hukuku açısından alacakların cebren tahsili alanını düzenlemektedir. Bu iki alacak türü arasındaki önemli fark, özel hukukta alacaklı doğrudan doğruya devlet gücünü kullanma olanağına sahip değilken, AATUHK kapsamına giren alacakların tahsilinde devletin ve bu kapsamda kabul edilen kurum ve kuruluşların devlet gücünü bizzat kullanmak yetkisine sahip olmalarıdır.<sup>6</sup>

AATUHK'nun "Kanunun şümülü" başlıklı 1. maddesinde, devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı, Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerin mahfuz olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce yürürlükte olan Tahsili Emval Kanunu uyarınca takip ve tahsili yapılan kamu alacaklarının takip ve tahsilinde de bu kanun hükümlerinin uygulanacağı anılan Kanunun 2. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Kanunun 3. maddesiyle de kamu alacağı kavramı açıklanarak kamu alacaklarının sınırlarının Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen alacaklar olduğu vurgulanmıştır.

## 2. Kamu Alacaklarının Önemi

On dokuzuncu yüzyılın ilk çeyreğinden yirminci yüzyılın ilk çeyreğine kadar ekonomik ilişkilerin Adam Smith'in "bırakınız yapsınlar bırakınız geçsinler"<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Edip Şimşek, *Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi*, İstanbul, Eka Yayınları, 1990, s.31-32.

<sup>7</sup> Laissez faire, laissez passer.

söylemiyle özetlenen liberal devlet anlayışı hakim olmuştur. Liberal devlet anlayışına göre devletin görevleri, ülkeyi dışarıdan gelecek tehlikelere karşı korumak ve ülke içinde dirlik ve düzeni sağlayarak güvenliği tesis etmektir. Bu anlayışa göre devletin ekonomik hayata müdahalesi gereksiz ve ekonominin doğal kanunlarına terstir<sup>8</sup>. Devletin görevi sadece iç ve dış güvenliği sağlamak olup ekonomik ve sosyal hayata hiçbir şekilde müdahale edilmez.

Yirminci yüzyılda devlet anlayışı diğer bir ifadeyle devletin müdahalede bulunabileceği sınırlar önemli aşamalar geçirmiştir. Günümüz şartlarında kamu hizmetlerine olan talep büyümekte, kamu hizmetleri ve giderleri, siyasal, ekonomik ve toplumsal nedenlerle artmaktadır. Bu nedenle devletin ekonomiye müdahalesi artmakta ve geçen yüzyılın "Jandarma Devlet" anlayışı terk edilmiş bulunmaktadır<sup>9</sup>.

Yirminci yüzyılın ilk çeyreğinden sonra dünyada meydana gelen ekonomik ve sosyal gelişmelerin neticesinde devletin etki alanını belirleyen sınırlarda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak kamu hizmetlerine olan talepler çeşitlenmiş ve gittikçe artmıştır. Kamu hizmetlerine olan talebin miktar ve çeşit olarak artması da devletin ürettiği kamu hizmetlerinin artmasına neden olmuştur. Bu durum doğal olarak kamu giderlerinin de artmasına sebep olmuştur. Bunun sonucunda devletin ekonomiye müdahalesi artmış, geçen yüzyılın liberal devlet anlayışı zaman içinde terk edilmiş bulunmaktadır<sup>10</sup>.

Sosyal devlet, klasik devlet anlayışından farklı olarak devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamasını amaçlamaktadır. Yirminci yüzyıl batı demokrasilerinde ortaya çıkmış olan sosyal devlet veya refah devleti anlayışı, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli görmektedir<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 49.

<sup>9</sup> Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Yayınları, 2002, s.21.

<sup>10</sup> Çelik, a.g.e., s. 21.

<sup>11</sup> Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1986, s. 103.

Sosyal devletin, bireyin zamanla değişerek artan ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlaması devletin görev alanını belirleyen sınırları genişletmiştir. Devletin görev alanında sayılmayan birçok konunun sosyal devlet anlayışında kamu hizmetleri arasında yerini alması, kamu harcamalarını ve bu harcamaları finanse eden kamu alacaklarının önemini arttırmıştır. Dolayısıyla kamu hizmeti, kamu harcamaları ve kamu alacaklarını birbirini tamamlayan bir bütünün parçaları olarak değerlendirmek yerinde olacaktır<sup>12</sup>.

## 2.1. Kamu Hizmeti

Kamu hizmetinin en geniş tanımı, devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak amaçıyla yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir<sup>13</sup>. Danıştay, kamu hizmetini, memurlar ve diğer kamu görevlileri tarafından yerine getirilen ve devlet veya kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların denetimi altında genel ihtiyaçları karşılamak ve kamu yararını sağlamak amaına yönelik genel, kapsamlı, devamlı ve düzenli faaliyetler şeklinde tanımlamıştır<sup>14</sup>.

Kamu hizmeti, idarenin toplumun ortak bazı gereksinmelerini karşılamak amaçıyla doğrudan veya yakın gözetimi ve sorumluluğu altında, kamusal yetki ve usller kullanarak yürüttüğü faaliyetler bütünüdür<sup>15</sup>. Diğer bir ifadeyle, Kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altındaki özel kişilerce, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu

<sup>12</sup> Pınar Yayar, “**Kamu Alacaklarının Korunması**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ) 2007, s.12.

<sup>13</sup> Anayasa Mahkemesinin 24.01.1995 tarih ve 22181 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 09.02.1994 gün ve E.:1994/43, K:1994/42-2 sayılı kararı, (evrim içi) <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1994/K1994-42.htm>, 20.06.2010.

<sup>14</sup> Danıştay 1. Dairesinin E:1996/31 K1996/242 sayılı kararı.

<sup>15</sup> A.şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 2.Baskı., Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s. 544.

yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli yürütülen faaliyetlerdir<sup>16</sup>.

Çağdaş devletlerde toplumsal ihtiyaçlar artmakta, bu ihtiyaçların tatmini kamu hizmetlerinin geliştirilmesi yoluyla olmaktadır. Toplumsal ihtiyaçların kamu hizmetlerine dönüştürülmesi siyasal bir kararı gerektirir. Böyle bir karar alınmadan önce toplumsal ihtiyacın herkes tarafından duyulup duyulmadığının, piyasa kuvvetlerinin bu ihtiyacı tatmin edip etmediğinin saptanması, tatmin etmiyor ise bu hizmetlerin kamu hizmetleriyle karşılanması gereklidir<sup>17</sup>.

İdare, topluma kamu hizmeti götürerek kamu yararı sağlamayı amaçlar. Kamu yararı, toplum içindeki önlenebilir yarar çatışmalarında çoğunluğun azınlığa, sayıca çok olan grubun çıkarlarının az olan grubun çıkarlarına üstün tutulmasıdır<sup>18</sup>.

Kamu hizmetinin görülmesinde uyulması gereken bir takım ilkeler vardır. Bu ilkeler süreklilik, uyumluluk, eşitlik ve tarafsızlıktır. Bu ilkeler aynı zamanda kamu hizmetini özel mal ve hizmetlerden ayırır. Toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması bakımından devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin çoğu ortak tüketim hizmetleridir<sup>19</sup>.

Kamu hizmetlerinin neler olacağı ve bunların hangi boyutta yürütüleceği, sahip olunan mali ve ekonomik koşullara göre, anayasal ilke ve koşullar doğrultusunda siyasal iktidar tarafından kararlaştırılıp, gerçekleştirilir. Kamu hizmetlerinin genişletilmesi veya daraltılması, bir ülkede izlenen ve geçerli olan genel bir politikaya bağlıdır ve onun sonucudur<sup>20</sup>.

Yirminci yüzyılın başından günümüze kadar liberal devlet anlayışından sosyal devlet anlayışına geçiş sürecinde sanayi devriminin büyük bir etkisi olmuştur.

<sup>16</sup> Sibel Bilgin, "Verginin Hukuki Temeli", Türk Hukuk Dünyası, 2000, s.216.

<sup>17</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, , 2005, s. 3.

<sup>18</sup> Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 2. Baskı., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, s. 74.

<sup>19</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 39.

<sup>20</sup> Akdoğan, A.e., s. 37.



Sanayi devrimiyle milletlerarası ekonomik ve sosyal ilişkiler ve bunun sonucunda da toplumların refah düzeyi artmıştır. Artan refah düzeyiyle birlikte kişilerin devletten sağladıkları hizmetlerin miktarı çoğalmış ve çeşitlenmiştir.

Devlet iç ve dış güvenlik, yasama ve yargı, kişi özgürlüklerini güvence altına almak gibi genel ve büyük ölçüde ortaklaşa tüketilen hizmetlerin yanı sıra kişilerin bireysel olarak yararlanabilecekleri kişisel hizmetleri de üstlenmeye başlamıştır. Eğitim, sağlık, iş bulma ve sosyal güvenlik gibi hizmetlerden eğitilen, tedavi gören, iş bulan, sigortalanan kimseler kişisel yararlar sağlarken toplumun diğer üyeleri de bazı ikincil yararlar sağlamaktadırlar<sup>21</sup>. Bir kısım kamu hizmetleri de toplum halinde yaşamaktan kaynaklanan; özellikle kentlerdeki yoğun yerleşmelerden doğan olumsuz çevre etkilerini yok etmeyi hedefler. Teknolojik ilerleme, bazı ihtiyaçların ortak tüketim teknolojisi ve piyasa dışı üretimle sağlanmasını daha ekonomik hale getirdiği için, kamu idareleri bu hizmetleri üstlenmiştir<sup>22</sup>.

Günümüzde devlet de girişimci sıfatıyla özel nitelikte mal ve hizmetleri üreterek insanlığın hizmetine sunmaktadır. Devlet, bir taraftan özel girişimci gibi kar amacıyla birlikte kamu yararını da gözeterek mal ve hizmetleri üretirken, diğer taraftan ekonomik ve sosyal dengeyi sağlamaya yönelik sadece kamu yararı amacıyla mal ve hizmet üreterek korunmaya muhtaç vatandaşlarının ülkesindeki artan refah düzeyine uyumunu sağlamaktadır. Bazen de devlet ülkesine ait ekonomik sistemde ortaya çıkan rekabeti önleyen unsurları ortadan kaldırarak eksik olan rekabet ortamını tam rekabet ortamına getirmeyi ve vatandaşlarının uluslararası alandaki rekabet gücünü arttırıcı eksikliğini gidermeyi hedefleyen politikalarla mal ve hizmet üretimine katkıda bulunmaktadır.

## 2.2. Kamu Harcamaları

Kamu harcamaları dar veya geniş anlamda ele alınabilir. Dar anlamda kamu harcamaları; merkezi idare tarafından gerçekleştirilen hizmetler dolayısıyla yapılan

<sup>21</sup> Çelik, a.g.e., s.22.

<sup>22</sup> Yayar, a.g.e., s.6.

harcamaları ifade etmektedir. Geniş anlamda kamu harcamaları ise; merkezi idare harcamalarını, devletin ve yerel kuruluşlarının iktisadi girişimleri ve sosyal güvenlik hizmetleri dolayısıyla yüklendiği harcamaları kapsamaktadır<sup>23</sup>.

Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin anayasal ve toplumsal olarak yüklendiği görevleri ifa edebilmesi için bazı harcamalarda bulunması gerekir. Kamu harcamalarının asıl amacı toplum ihtiyaçlarını karşılamak olmakla birlikte, önemli ekonomik ve sosyal etkilere de neden olabilmektedir. Bazen, büyüme ve kalkınma hızını artırmak, gelir dağılımını dengeli hale getirmek, serbest piyasadaki dengeyi sağlamak gibi çeşitli amaçlarla devleti doğrudan mal ve hizmet alımına yöneltebileceği gibi, bazen de özel sektör gibi piyasada kar etme amacı doğrultusunda faaliyette bulunarak mal ve hizmet alımı da yapmaya sevk edebilir.

Sosyal devlet anlayışının gereği olarak artan kamu hizmeti kamu harcamalarını arttırmıştır. Kamu hizmetinin artması ile birlikte kamu harcamaları da önem kazanmıştır. Kamu harcamaları, devlet işlerinin yerine getirilmesi için yapılan bütün işlerin maliyetine giren unsurların toplamıdır<sup>16</sup>. Devletler hangi yönetim şekline sahip olurlarsa olsunlar ortak ihtiyaçları karşılamak için kaynak bulmak ve ihtiyaçları bu kaynaklarla karşılamak zorundadır<sup>24</sup>.

Devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerin artması ile kamu ekonomisinin ulusal ekonomi içindeki payı büyümektedir<sup>25</sup>. Kamu harcamaları, gerek gerçek harcamalar açısından gerekse transfer harcamaları açısından ele alındığında zaman içerisinde tutarlarının arttığı görülmektedir<sup>26</sup>.

Kamu harcamalarında yukarıda da bir kısmı açıklanan sebeplerle zamanla ortaya çıkan artışların finansmanının sağlanması gerekmektedir. Çünkü ülke vatandaşlarının refahının korunması bakımından, kamu hizmetlerinin sürekli olarak yerine getirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle kamu alacaklarının en az

<sup>23</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Yay. No:34,1987, s.98.

<sup>24</sup> Bilgin, **a.g.e.**, s. 215 .

<sup>25</sup> Çelik, **a.g.e.**, s.23.

<sup>26</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 6. bs, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1988, s. 216.

kayıpla tahsili konusunda özel hukuka tabi alacakların tahsilinde izlenen aşmalardan farklı bir takip ve tahsil aşamasının uygulanmasının gerekliliği önemli hale gelmiştir.

### 3. Kamu Alacaklarının Kapsamı

Yukarıda da ifade edildiği gibi kamu alacakları, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre kamu alacakları devletin kamu ekonomisi gelirlerini kapsamaktadır. Oysa devletin kamu ekonomisi gelirlerinin yanı sıra özel ekonomi gelirleri de vardır.

Devletin piyasa ekonomisi kuralları içerisinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri denir. Mülk ve teşebbüs gelirleri bu gelirlere örnek olarak gösterilebilir. Devlet iktisadi işletmeler kurup, bu işletmeleri piyasa ekonomisi kuralları içerisinde çalıştırabilir, sahip bulunduğu malları satabilir ya da kiraya verebilir<sup>27</sup>.Devletin özel ekonomi gelirlerinin takip ve tahsili özel hukuk alacaklarının tahsil yöntemine tabi olduğundan ve konu itibariyle çalışmamızın dışında kaldığından, konuyu devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanan alacakların takip ve tahsilinin tabi olduğu kuralları belirleyen AATHK yönünden ele alacağız.

AATUHK'un 1.maddesinde yapılan tanımlamayla; kamu alacağının devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerektiği, kamu alacağının asli, fer'i nitelikte olabileceği ve kamu hizmetleri uygulanmasından kaynaklanacağı ve söz konusu kamu alacaklarının, takip masrafları açısından da AATUHK gereğince işlem yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan kanunun 2. maddesi ile de kamu alacakları sadece 1.madde hükmünde belirtilen alacaklarla sınırlandırılmamış ayrıca, muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar için de AATUHK'nun uygulanacağı belirtilmiştir.

<sup>27</sup> Çelik, a.g.e., s. 24.

### 3.1. Asli ve Fer' i Kamu Alacakları

AATUHK'nun 1. maddesinde yukarıda sayılan asli ve fer'i kamu alacakları belirtilirken "..... para cezası gibi asli, ..... faiz gibi fer'i kamu alacakları" ifadesi kullanılmıştır. Burada "gibi" sözcüğünün kullanılması, asli ve fer'i kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi anlamına gelmektedir. Bu itibarla vergi benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel olmadığı düşünülebilir. Ancak adları belirtilmeyen fakat mali yükümlerden doğan kamu alacakları, kamu icra hukuku bakımından özel kanunlarında yollama yapması halinde kamu alacağı sayılmakta ve AATUHK'ya göre tahsil edilmektedir<sup>28</sup>.

Kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacaklarının çerçevesi geniş tutulmaktadır. Kanunda kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları belirtilirken de sayım tekniği kullanılmamış, sadece istisnalar sayılmıştır. Kanunda geçen "gibi" ifadesinin sadece cümle tekniği nedeniyle kullanılmıştır<sup>29</sup>.

#### 3.1.1. Asli Kamu Alacakları

Bu alacaklar vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme gideri, vergi cezaları ve para cezalarından oluşmaktadır. Burada belirtilen muhakeme giderleri, Kanunun 1.maddesinin birinci fıkrasında belirtilen takip giderlerinden farklıdır. Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olan kısımdır. Takip giderleri ise ilam alındıktan sonra icraya ait giderlerdir<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 4.bs., 2007, Ankara, s.572.

<sup>29</sup> Muhittin Tancı, Vural Arıkan, Polat Yalçın, *İzahlı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar*, Ankara, Balkanoğlu Matbaacılık, 1970, s. 3.

<sup>30</sup> Tülay Yıldırım, "Türkiyede Kamu Alacaklarının Korunması" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü) 1994 s.11.

### **3.1.1.1. Vergi, Resim ve Harçlar**

Bu alacak türleri içerisinde ağırlığı vergi, resim ve harçlar oluşturur. Vergiler, bireylerden mali güçlerine göre kamu harcamalarını karşılamak amacıyla alınan paralardır. Resim ve harçlar ise devletin yaptığı hizmetlerden yarar görenlerin, görülen hizmet ve yapılan giderin karşılığı olarak ödedikleri paraları ifade eder<sup>31</sup>.

Vergiler, soyut kamu hizmetlerinin karşılığı alınan paralar olmasına karşın, resim ve harçlar somut kamu hizmetlerinin görülmesi sırasında alınır.

### **3.1.1.2. Para Cezaları**

Para cezaları idari para cezaları ve adli para cezaları olmak üzere iki çeşittir. Bunlardan adli para cezaları adli makamlarca verilir. İdari para cezaları ise idare sistemi içerisinde Kanunlarla yetkilendirilmiş makamlar tarafından verilen cezalardır.

Hukuk sistemimizde kabahat 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde; Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık şeklinde tanımlanarak bu idari yaptırımları uygulamaya yetkili kurul, makam veya kamu görevlilerinin türleri, idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolları ve idari yaptırım kapsamında verilen idari para cezalarının tahsiline ilişkin genel esaslar belirlenmiştir. Bu Kanuna göre kapsama giren idari para cezalarının tahsilinde de AATUHK'nın uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

**İdare tarafından verilen para cezalarının yer aldığı yasal düzenlemelerden bazıları şu şekilde sıralanabilir:**

a-) En büyük mülki amir tarafından verilen idari para cezaları;

<sup>31</sup> Mustafa Gülseven, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s.21.

- 4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Kanununun 31. maddesiyle,
- 815 sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dâhilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanununun 5. maddesiyle,
- 2593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 294. maddesiyle,
- 5253 sayılı Dernekler Kanununun 33. maddesiyle,
- 992 sayılı Umuma Mahsus Bakteriyoloji ve Kimya Laboratuvarları Kanunu'nun 10.maddesiyle,
- 2621 sayılı Kıyı Kanunu'nun 15.maddesiyle mülki idare amirlerine idari para cezası verme yetkisi verilmiştir

b-) Belediyeler tarafından verilen idari para cezaları:

- 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesiyle,
- 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun'un 1. maddesiyle belediye encümenine idari para cezası verme yetkisi verilmiştir

c-) Kanunların yetkili kıldığı kamu görevlilerinin verdiği idari para cezaları:

- 2872 sayılı Çevre Koruma Kanununun 24.maddesiyle Bakanlık merkez teşkilâtında genel müdürler, taşra teşkilâtında il çevre ve orman müdürlerine,
- 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu'nun 27. maddesiyle, Ulaştırma Bakanının yetkilendirdiği Bakanlık personeli, trafik polisi ve zabıtası, rütbeli jandarma personeli, gümrük muhafaza ve gümrük muayene memurları ile bunların amirlerine ve terminallerde görevli belediye zabıtasına,
- 4915 sayılı Kara Avcılığı Kanunu'nun 30.maddesiyle İl Çevre ve Orman Müdürü veya yetki verdiği elemanlar ile 31/10/1985 tarihli ve 3234 sayılı Orman Genel Müdürlüğünün Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda yer alan orman işletme şefine idari para cezası verme yetkisi verilmiştir.

d-) Kamu meslek kurumları tarafından verilen para cezaları:

- 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 93. maddesiyle oda meclisine,
- 6235 sayılı Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Kanunu'nun 26.maddesiyle oda onur kuruluna idari para cezası verme yetkisi verilmiştir

**Adli makamlarca verilen adli para cezalarından bazıları:**

- 5253 sayılı Dernekler Kanununun 32. maddesiyle,
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 49. maddesiyle,
- 6197 sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun'un 40.maddesiyle,
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5941 sayılı Çek Kanunundaki hükümlerle adli makamlara adil para cezası verme yetkisi verilmiştir.

### **3.1.1.3. Muhakeme Masrafları**

Kamu alacaklarından olan muhakeme masrafları 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK ) 423. maddesinde belirlenmiştir<sup>32</sup>. Buna göre;

- Tarifeye göre belirlenen ve mahkeme kalemi tarafından yapılan giderlerle, mahkeme oturum, keşif ve haciz giderleri,
- Şahitlerin seyahat ve ikamet giderleri ile günlükleri ve bilirkişi ücreti ve giderleri,
- İlam harçları,
- Resmi dairelerden istenen evrakın asıl, suret tasdik ve pul harçları,
- Mahkemede bizzat hazır bulunanların günlük ve yollukları,

<sup>32</sup> 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6010 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 450. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 01.11.2011 tarihinde yürürlüğe girecek olan bu Kanunun 323. maddesinde yargılama giderleri sayılmıştır.

- Takdir olunacak vekâlet ücretleri, olarak sayılabilir.

### 3.1.2. Fer' i Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır. Buna göre;

- AATUHK'nun 48.maddesindeki tecil faizi,
- AATUHK'nun 51. maddesindeki gecikme zammı,
- AATUHK'nın 58. maddesinde belirtilen kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin ödeme emrine itirazı tamamen veya kısmen haksız bulunduğu anda ödeyeceği zam,
- VUK'nun 112. maddesinin 3. bendinde yer alan hükme göre dava konusu yapılan vergi uyuşmazlığını kaybedenlerden alınacak gecikme faizi ve
- VUK'nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarıdır<sup>33</sup>.

Kanunda, asıl kamu alacakları sayıldığına göre “*fer'i olanlar* onlara bağlı, onlar nedeni ile doğmuş olmalıdır” görüşü benimsendiğinde *gibi* kelimesi fazlalık olmaktadır. Bu itibarla fer'i kamu alacağının bir kamu alacağıyla bağlantılı olması gerçeği ortaya çıkar. Bundan dolayı;

- Pişmanlık zammı,
- Haksız çıkma zammı,
- Tecil faizi,

- Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanımından dolayı ödeme yapması gereken banka şube müdürlerinin, tahsil edilen paraları belirlenen sürelerde TCMB aktarmamaları ile postane veya posta çek merkez müdürlerinin yaptıkları tahsilatı süresinde vergi dairelerine aktarmamaları nedeniyle tahsil edilen Kamu

<sup>33</sup> Elif Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer' i Borç Ve Alacak Olarak Faiz, Gecikme Zammı-Tecil Faizi-Haksız Çıkma Zammı-GecikmeFaizi-Pişmanlık Zammı-İdarenin Mükellefe Ödemesi Gereken Faizler*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s.24.



alacağıının % 10 nispetindeki ceza,

- Ödeme Emrine karşı açılan davaların reddi ve kesinleşen yargı kararı üzerine AATUHK'nın 58. maddesine göre alınacak % 10 zam<sup>34</sup>, fer'i kamu alacağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **3.2.Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları**

Kamu idarelerinin asli ve fer'i alacaklar dışında kalan, fakat yapılan kamu hizmetlerinin karşılığı olan alacakları AATUHK'nun 1. maddesinde kamu alacağı olarak belirtilmiştir. Kanun hükmü ile asli ve fer' i kamu alacaklarına ek olarak, devletin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları dışındaki hizmetlerinin karşılığı olarak ortaya çıkan kamu alacakları düzenlenmiştir.

Kanunun hükümet ve komisyon gerekçelerinde bu hükmün, kamu alacaklarının gelecekte çeşitliğinin artması durumunda Kanuna bir elastikiyet vermek için meclise sevk edildiği belirtilmiştir. Kamu hizmeti kavramının gelişmesi ilerde bu gün mevcut olmayan türden alacakların da ihdasını gerektirebilir ve bunlar kapsam maddesinin saydığı alacaklardan olmayabilir. Bu çeşit alacaklar akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğmamak ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit bulunmak şartı ile bu kanuna göre takip edilebilecektir<sup>35</sup>.

Kanunda belirtilen kamu hizmeti kavramı dar anlamda yorumlanmalıdır.<sup>36</sup> Çünkü kanun ilk madde hükmünde "Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait....." ifadesini kullanmıştır. Bu idarelerin gözetimi altında yapılan faaliyetlerden bahsetmemiştir. Ayrıca kamu hukukuna mahsus usullerin kullanılması ve kamu

<sup>34</sup> Danıştay 4. Dairesinin 21.10.2003 tarih ve E.2002/4562, K. 2003/2482 sayılı kararında; ödeme emrine karşı açılan davalarda kısmen tasdik kararı verilmesi halinde de onanan kısım üzerinden % 10 haksız çıkma zammı alınacağı belirtilmiştir.

<sup>35</sup> Mehmet Akmansu, **Amme alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanununun Şerh ve İzahları**, Ankara, Örnek Matbaası, 1954, s.47.

<sup>36</sup> Çelik, a.g.e., s. 25-26, Mustafa Gülseven, a.g.e., s.21.

hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılarak faaliyet yapılması dar anlamda kamu hizmetinin belirlenmesinde aranılan temel unsurlardır.<sup>37</sup> Başka bir görüşte ise, asli ve fer'i kamu alacakları dışında ve Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışındaki her nevi kamu alacağının kamu hizmeti tatbikatı ile ilgili olduğu ve kamu alacağı niteliği taşıdığı<sup>38</sup> ileri sürülmektedir.

AATUHK kamu hizmetinden doğan kamu alacaklarını, istisnalarını göstererek belirtmiştir. Bu istisnalar, akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklardır. Kanunun bu usulü izlemesindeki en önemli neden, kamu hizmeti uygulamasından doğan alacakların asli kamu alacaklarında olduğu gibi tek tek sıralanmasındaki güçlük ve kanun hazırlandığı sırada belirlenemeyen fakat ileride AATUHK' ya göre takibi gereken alacakları kapsamı ve uygulamaya esneklik getirmesi gereğidir<sup>39</sup>.

Yukarıda ifade edildiği gibi Kanun kamu hizmetinden doğan kamu alacaklarının istisnalarını, akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar olarak belirtmiştir. Bu istisnaların anlatımına geçmeden önce AATUHK'nun uygulamaya girdiği tarihten bugüne kadar Maliye Bakanlığı'na gelen olaylar dolayısıyla kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacakları kapsamına giren kamu alacaklarını şu şekilde ifade edebiliriz<sup>40</sup>;

- 5434 Sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu'nun 14/8. maddesi gereğince % 25 işe giriş keseneği olarak ödenmesi gereken paralar,
- Kambiyo karşılık fonuna yatırılması gereken kambiyo satış primleri<sup>41</sup>,

<sup>37</sup> Çelik, a.g.e., s. 26.

<sup>38</sup> Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbacı, **Amme alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı Ankara, Feryal Matbaacılık, 1988 s.45.

<sup>39</sup> Çelik, a.g.e., s. 27.

<sup>40</sup> Çelik, a.g.e., s. 28.

<sup>41</sup> Türk Parasının Korunması Hakkındaki 1567 Sayılı Kanun' un , 6258 Sayılı Kanun' la değiştirilen 1. maddesine dayanılarak hüküm altına alınmıştır. Fakat 6258 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır..

- Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar<sup>42</sup>,

Danıştay yukarıda sıralanan kamu alacakları haricinde bazı kamu alacaklarının da kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacağı olduğunu saptamıştır. Bunlar, ithalatta alınan teminat, akaryakıt istikrar fonu, kanal bağlama ücreti, kanal temizlik ücretidir<sup>43</sup>.

### 3.2.1. Kamunun Akitten Doğan Alacakları

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 1.maddesine göre sözleşme<sup>44</sup>, iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun şekildeki rızalarının beyanıyla kurulur. Devlet bir özel hukuk ilişkisi içinde sözleşmeler yapabilmektedir. Kanunda belirtilen istisnalardan biri olan akitten doğan alacaklar, devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin, medeni hukuk ve ticaret hukuku alanına giren akitlerine ilişkindir.<sup>45</sup> İfade edilen bu tür akitlerde idare, kamu gücünü kullanmaksızın fertler gibi hareket ettiğinden, bunlardan doğan alacakları kamu alacağı saymak imkân dâhilinde değildir. Belediyenin sahibi olduğu gayrimenkulü kiralamasından doğan kira alacağı, okul, lojman inşaatı sözleşmeleri, ihaleye dayalı birer özel hukuk sözleşmesine örnek olarak gösterilebilir.<sup>46</sup> Bu tür kamu alacakları genel hükümler çerçevesinde tahsil edilecektir.

Akitten doğan alacaklarda AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsilin yapılamayacağına dair Danıştay'ın verdiği örnek kararlar mevcuttur. Buna göre;

<sup>42</sup> Kemal Aykaç. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Genel Tebliği. Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1976, s. 69.

<sup>43</sup> Acar Oltulu, 6183 S. K Kapsamına Giren Kamu Alacakları, Yayınlanmamış Rapor, Ankara, 1979, s. 23.

<sup>44</sup> 818 sayılı Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 647. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan bu Kanunu'nun 1. maddesine göre sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur

<sup>45</sup> Onar, a.g.e., C. III., s. 1650.

<sup>46</sup> Çelik, a.g.e., s.27.

belediyeye ait taşınmazın satışından doğan alacak<sup>47</sup>, belediyeye ait sıcak su bedeli ve buna ilişkin gecikme zammı alacağı, ihale bedelinin süresinde ödenmemesi üzerine yapılan ikinci ihalede satışın daha düşük bedelle yapılması nedeniyle oluşan iki ihale arasındaki fark, irtifak hakkı tesis bedeli, devredilen bankaya ait takibi sonuçlanmamış kamu alacağı, belediyeden kiralanan otobüsün kira bedeline ilişkin alacak, çeklerin karşılıksız çıkması halinde çek bedelinin % 10'unun tazminat ve gecikme faizi ile birlikte tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar<sup>48</sup>, AATUHK'da belirtilen kapsam dâhilinde takip ve tahsil edilmezler.

İdarenin diğer akitleri ise özel hukuk rejimine tabi olmayıp kamu hukuku rejimi içerisinde yer alan ve idari yargının görev alanına giren idari nitelikli sözleşmelerdir. İdari akitlerin esası ve en önemli özelliği, bunlardan idare lehine doğacak alacakların idare lehine tahsil edilebilmesidir. Bu sebeple özellikle bir kamu hizmetinin yerine getirilebilmesi için akdedilen imtiyaz sözleşmeleri kamu alacağının kaynaklarından birini oluşturur<sup>49</sup>.

### 3.2.2. Kamunun Haksız Fiilden Doğan Alacakları

Haksız fiil, herkese karşı uyulması zorunlu bir hukuki görevin ihlalden doğan zarardır.<sup>50</sup> Diğer bir ifade ile haksız fiil, bir kişinin başkasına kusurlu olarak, haksız, yani hukuka aykırı fiili ile zarar vermesidir. AATUHK'da belirtilen haksız fiilden doğan alacaklar medeni hukuk çerçevesine girmektedir<sup>51</sup>. Haksız fiili yapanın bu zarardan sorumlu olması için fiilin hukuka aykırı olması, failin kusuru, zararın ortaya çıkması ve haksız fiil ile zarar arasında illiyet bağı bulunmalıdır.<sup>52</sup>

<sup>47</sup> Danıştay. 9. Dairesi E.1989/692, K.1991/2975 sayılı kararı (Çevirim içi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.01.2011.

<sup>48</sup> Danıştay. 4. Dairesi E.1993/1556, K. 1994/291 sayılı kararı (Çevirim içi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.01.2011.

<sup>49</sup> Onar, a.g.e., C. III., s. 1650.

<sup>50</sup> Selahattin Sulhi Tekinay, **Borçlar Hukuku**, C. II, 5. bs, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1985, s. 641.

<sup>51</sup> Çelik, a.g.e., s. 27.

<sup>52</sup> Tekinay, a.g.e., s. 641.

Kişilerin haksız fiilleri nedeniyle devlet mallarına vermiş olduğu zararlardan doğan alacaklar kanunda sınırları belirtilen kamu alacağı niteliğinde olmayıp, takip ve tahsilinde AATUHK'da gösterilen yöntem uygulanamayacaktır. Bundan dolayı söz konusu alacakların takip ve tahsili AATUHK kapsamı dışında kalır. İİK'nun 47. maddesinde, devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında da bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre haksız fiilden kaynaklanan kamu alacakları, İİK hükümleri çerçevesinde takip ve tahsil edilecektir. Bu alacaklara örnek olarak devletin kaçak elektrik, su kullanımı nedeniyle uğradığı zararların tazmini, kamu kurumlarında çalışanların verdikleri zararlar dolayısıyla devlet tarafından ödenen tazminatların rücuu<sup>53</sup> gösterilebilir.

### 3.2.3. Kamunun Haksız İktisaptan Doğan Alacakları

Haksız iktisap, bir kişinin mamelekinde haklı bir sebep olmaksızın diğer kişinin mameleki aleyhine olan çoğalmadır.<sup>54</sup> Haksız iktisabın oluşması için üç şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak, taraflardan birinin mal varlığında bir azalmanın gerçekleşmesine karşılık, diğerinin mal varlığında bir artma gerçekleşmelidir. İkinci olarak bu artma ve azalma arasında illiyet bağı olmalıdır. Son olarak bu artma ve azalma haklı bir nedene dayanmamalıdır. Haksız iktisaptan doğan borç ilişkisinde, haklı bir sebep olmaksızın başkası aleyhine zenginleşen kişinin mal varlığında meydana gelen artış aynen veya değer üzerinden geri verilecektir<sup>55</sup>.

Bir kimse gerek haksız fiil, gerekse haksız iktisap nedeniyle devlet malına bir zarar vermiş veya devlet aleyhine zenginleşmiş ise, bundan doğan alacak kamu alacağı niteliğinde olmayacaktır. Bu alacağın takip ve tahsili AATUHK'na göre

<sup>53</sup> Yayar, a.g.e. , s.39.

<sup>54</sup> Tekinay, a.g.e., s. 974.

<sup>55</sup> Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 7. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s. 834.

yapılamaz. Devlet bu alacaklarını İİK'nun 47. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde tahsil edecektir.

### **3.3. Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları**

Asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacakların cebren tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderler takip giderlerini oluşturur ve AATUHK'na göre takip ve tahsil edilirler<sup>56</sup>.

Takip giderlerinin tahsilini AATUHK'dan ayrı bir rejime tabi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icra mercilerinde takibe sevk etmek olacaktır ki bu mantıklı ve pratik bir çözüm olmaz. Sözü geçen alacaklar, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri yararlı ve zorunludur<sup>57</sup>.

### **3.4. Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları**

Osmanlı maliye sisteminde kamu alacakları iltizam sistemine göre tahsil edilmekteydi. Tanzimat'tan sonra 1861 tarihli Nizamname, ancemaatinin tevzi olunan vergilerin tahsilini düzenledi ve imam, muhtar ve papazlar tahsile yetkili kişiler olarak belirlendi. 1865 tarihli bir talimat ile vergi borçlarında zorlama hapsi uygulaması ve vergi tahsilinde makbuz sistemi getirildi. 1880 yılında Tahsili Emval Nizamnamesi düzenlendi. 1909 yılında ise Tahsili Emval Kanunu oluşturuldu. Tahsili Emval Kanunu tam 35 yıl, 1.1.1954 tarihinde AATUHK' un uygulanmaya

<sup>56</sup> Çelik, a.g.e. , s.29.

<sup>57</sup> Oltulu, a.g.e., s.64.

konulmasına kadar yürürlükte kaldı. AATUHK ise 1954 yılından beri yürürlükte bulunmaktadır<sup>58</sup>.

AATUHK, Tahsili Emval Kanununun gelişerek değişen şartlarda ortaya çıkan sorunları çözmede yetersiz kalması nedeniyle yürürlüğe konulmuştur.

### 3.4.1. Tahsili Emval Kanunu

Ülkemizde, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanan özel takip sistemi, Tahsili Emval Kanunu ve ekleriyle kurulmuştur. Osmanlı İmparatorluğu döneminde Tanzimatla (1839) başlayan sistemdeki kusurları ve eksiklikleri gidermek amacıyla sürdürülen çalışmalar neticesinde tahsil işlemlerinin düzene konulması için 1325 (1909) tarihli dört bölüm halinde toplanmış 23 maddeden oluşan Tahsili Emval Kanunu meydana getirilmiştir<sup>59</sup>. Kanunun kapsamına dâhil kamu alacakları 1 ve 2. maddelerde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

"Emlak ve akar ve arazi vergileri, haşine namına alınan mukataa-i zemin ve temettü, arazi-i miriye üzerine tarh olunan eşer bedeli iş bu kanuna tevfikan tahsil olunur."

"Masarif ve teçhizat hisseleri ve teskere esmanı ve emlak ve arazinin masarifi tahririyesi ve arazi üzerine tarh olunan aşarın tarh ve tertip muamele-i esasıyesinin masarif karşılığı tekalifin tekasiti ile beraber istifa olunur."

Bu kanun tanzim olunduğu zamanda mevcut olan vasıtasız vergilerin tahsilini temin için yapılmıştı. Menkullerden alınan dolaylı vergiler, vergi matrahının konusunu oluşturan menkullerin vergi alacağının teminatı olarak kabul edildiğinden Kanun kapsamı dışında bırakılmıştı. İleriki yıllarda çok sayıda ve çeşitli konulardaki kanunlarda Tahsili Emval Kanununa atıflar yapılmış, merkezi idareler dışında özel

<sup>58</sup> Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.4.

<sup>59</sup> Nilgün Serim, *6183 sayılı Kanunda Amme alacaklarının Korunması*, İstanbul Türkmen Kitabevi, 2007, s.3.

idarelere, belediyelere ait bir kısım kamu alacakları da özel kanunlarında atıflar yapılmak suretiyle Kanunun kapsamı genişletilmiştir<sup>60</sup>.

AATUHK'nun 2. maddesinde çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacakların AATUHK'na tabi olacakları belirtilmiştir. Bu hükme göre bu nitelikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmamaktadır. Kanunda alacağın Tahsili Emval Kanunu'na göre takip edileceği yolunda bir hüküm varsa, o alacak kamu alacağı hükmünde olsun olmasın AATUHK'nun 3. maddesine göre kamu alacağı olarak kabul edilmektedir<sup>61</sup>.

Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığı zaman sınırlı birkaç vergiyi kapsamı içine alıyordu. Kanunun 1. ve 2. maddelerinde konusu, emlak ve akar, arazi, hazine namına alınan mukataa, temettü ve arazi-i miriye üzerinde tarh olunan aşar bedeli, maarif ve teçizat hisseleri ve tezkere esmanı, tahrir masrafları olarak tespit edilmişti. Fakat kanunun kapsam alanı, sayılan bu alacaklarla sınırlı kalmamış ve yürürlüğe girdiğinden kısa bir zaman sonra başlayan değişikliklerle bugünkü çok kapsamlı ve dağınık manzarasını almıştır. Halen pek çok sayıda ve bir çok dağınık konulardaki kanunlarda Tahsili Emval Kanununa yollamalar yapılmış, Devletten başka özel idarelere, belediyelere ait bir takım alacaklar da özel kanunlarında yollamalar yapılmak suretiyle kanunun kapsam alanına girmiş bulunmaktadır<sup>62</sup>.

Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na yollama yapılmış olması nedeniyle AATUHK kapsamına giren kamu alacaklarına birçok örnek vermek mümkündür. Buna göre;

- 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkındaki Kanun' un 15. maddesine göre çiftçi mallarının korunma bedelleri,

<sup>60</sup> Cihan Duru, **Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili için Tahsili Emval Kanunu ve 6133 Sayılı Kanuna Atıfta Bulunan Kanunlar, Karam Hükümünde Kararnameler ve Bakanlar Kurulu Kararları**, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım-Aralık 1992, S:63, s. 5.

<sup>61</sup> Çelik, a.g.e. , s.29,30.

<sup>62</sup> Gülseven, a.g.e., s.39.



- 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesine göre yolsuz sarf edilen köy paraları, (belirtilen 45. madde bu paraların Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar heyeti üyesinin malları satılarak köylünün parasının ödeneceğini belirtmiştir).

- 2644 sayılı Tapu Kanunu' nun 19. maddesine göre alınan değer paha bedelleri,

- 2903 sayılı Pamuk Islahı Kanunu'nun 7. maddesine göre pamuk ıslah masrafları,

- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 86. maddesine göre ıslah masrafları,

- 4109 Sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun' un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımlar,

- 2490 sayılı Artırma, Eksiltme ve İhale kanununun 67. maddesi, ecri misillerin Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceğini belirtmekte idi, ancak 2490 sayılı Kanun, 2686 sayılı Devlet İhale Kanunu ile değiştirilmiş ve bu Kanunun 75. maddesi ikinci fıkrasında, ecrimisilin, fuzuli işgal eden tarafından isteği ile ödenmediği takdirde AATUHK hükümlerine göre tahsil olunacağı belirtilmiştir.

### **3.5. 6183 Sayılı Kanun'un Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları**

Kamu alacakları, devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Yukarıda kamu alacaklarının tanımını yaparken kanunun ifade ettiği kamu alacakları tanımının geçerli olduğunu vurgulamıştık. Buna göre bazı kamu alacakları AATUHK kapsamı dışında kalmıştır. Bunlar; Türk Ceza Kanunu ile tahsil şekli ve hapse çevrilmesi öngörülen para

cezaları, borçlanmadan elde edilen kamu alacakları, mülk ve teşebbüs gelirleri, parafiskal gelirler ve köy gelirleridir.

### 3.5.1. Türk Ceza Kanunu'nda Öngörülen Para Cezaları

AATUHK 1. maddesinin ikinci fıkrasıyla, Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse çevrilmesi öngörülen para cezaları kanun kapsamı dışında bırakılmıştır. Mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine göre cumhuriyet savcılıklarınca yerine getirilir. Ancak, anılan Kanun hükümlerine göre cumhuriyet savcıları tarafından infaz edilmek üzere hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının süresinde ödenmemesi halinde infaz; hapse çevrilemeyen para cezalarında bu cezaların tamamının tahsili, hapse çevrilerek infaz edilen adli para cezalarında ise hapis cezasıyla giderilemeyen kısmının tahsili şeklinde yerine getirildiğinden, Cumhuriyet Başsavcılıklarınca söz konusu adli para cezaları AATUHK'na göre takip ve tahsili yapılır.

TCK ile karar verecek hâkime kısa süreli hapis cezalarını 5 günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde 730 günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağ üzerinden para cezasına çevirebilme yetkisi verilmiştir. Hâkim, ekonomik ve şahsî hâllerini göz önünde bulundurarak, kişiye adlî para cezasını ödemesi için hükmün kesinleşme tarihinden itibaren bir yıldan fazla olmamak üzere mehil verebileceği gibi, bu cezanın, iki yılı geçmemek ve en az dört taksit olmak üzere ödenmesine de karar verebilir. Hakim tarafından verilen para cezası, hüküm kesinleştikten sonra tahsil edilmek üzere cumhuriyet başsavcılığına gönderilir. Cumhuriyet savcısı hükümlüye 30 gün içinde ödemede bulunması için ödeme emri tebliğ eder. Hükümlü bu süre içerisinde para cezasını ödemelidir. Aksi

takdirde cumhuriyet savcısının kararı ile ödenmeyen kısma karşılık gelen gün miktarınca hapsedilir<sup>63</sup>.

### 3.5.2. Borçlanma

AATUHK kapsamı dışında kalan diğer kamu alacağı, borçlanma işleminden doğan alacaklardır. Devlet iki yolla borçlanma yapabilir. Bunlardan birincisi devletin özel hukuk tüzel kişisi sıfatıyla giriştiği zorunlu olmayan borçlanmadır<sup>64</sup>. Bu borçlanmada tarafların rızasına dayalı bir borç akdi vardır<sup>65</sup>. Bu akit AATUHK'nun 1. maddesine göre kamu alacağı yaratmaz. Devletin diğer borçlanma yolu ise zorunlu borçlanmadır. Bu borçlanmada kamu yükü ağır basmakta ve bu yolla borçlanmadan doğan gelirler kamu alacağı sayılmaktadır<sup>66</sup>.

### 3.5.3. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri

Devlet malları ücretsiz olarak halkın kullanımına sunulmuş mallardır<sup>67</sup>. Buna göre kamunun fayda ve kullanımına tahsis edilmiş bulunan mallarla, bir kamu hizmetinin unsuru ve mütemmim cüzü sayılabilecek olan, yani ondan ayrılması hizmeti aksatacak veya gereği gibi görülmesine engel olacak şekilde hizmete bağlanmış bulunan mallar, ayrıca milli servet ve kültür bakımından değerinin konulması imkânsız bulunan mallar devlet malıdır<sup>68</sup>.

Kamu mallarının bir takım hukuki özellikleri vardır. Kamu malları; devir ve ferağ edilemez, haczedilemez, kazandırıcı zamanaşımıyla özel kişiler tarafından iktisap edilemez, kamu malları üzerinde Kanun öngörmedikçe sınırlı ayni haklar kurulamaz, taşınmaz kamu malları kamulaştırılmaz ve tapu siciline tescile tabi

<sup>63</sup> 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 106.maddesi.

<sup>64</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Kamu Giderleri - Devlet Bütçesi Kamu Borçları - Maliye Politikası**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1987, s.20.

<sup>65</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.bs.İstanbul, Beta Yayınları,2000, s. 210.

<sup>66</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Namı Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s.31

<sup>67</sup> Aksoy, a.g.e., s. 148.

<sup>68</sup> Siddık Sami Onar, **Türk Hukukunda Amme Emlaki Teorisi (Mukayeseli Tetkik)**, İstanbul, Kenan Matbaası, 1943, s. 534.

değildir ve vergi ve resimden muaftır ve özel korumaya tabidir. Devletin yukarıda ifade edilen ve ücretsiz olarak kamunun yararlanmasına sunulanlar dışında gelir getiren, özel mülkiyete elverişli olan malları da bulunmaktadır<sup>69</sup>. Devlet bu mallara, bataklıkların kurutulması, satın alma, varissiz ölenlerden kalma, devlet borçlarından dolayı intikal etme ve ülkeyi terk edenlerin bıraktıkları mülklerin devlete kalması gibi yollarla sahip olur ve bu emlakı satma, kiralama ve işletme yollarıyla da gelir elde eder. Devletin mülk ve teşebbüslerinden elde ettiği tüm bu gelirler AATUHK kapsamı dışındadır<sup>70</sup>.

#### 3.5.4. Parafiskal (Vergi Benzeri) Gelirler

Parafiskal gelirler, kamusal teşekküller ile kamu yararıyla ilgili kurumların finansmanını sağlamak amacıyla toplanır<sup>71</sup>. Sosyoekonomik alanda devlet müdahaleciğinin artması sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayarak, belirli amaçların karşılanması için kurulan kamusal veya yarı kamusal nitelikli ekonomik, sosyal veya mesleki örgütlere, bu amaçların finansmanına tahsis edilmek ve bunların hizmetlerinden yararlananlardan zorunlu olarak tahsil edilmek üzere, kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesi ile ortaya çıkan bütçe dışı bir kamu geliri olan parafiskal gelir, AATUHK kapsamına girmemektedir.

Özel kanunlar ile parafiskal gelirlere kamu alacağı statüsü tanınabilmektedir. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinde kurumun ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Parafiskal gelir, genel olarak bir kamu geliri olarak kabul görmektedir. Bu gelir türünün kamusal niteliğinin büyük ölçüde tahsilindeki zorunluluklardan ve finanse ettiği hizmetlerin kamusal niteliğinden kaynaklandığı vurgulanmaktadır<sup>72</sup>. AATUHK dışında kalması bu

<sup>69</sup> İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, *İdare Hukuku*, İstanbul, Der Yayınları, 2001, s. 67.

<sup>70</sup> Yayar, *a.g.e.*, s.39.

<sup>71</sup> Aksoy, *a.g.e.*, s.146.

<sup>72</sup> Türkan Öncel, *Parafiskal Yükümlülükler*, İstanbul Üniversitesi, No:3115/494, 1983, s.8.

gelirlerin kamusal niteliğini bozmamakla birlikte bu kanuna göre tahsil olanağını ortadan kaldırmaktadır<sup>73</sup>.

### 3.5.5. Köy Gelirleri

Köy gelirleri de AATUHK dışında tutulmuştur. Köy tüzel kişiliğinin kamusal nitelikte gelirleri olmakla birlikte, bunların tahsili 442 sayılı Köy Kanunu'na göre yürütülür<sup>74</sup>. AATUHK'nun 1. maddesine giren bir kamu alacağının tahsili köyde söz konusu ise bu kanun hükümleri uygulanacaktır<sup>75</sup>. Burada AATUHK dışında kalan gelirlere amaç köy tüzel kişiliğine ait gelirlere aittir.

## 4. Kamu Alacaklarının Tarafları

### 4.1. Kamu Borçlusu

Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerle, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefiller, yabancı şahıs ve kurum temsilcileri kamu borçlusudur.

Kamu borçlusu, tanımdan da anlaşılacağı üzere gerçek veya tüzel kişilerdir. Gerçek kişi kamu borçlusu insandır ve insan olma vasfından dolayı doğuştan gelen ve sonradan kazanılan yeterliliklere sahiptir. Her insanın hak ehliyeti vardır. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder. Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edebilir ve borç altına girebilir. Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır. Her ne kadar 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) gerçek kişiler için hak ehliyetinin ve fiil ehliyetinin varlığından söz edilmekte ise de vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için hak ehliyeti yeterli görülmektedir. Nitekim 213 sayılı

<sup>73</sup> Çelik, a.g.e., s. 32.

<sup>74</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 161.

<sup>75</sup> Çelik, a.g.e., s. 33.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergi ehliyetine ilişkin 9.maddesinde "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" denilmiştir. Kanuni ehliyet şartlarının aranmayacak olması, vergi mükellefi olmak için medeni hakları kullanma ehliyetinin yani fiil ehliyetinin gerçek kişi mükelleflerde ve vergi sorumlularında aranmayacağı anlamına gelmektedir. Kısaca hak ehliyetine sahip olan her gerçek kişiye mükellef sıfatıyla vergi kanunlarına göre vergi borcu düşebilir veya her insan vergi sorumlusu sıfatıyla verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olabilir. Gerçek kişilerin ölümü halinde bu kişilerin kamu borçlarının ödenmesine ilişkin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutulurlar. Ölüm halinde vergi cezaları düşer. Yani mirasçılar miras bırakının vergi cezalarını ödemek sorumluluğu altında değildirler<sup>76</sup>.

Tüzel kişi kamu borçlusu, tüzel kişilik kavramının tanımı ve tüzel kişiliğin nasıl kazanılacağına ilişkin açıklama TMK'nun 47. maddesinde yer almaktadır. Buna göre "Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülennmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar." Herhangi bir kişi veya mal topluluğunun tüzel kişilik kazanabilmesi için, onun ayrıca hukuk düzeni tarafından "hak ehliyetine sahip bir varlık olarak" tanımlanması gerekir. Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin sınırları içinde memur, temsilci, vekil ve yönetim kurulu üyesi gibi şahıslarla temsil edilebilir. Temsil edenle bazen bizzat mükellef bazen de bizzat sorumlu durumunda bulunabilirler.<sup>77</sup>

#### **4.1.1. Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları**

Genel olarak hak ehliyeti, kişilerin hak ve borçlara sahip olabilme ehliyetidir. Kişi bir işlem yapmadan, eylemde bulunmadan hak ehliyetine sahiptir.

---

<sup>76</sup> Serim,a.g.e., s.11.

<sup>77</sup> Serim,a.g.e., s.11.

Gerçek kişilerde hak ehliyeti doğumla başlayan ve ölüm ile son bulur. Gerçek kişi kamu borçluları, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve kefildir.

Kanun koyucu, VUK'nun 8.maddesiyle vergi mükelleflerini belirlerken, bunların vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişiler olduklarını ifade etmiş ve AATUHK'la da kamu borçlularını yalnızca gerçek ve tüzel kişileri sıralayarak belirtmiştir. Anılan Kanun hükümleri lafzi olarak yorumlandığında hem tüzel kişiliği hem de gerçek kişiliği olmayan bazı kuruluşlar kamu borçlusu statüsünü kazanamayacaklardır. Ancak bu maddeleri "yalnızca gerçek kişiliği veya tüzel kişiliği olan kamu borçlusu olabilir" şeklinde yorumlamak, günümüzde tüzel kişiliği olmayan ve gerçek kişi olarak da nitelendirilmesi olanağı bulunmayan mevcut bazı kuruluşların vergilendirilmemesi gibi bir sonuca ulaşılmasına neden olur. Oysa kanun koyucunun amacı bu değildir, amaç tüm kişi ve kuruluşları vergi kapsamına almaktır. Nitekim hem VUK'nda hem de diğer vergi kanunlarında tüzel kişiliği olmadığı halde bazı ortaklıklara ya da mal topluluklarına mükellef sıfatı verildiği görülmektedir. Örneğin VUK'nun 10. maddesinde "Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...", ifadesine yer verilirken Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (ç) bendinde de cemaatler vakıf hükmünde sayılarak mükellef kabul edilmiştir<sup>78</sup>.

#### 4.1.1.1. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, VUK.' un 8. maddesinde "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım, ilk bakışta vergi mükellefini yalnız maddi görev açısından belirler gibi görünmektedir. Fakat vergi mükelleflerinin şekli bir takım görevleri daha vardır. Bu nedenle, vergi mükellefini tanımlayan VUK' nun 8. maddesi, "mükellefin ödevleri"

<sup>78</sup> Çelik, a.g.e., s. 41.

başlığını taşıyan ikinci kitabın şekli ödevlere ilişkin hükümleri ile bir arada değerlendirilmelidir<sup>79</sup>.

Vergi mükellefi, verginin asıl borçlusu olup, vergi ödendiğinde kendi ekonomik değerlerinde eksilme meydana gelir. Vergiyi doğuran olay da mükellefin kişiliğinde gerçekleşir. Vergi mükellefi olmak için fiil ehliyetinin bulunması şart değildir. Buna göre, reşit olmayan kişi veya mahcur ya da kısıtlı olan bir kişi de vergi mükellefi olabilmektedir. Kişiler vergiyi doğuran olay kanunlarla yasak edilmiş olsa dahi mükellef olmaktan kurtulamaz. Mükellef olabilmek için bir kanun hükmünün varlığı şarttır. Kişinin mükellef olmaktan kurtulabilmesi için de yine bir kanun hükmünün varlığı gerekmektedir<sup>80</sup>.

#### 4.1.1.2. Vergi Sorumluları

AATUHK'un 3. maddesinde sayılmış olan bir diğer grup kamu borçlusu vergi sorumlularıdır. V.U.Kanununun 8.maddesinde vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır. Fakat vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumlularının da VUK'da ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bir takım şekli ödevleri bulunmaktadır. Vergi sorumlusu, mükellef ile kamu alacaklısı arasındaki alacak borç ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır. Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellefin ekonomik değerlerinden vergi keserek, mükellef adına ödeme yapar. Vergiyi doğuran olay ile vergi sorumlusu arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Fakat vergiyi doğuran olay sorumluluğunun başlamasına yol açar<sup>81</sup>.

Vergi sorumluları, fer'i nitelikte kamu borçlularıdır. Kendi kasıt ve ihmalleri sonucu görevlerini yerine getirmediği durumda ve vergi borcu asıl mükelleften alınmadığı takdirde sorumlulara başvurulabilir. VUK ve diğer vergi kanunlarında

<sup>79</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 71, 72.

<sup>80</sup> Çelik, a.g.e. , s.39.

<sup>81</sup> Sadık Kırbaş,Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Ankara, Siyasal Kitabevi,1998, s. 81.



kimlerin vergi sorumlusu oldukları belirlenmiştir. AATUHK'nın 22. maddesinde de kamu alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakikî ve hükmi şahıslar vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Her iki tanım birbirine uygundur<sup>82</sup>.

#### **4.1.1.3. Kefil**

Kefil, bir borcun borçlu tarafından yerine getirilmesini alacaklıya karşı garanti eden üçüncü kişidir. AATUHK'nın 3. maddesinde belirtilen kefil ise, bir kamu borçlusunun borcunu, alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir. Kamu borçlusu olan kefil, adi kefil olamaz. Çünkü AATUHK'nın 11. maddesinde kamu borcuna karşılık teminat sağlayamayan kamu borçlularının muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri belirtilmiştir. Kefil, AATUHK hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur.

#### **4.1.2. Tüzel Kişi Kamu Borçluları**

Tüzel kişiler kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olarak ikiye ayrılırlar. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu hukuku kurallarına, özel hukuk tüzel kişileri ise özel hukuk kurallarına bağlıdırlar. Kamu borçlusu tüzel kişisi, özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi, kamu hukuku tüzel kişisi de olabilir. Özel hukuk tüzel kişileri, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı bulunan, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca kişilik kazanan kuruluşlar olup, tüm haklara sahip olabilirler ve borç altına girebilirler. Ticaret şirketleri özel hukuk tüzel kişileri olduğundan şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusunun sınırı içinde kalmak koşulu ile bütün haklara sahip olabilen ve borç altına girebilirler. Ticaret şirketleri; kolektif, adi komandit,

<sup>82</sup> Şamlıoğlu, Özbacı, a.g.e. s. 61.

sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited, anonim şirket ve kooperatif olarak ayrılmaktadır.

Kollektif şirket diğer şirketler gibi hükmi şahsiyete sahiptir. Şirketin faaliyetlerinden doğan borçlardan dolayı ilk sorumlu şirketin tüzel kişiliğidir. Şirketin borcundan dolayı öncelikle şirket aleyhine takibatta bulunulur. Şirket fesh edilmiş veya takibatta bulunulmasına rağmen herhangi bir sonuç elde edilememişse şirket ortakları hakkında takibata geçilir<sup>83</sup>. Ortaklar, şirketin borçlarından sınırsız ve müteselsil sorumlu olduklarından, aynı zamanda bir veya birkaç ortak hakkında yeni bir ödeme emri çıkarılmaksızın, şirket tüzel kişiliği adına çıkartılmış ödeme emrine dayanılarak cebri takibata girişilebilir<sup>84</sup>.

Limited şirkette de şirket borçlarından şirket tüzel kişiliği sorumludur. Kamu alacağının, önce limited şirket tüzel kişiliğinden istenmesi gerekir, doğrudan doğruya ortakların birinden istenmesi söz konusu değildir<sup>85</sup>. Kamu alacağının ödenmemesi durumunda ortaklar sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumludurlar.

Komandit şirkette, şirket borçlarından şirketin tüzel kişiliği sorumludur. Ancak tahsilât yapılamadığı takdirde, komandite ortak, borçlardan sınırsız müteselsilsen sorumludur. Komanditer ortak ise şirkete koyduğu veya koymayı yükümlendiği sermaye kadar sorumludur. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de borçlu şirket tüzel kişiliğidir. Komandite ortaklar şirket borçlarından dolayı kollektif şirket ortakları gibi sorumludurlar. Komanditer ortaklar ise anonim şirket ortakları gibi sorumludurlar.

Anonim şirketlerde de kamu borcunun muhatabı şirket tüzel kişiliğidir. Şirket tüm borçlarından dolayı sadece sermayesi kadar sorumludur. Tüzel kişiliğin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği

<sup>83</sup> Mehmet Akmansu, **Amme alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanununun Şerh ve İzahları**, Ankara, Örnek Matbaası, 1954, s.53.

<sup>84</sup> Şamlıoğlu, Özbacı, **a.g.e.**, s. 68.

<sup>85</sup> Akmansu, **a.g.e.**, s.57.

anlaşılan kamu alacaklarından kanuni temsilcileri şahsi mal varlıklarıyla sorumludur. Doktrinde bu sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu görüşü ağır basmakla birlikte<sup>86</sup>, Danıştay da anonim şirketlerde kamu borcunun meydana geldiği dönemde kanuni temsilcilerin şirketin kamu borçlarının ödenmesi bakımından kusursuz sorumlu olduğu görüşündedir<sup>87</sup>. Bu sorumluluğun kusurlu sorumluluk kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade eden görüşler de vardır. Bu görüşe göre, kanuni temsilci ortaklığın faaliyetlerinin sahibi ve istifade edeni olmadığından tüzel kişiliğe ait kamu borcundan kusuru yoksa sorumlu tutulamaz<sup>88</sup>.

Kooperatiflerde kamu borçlarından dolayı kooperatif tüzel kişiliği sorumludur. Ancak ana sözleşme ile ortaklar şahsen ve sınırsız olarak kooperatife ait kamu borcundan dolayı sorumlu tutulabilirler. Bu durumda kooperatif ortakları zincirleme ve tüm varlıkları ile sorumlu olurlar.

## 4.2. Kamu Alacaklısı

AATUHK'nın 3. maddesi kamu alacaklılarının devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduklarını ifade etmiştir. Bu hükme göre köy tüzel kişileri kamu alacaklısı değildir. Kamu alacaklısı oldukça geniş bir kavram olmasına rağmen ifade edilen kanun hükmü ile mali yükümlülüklerin alacaklısı olan kamu idareleri oldukça dar bir çerçeveye sıkıştırılmıştır<sup>89</sup>.

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin tahsil işlemleri tahsil daireleri tarafından yürütülür. Kanun tahsil dairelerini alacaklı kamu idarelerinin AATUHK'yı uygulamakla görevli dairesi, servisi, memuru ya da memurları olarak tanımlamıştır. Bu tanım ile servis veya memurlara kadar inilerek bunlara da tahsil dairesi sıfatı verilmiştir. Diğer bir ifade ile tahsil dairesi olmak için AATUHK'nu uygulamakla

<sup>86</sup> Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006s. 56.

<sup>87</sup> Danıştay 9. Dairesinin E:2008/5719 K:2008/5686 sayılı kararı ile Danıştay 3. Dairesinin E:2001/2015 K:2002/4199 sayılı kararı. **Danıştay Kararları Dergisi**, no:1.

<sup>88</sup> İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Yayıncılık, 2006, s.63.

<sup>89</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 5.

görevli olmak yeterli görülmüştür. Tahsil daireleri, maliye örgütündeki vergi dairelerini, belediye şubelerini, il özel idare teşkilatı olan yerlerde il özel idare tahsil şubelerini, teşkilatı olmayan yerlerde il özel idare memur ve tahsildarlıklarını ifade eder<sup>90</sup>. Bunların görevlerini ve sorumluluklarını, tahsil dairesinin kuruluş ve görevleri hakkındaki kanunlar, tüzükler veya talimatnameler belirlemektedir. Kamu alacağının takibi mahalli tahsil dairelerince yapılır.

Tahsil dairesinin yer itibariyle yetki alanları kuruldukları il ya da ilçe ile sınırlıdır. Buna göre, İstanbul Vergi Dairesi'nin takip ettiği kamu borçlusu ve bu borçlunun malları da İstanbul' da ise İstanbul Vergi Dairesi takip ve tahsil işlemlerini yürütecektir. Borçlunun veya mallarının başka mahalde olması halinde İstanbul Vergi Dairesi'nin başka bir ilde takip işlemlerini yapması kanunen mümkün değildir. İşte bu iki durumda tahsil dairesi sahip olduğu takip yetkisini, borçlunun bulunduğu il tahsil dairesine veya borçlunun mallarının bulunduğu il tahsil dairesine aktararak takibi temsilen (niyabeten) yaptıracaktır<sup>91</sup>.

Borçlunun veya malının bulunduğu ildeki tahsil dairesinin harekete geçebilmesi için alacaklı tahsil dairesinin durumu, borçlunun veya mallarının bulunduğu ildeki aynı kamu idaresine ait tahsil dairesine bildirmesi ve takibe konu olan alacak için düzenlediği evrakı göstermesi gerekmektedir. Kendisine bu şekilde başvuru tahsil dairesi gönderilen evrak üzerine takibat yaparak kamu alacağını tahsil eder<sup>92</sup>.

<sup>90</sup> Hasan Şener, "6183 S.K.'un Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler", *Maliye Dergisi*, S:70 Temmuz- Ağustos, 1984, s.16.

<sup>91</sup> Bayraklı, *a.g.e.*, s. 25.

<sup>92</sup> Aykaç, *a.g.e.*, s.78.

### **4.3. Kamu Alacakları İle Özel Hukuktan Kaynaklanan Alacakların Karşılaştırılması**

#### **4.3.1. Alacakların Hukuki Nitelik Bakımından Karşılaştırılması**

Kamu hizmetlerinin karşılanması ve yürütülmesi için Devlet, Anayasa'dan aldığı yetkiyi kullanarak bazı mali yükümlülükler koyar. Devletin koyduğu mali yükümlülüklerin temel özelliği, kamu gücüne dayanarak alınmasıdır. Diğer bir ifade ile hepsi, idare hukuku anlamında bir idari işlem konusudur. Ayrıca devletin bir özel hukuk tüzel kişisi gibi bazı malvarlığı hakları bulunabilir. Bunlar akitten, haksız fiilden, sebepsiz iktisaptan doğar. Esas itibariyle devletin hâkimiyet değil, icra tasarruflarının sonucudurlar. Ancak, doktrinde idari sözleşmelerin devletin diğer akitlerinden ayrı tutulması gerektiği görüşü<sup>93</sup> ağır basmaktadır. Buna ilişkin gerekçede idari sözleşmelerde devletin kamu gücünün ağır bastığı ve bunlardan doğan gelirlerin de kamu alacağı sayılacağı şeklindedir.

Özel alacaklar ile kamu alacaklarının niteliği ve amaçlarının farklı olması bunların farklı hukuk dallarında düzenlenmesine neden olmuştur. Kamu hukukunun bir parçası olarak vergi hukukunda ortaya çıkan borç-alacak ilişkisi vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olay vergi borcunun temel ve en önemli basamağıdır. Buna karşılık, özel hukuk tarafından düzenlenen borç-alacak ilişkilerinin kaynakları ise, BK'ya göre; akitten, haksız muameleden ve haksız fiil ile mal iktisabından doğan borçlar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Vergi borcunda, taraflardan birinin devlet olması nedeniyle, borcun meydana gelmesinde idare hukukunun şart tasarrufları, özel hukuktaki sözleşme serbestisi ilkesinin yerini tutmaktadır. Bu nedenle, vergi borcunun dayanağı, miktarı, oranı, vadesi gibi önemli unsurları kanunlarla belirlenmektedir. Diğer taraftan, özel hukuka tabi borç-alacak

<sup>93</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.159.

ilişkilerinde tarafların eşitliği söz konusu iken, kamu alacaklarında taraflardan devlet daima üstün durumdadır.

Görüleceği üzere kamu alacağı ile özel alacaklar arasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar özelde vergi alacağına genelde ise kamu alacaklarına imtiyazlı bir nitelik kazandırmaktadır. Bu nedenle devlet egemenlik hakkına dayanarak, kendisi için vazgeçilmez bir nitelik taşıyan kamu alacaklarının cebren tahsilinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay ve etkin yöntemleri içeren özel bir takip ve tahsil sistemi geliştirmiş ve uygulamaktadır.

Kamu alacaklarının cebren tahsil işlemlerini teorik açıdan farklı ele almak ve uygulama ile ilgili yöntemleri tespit etmek için kamu hukuku ile özel hukuktan doğan alacakların cebren tahsil şekil ve yöntemlerinin karşılaştırılması gerekir. Doktrinde, değil ayrı bir hukuk dalı olarak kabul etmek, kamu alacaklarının tahsilinin İİK dışında ayrı bir kanunda düzenlenmesine gerek olmadığı görüşü ile kamu ve özel hukuktan kaynaklanan alacakların niteliğinin önem taşımadığı, ayrıca da hukuk devletinde böyle bir ayırım yapılmaması gerektiğini savunanlar<sup>94</sup> olmasına rağmen, artık kamu alacağı ile özel alacaklar arasında esasları bakımından oldukça önemli farklılıkları olduğu ve bunların göz ardı edilemeyeceği genel kabul görmektedir.

Günümüzde, birçok ülkede kamu alacağının tahsilini düzenleyen kanunlar ile özel alacakların tahsilini düzenleyen kanunlar ayrılmış durumdadır. Ülkemizde de buna paralel bir durum mevcuttur. Özel hukuktan kaynaklanan borç-alacak ilişkisi BK'da, bunların cebren tahsilatı da İİK'da düzenlenmiş, kamu hukukundan kaynaklanan borç-alacak ilişkileri VUK'da, bunların cebri tahsili ise AATUHK'da hüküm altına alınmıştır<sup>95</sup>. Kamu alacakları ile özel hukuktan doğan alacakların cebren tahsilinin karşılaştırılması, alacakların amaç, niteliği ve hukuki dayanakları ile alacakların korunması ve cebren tahsili ara başlıkları altında yapılacaktır.

<sup>94</sup> İlhan Postacıoğlu, *İcra Hukuku Esasları*. İstanbul Üniversitesi Yayını, 1982. Yayın No: 2901, s.20.

<sup>95</sup> Sağlam, a.g.e., s.14.

### 4.3.2. Alacakların Amaç Bakımından Karşılaştırılması

İcra hukukunda borç ilişkisinin çözümlenmesine kamu gücü karışmaktadır. Kamu alacaklarında ise, ilişkinin başından itibaren kamu gücü taraf olarak bulunur. Bu nitelik göz önüne alınca, vergi icra hukuku teriminin her türlü tahsil için kullanılabileceği görüşü ile birlikte en doğru ve teknik anlamıyla bu terim kamu alacağının yalnız zorla tahsili usulünü kapsadığı görüşü de mevcuttur<sup>96</sup>.

Özel hukuktan kaynaklanan alacaklara göre kamu alacağının niteliği ve amacının farklı olması her şeyden evvel kamu idaresinin, kamu hizmetlerinin ve bunların finansmanını sağlayan kamu maliyesinin niteliklerinden kaynaklanmaktadır<sup>97</sup>.

Vergi icra hukuku kapsamına giren ilişkilerde temel bir nitelik farkı görülür. Bu fark belli düzenlemelere giderken tümüyle ayrı amaçlar güdülmesine yol açmaktadır. Bu farklılığın kaynağı ise kamu idaresinin, kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve bir ölçüde kolektif çıkarın kişisel çıkara üstün tutulması ilkeleri, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların rizikoya sokulmadan, düzenli bir şekilde ve zamanında sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi alacağının bir tarafında devlet ve diğer kamu tüzel kişiler ile karşı tarafında gerçek ve tüzel kişiler bulunurken, özel alacakların her iki tarafında gerçek ve tüzel kişiler bulunur. Diğer bir ifade ile vergi alacağının tahsili nedeniyle ortaya çıkan borç-alacak ilişkisinde taraflar farklı hukuki statüye sahipken, özel hukuk alanındaki borç-alacak ilişkisinin tarafları aynı hukuki statüye sahiptirler<sup>98</sup>.

Vergi alacağı ve kamu alacakları, kamu ekonomisinin ihtiyaçlarını karşılamak, dolayısıyla kamu hizmetlerinin yapılması amacıyla tahsil edilmektedir. Bu nedenle, vergi alacakları tahsil edilirken kar amacı yerine kamu yararı düşüncesi

<sup>96</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s.156.

<sup>97</sup> Gerçek, a.g.e., s.46.

<sup>98</sup> Sağlam, a.g.e., s.15.

hakim olmakta ve bunlar kamu hukukundan doğdukları için imtiyazlı alacak sayılmaktadır. Bundan dolayı, vergi alacaklarının tahsiline öncelik ve ayrıcalık tanınmaktadır. Oysa, özel hukukta borç-alacak ilişkisi, piyasa ekonomisinde kişiler arasında yapılan işlemlerden, sözleşmeden, haksız fiil veya mal iktisabı sonucu doğmakta olup, kişiler bu işlemlerden çıkar beklemektedirler<sup>99</sup>.

Özel hukuktan doğan alacaklar tarafların çıkarına dayanmaktadır. Borcun cebren takip ve tahsili ancak tarafların belirlediği şartlarda yerine getirilmemesi durumunda ortaya çıkar. Kamu alacaklarının takip ve tahsili ise AATHK'da gösterilen usullere göre yapılır.

### **4.3.3. Alacakların Korunması ve Cebri Tahsili Bakımından Karşılaştırılması**

Özel alacaklar ile kamu alacakları arasında alacakların korunması, yetki ve yargılama mercii, kolaylık sağlanması, cebren tahsili ve hacizli malların satışında hukuki farklılıklar vardı.

#### **4.3.3.1. Alacakların Korunması Bakımından**

Kamu hukukunda borçlular lehine birçok kolaylık getirilmiştir. Bu kolaylıklar sağlanırken, kamu idarelerinin alacaklarının da güvence altına alınması gerekir. Bunun için de AATUHK'da kamu alacağına üstünlük sağlayan, bu alacaklara karşılık teminat müessesesine yer veren hükümler getirilmiştir. Kamu giderlerinin artışına paralel olarak Kamu alacaklarının hızlı ve etkili bir şekilde tahsili öngörülmektedir.

Özel alacaklarda kişinin sadece miktar bakımından kesinleşmiş alacakları koruma tedbirlerinin alınması mümkün iken, kamu alacaklarında henüz

<sup>99</sup> Tuncer Selahattin, **Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 4099, Yıl 1996/1997, 1998., s. 148.



kesinleşmemiş alacaklar için de güvenlik önlemlerinin alınması söz konusudur. Özel hukuk alanında alacakların korunması İİK'nun 257.-268. maddelerinde ihtiyati haciz, HUMK'nun 101-113. maddelerinde ise ihtiyati tedbir müesseseleri düzenlenmiştir<sup>100</sup>. Özel hukuktaki ihtiyati haczin amacı, belirli bir cebri takibatın sonuçsuz kalmamasını sağlayarak alacaklının hakkını gözetmektir. Ancak özel hukukta böyle bir güvenlik önlemine başvurabilmek için ihtiyati hacze dayanak teşkil eden alacağın muaccel hale gelmiş olması gerekmektedir.<sup>101</sup>

Kamu alacaklısı, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyip, tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması, alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak tahsilinde büyük önem taşır. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunu bilmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür. Kamu alacaklarının tahsilâtında kesinleşmiş olanların yanında henüz tahakkuk etmemiş alacakların güvence altına alınması için de gerekli tedbirlere başvurabilmektedir. Bu nedenle, özel alacakları korumaya yönelik tedbirlere göre, kamu alacağını güvence altına almaya yönelik tedbirler daha çeşitlidir. Bunlar teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulaması, mal bildiri, rüçhan hakkı, sorumluluk kurumu, ortaklığın feshini isteme, borçlunun hükümsüz sayılan tasarrufları ve iptal davası olarak sayılabilir<sup>102</sup>.

#### 4.3.3.2. Yetki ve Yargılama Mercii Bakımından

Özel alacakların koruma altına alınması, cebren takip ve tahsil edilmesi için bağımsız mahkemelerin kararı gerekmektedir. Özel alacaklar ile ilgili ihtiyati haciz kararı HUMK'un 1.ve 8. maddelerine göre Sulh Hukuk, Asliye Hukuk veya Ticaret

<sup>100</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 389-399 maddelerinde ihtiyati tedbir müessesesi düzenlenmiştir.

<sup>101</sup> Abdurrahim Tanrıkulu, **Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum: İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 1983, s.47.

<sup>102</sup> Sağlam, a.g.e. s.17.

Mahkemesi tarafından verilmektedir<sup>103</sup>. Bu karar sonrasında icra müdürlükleri mahkemelerin almış oldukları kararlar doğrultusunda alacaklı adına hareket etmektedirler. Özel hukukta alacaklı borçludan alacağını tahsil etmek için yargı kararı olmaksızın işlem tesis edemez. Kamu gücünün kullanılması için bazı durumlarda evvela mahkeme kararı ve her halükarda icra müdürlüğünün işlem tesisi gerekmektedir. Görüldüğü gibi özel hukuktan kaynaklanan alacaklarla ilgili ortaya çıkan ihtilaflar adli mahkemelerde çözüme kavuşturulmaktadır.

Kamu hukukunda ise ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararları doğrudan idare tarafından verilmektedir. AATUHK'nun 13. maddesine göre, ihtiyati hacizde karar mercii, mahallin en büyük memuru olarak illerde vali, ilçelerde kaymakamdır. Aynı Kanununun 17. maddesine göre ihtiyati tahakkukta karar mercii ise vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerde ilgili grup müdürü veya müdürün yazılı isteği üzerine vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdardır. Vergi idaresi, tahsil dairesi olarak kamu alacağını takip etmekte ve cebri icra yolu ile tahsil etmektedir. Kamu alacağının takip ve cebren tahsilinde yargı organları ancak idari işleme karşı dava açılması aşamasında devreye girmektedir. Bu durumda ilgili merciler ise, Vergi ve İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'dır.

#### **4.3.3.3. Kolaylık Sağlanması Bakımından**

Özel hukuk alanında, alacaklı alacağını tahsil ettikten sonra borçlunun ekonomik durumu önem arz etmemektedir. Oysa kamu alacaklarında borçlunun borcunu ödemesinden sonraki durumu da çok önemlidir. Bu nedenle özel alacaklardan farklı olarak kamu alacağının tahsilinde borçlulara bazı kolaylıklar sağlanmaktadır. Mükelleflere kolaylık sağlanması vergilerin tahsilâtında temel ilke

<sup>103</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 1 ve 316. maddelerinde ihtiyati haciz kararı verilmesinde yetkili mahkemeler belirlenmiştir.

olarak kabul edilmiştir. Bu ilkeye göre vergi alacağı mükellef için en uygun yerde ve zamanında, hatta gerekirse taksitler haline alınması gerekmektedir<sup>104</sup>.

Vergi zorunlu ve nihai bir ödeme olmasına rağmen, vergi borcunun ödenmesinde taksitlendirme imkanı verilmesi, çeşitli ödeme araçlarının kabul edilmesi, mükelleflerin durumu dikkate alınarak tecil ve terkin işlemlerinin uygulanması yönünde hukuki düzenlemelere yer verilmektedir. Özel alacaklar ile kamu alacağının niteliği ve amaçlarındaki farklılıklar göz önüne alınarak vergi hukukunda borçlulara bazı kolaylıkların sağlanması ekonomik, mükellefiyetin devamı ve kaynağın kurutulmaması açısından önemlidir. Kamu alacağını modern yöntemler kullanılarak (başta bankalar yoluyla) tahsili, taksitle bağlanması gibi diğer kolaylıklarda sağlanmıştır<sup>105</sup>.

#### 4.3.3.4. Cebri Tahsil Bakımından

Kamu hukukunda devlet, kamu gücüne dayanan ve kendisine ait olan alacağın tahsiline yönelir. Devletin kamu alacağının yanı sıra borçlunun özel hukuktan kaynaklanan borcu da varsa, cebren tahsilde bu iki alacak türü arasındaki ilişkiler İİK hükümleri çerçevesinde düzenlenir. Burada kamu alacağına belli bir üstünlük ve ayrıcalık tanınmıştır.

Özel alacaklarda, borçlunun rıza ile borcunu ödememesi durumunda alacaklı devletin icra organları aracılığıyla alacağının tahsil etmektedir. Özel hukuk alanında cebren tahsilât ancak devletin ataması ile görev yapan icra dairelerinin memurları aracılığıyla kamu gücü kullanılarak yapılmaktadır. Kamu alacağının cebren tahsilâtında ise, vergi idaresi tek taraflı icrai bir karar almakta ve kamu gücüne dayanarak re'sen icra yetkisini kullanmaktadır<sup>106</sup>. Re'sen icra yetkisi, idarenin alacağı kararları başka bir aracı güce başvurmadan kendiliğinden icra

<sup>104</sup> Gülseven, a.g.e., s.20.

<sup>105</sup> Sağlam, a.g.e., s.18.

<sup>106</sup> Gerçek, a.g.e., s.53.

edebilmesidir<sup>107</sup>. Bu güce kişi ve kurumlar sahip değildir. Özel alacakların cebren tahsilâtında icra takibi ve iflas takibi uygulanmaktadır. İcra takibinde borçlunun karşısında bir veya birkaç alacaklısı, iflas takibinde ise borçlunun karşısında bütün alacaklıları vardır. Özel alacaklar ile kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde uygulanacak cebren tahsil yöntemi farklılık göstermekte ve iki alacağın varlığı halinde kamu alacağı özel alacağa göre sıra itibariyle öncelik taşımaktadır<sup>108</sup>.

#### 4.3.3.5. Hacizli Mal Satışı Bakımından

Özel alacaklar ile kamu alacağının cebren tahsili sürecinde haciz edilen malların satışı aşamalarında da bazı farklılıklar görülmektedir. Özel alacakların takibinde İİK'nun 106. maddesine göre alacaklının kesin haciz tarihinden itibaren bir yıl, hacizli gayrimenkul mallar için ise kesin haciz tarihinden itibaren iki yıl içinde satış talebinde bulunması gerekmektedir. Haczedilmiş olan menkul mallar satış talebinden itibaren bir ay, gayrimenkul mallar ise satış talebinden itibaren iki ay içinde satışa sunulmaktadır.

Kamu alacaklarının cebren tahsilinde AATUHK'nın 84. maddesine göre hacizli menkul malların satışı, tahsil dairelerince, köylerde ise ihtiyar kurullarınca, TMSF kapsamında olan alacaklarda fon tarafından haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılmak zorundadır. Kamu alacakların tahsilinde hacizli menkul malların satışı, özel alacaklardaki uygulamadan süre olarak daha kısadır. Buradaki temel amaç kamu alacağının bir an evvel hazineye intikalinin sağlanmasıdır. Malların satış kararında da farklılık vardır. Özel alacaklarda satış kararını icra müdürlükleri, kamu alacağında alacaklı ve tahsile yetkili vergi dairesi, gayrimenkul malların satışında ise satış komisyonları yetkili kılınmıştır. Kamu alacaklarının tahsili açısından gayrimenkul satışlarında bir süre belirtilmemiştir.

<sup>107</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 158.

<sup>108</sup> Sağlam, a.g.e., s.19.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMA YOLLARI

Günümüzde, sosyal refah devleti anlayışının gereği olarak ortaya çıkan kamu hizmetlerinin artmasına paralel olarak kamu harcamalarının artmasına sebep olmuştur. Kamu giderlerini finanse edebilmek için vergi kanunlarındaki konu ve matrahlar genişletilmekte, istisna, muafiyet ve indirimler daraltılmakta veya kaldırılmakta, vergi oranları yükseltilmekte, yeni vergi konuları ve kaynaklarının bulunmasına gayret edilmekte, çeşitli transfer ve hizmet harcamaları vergi konusu yapılmakta ve bununla toplam vergi yükünde artışlar meydana getirilerek kamu alacakları arttırılmaktadır.

Kamu gelirleri kamu hizmetlerinin görülmesi sırasında ortaya çıkan maliyetleri finanse etmek için kullanılırlar. Kamu hizmetlerinin aralıksız görülebilmesi zorunluluğu, kamu alacaklarının süreleri içinde tahsil konusunun önemini ortaya çıkarmaktadır. Kamu alacaklısı açısından, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşaması beklenmesine rağmen tahsil gerçekleşmez ise özel hukukun tabi olduğu takip ve tahsil yöntemindeki cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması, alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak tahsil edilmesi yönlerinden daha avantajlıdır. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayan önemli bir faktördür.

Özellikle vergi alacağı yönünden AATUHK'da öngörülen hükümlerin taşıdığı amaç; kamu alacaklarının en kısa sürede, en az maliyetle ve gerekirse zor kullanılarak tahsil edilmesidir. Kanun vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için gecikme zammı öngörmek suretiyle bir taraftan devletin mali kaybını karşılamayı amaçlarken, diğer taraftan da vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu vergi alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması

tehlikesi ve hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bazı güvence önlemleri geliştirmiştir<sup>109</sup>.

Kamu alacaklısı açısından, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyerek, tahsil gerçekleşmez ise cebri icra yoluna gitmek yerine, kamu alacağını koruyucu bazı yolların bulunması alacağın daha kısa zamanda ve tam olarak sağlanması yönlerinden daha avantajlıdır. Kamu borulusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür. Kamu alacaklısının, kamu alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için, alacağının doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu hükümlerle donatılması gerekmektedir<sup>110</sup>. Bu nedenle AATUHK'nın çeşitli hükümlerinde kamu alacağını koruyucu düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlar; mal bildiriminde bulunulması zorunluluğu, teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, sorumluluk kurumu, kamu alacaklarına rchaniyet tanınması, ortaklığın feshinin istenebilmesi, takas ve yurt dışına çıkış yasağı uygulaması şeklinde düzenlenmiştir.

## **1.Tahakkuk Etmemiş Kamu Alacaklarının Korunması**

### **1.1. Mal Bildiriminde Bulunulması Zorunluluğu**

Genel olarak bir borcun muaccel olması; ödenme zamanının gelmiş bulunması demektir. Kamu alacağının muaccel olması da alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve kamu borulusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder.

İlgili kanunlarda belirlenen süreler içinde borcunu ödemeyen kamu borulusu mütemerrit duruma düşer. Bu durumda mütemerrit durumdaki borçlu AATUHK'da yer alan cezai önlemlere muhatap olur.

<sup>109</sup> ncel-Kumrulu-ağan, a.g.e, s. 166.

<sup>110</sup> elik,age, s.47.

AATUHK'da kamu alacaklarını güvenceye almak ve tahsilâtını hızlandırmak amacıyla birçok hapis cezası hükümleri bulunmaktadır. Kanun'un 60. maddesine göre kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde haczedilebilecek mallarını bildirmek zorundadır. "malım yoktur" şeklinde beyanda bulunmak da mal bildirimine yerine geçer. Eğer borçlu 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmaz ya da borcu ödemez ise hâkimden karar alınarak üç ayı geçmemek üzere hapse atılmak suretiyle zorlanır. Söz konusu mahkeme kararını cumhuriyet savcılığı uygular fakat kamu borçlusu bu safhada mal bildiriminde bulunduğu takdirde hapsen tazyik kararının uygulanmasından vazgeçilir.

Kanun'un 110. maddesine göre ödeme emrinin tebliğinden sonra kamu borçlusu mallarını mülkünden çıkararak (eşine çocuğuna bağışlayarak); telef ederek ya da değerden düşürerek varlığını yok eder veya azaltırsa, mallarını gizleyerek, kaçırmak, muvazaa ile başkasının emrine geçirirse, gerçek olmayan borçları ikrar ederek yahut alındılar vererek mallarını hileli olarak hacizden kaçırsa üç aydan üç yıla kadar hapis ile cezalandırılır.

Kanun'un 112. maddesinde ise; usulüne uygun mal bildiriminde bulunan kamu borçlularının sonradan mal edinmesi durumunda edinilen mallarla belirtilen her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları zamanında Kanun'un 61.maddesine göre bildirmek zorundadırlar. Aksi takdirde bir aydan bir yıla kadar hapis cezasıyla karşı karşıya kalabilirler

Kanun koyucu mal bildirimini konusunda neredeyse hiçbir açık bırakmamış, Kanun'un 113. maddesiyle de mükellefleri bu hükme uymaya zorlayarak kamu borçlusuna ait elinde mal bulunan üçüncü kişileri de yükümlendirerek, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde bu malları mal bildirimine bildirmek zorunda bırakmış, hükme riayet etmeyenler hakkında 6 aya kadar hapis cezası öngörmüştür.

## 1.2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz; “bir varlık üzerinde onun malikinin yada elinde bulundurmanın tasarruf yetkisinin bir önlem olarak sona erdirilmesi, zilyet veya malikin sahip olduğu hakların usulüne göre ihtiyati haciz yaptırmanın haklarını karşılamak üzere kullanıma hazır”<sup>111</sup> tutulmasıdır.

Özel hukuk alanında ihtiyati haciz, HUMK’un 101. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir<sup>112</sup>.

Kamu hukukunda ihtiyati haciz yetkisinin kullanılmasına izin veren düzenlemeler, AATUHK’nın 13. maddesiyle yapılmıştır. Bu maddede yapılan düzenlemeler özel hukuk alanında düzenlemelerden farklılık arz eder. Buna göre, kamu alacağını güvence altına almak bakımından uygulanan en etkili yollardan birisidir. İhtiyati haczin var oluş sebebi, ileride tahakkuk edecek tahsil ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, borçlu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkartılarak cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktadır<sup>113</sup>.

İhtiyati haciz, kesin hacizden farklı bir işlemdir. Kesin hacizde malların satışına giden yolun açılmasına karşılık, ihtiyati hacizde alacağı güvence altına almak amacıyla borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkı sınırlandırılmaktadır<sup>114</sup>. İhtiyati haciz yolunda muhatap kamu borçlularıdır AATUHK’nın 3. maddesine göre kamu borçlusu oldukları belirlenen ve kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilcisi veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumların temsilcileri ihtiyati haczi belirleyen

<sup>111</sup> Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1023, Eskişehir 1998 s. 96.

<sup>112</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 389-399 maddelerinde ihtiyati tedbir müessesesi düzenlenmiştir.

<sup>113</sup> Dönmez, a.g.e. 99.

<sup>114</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, T. C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No. 27, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000 s. 42.



13. maddede sıralanan hallerden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyati haczin muhatabı olacaklardır. İhtiyati haczi düzenleyen 13. maddede ihtiyati haczin hiçbir süreyle sınırlanmaksızın uygulanacağını belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle ihtiyati haczin uygulanması için herhangi bir süre beklenmeyecektir<sup>115</sup>.

AATUHK'nın 13. maddesine göre ihtiyati hacze yol açan hallerden birisinin ortaya çıkması durumunda ihtiyati haciz, vergi dairesi başkanı ve vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü kararıyla uygulanır. İhtiyati hacze karar vermede yetkili olanların kanunda belirtilen nedenler varsa ihtiyati haczi uygulayıp uygulamama konusunda herhangi bir takdir yetkisi yoktur.

AATUHK'nın 15. maddesine göre haklarında ihtiyati haciz uygulananların haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde konusu vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalar olan alacaklara karşı vergi mahkemesinde, diğer alacaklarda ise idare mahkemesinde dava açma hakları vardır. AATUHK'nın uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda, yetkili mahkeme ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi veya idare mahkemesidir.

AATUHK ihtiyati haciz uygulamasına neden olacak halleri 13. maddesinde 7 bent halinde belirtmiştir. Bunlar;

a- Teminat İstenmesini Gerektiren Hallerde İhtiyati Haciz Uygulaması:

AATUHK'nın 13. maddesinin 1. bendinde teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüş, teminatın fiilen istenmiş olması şart olarak getirilmemiştir. Bu hükme göre, ihtiyati haciz yoluna gitmek için önce teminat yolunun uygulanması şart değildir<sup>116</sup>.

<sup>115</sup> Çelik, a.g.e., s. 66.

<sup>116</sup> Danıştay. 7. Dairesinin E. 1968/1204, K. 1969/685 sayılı kararı (Şamhoğlu, Özbacı, a.g.e., s.179).

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı dolayısıyla ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı sayılarak uygulanmaktadır<sup>117</sup>. Kamu borçlusu tarafından teminat gösterilmişse ihtiyati hacze gitmenin anlamı kalmaz. Teminat ile kamu alacağı koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun uygulamaya sokulması, kamu borçlularını gereksiz olarak zor duruma sokacaktır<sup>118</sup>. Bu durumda, teminat istenmesini gerektiren haller var ise, ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ya da borçludan derhal teminat vermesinin talep edilmesi gerekir<sup>119</sup>.

b- Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması halinde:

AATUHK'nın 13. maddesinin 2. bendinde, borçlunun ülke içinde veya dışında belli bir ikametgâhının olmaması halinin ihtiyati hacze yol açacağı belirtilmiştir. Buna göre kamu borçlusunun Türkiye içinde veya dışında belli bir ikametgâhı yoksa kamu alacağının durumunun tehlikede olup olmadığına bakılmaksızın ihtiyati haciz uygulanacaktır. Bu suretle, tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da alacaklı tahsil dairesi tarafından koruma altına alınmaktadır.

TMK'nın 19. maddesi, ikametgâhın, bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olduğunu hüküm altına almıştır. 21. maddesi ise, eşlerden birinin ikametgâhının diğerinin; ana babanın ikametgâhının velayetleri altındaki çocuğun ve mahkemenin bulunduğu yerin, vesayet altındaki kişinin ikametgâhı sayılacağını belirtmiştir. Tüzel kişilerin ikametgâhı ise ana sözleşmelerinde aksine hüküm bulunmadığı hallerde merkezlerinin bulunduğu yer olarak kabul edilir. İkametgâhın belli olmaması; kamu borçlusunun ikametgâhını sık sık değiştirmesi, sabit bir ikametgâh edinmemesi, bildirdiği ikametgâhın gerçek olmaması, ikametgâhı değiştirdiği halde yeni ikametgâhını bildirmemesi olarak da düşünülmelidir<sup>120</sup>. AATUHK'nın 13.maddesinin 2. bendinde bulunan hükümden, kamu borçlusunun

<sup>117</sup> 06.11.1959 tarihli Resmi Gazete yayınlanan 281 No'lu Tahsilat Genel Tebliğinin 1. maddesi.

<sup>118</sup> Çelik, a.g.e., s. 68.

<sup>119</sup> Aykaç, a.g.e., s. 111.

<sup>120</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 59.

ülke dışında belli ikametgâhının olması halinde ihtiyati haciz uygulamasına gidilemeyeceği anlaşılmaktadır<sup>121</sup>.

c- Borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin olması halinde:

AATUHK'nın 13.maddesinin 3. bendinde göre borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin olması, ihtiyati haciz uygulamasına yol açacaktır. Burada ifade edilen "ihtimal" ifadesi kamu idaresine sınırları çizilemeyecek kadar geniş bir takdir hakkı vermektedir<sup>122</sup>. Bu uygulama ile tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da alacaklı tahsil dairesi tarafından koruma altına alınmaktadır.

Kamu idaresi borçlunun kaçmış olduğunu çeşitli yayınlardan, ihbar veya şikâyetlerden öğrenebilir. Bununla birlikte, kamu idaresinin borçlunun kaçması veya mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığını belirlemesi oldukça güçtür. Kamu idaresinin bu ihtimalleri yoklama ve inceleme sırasında veya tapu dairesinden veya çeşitli yayınlardan öğrenebileceği düşünülse bile, yine de bu hüküm ile kamu idaresine çok fazla takdire dayalı bir uygulama yetkisi verilmiş olmaktadır. Bu durumda kamu idaresinin çok dikkatli hareket etmesi gerekir<sup>123</sup>.

d- Borçludan teminat göstermesi istenildiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması hallerinde;

AATUHK'nın 13.maddesinin 4. bendinde, borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması halinde veya şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi halinde ihtiyati haciz

<sup>121</sup> Çelik, a.g.e., s. 68.

<sup>122</sup> Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahisili Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluşayıcılık, 2002 s. 215.

<sup>123</sup> Çelik, a.g.e., s. 69.

uygulanacağını ifade etmiştir. Kamu borçlusu kendisinden istenmesine rağmen süresinde teminat veya kefil gösteremediği veya şahsi kefalet teklifi ya da gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması halinde, kamu alacağı korumasızken, ihtiyati haciz yolu devreye girmektedir. Bu uygulama ile tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının yanı sıra tahakkuk etmiş kamu alacakları da alacaklı tahsil dairesi tarafından koruma altına alınmaktadır.

e- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması halinde:

Kamu borçlusunun 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malın borcuna yetmemesi hali, AATUHK'nın 13.maddesinin 5. bendinde göre ihtiyati haciz uygulamasına yol açacaktır. Belirtilen halde uygulanacak olan ihtiyati haciz, ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş, ödeme vadesi de dolmuş olan borçtur. Ödeme emrinin çıkarılmasından sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz değil, kesin haciz yoluna gidilir. Ödeme emri ile istenen borcunu ödemeyen ve mal bildiriminde bulunmayan veya bildirdiği malı borcuna yetmeyen borçlunun henüz muaccel olmamış diğer borçları AATUHK açısından korunmaya alınması gereken duruma girmiş olmakta ve bu alacakların korunması için ihtiyati haciz uygulanmaktadır<sup>124</sup>.

f- Para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davası açılması halinde:

AATUHK'nın 13.maddesinin 6. bendinde, hüküm verilmiş olsun veya olmasın para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davası açılmış olması halinin ihtiyati haciz uygulamasına yol açacağı ifade edilmiştir. Bu hükme göre cumhuriyet savcılığı tarafından 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre kamu davası açılması halinde, suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığı'nca durumun vergi dairesine bildirilmesi üzerine, borçlunun mallarına

---

<sup>124</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 217.

ihtiyati haciz konulması gerekmektedir. AATUHK'nın 1. maddesi TCK'nın, para cezalarının tahsil şekli ve hapse çevrilmesi hakkındaki hükümlerini saklı tutmuştur.

TCK'nın para cezalarının tahsil şekli hakkındaki hükümlerine göre para cezası, önce savcılık tarafından takip edilmekte ve bazı şekli işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Henüz vergi dairesine intikal etmemiş bulunan para cezalarının savcılık tarafından takip edildiği bir durumda kamu alacağı sayılarak, bu kişiler hakkında ihtiyati haciz uygulamasının olanaksızdır<sup>125</sup>.

g- İptali istenen hükümsüz tasarrufların varlığı halinde:

AATUHK'nın 13.maddesinin 7. bendinde 27., 29., 30. maddelerinin uygulanmasını gerektiren hallerin var olması durumunda, iptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer malları hakkında ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. İptal davası kesinleşmiş, kısmen veya tamamen tahsil edilememiş bir kamu alacağının olması durumunda açılır. Yani tahakkuk etmiş, muaccel hale gelmiş fakat vadesinde ödenmemiş kamu alacaklarını korumak için iptal davası açılır. Dolayısıyla bu uygulama ile tahakkuk etmemiş kamu alacakları değil tahakkuk etmiş kamu alacakları koruma altına alınmaktadır. Burada ihtiyati haczin konusu doğrudan kamu alacağı değildir<sup>126</sup>. Kesinleşmiş, tahsil edilecek aşamaya gelmiş kamu alacağının, tahsilini sağlayacak alacağa karşılık olabilecek malların korunması hedeflenmektedir<sup>127</sup>.

### 1.3. İhtiyati Tahakkuk

Kamu alacağını güvence altına alan tedbirlerden bir diğeri ihtiyati tahakkuktur. İleride tahakkuk edecek olan kamu alacağının daha önceden korunmasını sağlayan uygulamaya ihtiyati tahakkuk denir. Tanımdan da anlaşılacağı

<sup>125</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 47.

<sup>126</sup> Özbacı, a.g.e., s. 218.

<sup>127</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 63.

üzere ihtiyati tahakkuk ile tahakkuk etmemiş kamu alacakları koruma altına alınmaktadır.

İhtiyati tahakkuk uygulaması ihtiyati haciz uygulamasında olduğu gibi icrai bir karara, idari bir tasarrufa dayanır. Bu uygulama yukarıda da belirtildiği üzere, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerde ilgili grup müdürü veya müdürün yazılı isteği üzerine vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise vergi dairesi müdürünün isteği üzerine defterdarın yazılı emri ile yapılır. Ayrıca ihtiyati tahakkuk, Kanunda belirtilen kamu alacakları hakkında ve yine Kanunda belirtilen hallerin bulunması durumunda uygulanabilir. İhtiyati tahakkukla ortaya çıkan kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk infisahi koşuluna bağlı, geçici bir özellik taşır<sup>128</sup>.

İhtiyati tahakkuk AATUHK'nın 17., 18., 19. ve 20. maddelerinde düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuku düzenleyen 17. madde hükmüne göre, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen ve ilan edilenler ve bunların zam ve cezaları ihtiyati tahakkuk kapsamına alınacaktır. Bu hükme göre Maliye Bakanlığı vergi ve resimlerin tümünü ihtiyati tahakkuk kapsamına alabilir ya da istediklerini bu kapsama sokabilir. Ancak, maddede ifade edilen bu yetkinin sadece vergi ve resimlerle ilgili olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla ihtiyati tahakkuk yolu ile tüm kamu alacaklarının değil, sadece Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergi ve resimlerin güvence altına alınabilecektir<sup>129</sup>. Kanunun ihtiyati tahakkuk uygulaması için herhangi bir süre belirtilmemiştir.

İhtiyati tahakkuk vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerde ilgili grup müdürü veya müdürün yazılı isteği üzerine vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine

<sup>128</sup> Çelik, a.g.e., s. 81.

<sup>129</sup> Maliye Bakanlığı, A Seri 1 Sıra No'lu Tahsilât Genel Tebliğiyle; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında uygulamayı uygun bulmuştur.

defterdarın ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emri üzenine uygulanır. İhtiyati tahakkuka yol açan nedenlerin varlığı halinde, yazılı istekte bulunulması gerekmektedir. Vergi dairesi başkanı veya defterdarın yapılan istem üzerine ihtiyati tahakkuk emri vermek zorunluluğu olmadığından ihtiyati tahakkuk isteminde bulunan makamların belirlediği delillere göre ihtiyati tahakkuk uygulanması konusunda takdir hakkını kullanarak karar verecektir.

İhtiyati tahakkuk uygulanmasını gerektiren haller;

a- Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığının, borçlunun belli ikametgâhının olmamasının, borçlunun kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara başvurması ihtimalinin bulunması halinin, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış olması.

b- Mükellef hakkında Kanununun 110. maddesi gereğince takibata geçilmiş olması.

Kamu alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan kamu borçlusu, kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsiline engel olmak veya tahsilini zorlaştırmak amacıyla mallarından bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkararak, telef ederek veya değerini düşürerek ya da gizleyerek, kaçırarak, muvazaa yolu ile başkasının mülküne geçirerek veya aslı olmayan borçlar çıkararak ya da alındılar vererek gerçeğe aykırı şekilde varlığını yok eder veya azaltırsa ve geri kalan malları borcunu karşılamaya yetmezse, hakkında üç aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.

c- Bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması.

Bazı kişi ve kuruluşlar kaçakçılık yapmayı ve kamu idaresinin takibinden kurtularak ortaya çıkacak kamu alacağını karşılıksız bırakmayı amaçlamakta ve bu faaliyetlerini, kuracakları paravan bir teşebbüs tarafından yürütebilmektedirler. Kamu idaresine karşı bu teşebbüs muhatap olmakta, ancak, genelde bu teşebbüsün

herhangi bir varlığı da olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda, muvazaalı (paravan) teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında da derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır<sup>130</sup>.

AATUHK'nın 20. maddesi, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkukun nedenlerine ve miktarına karşı, ihtiyati hacze itirazı düzenleyen hüküm doğrultusunda itiraz edebileceklerini belirtmiştir. İhtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmadığı takdirde, ihtiyati tahakkuka itiraz edilememektedir<sup>131</sup>. İhtiyati tahakkuka itiraz, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi uygulamış olan alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde dava açılması ile yapılır. Dava açma süresi, ihtiyati haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gündür. Bu 7 günlük sürenin hesabına tebliğin yapıldığı gün katılmaz.

İhtiyati hacze itirazda, sadece ihtiyati haciz nedenlerine itiraz edilebildiği halde, ihtiyati tahakkuka itirazda, ihtiyati tahakkukun hem nedenlerine hem de miktarına itiraz edilebilecektir. İdarenin usule yönelik hükümlere uymaması hali ise hem ihtiyati hacze hem de ihtiyati tahakkuka itiraz nedeni olmaktadır<sup>132</sup>.

## **2.Tahakkuk Etmiş Kamu Alacaklarının Korunması**

### **2.1. Rüçhan Hakkı**

Rüçhan hakkı denildiğinde, genelde anonim şirketlerde ihraç edilen hisse senetlerinin öncelikli satın alma hakkı, hisse senedi çıkaran şirketin, halka arz edilen menkul kıymetlerinin bir kısmını öncelikle hissedarların alma hakkı anlaşılır<sup>133</sup>.

<sup>130</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 53.

<sup>131</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 86.

<sup>132</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 272.

<sup>133</sup> Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları,2001, s.553.



AATUHK'nın uygulamasında ise kamu borçlusunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen malları paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak etmekte ve aralarında satış bedeli idarenin ve üçüncü şahısların alacaklarının toplam alacak tutarı içindeki payı dikkate alınarak paylaştırılmaktadır.

Kamu alacaklarının tahsilinde belirli nitelikte olan alacakların tayin edilmesi yoluna başvurulmadan rüçhan hakkının kullanımı genel mahiyette olup tüm kamu alacakları içinde geçerlidir. Rüçhan hakkı, İİK'nın hükümlerinden bağımsız olarak üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce kamu alacağını hacze iştirak edebilmesine olanak sağlamaktadır.

Alacaklı dairelerce hacze daha sonra iştirak etmiş olsa dahi kamu alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hâsılâtın kamu alacağı ve diğer alacaklar arasında bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaşılması kamu alacaklarında rüçhan hakkı uygulamasının esasını oluşturmaktadır<sup>134</sup>.

Rüçhaniyet müessesesi ile kamu alacaklarına bir imtiyaz ve öncelik statüsü kazandırılmış olmasına karşın AATUHK'nın 21. maddesinin ikinci fıkrasında bu hususta bir istisna düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra hükmüne göre rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Yani rehinli alacakların mevcut bulunması halinde kamu alacağı, rehinli alacak mahsup edildikten sonra tahsil edilebilir. Ancak kanunun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinin paylaşılmasında rehinli alacaklardan önce gelir. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacaklarının rüçhaniyet durumu belirlenmiştir. Buna göre, belirtilen durumlarda kamu

<sup>134</sup> Ahmet Güzel, Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007, s. 41 .

alacaklarının rüçhanıyeti İİK'nın 207. maddesindeki sıraya göre belirlenecektir<sup>135</sup>. Söz konusu maddeye göre, adi veya rehinli alacaklar kendi aralarında eşit hakka sahip olduğundan bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonraki gelen alacaklılar bir şey alamazlar.

## 2.2. Ortaklığın Feshinin İstenmesi

AATUHK'nın 34. maddesinin 1. bendinde, borçluya ait mal bulunmadığı veya kamu alacağını karşılamaya yetmediği ya da borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde, borçlunun sermayesi paylara bölünmeyen ortaklıklardaki hisselerinden, kamu alacağının tahsili için genel hükümlere göre ortaklığın feshinin istenebileceği düzenlenmiştir. İfade edilen maddenin ikinci fıkrasında da bu hükmün, sermayesi paylara bölünen komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçları için bu şirketler hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir. İfade edilen hüküm ile kamu idarelerine, alacaklarını borçlunun ortaklıktaki hissesinden tahsil edebilmek için, ortaklığın feshini isteyebilmek yetkisi verilmektedir<sup>136</sup>.

Ortağın şahsi borcundan dolayı ortaklığın feshinin istenebilmesi için bazı şartların bulunması gereklidir. Buna göre; borçlu ya sermayesi paylara bölünmeyen bir ortaklıkta hisse sahibi olmalı veya sermayesi paylara bölünen komandit şirketin komandite ortağı olmalı, borçluya ait mal bulunmamış olmalı veya kamu alacağını karşılamaya yetmemiş olmalıdır<sup>137</sup>.

## 2.3. Kamu Alacağının Takası

AATUHK'nın 23. maddesinde, tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacaklarının, mükelleflerin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine

<sup>135</sup> Hasan Erdemir, "İcra ve Vergi Daireleri Garamaten Taksimde Sorumluluğa Dikkat", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2006, Sayı 471, s.50.

<sup>136</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 75.

<sup>137</sup> Şimsek, a.g.e., s. 267.

olan muaccel borçlarıyla “mahsup” edilmek suretiyle ret olunacağı ifade edilmektedir. İfade edilen hükümde mahsup ifadesinin kullanılması yerinde değildir. İfade edilmek istenen kavram takastır<sup>138</sup>.

Takas, karşılıklı, birbirine benzer ve istenebilir iki borcu, ayrı ayrı ödenmeksizin, bir beyanla, hesaben tahsil eden ve borcu sona erdiren bir yol olarak tanımlanabilir. BK'nın 118. maddesinde<sup>139</sup> takas ile ilgili bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükümle iki şahıs karşılıklı bir miktar meblağı veya benzer malları birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç da muaccel ise, iki taraftan her birinin borcunu alacağı ile takas edebileceği belirtilmiştir AATUHK'nın 23. maddesinde de iki muaccel borçtan bahsedilmektedir. Bunlardan birisi tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacaklarıdır. Diğeri ise, mükelleflerin kamu idaresine olan borçlarıdır. Mahsup, bir alacağın (veya borcun) tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir. Mahsup edilen miktarlar karşılıklı birer alacak değildir, ayrıca, mahsup bir verginin tarh aşaması ile ilgilidir, takas ise ödeme aşaması ile ilgilidir<sup>140</sup>.

AATUHK'da düzenlenmiş bulunan takas müessesesi ile kamu alacağı korunmaktadır. Çünkü kamu idaresi tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacakları ile mükelleflerin muaccel borçlarını takas ederek alacağını garanti etmekte ve gereksiz zaman harcamaktan ve işlem yapmaktan kurtulmaktadır. AATUHK'nın 23.maddesinin 2. bendinde, fazla tahsil edilen kamu alacakları için genel bütçeden takas yapıldığı takdirde, önceden yapılan tahsilat nedeniyle özel idarelere ve belediyelere ait bulunan hisselerin, takasın yapıldığı bütçe yılı içinde bu idarelerin nam ve hesabına ayrılacak hisselerden düşüleceği ifade edilmektedir. Takas müessesesi ile tahakkuk etmiş, muaccel hale gelmiş kamu alacakları koruma altına alınmaktadır<sup>141</sup>.

<sup>138</sup> Çelik, a.g.e., s. 130.

<sup>139</sup> TBK'nın 139. maddesinde belirtilmiştir.

<sup>140</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 146.

<sup>141</sup> Yiğit, a.g.e. s.118.

## 2.4. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğu

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisidir. Temsil yetkisi; kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilir. İradi temsil yoluyla vergisel sorumlulukları başkalarına aktarmak mümkün değildir<sup>142</sup>.

Kanuni temsilcilerin yetkilerinin sınırı ve bu yetkilerin gereği gibi kullanılmaması dolayısıyla sorumlulukları kanun tarafından belirlenmiştir. İradi temsilde ise temsil edilen, temsilcinin yetkilerini istediği gibi belirleyebilir. Kanuni temsilde, temsil edilenin istek ve emirleri temsilciyi bağlamamasına karşın; iradi temsilde, temsilci, temsil edilenin talimatlarına uygun davranmak zorundadır. Bu talimatlara aykırı davranışlardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olur. Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından her iki temsil türü de geçerlidir<sup>143</sup>.

Kamu alacağının doğduğu tarih ile tahsili için harekete geçildiği tarih arasında temsil edilenin kanuni temsilcisinde veya temsilcilerinde değişiklik olması, bu zaman sürecinde farklı kanuni temsilcilerin görev yapması; örneğin, ithalat yapan bir şirketin fiili ithalat sırasında başka, ek tahakkukun yapıp tebliğ edildiği tarihte başka, tahakkukun kesinleşip verginin ödenmesi gereken aşamaya geldiği tarihte de başka bir kanuni temsilci tarafından yönetiliyor olması olasıdır. Böyle durumlarda hangi kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumlu olacağı konusunda mükerrer 35'inci maddede açıklık yoktur. Bu yüzden; uygulamada, zaman zaman kamu alacağının doğuşuna neden olan olayın meydana geldiği, alacağın doğduğu, kesinleştiği, tahsili olanaklı hale geldiği, vadesinin dolduğu ve tahsili için takibe geçildiği tarihlerde görevli olan kanuni temsilcilerden hangisinin takip edilmesi gerektiğinin belirlenmesinde farklı uygulamalara yer verilmektedir. Yargı

<sup>142</sup> Mehmet ARSLAN, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.58.

<sup>143</sup> Candan, a.g.e. s.7.

kararlarında ve kanunda net bir hüküm olmamasına karşın doktrinde hangi kanuni temsilcinin sorumlu olduğu belirlenirken, kamu alacağının doğduğu andan sonraki temsilcilerden tespiti başlanması gerektiği kabul edilmektedir<sup>144</sup>.

## 2.5. Yurt Dışı Çıkış Yasağı

Kamu alacaklarının korunması açısından getirilmiş bulunan bir başka önlem, yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Bu düzenlemeyle; mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amaçlanmıştır<sup>145</sup>. Kamu borçlularının zamanında borçlarını ödemelerini ve tahsilatın hızlandırılmasını sağlama amacını taşıyan bu düzenleme, kamu borcunun ödenmemesinin müeyyidelerinden birisidir. Yurt dışına çıkış yasağıyla borcunu ödemeyen kamu borçlusu yurt dışına çıkış yasağı ile borcunu ödemeye zorlanmaktadır.

Ülkemizde yurt dışına çıkış yasağı uygulaması, Pasaport Kanunu'nun "Pasaport ve Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller" başlıklı 22.maddesinde düzenlenmiş idi. Bu maddeye göre, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere, pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği, verilmişse geri alınacağı, bunların yurt dışına çıkışlarının engelleneceği belirtilmişti. Fakat, Pasaport Kanununun 22'nci maddesinin "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" kısmının iptali istemiyle yapılan başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından 18.10.2007 tarih ve E:2007/4 K:2007/81 sayılı kararlar Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiş ve bunun üzerine AATUHK'nın 36/A maddesine eklenmek suretiyle yapılan değişiklikle, yüzbin Türk Lirası ve üzerinde olan VUK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren kamu alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan kamu borçlusuna yurt

<sup>144</sup> Candan, a.g.e. s.77,78.

<sup>145</sup> Çelik, a.g.e., s. 136.

dışına çıkış yasağı koyabilme imkanı getirilmişti<sup>146</sup>. Ancak, daha sonra T.C. Anayasasının 23. maddesinde değişiklik yapan 5982 sayılı Kanun'nun 3. maddesiyle, vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyetinin sadece suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabileceğine ilişkin düzenleme getirilmiştir. Bu Anayasa değişikliğine paralel olarak kanun koyucu tarafından kamu borcu bulunan kişilere yurt dışı çıkış yasağı getiren AATUHK'nın 36/A maddesi 6111 sayılı Kanununun 165. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

## 2.6. İptal Davası Açma

Hukuki bir mahiyeti bulunan herhangi bir karar ve fiilin hükümsüzlüğünü sağlamak için açılan davaya iptal davası denir<sup>147</sup>. Kamu alacaklarının korunması amacıyla açılan iptal davası, borçlunun, alacaklıların zararına olarak yaptığı bazı tasarruflarını hükümsüz hale getirmek amacıyla açılan bir davadır<sup>148</sup>. Bu dava kamu alacaklısı tarafından, kamu borçlusu ile tasarruflarından yararlanan kişi arasında geçerli olan işlemlere karşı açılır.

İptal davası, eşyanın doğrudan doğruya aynına taalluk etmez, alacaklıya sadece iptal edilen tasarrufa konu olan malların değeri üzerinden alacağını tahsil etmek yetkisini verir. Başka bir ifadeyle alacaklı malın mülkiyetini elde edemez. Borçlunun iptale tabi bir tasarrufla elinden çıkardığı mal, bu tasarruf sonunda mal sahibi durumunda olan şahsın mamelekinde kalmakta devam eder. Fakat iptal ile, alacaklı o malı sanki borçluya aitmiş gibi haczettirmek ve paraya çevirmek hakkına sahip olur<sup>149</sup>.

İptal davasının açılabilmesi için, alacağın tahsili amacıyla borçlu nezdinde yapılan takibatta sonuç alınamamış olması gereklidir. Takibat aşamasında borçlunun mevcut varlığının yeterli olmadığı anlaşıldığı takdirde iptal davası açılabilir. Dolayısıyla iptal davası ile tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş fakat vadesinde

<sup>146</sup> Mülga 5766 sayılı Kanun'nun 5. Maddesiyle

<sup>147</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 309.

<sup>148</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 60.

<sup>149</sup> Yiğit, a.g.e., s.111.

ödenmemiş kamu alacakları güvence altına alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle iptal davası ile tahakkuk etmiş kamu alacakları koruma altına alınmaktadır. Yapılan takipte, borçlunun iptal davasına konu olabilecek tasarruflarının dışında kalmış malvarlığının bulunması veya teminat gösterilmiş olması hallerinde iptal davası açılması gereği ortadan kalkar<sup>150</sup>. İptal davası açma hakkı, kamu alacağını tahsil amacı ile sınırlı olmalıdır<sup>151</sup>. Mahkemeler, tahsil dairelerinden kamu alacağının ne şekilde tahsil edilemediğinin kanıtlanmasını isteyebilir. Tahsil daireleri, bu durumu, borçlunun haczedilebilecek başka malı olmadığını belirten “haciz tutanağı” veya “aciz belgesi” ile belgelendirebilirler veya borçlunun mal bildiriminde bulunmadığını delil olarak gösterebilirler<sup>152</sup>.

AATUHK'nın 24.maddesinde, iptal davasının umumi mahkemelerde açılacağı ve diğer davalardan öncelikle çözümleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümde, açılacak iptal davalarında yetkili mahkemenin belirlenmemiş olması nedeniyle, yetkili mahkeme HUMK'un genel yetki kurallarına göre belirlenecektir. Buna göre iptal davasına bakacak mahkeme, alacağın tutarına bağlı olarak sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesi olacaktır. AATUHK'nın 24.-31. maddeleri arasında alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil edebilmesi amacıyla iptal davası açmasına yönelik hükümlere yer verilmiştir.<sup>153</sup>

İptal davası, borçlu ile hukuki işlemlerde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılara ve kötü niyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı açılır. İptal davasının borçlu ile hukuki işlemlerde bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle bunların mirasçılara karşı açılabilmesi için bu sayılan kişilerin kötü niyetli olmaları şartı aranmamaktadır. Ancak, davanın Kanun maddesinde sayılan kişiler haricindeki diğer üçüncü kişiler aleyhine açılabilmesi için bu kişilerin kötü niyetli olmaları gereklidir. Kötü niyetin varlığını iddia eden taraf olan kamu alacaklısı, bu iddiasını ispat ile

<sup>150</sup> Özbalcı, a.g.e., s. 312.

<sup>151</sup> Şamhoğlu, Özbalcı, a.g.e.,s. 247.

<sup>152</sup> M.Cengiz Ünlü, **Açıklamalı-İçtihatlı 6183 SayılıAmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi,1995, s.256.

<sup>153</sup> Yiğit, a.g.e., s.112.

mükelleftir. İptale konu olabilecek bir tasarruf ile kamu borçlusundan bir mal alan kimse, bu malı borçlunun bu durumunu bilen veya bilmesi gereken birisine temlik ederse, temellük eden aleyhine de iptal davası açılabilir. Bir malın üçüncü kişiler arasında kötü niyetle ve zincirleme temlikinde, bunların her biri aleyhine iptal davası açılabilir<sup>154</sup>.

## 2.6.1. İptal Davası Açılabilecek Durumlar

### 2.6.1.1. Hükümsüz Sayılan Tasarrufların Bulunması

AATUHK hükümsüz sayılan ivazsız tasarrufların, rehinlerin ve ödemelerin varlığı halinde iptal davası açılacağını hükme bağlamıştır. Ancak, bu tasarrufların iptal edilebilmesi için öncelikle kesinleşmiş ve kısmen veya tamamen ödenmemiş bir kamu alacağının olması gereklidir. Ayrıca borçlunun süresinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmamış olması veya malı bulunmadığını bildirmiş ya da beyan ettiği malların borcunu karşılayamamış olması ve ivazsız tasarrufun, ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yapılmış olması gereklidir<sup>155</sup>.

AATUHK'nın 28. maddesinde bağışlama olarak kabul edilen tasarruflar sayılmıştır. Bunlar; üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar (kan hısımlığı, birbirlerine kan bağı ile bağlı olanların hısımlığıdır, sıhri hısımlık ise evlilik dolayısıyla meydana gelen hısımlıktır. Usul ve furu arasındaki hısımlık derecesini belirlemek için, usul ile furu arasındaki nesillerin adedini saymak gerekir), kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun karşılık olarak çok aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler, borçlunun kendine ya da üçüncü şahıs lehine kaydı hayat (ömür boyunca) şartıyla irat ve intifa hakkı tesis

<sup>154</sup> Şamlıoğlu, Özbacı, a.g.e., s. 248.

<sup>155</sup> Yiğit, a.g.e., s.113.



ettiği akitler olarak sıralanmaktadır. Kanunda belirtilen tasarrufların bulunması halinde, kamu alacağının tahsilinin sağlanması amacıyla iptal davası açılabilir.

AATUHK'nın 29. maddesinde; borçlunun teminat göstermeyi önceden taahhüt etmiş olduğu hallerin dışında, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinlerin, borca karşılık para veya mutad ödeme vasıtalarından (para, çek, kambiyo senetleri, faiz kuponları) başka şekilde yapılan ödemelerin, vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemelerin hükümsüz olduğu belirlenmiştir. Hükümsüz sayılan bu rehinlerin ve ödemelerin varlığı halinde iptal davası açılacaktır<sup>156</sup>.

Borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinlerin iptale konu olmamaları için, kamu borcunun ödenmemesinden önce teminat gösterileceğinin taahhüt edilmemiş olması gereklidir. Eğer kamu borcunun ödenmemesinden önce rehin verilmiş ise, bu rehinin iptali söz konusu olamaz. Bir diğer nokta ise mevcut bir borç için rehin verilmesinin iptale konu olmasıdır. Borçlunun yeni bir borcunu güvenceye bağlamak için rehin vermesi bu maddenin kapsamı dışında kalacaktır. Borçlunun rehin ile güvence altına alınmış bir borcunu, rehini kurtarmak için vadesinden önce ödemiş olması halinde, bu rehin malvarlığına girmiş olduğundan ödemenin hükümsüz sayılmaması gerekmektedir<sup>157</sup>.

### **2.6.1.2. Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması**

AATUHK 'nın 30. maddesinde, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı işlemlerle, borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yapılan bütün işlemlerin, tarihleri

<sup>156</sup> Ünlü, a.g.e., s. 282.

<sup>157</sup> Şamlıoğlu, Özbalcı, a.g.e., s.254.

ne olursa olsun hükümsüz olduğu belirtilmektedir. Belirtilen bu işlemlerin varlığı halinde alacaklı tahsil dairesi tarafından iptal davası açılabilecektir.

Anılan hükümle borçlunun kötü niyetle yaptığı tasarrufların iptali mümkün kılınmaktadır. İptal davası yolu ile, kamu borçlusunun borcunu ödememeye yönelik kötü niyetinin veya tasarruftan yararlanan kişinin kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak amacıyla mal elde ettiğinin saptanması gerekir<sup>158</sup>. Oysa daha önce açıklanmış bulunan iptal davasına yol açan hallerde borçlunun kötü niyetli olması şartı ve tasarruflardan yararlanan kimselerin de borçlunun maksadını bilmeleri şartı aranmamaktadır. Bu gibi hallerde kötü niyetin kanıtlanması tabi ki davacıya düşmektedir<sup>159</sup>. Ayrıca kötü niyetle yapılan bu işlemlerin tarihleri ne olursa olsun iptal edileceği belirtilerek zaman konusunda da farklılaştırmaya gidilmiştir. Belirtilen hükümde yer alan “tek taraflı işlemler” den kasıt, karşı tarafın irade beyanına gerek olmaksızın, sadece kamu borçlusunca yapılan hukuki işlemlerdir<sup>160</sup>. AATUHK'nın 26. maddesinde, iptal davasının iptale konu olan tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren beş yıl içinde açılabileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu beş yıllık süre hak düşürücü bir süre olup iptal davasının en geç madde hükmünde belirtilen sürede açılması gerekir.

<sup>158</sup> Dş. VDDGK., E. 1993/104, K. 1993/88 (Kadir Boy, **100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-2, Acar Matbaacılık, 1997, s.223.

<sup>159</sup> Şimşek, a.g.e. s. 246.

<sup>160</sup> Ünlü, a.g.e., s. 283.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AMME ALACAKLARININ KORUNMASINDA TEMİNAT

Kamu borçlusu kamu alacağını ya kendi isteği ile vadesinde öder. Ya da kamu alacağı kamu borçlusunun cebren takibi neticesinde takip ve tahsil edilir. Bu aşamalardan herhangi birine gelmeden önce alacaklı kamu idaresinin alacak üzerindeki haklarını korumak ve kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek amacıyla AATUHK'nın 9-36. maddelerinde, mal bildiriminde bulunma zorunluluğu, teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, ortaklığın feshini isteme gibi kamu alacaklarının korunmasıyla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Biz çalışmamızın konusunu oluşturan ve AATUHK'nın 9. 10. 11. ve 12. maddelerinde düzenlenen teminatı inceleyeceğiz.

#### 1.Teminatın Tanımı, Kapsamı ve Niteliği

Türkçeye Arapçadan girmiş olan teminat sözcüğü güvence, inanca, garanti anlamlarına gelmektedir<sup>161</sup>. Bir borcun vadesinde ödenmesini sağlayan işlem şeklinde tanımlayabileceğimiz teminat kavramına hem BK'da hem de TMK'da yer verilmiştir. BK'nın 483<sup>162</sup> ve bunu takip eden ve MK'nın 850 ve 939 ve bunları takip eden maddelerine göre teminat şahsi (kişisel) ve aynı (mal olarak) verilebilir. Kefalet şahsi olarak verilen teminata, menkul ve gayrimenkul mal rehni ise aynı olarak verilen teminata örnek teşkil eder.

Genel anlamda teminat, bir hakkı güvence altına almak demektir. Teminat, bir borç için alacaklıya verilen güvence ya da karşılıktır. Bunun yanında, bir borcun yerine getirilmesi ya da hak sahibinin uğrayacağı zararın karşılanması için verilen güvenceye de teminat denir<sup>163</sup>. Teminat yolu kamu alacaklarının tahsilinin güvence

<sup>161</sup> Bayraklı, a.g.e., s.37.

<sup>162</sup> TBK'nın 581. maddesi ve devamı

<sup>163</sup> İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, *İdare Hukuku*, İstanbul, Der Yayınları, 2001, s.728.

altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında gelmektedir<sup>164</sup>. Teminat yolunun amacı alacaklının tahsil dairesinin isteği üzerine, kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstererek kamu alacağını güvence altına almaktır<sup>165</sup>.

Teminat hükümlerine AATUHK' nın dışında birçok kanunda da yer verildiği görülmektedir örneğin; HUMK'un 96. maddesinden 101. maddesine<sup>166</sup>, İİK'nın 32., 33., 36., 69., 72., 259., 266., 298., maddelerinde ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde teminat ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Özel ve kamu hukuku alanlarında teminat ile ilgili bir çok kanun hükmüne yer verilmiştir.

Kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat istenmesi yolu gelmektedir. AATUHK'nın 9. maddesiyle düzenlenmiş olan teminat isteme yolu, alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine vergi borçlusunun malvarlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstermek suretiyle vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Kamu alacağını teminata bağlamak, hem devletin haklarının korunması, hem de yükümlü hakkında zor kullanmaya yol açan diğer önlemlere başvurulmasını gereksiz kılmak bakımından önemlidir. Dolayısıyla, teminatın hangi hallerde istenebileceği, nelerin teminat olarak kabul edileceği ve teminatın ne gibi sonuçlar doğuracağı kanunda ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

Teminat istenmesi, borçluya ya da ilgiliye güvenilmemesine dayanmaktadır. Teminat, üzerinde bulunan kamu alacağını ödememek için bazı yolları deneyen mükellefin vergi ödemekten kaçınması da büyük olasılık olduğu için, vergi alacağının güvenceye alınması amacıyla istenmektedir. Teminat borçluya bir külfet yüklese de, bu külfetin vergi ziyayı miktarı ile sınırlı olması nedeniyle vergi alacağını saklayan kişiler hakkında uygulanması adaletli bir düzenlemedir. Teminatın en

<sup>164</sup> Yılmaz Özbacı, a.g.e., s. 162.

<sup>165</sup> Çelik, a.g.e., s. 51.

<sup>166</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 84. madde ve devamı maddeleri ile 392. madde ve devamı maddelerinde

önemli özelliği, kendine özgü bir yöntemle paraya çevrilebildiği için, alacaklının daha çabuk alacağına ulaşmasına imkân vermesidir. Ayrıca, teminat istenmesi, diğer güvence altına alma yöntemlerine göre, vergi alacağının daha az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktadır<sup>167</sup>.

Teminatın borçluya bir külfet yüklediği açıksa da, bu külfetin vergi ziyai miktarı ile sınırlı olması nedeniyle, vergi alacağını saklayan kişiler hakkında uygulanması adaletli bir düzenlemedir<sup>168</sup>. “Teminatın en önemli özelliği, kendine özgü bir yöntemle paraya çevrilebildiği için, alacaklının daha çabuk alacağına ulaşmasına imkân vermesidir. Ayrıca, teminat istenmesi, diğer güvence altına alma yöntemlerine, nazaran, vergi alacağının daha az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktadır”<sup>169</sup>.

Teminat, normal olarak asıl borçludan istenmektedir. Ancak duruma göre, kamu alacağının ödenmesinden sorumlu tutulan mirasçı, kanuni temsilci, kefil ve limited şirket ortaklarından da teminat istenebilmektedir. Teminat istenirken borçluya ne kadar süre tanınacağı, Kanun'un teminat ile ilgili maddelerinde belirtilmemiştir. Ancak aynı Kanunun 8. maddesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtildiği için, VUK'un 14. maddesine uygun olarak borçluya en az 15 gün süre verilmesi gerekir. Nitekim teminat isteme taleplerinde verilecek sürede VUK'un 14.maddesi dikkate alınarak 15 günden az olmaması gerektiği hususları tahsilât genel tebliğinde belirtilmiştir<sup>170</sup>. Teminat istemede gösterilecek 15 günlük süre, Kanunun 13. maddesi karşısında, ihtiyati haciz uygulaması yönünden tahsil dairesini bağlamaz. Zira anılan maddede ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde hiçbir müddetle kayıtlı olmaksızın uygulanır denildiğinden, ihtiyati haciz uygulamak için teminat istenmesinde gösterilecek 15 günlük sürenin sona ermesini beklemeye gerek yoktur<sup>171</sup>.

<sup>167</sup> Sağlam, a.g.e. , s.32.

<sup>168</sup> Özmen, a.g.e., s.318.

<sup>169</sup> Bayraklı, a.g.e., s.35.

<sup>170</sup> 281 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (çevrim içi) 20.01.2011.

<sup>171</sup> M. Cengiz Ünlü, **Amme alacakları Tahsili Usulu Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s. 156.

İdarenin teminat istemesinde borçlunun mal varlığı üzerinde doğrudan doğruya alınmış bir önlem, mal varlığının aktifi veya tümü ile ilgili bir işlem veya icrai bir fiil bulunmamaktadır<sup>172</sup>. İdare sübjektif bir tasarrufla teminat ister. Bu sübjektif tasarruf belirli bir kişi veya olay hakkında ve yalnız bunlar açısından sonuçlar doğurur<sup>173</sup>. Sonuç olarak, teminat istenmesi ile sadece kendisinden teminat istenen kişi açısından bazı sonuçlar doğuran hukuki bir durum ortaya çıkar<sup>174</sup>.

AATUHK'nın 9. maddesiyle, kamu alacaklarının korunması amacına yönelik olarak istenecek teminatın hangi hallerde isteneceği, 10. maddesiyle, nelerin teminat olarak kabul edileceği, 11. maddesiyle, şahsi kefaletin konusunu, 12. maddesiyle de teminat hükmünde olan eşyanın neler olduğunu belirlenmiştir.

## 2. Teminat İstenmesinin Nedenleri

Teminat istenecek haller üçe ayrılarak düzenlenmiştir<sup>175</sup>. Birinci ve ikinci haller, VUK'un 344. ve 359. maddeleriyle belirtilen vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller ile kaçakçılık suçlarını oluşturan hallerdir. Bu hallerde teminat istenebilmesi için ortak bir koşul gerekmektedir. Bu da kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olmasıdır. Burada bahsedilen "gerekli işlemler" den kasıt verginin tarhına ilişkin ön işlemler olduğu ve tarhiyatın tamamlanmasının şart olmayıp kamu alacağının salınabilmesi için bu işlemlere başlanması kastedilmektedir<sup>176</sup>. Danıştay, AATUHK'nın 9. maddesi gereğince teminat istenebilmesi için inceleme memurları tarafından tarh işlemlerine başlanmış olması yeterli olduğu, bunun mükellefe duyurulması yani tebliğ veya tahakkuk ettirilmesine

<sup>172</sup> Onar, a.g.e., s. 1655.

<sup>173</sup> Hamza Eroğlu, *İdare Hukuku Genel Esasları, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi*, 5. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1985, s. 174, 175.

<sup>174</sup> Osman Bakır "Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler," (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001), s. 39.

<sup>175</sup> Bayraklı, a.g.e., s.32.

<sup>176</sup> Turgut Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.83., VDDGK'nın E: 2005/148 K:2005/ 255 sayılı kararı, *Danıştay Kararları Dergisi*, no: 112.

gerek olmadığı görüşündedir<sup>177</sup>. Diğer bir kararında ise teminat istenebilmesi için, kamu borçlusu hakkında incelemeye başlanılmış olmasının yeterli olduğu<sup>178</sup>.

Teminat istenmesine yol açan üçüncü hal ise AATUHK'nın 9. maddesinde belirtilen, Türkiye' de ikametgâhı bulunmayan bir kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürdüğünü göstermesidir. Bu hüküm dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilenlere uygulanması gereken bir hükümdür. Ülkemizde gelir elde eden dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler mal varlıkları veya temsilcileri itibarıyla özel bir izlemeye tabi tutulmazlar. Bu nedenle gerektiğinden bunlardan teminat alınması amme alacağının korunması bakımından özel önem taşıyabilir<sup>179</sup>. Birinci ve ikinci durumda belirtilen haller VUK'un kapsamına giren kamu alacakları için geçerli iken, bu hal her türlü kamu alacağının teminata alınması için geçerlidir<sup>180</sup>.

## 2.1 Vergi Ziyatı Suçunda Teminat İstenmesi

Vergi ziyatı, VUK'un 341. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi ziyatı, "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Bunun yanında, kişisel, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyatı olarak kabul edilmiştir.

Vergi kaybına yol açan her türlü fiil, vergi ziyatı cezasını gerektirmektedir. Cezanın uygulanması için tek koşul vardır: vergi ziyatına neden olunması. Kasıt veya

<sup>177</sup> Danıştayınş. 13. Dairesinin, E: 1997/165 K:1997/2882 sayılı kararı, *Danıştay Kararları Dergisi*, no:31.

<sup>178</sup> Danıştay 4.Dairesinin 08.06.2000 tarih ve E.2000/423 K:2000/2860 sayılı kararı (Candan, a.g.e., s.81).

<sup>179</sup> Özbalcı, a.g.e., 2002, s. 162.

<sup>180</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 33

usur bulunup bulunmaması fiilde farklılığa yol açmamakta, sadece ceza oranında farklılığa yol açmaktadır<sup>181</sup>.

Yukarıda yapılan tanımların yanı sıra verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına engel olmayacağı da hükme bağlanmıştır. Buna göre, verginin noksan tahakkuk ettirilmesi yanında zamanında tahakkuk ettirilmemesi de vergi kaybı olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, örneğin, beyannamenin bir gün geç verilmesi nedeniyle verginin bir gün sonra tahakkuk etmesi durumunda vergi kaybı doğmakta ve vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Fakat 2004 yılında yapılan değişikliklerle beyanname verme süresi ile ödeme süresi farklılaştırılmıştır. Bu farklılık, uygulamada duraksamaya da yol açmak durumundadır. Çünkü tanım gereği vergi kaybı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini içermekte ve eksikliğin sonradan tamamlanması ceza uygulanmasını engellemektedir. Nitekim Danıştayda beyannamelerin süresinden sonra verilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği hallerde vergi ziyasının meydana geldiğini kabul etmektedir<sup>182</sup>.

Olaya bir örnek verilecek olursa, 15 Mart gelir vergisi beyannamesi vermenin son günüdür. Verginin ilk taksiti de 31 Martta kadar ödenmesi gerekir. Mükellef 14 Martta beyannamesini verse ve 25 Martta verdiği beyannamede herhangi bir gelirini beyan etmediğini veya yanlış beyan ettiğini fark etse ve ek bir beyanname vererek beyanını düzeltse bile vergi eksik tahakkuk ettirilmiş kabul edilecektir. Bu durumda bahsi geçen tanıma göre ceza kesilmesi gerekecektir. Oysa verginin ilk taksitinin ödenme zamanı dahi geçmemiştir. Devletin burada herhangi bir kaybı bulunmamaktadır. Vergi ödeme süresi dolmadan düzeltilen beyanlar için ceza kesilmeyecektir<sup>183</sup>. Fakat bu durum teminat istemek için inceleme elemanınca

<sup>181</sup> Yılmaz, A.e, s.120.

<sup>182</sup> Danıştay VDDGK'nın 22.02.2008 tarih ve E:2007/272 K:2008/166 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no:119.

<sup>183</sup> Kazım Yılmaz, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsili Hakkında Yasa**, Ankara, Ce-Ka Yayınları, 2006, s.118.



yapılmış tespit ve hesaplama gerektiğinden fiili olarak teminat istemek için yeterli olmamaktadır.

VUK'nun 344.maddesine göre, yukarıda açıklandığı şekilde vergi ziyana neden olmak vergi ziyai suçudur ve bu suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyai cezası, 341.maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyai cezası, vergi ziyana 359'uncu maddede sayılan fiillerle neden olunursa üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, verginin anılan VUK'un 341. maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyana mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka bir anlatımla; vergi ziyası cezasını kesmeye yetkili kişilerin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi vergi ziyai ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır. Aksi takdirde üçüncü kişilerin fiili nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyai ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında illiyet bağının mevcut olmaması nedeniyle vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Danıştayında görüşü bu doğrultudadır<sup>184</sup>.

359. maddede düzenlenen ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan durumları vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren durumlardan sayılmıştır.

Vergi ziyai cezası kesilmeyi gerektiren durumun varlığı teminat istemek için yeterli değildir. Teminat istemek için, vergi salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması gerekmektedir. Vergi salınması için gerekli işlemlere başlanmış

<sup>184</sup> Danıştay 7. Dairesinin : 16.05.2007 tarih ve 2005/4588 K:2007/ 2376 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no: 117.

olmasının ne anlama geldiği veya neyi ifade ettiği esas olarak cümlenin devamından anlaşılmaktadır. Çünkü cümle "... başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre..." şeklinde devam etmektedir. Bu şekilde teminat miktarının nasıl saptanacağı belirtilirken vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan ilk hesaplamadan bahsedilerek vergi incelemesine işaret edilmektedir. Yani teminat istenebilmesi için vergi incelemesine başlanmış, yukarıda sayılan durumların saptanmış ve ilk hesaplamaların yapılmış olması gerekmektedir. Diğer taraftan vergi incelemeye yetkili kişiler tarafından başlatılan incelemenin sonuçlanması ve tarhiyat yapıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda teminat istenemez. Nitekim Danıştay da vergi mükellefi hakkında idarece tesis edilen ihtiyati haciz kararına ilişkin işlemi "AATUHK 13. maddesinin 1.fikrasının 1. bendinde, 9. madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınacağı, 9. maddede ise V.U.K'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması halinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir. Diğer bir deyimle, bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerektiğinden AATUHK'nın 9. maddesi ve 13. maddesinin 1.fikrasının 1. bendinde belirtilen ihtiyati haciz kararı alınması için gereken şartlar gerçekleşmemiş olduğundan tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır" gerekçesiyle yerel mahkeme kararını bozmuştur<sup>185</sup>. Diğer bir kararıyla; AATUHK'nın 9. maddesiyle düzenlenen teminat yoluyla, henüz tarh aşaması tamamlanmayan kamu alacaklarının korunması amaçlandığından tarh ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları için anılan hüküm uyarınca teminat istenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda; olayda, ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için

<sup>185</sup> Danıştay 4. Dairesinin 22.12.2005 E:2005/1452 K:2005/2538 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no: 112.

AATUHK ile belirlenen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlemde yasaya uyarlık bulunmadığına karar vermiştir<sup>186</sup>.

Teminat istenmesi ancak vergi incelemesine dayanması durumunda mümkündür. Çünkü verginin noksan tahakkuk ettiği için saptanması vergi incelemesi yapılmasına bağlıdır ve cezalı tarhiyat vergi incelemesine bağlı olarak yapılır. Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'un 135.maddesinde sayılmış olup, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri ile maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleridir. Bunlar dışındaki kişiler tarafından yapılan tespit ve hesaplamalara göre teminat istenmesi mümkün değildir<sup>187</sup>. Danıştay da, teminat istenmesini gerektiren hallerde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca mükellef hakkında incelemeye başlanarak bir ön inceleme raporu düzenlenmek suretiyle gerekli işlemlerin yapılması gerekirken yetkili kişiler tarafından inceleme yapılmadan takdire gidilmesi veya yoklama yapılması ve benzeri işlemlere dayanarak teminat istenmesinin AATUHK'nın 9.maddesinin birinci fıkrası hükmüne aykırı olduğuna karar vermiştir<sup>188</sup>.

**Vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren VUK'un 341. maddesinde sayılan haller;**

• Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi.

<sup>186</sup> Danıştay 7. Dairesinin 03.10.2007 E:2006/1290 K:2007/3194 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no: 117.

<sup>187</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s.120.

<sup>188</sup> Danıştay. 4.Dairesinin 28.12.2004 tarih ve E:2004/1483, K:2004/2632 sayılı kararı, (Çevirim içi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.10.2010

- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek.

Vergi ziyayı suçunun dayanağını oluşturan yukarıdaki yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına engel teşkil etmez.

## 2.2. Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi

VUK'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığının hangi hallerde meydana geleceği belirlenmiştir. Mükellef veya sorumlu, bu maddede sayılan hallerden birisi ile vergi ziyana neden olduğu takdirde vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş sayılır. Söz konusu Kanun maddesine göre, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi<sup>189</sup>.

- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi inceleme yetkilisine verilmemesi durumunda da söz konusu Kanun maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Danıştay, vergilendirme dönemine ilişkin kazancını beyan dışı

<sup>189</sup> Danıştay 4..Dairesinin 16.05.2005 tarih ve E:1997/849, K:1998/629 sayılı kararı, Danıştay 4.Da iresinin 16.05.2005 tarih ve E:2004/2395, K:2005/11244 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.12.2010.

bırakan defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeyen şirketin defter ve belge ibraz etmeme eylemini 359'uncu madde kapsamında değerlendirerek vergi ziyai cezası kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığına karar vermiştir<sup>190</sup>.

• Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgelerin kullanılması.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesidir. Fakat, bu belgeleri kullananların kaçakçılık fiilini işlemiş sayılmaları için sahte belgeyi bilerek kullanmış olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde suçun manevi unsurunun oluşmayacaktır<sup>191</sup>. Bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmet sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Burada iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir<sup>192</sup>.

• Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde

<sup>190</sup> Danıştay 3.Dairesinin 06.05.2008 tarih ve E:2007/3848, K:2008/1404 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no: 119.

<sup>191</sup> 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu 306 nolu Genel Tebliği

<sup>192</sup> Serim, a.g.e, s.19

basılması veya bilerek kullanılması hallerinde tahsil dairesince vergi mükellefi veya sorumlusundan teminat istenecektir.

Danıştay vergi daireleri tarafından VUK'un 359. maddesi uyarınca kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilen fiillerden bazı örnekler;

- Mükellefin inceleme elemanına ibraz etmediği belgeler kullanılarak, haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermesi nedeniyle VUK'un 359. maddesi uyarınca kaçakçılık cezası kesilmesi gerektiği<sup>193</sup>.

- Usulüne uygun olarak istenilmesine karşın defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen mükellefin, vergi kaçırma kastının varlığının kabulü gerektiğinden işlemiş olduğu fiilin vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği<sup>194</sup>.

- Bir kısım satışlarını kayıt ve beyan dışı bıraktığı mahkemece de kabul edilen şirket adına kesilen kaçakçılık cezası açıklanan yasa hükmüne uygun bulunduğu<sup>195</sup>.

- Vergilendirme döneminde, davacı tarafından düzenlenen faturaların bir kısmının; alıcının kimliği, satılan emtia türü ve miktarı ile tutarı bakımından yanıltıcı olduğu alıcılar nezdinde düzenlenen tutanaklarla saptanarak ve bu saptamaları davacı tarafından doğrulandığı dikkate alındığında, vergi kaybı neden olan bu fiilin VUK'un 359'uncu madde kapsamında bulunması nedeniyle vergi

<sup>193</sup> Danıştay 7. Dairesinin 01.06.2004 tarih ve E:2001/5006, K:2004/1549 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.12.2010.

<sup>194</sup> Danıştay 7.Dairesinin 22.01.2004 tarih ve E:2000/8818, K:2004/76 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.12.2010.

<sup>195</sup> Danıştay 7.Dairesinin 03.12.2002 tarih ve E:2000/5759, K:2002/3897 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.12.2010.

kaçakçılığı cezasının karşılığı olan yaptırımın uygulanmasında hukuka aykırılığın bulunmadığı<sup>196</sup>.

Vergi incelemesine yetkili memurlarca bir hesap incelemesine başlandıktan sonra inceleme sürerken yapılan ilk hesaplamalara göre vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren veya kaçakçılık suçları ve cezaları kapsamında değerlendirilen yukarıda açıklanan hallerin mevcudiyetinin vergi incelemesi sırasında tespiti halinde hem vergi aslına ilişkin ortaya çıkacak matrah farkını hem de vergi cezasını karşılayacak şekilde belirlenen miktar üzerinden mükelleften teminat istenir. İncelemenin sonunda ise vergi ziyayı cezası kesilecektir. İdarenin bu talebi üzerine borçlu istenen alacaklarla sınırlı olmak üzere ve mal varlığına dahil kıymetlerden kendi istek ve iradesiyle seçip ayırdığı bir kısmını borca teminat olarak alacaklı kamu idaresine gösterir.

### **2.3. Türkiye'de İkametgâhı Olmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi**

AATUHK'nın hangi hallerde teminat isteneceğini belirleyen 9. maddesinin 2. bendinde, Türkiye' de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağı tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği takdirde, tahsil dairesince kendisinden teminat istenebileceği ifade edilmektedir. Bu hüküm esas olarak dar mükellefler için uygulanacak bir hükümdür<sup>197</sup>. Burada iki koşul aranmaktadır. Birinci koşul kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhı bulunmamalıdır. Borçlunun Türkiye'de ikametgâhının bulunup bulunmadığı, TMK'nın 19-22. maddelerine göre belirlenir. TMK'nın günümüz dili ile yerleşim yeri olarak yaptığı düzenlemeye göre, yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı halde Türkiye'de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan

<sup>196</sup> Danıştay 3.Dairesinin 14.06.2005 tarih ve E:2004/628, K:2005/1444 sayılı kararı Danıştay Kararları Dergisi, no: 119.

<sup>197</sup> Yılmaz, a.g.e., s.121

kimsenin halen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır. Velayet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri, ana ve babasının; ana ve babanın ortak yerleşim yeri yoksa, çocuğun kendisine bırakıldığı ana veya babanın yerleşim yeridir. Diğer hallerde çocuğun oturma yeri, onun yerleşim yeri sayılır. Vesayet altındaki kişilerin yerleşim yeri, bağlı oldukları vesayet makamının bulunduğu yerdir. Tüzel kişilerin ikametgâhı ise ana sözleşmelerinde aksine hüküm bulunmadıkça merkezlerinin bulunduğu yerdir. Vergi hukuku bakımından ise ikametgâh kavramı yasal ve mali ikametgâh anlamında kabul edilmektedir. “Mali ikametgâh devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturan, bulunulan yada işlerin yürütüldüğü yerdir”<sup>198</sup>. Bir kişinin medeni kanunun kabul ettiği anlamda bir ikametgâhı mevcut olmamakla birlikte, ticari ve mali işlemlerini yürüttüğü belli bir merkezi mevcut ise ve sürekli olarak bu merkezde bulunuluyorsa MK hükümlerine göre ikametgâhı olmadığından söz edilerek aleyhinde ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir<sup>199</sup>.

İkinci koşul ise, kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Hangi durumlarda kamu alacağının tahsilinin tehlikede sayılacağı Kanunda belirtilmemiştir. Türkiye’de yerleşim yeri bulunmayan kamu borçlusunun borcunu ödememe tehlikesi esas olarak ülkede mal varlığı bırakmadan ülkeyi terk etmesi olasılığından kaynaklanmaktadır. Bu olasılığın varlığını gösteren bütün işaretlerin de bu tehlikeyi gösterdiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu konuda bir sınırlama getirmek mümkün bulunmamaktadır. Esas olarak tehlikenin varlığının anlaşılıp anlaşılmasında borçlunun hareketlerine bağlı olduğundan yapılacak bir sınırlama bu konuda becerikli bir borçluya olanak tanıma anlamına gelebilir. Bu nedenle alacaklı kamu idaresinin değişik yollarla öğrenebileceği her türlü göstereyi değerlendirmesi ve bu konuda kanaat getirmiş olması yeterli sayılmak durumundadır. Örneğin, kamu borçlusunun iflasa doğru gitmesi, muteber kişi olmaması, borçlarını karşılayabilecek mal varlığının olmaması kamu alacağının tehlikede olduğunu gösterir<sup>200</sup>. Bu durumu bir ihbar ile veya basından öğrenebilir. Kendisine intikal eden bir işlem üzerine veya yaptığı icrai

<sup>198</sup> Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh*, Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007, s.7.

<sup>199</sup> Cemal Teker, “*Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2002, s.11.

<sup>200</sup> Bakır, a.g.e., s.43.



takibat sırasında, borçlunun işlerini tasfiyeye başladığını, mallarını elden çıkartmakta olduğunu ve alacağın tahsilini olanaksız hale getirecek hareketlere başvurduğunu, öğrenebilir. Bu durumu öğrenen alacaklı tahsil dairesi teminat isteyerek tahakkuk etmemiş kamu alacaklarını koruma altına almaktadır. Ancak, idarenin bu yetkisini mükellefi zor duruma düşürecek şekilde ve keyfi olarak kullanmaması gerekir<sup>201</sup>.

Bu nitelikteki bir kamu borçlusunun kamu idaresinin elinden kaçması daha kolay olduğundan kamu alacağının tahsil güvenliğini daha dikkatli izlemesi gerekir. İdare açısından kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğu başlıca durumları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz<sup>202</sup>.

- Kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak için kamu borçlusunun satın aldığı gayrimenkulü tapuda başkası adına tescil ettirmesi,
- Kamu borçlusunun 3. kişilerle yaptığı gerçek hukuki duruma uygun bulunmayan benzeri mal kaçırmaya yönelik muvazaalı (şüphe uyandırıcı) işlemler, kamu borçlusu tarafından alınan 3. kişi tarafından alınmış gibi gösterilen fakat 3. kişinin gelirinin çok üzerinde rakamlara ulaşan antika eşya, tablo, mücevherat v.b.alımı,
- Kamu borçlusuyla dolaylı ilgisi olan 3. bir kişi üzerine servet transferi yapılması,
- Kamu borçlusunun menkul veya gayrimenkul mallarını dikkat çekecek kadar kısa sürede nakde dönüştürmesi, yüklü miktarda nakdi yurtdışına transfer etmesi,
- Mükellefin işlerinin bozulduğunun ve iflasa doğru sürüklendiğinin vergi idaresi tarafından tespiti,

---

<sup>201</sup> Yılmaz, a.e., s.122

<sup>202</sup> Serim, a.g.e., s.21.

- Mükellefin VUK'un 5. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca her sene açıklanabilen vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları yüksek mükellefler listesinde yer alması,
- Mükellefin yıllık beyan ettiği vergi matrahının çok üzerinde harcama yaptığına ilişkin gelen ihbar dilekçesi veya basında çıkan yazılar,
- İşyerini veya ikametgâhını değiştiren mükellefin yeni iş ve ikametgâh adreslerini bildirmemesi v.b. durumlar.

AATUHK'nın 9. maddesinin 2. bendi kanun kapsamında bulunan tüm kamu alacaklarına uygulanır. Bu madde uyarınca kamu alacaklısı yurt dışında ikamet eden mükelleflerden kamu alacağının tahsiliyle ilgili bir tehlike görüyorsa takdir yetkisini kullanarak AATUHK'nın 1. maddesine giren tüm kamu alacakları için teminat ister. İdarenin takdir yetkisini kullanması ihtiyari olmakla beraber, idareye verilmiş olan bu tespit ve tayin yetkisi keyfi bir yetki kullanımına izin vermez.

Sonuç olarak; Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu açısından kamu idaresi tarafından, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğu kanısına varılırsa kamu borçlusundan teminat istenerek kamu alacaklarının güvende olması sağlanır.

### 3. Teminat İsteme Yetkisi

AATUHK'nın 9. maddesinde teminat istemeye yetkili idarenin "tahsil dairesi" olduğu belirtilmiştir. Kanun teminat isteme yetkisini ilgili "tahsil dairesi" ne vermiştir<sup>18</sup>.

Vergi kaçakçılığı ve beyan üzerinden alınan vergilerde vergi matrahının eksik bildirilmesi hallerinde tahsil dairesinin teminat isteme yetkisinin doğması için

bu hallere ilişkin bir kamu alacağı ile ilgili tarh işlemlerine başlanmış olması ve vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından incelemenin yapılmış olması gerekmektedir.

Maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcılar, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ile gelir idaresi başkanlığının merkez ve tasra teşkilatı kadrolarında müdür olarak görev yapanlar vergi inceleme yetkisine sahiptir. Bu kişiler tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemesi gerçekleştirilmediği takdirde tahsil dairesinin teminat isteme yetkisi doğmaz. Nitekim Danıştay tarafından da incelemeye yetkili kişilerce inceleme yapılmadan, salt takdire gidilmesi ve bunun üzerine teminat isteminde bulunulmasının, AATUHK'nın özü ve sözüne aykırı olduğu belirlenmiştir<sup>203</sup>. Teminat istemek için sadece vergi incelemesi yapılması da yeterli değildir, kanunda belirlenen hallerden herhangi birinin varlığı da gerekmektedir<sup>204</sup>.

Teminat miktarını belirleme yetkisi vergi incelemesine yetkili memurlara aittir. Ancak, "yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar" ifadesi ile teminatın ne miktarda belirleneceği açık olamamakla birlikte, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden hem vergi aslını hem de kaçakçılık cezasını ve teminat istendiği tarihe kadar işlemiş gecikme faizini karşılayacak tutarda teminat istenmesi gerekmektedir<sup>205</sup>.

<sup>203</sup> Danıştay 4. Dairesinin E:1975/2990, K:1976/1881 sayılı kararı (Şamlioğlu, Özbacı, a.g.e., s.131), ayrıca Danıştay 4. Dairesinin 28.12.2004 tarih ve E:2004/1483 K: 2004/2632 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Çevrim içi) 20.01.2010.

<sup>204</sup> Şamlioğlu, Özbacı, a.g.e., s. 13.

<sup>205</sup> 281 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği (Çevrim İçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 20.07.2010., Özbacı, a.g.e., s.166.

#### 4.Teminat İsteme Usulü

AATUHK'nın 9. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, teminat istenmesi için yukarıdaki durumların varlığı halinde vergi incelemesine yetkili memurların hesaplaması dışında her hangi bir işleme gerek kalmaksızın teminat istenmesi mümkündür. Bu durum 13. maddenin 4. bendinde ihtiyati haciz nedeni olarak sayılan, kendisinden teminat istenen borçlunun süresinde teminat veya kefil göstermemesi veya şahsi kefaletinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olmasının sayılması ve buna bağlı olarak da 17. maddede ihtiyati tahakkuk nedenleri arasında 13. maddesinin 4. bendinin sayılmamış olmasından anlaşılmaktadır.

Otomasyonsuz vergi dairelerinde ödeme emri vergilendirme servisi tarafından mükellefe gönderildikten sonra mükellef 7 gün içinde borcunu öder veya 7 gün içinde mal bildiriminde bulunur, mal bildiriminde bulunmaz veya eksik bildirimde bulunursa ya da mahkemeye giderse kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlama amacıyla teminat isteme işi icra servisleri tarafından yürütülür. Tam otomasyona geçmiş olan vergi dairelerinde ise sürekli ve süreksiz yükümlülükler vergilendirme servisleri vergi borcuna karşılık, KDV servisi ihracatçı mükelleflere nakit iade gereken durumlarda müdürün yetkisini aşan tutarlar söz konusu olduğunda mükellefin alacağına karşılık teminat ister. Kamu alacağına karşılık mükelleften teminat istenmesine ilişkin taleplerin gelmesi üzerine hesap takip masası memuru tarafından teminat izleme defterine kayıt düşülür<sup>206</sup>.

Mükellefin tarafından gösterilen teminat;

- Haciz işlemi yapılarak alınabilecek türden bir teminat ise haciz varakalarında teminat haczi yapıldığı belirtilir. Düzenlenen haciz varakaları sevk bordrosu ekinde icra servisine gönderilir.
- Haciz işlemi yapılmadan alınabilecek türden bir teminat ise servis notu ekinde vezne servisine gönderilerek teminatın alınması sağlanır.

<sup>206</sup> Serim a.g.e, s.79.

İcra satış servisi haciz işlemini gerçekleştirir. Haciz varakaları, haciz tutanağını ve haciz bildirimlerini hesap takip masasına gönderir. Vezne servisi de menkul kıymetler alındı suretini servis notu ekinde hesap takip masasına gönderir. Yeni durum teminat izleme defterine işlendikten sonra teminatın alındığı teminat alınmasını isteyen servise bildirilir<sup>207</sup>.

## 5. Teminat İsteme Süresi

AATUHK'da teminat istenecek olan şahıslara verilecek süre ile ilgili bir açık bir hüküm yoktur. Bu konu hakkında birbirinden farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre AATUHK'nın 8. maddesinde "hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplarında ve tebliğlerin yapılmasında VUK' un hükümleri tatbik olunur" hükmü yer almışken, VUK' un 14.maddesinde ise "Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." hükmü yer aldığından teminat gösterilmesi taleplerinde ilgili tahsil dairesince verilecek müddet 15günden az olmamalıdır<sup>208</sup>. İdarede vergi mükellefleri ve sorumluları hakkında teminat hükümlerini uygularken bu görüşe paralel uygulama yapmaktadır<sup>209</sup>.

Diğer bir görüşe göre ise teminat istenmesini gerektiren bir hal varsa, tahsil dairesinin hiçbir süre ile kayıtlı olmaksızın ihtiyati hacze gidebileceğini ve teminat istenmesini gerektiren bir halin olması da ihtiyati haczi gerektirdiğine göre, teminat için de hiçbir süre verilmesine gerek yoktur. Yani teminat gösterilmesi gereken bir halde, tahsil dairesi derhal ihtiyati haciz ile ilgili işlemlere girişir. Kamu borçlusu ancak teminat göstererek bu işlemleri durdurabilir<sup>210</sup>.

<sup>207</sup> Serim a.g.e, s.80.

<sup>208</sup> Candan a.g.e., s.83., Özbacı, a.g.e., s.168,

<sup>209</sup> Bkz. 30.6.2007 tarihli Seri A, 1 nolu Tahsilât Genel Tebliği.

<sup>210</sup> Karakoç, a.g.e., s.584.

## **6. Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi ve Ayni Unsurlar**

Teminat olarak kabul edilecek ekonomik değerler nakdi ve ayni unsurlar olarak belirlenmiştir. AATUHK'nın 10. maddesi teminat olarak kabul edilecek ayni ve nakdi unsurları, 12. maddesi teminat hükmünde olan ayni unsurların neler olduğunu belirtmektedir.

### **6.1. Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi Unsurlar**

A.A.T.U.H.K'nun 10. maddesine göre Teminat olarak kabul edilen nakdi unsurlar;

1. Para,

2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları (Katılım Bankaları) tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde ana paraya tekabül eden satış değerleri esas alınır.)

4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir."

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına dayanarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardan ibarettir.

### 6.1.1 Para

Tedavül değerine sahip kâğıt ve madeni paraların hepsi para deyiminin içine girmektedir. Menkul mal hükmünde olan altın<sup>211</sup> ve altından mamul mallar para olarak kabul edilmez. Maddenin Meclis Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında altının tedavül eden nakit olarak değil mal olarak kabul edileceği ifade edildiğinden mal gibi haczedilmek suretiyle teminat olarak kabul edilmesi gerekir<sup>212</sup>. Altın taşınır mal hükmünde olup, değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilip Türk Lirası'na çevrilmeleri gerekir<sup>213</sup>.

Para, mübadele ve ödeme aracı olarak kullanılan kanuni tedavül değerine sahip kâğıt ve madeni menkul şeyleri ifade etmektedir. Teminat olarak verilecek para, borçluya ait olabileceği gibi başka bir kişiye de ait olabilir. Bu durumda da tahsil dairesi parayı teminat olarak kabul etmektedir<sup>214</sup>. Anılan madde hükmünde paranın teminat olarak kabul edileceği kabul edilirken yabancı para türk parası ayrımı yapılmamıştır. Kanun koyucu yabancı paraların teminat olarak gösterilmesini öngörmemiş olsa idi bunu açıkça belirtmesi gerekirdi. Paradan kastedilen Türk parası ile döviz cinsinden yabancı paralardır. Kamu borçlusu tarafından borca karşılık getirilen paranın türüne bakılmaksızın teminat olarak kabul edilir<sup>215</sup>. Bu yolda bir açıklama olmaması nedeniyle yabancı paralar da teminat olarak kabul edilecektir<sup>216</sup>. Küreselleşen günümüz ekonomisinde konvertibilitesi yüksek olan yabancı paraların teminat olarak kabul edilmesi kaçınılmazdır.

<sup>211</sup> Özbacı, , a.g.e., s. 175.

<sup>212</sup> Ünlü, a.g.e., s.164.

<sup>213</sup> Şamhoğlu, Özbacı, a.g.e., s. 79.

<sup>214</sup> Akmansu, a.g.e., s.95.

<sup>215</sup> Serim, a.g.e. s.23.

<sup>216</sup> Aykaç, a.g.e., s. 89.

## 6.1.2. Bankalar ve Katılım Bankaları Tarafından Verilen Teminat Mektupları

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda ki banka tanımına Mevduat Bankası<sup>217</sup>, Katılım Bankası, Kalkınma ve Yatırım Bankası<sup>218</sup> girmektedir<sup>219</sup>. Türü, kuruluşu, faaliyete geçmesi, faaliyeti, mali bünyesi, teşkilatı ve denetimi, Bankalar Kanunu'nda veya istisna olarak özel bir kanunda ve kısmen Merkez Bankası Kanununda kamu hukuku kuralları ile düzenlenmiş bulunan işletmenin adı, bankadır<sup>220</sup>.

Başka bir tanımda ise, banka, halkın derhal kullanmak ihtiyacını duymadığı paraları toplayan, bunları başkalarına kredi ve ödünç vermek suretiyle aradaki faiz farkı üzerine kredi ve benzeri işlemleri yapmayı ticari bir iş olarak sanat edinen ve bu hususta yasal olarak yetkili kılınan kuruluştur<sup>221</sup>.

Katılım bankaları 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'ndaki tanımına göre 'özel cari ve katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerinin' dâhil olduğu bankaları kapsamaktadır. Katılım Bankaları (Özel Finans kurumları<sup>222</sup>), dini nedenlerle faizden uzak kalmak isteyen kişilerin

<sup>217</sup> **5411 SK tanımı**, Mevduat Bankası: " Bu Kanuna göre kendi nam ve hesabına mevduat kabul etmek ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini, kapsamaktadır".

<sup>218</sup> **5411 SK tanımı** "Bu Kanuna göre mevduat veya katılım fonu kabul etme dışında; kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren ve/veya özel kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getiren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini kapsamaktadır".

<sup>219</sup> 4389 sayılı Bankalar Kanunu birçok defa değişmesine rağmen bankanın tanımı yerine banka teriminden ne anlaşılması gerektiğinden bahsetmiştir.

<sup>220</sup> Ünal Tekinalp, **Banka Hukukunun Esasları**, İstanbul, Beta Yayınları,1988,s.8.

<sup>221</sup> Ali Sait Yüksel, **Bankacılık Hukuku ve İşletmesi**, İstanbul, Beta Yayınları,1999, s.1.

<sup>222</sup> **5411 SK. Geçici 3 Madde** "Halen faaliyette bulunan özel finans kurumları, bir yıl içerisinde ticaret unvanlarını katılım bankası ibaresini de kapsayacak şekilde değiştirmek ve mevcut durumlarını Kanunun finansal raporlamayla ilgili hükümlerine intibak ettirmek zorundadır. Özel



finansman ihtiyaçlarını karşılamaları, tasarruflarını değerlendirmeleri ve modern bankacılık hizmetlerinden yararlanmaları amacıyla, faizle çalışan klasik bankalara alternatif olarak çalışan mali kuruluşlardır<sup>223</sup>.

Katılım bankalarının açılması özel izne tabidir. Bunlar bankalara uygulanan denetime tabidir. Bankalar gibi piyasadan topladıkları mevduatları kar amacıyla yine piyasaya kredi imkânları olarak sunarlar.

Banka teminat mektupları ile ilgili doktrinde çeşitli tanımlar vardır. Bir tanıma göre teminat, “Bankalar ve Katılım Bankaları tarafından verilen teminat mektupları, banka, müşterisinin istemi üzerine müşterisiyle herhangi bir hukuki ilişkiye girme durumunda bulunan üçüncü kişiye, müşterisinin bu ilişkiden doğan borcunu yerine getirmemesi veya herhangi bir edimin ifa edilmemesi ile alakası olmadan, sadece korkulan bir olayın vukuu halinde belirli bir meblağa kadar ödemede bulunmayı garanti ettiği sözleşmedir”<sup>224</sup>. Diğer tanımda ise, “bankaların muayyen bir isin gerçekleştirilmesini, bir malın teslimini veya bir borcun ödenmesini muhataba taahhüt eden müşterisinin, bu taahhüdün önceden muhatap tarafından saptanan koşullara uygun olarak yerine getirilmemesi halinde, belirli bir paranın banka tarafından muhataba ödeneceğini garanti altına alan belge olduğu”<sup>225</sup> şeklinde tanımlanmaktadır. Yargıtay banka teminat mektubunu, “teminat mektubu sözleşmesi, fer’i nitelikte olmayan öyle bir sözleşmedir ki garanti veren, garanti altından bir ivaz elde etmek için değil, fakat onu tessebbüs veya is yapmaya yöneltmek amacıyla bağımsız olarak söz konusu tessebbüs veya isin tehlikelerini kısmen veya tamamen üzerine almaktadır.”

Davalı banka tarafından düzenlenen teminat mektubu, ilk talepte ödeme kaydına sahip kesin nitelikte bir mektuptur. Banka teminat mektuplarında banka, muhatabın talebi üzerine herhangi bir itiraza mahal vermeden ve muhataptan teminat

---

Finans Kurumları Birliği Türkiye Katılım Bankaları Birliği olarak addolunur ve bu Kanunun hükümlerine tâbi olup, üç ay içinde durumunu bu Kanun hükümlerine uygun hale getirir”

<sup>223</sup> Zühtü Aytaç, **Özel Finans Kurumları**, SBFĐ, C. XII, Ocak-Aralık, 1986, s.221.

<sup>224</sup> Emin Cem Kahyaoğlu, **Banka Garantileri**, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s.2.

<sup>225</sup> Ali Taşpolat, **Banka Garantileri**, Erol Ofset, İstanbul 1989, s. 21.

mektubuna dayanarak talepte bulunma hakkının olduğunu ispat etmesine gerek kalmadan ödeme yapmayı taahhüt etmektedir. Kural olarak ilk talepte ödeme kaydını havi banka teminat mektuplarında banka, yalnızca şekli manada inceleme yapma yetkisini haiz olup, esasa ilişkin herhangi bir inceleme yapma hak ve yetkisini haiz değildir. Banka teminat mektuplarının esas itibariyle muhatap lehine olduğu kabul edilmektedir. Banka teminat mektubunda yazılı risk, değiştirilemez ve genişletilemez. Teminat mektupları BK'nın 110. maddesinde öngörülen 3. kişinin fiilini taahhüt niteliğinde olup, mektup lehdarı ile muhatabı arasındaki ilişkiler dışında kalan ve bankanın bağımsız olarak bir borç yüklenmesi ilişkisidir<sup>226</sup>.

Teminat mektubu ile banka, iş sahibi yükümlülüğünü yerine getirmediği veya borcunu ödemediği takdirde belli bir bedeli koşulsuz olarak ödeyeceğini garanti etmektedir<sup>227</sup>. Teminat mektubu verilen kişi veya müessese ise, iş sahibi yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda sağlam bir mali kuruluşun kefaletini sağlamış bulunmaktadır. Sonuç olarak herhangi bir bankanın, borçluların borçlarını, alacaklı tahsil dairesine karşı ödemelerini garanti ettiklerine dair, borç miktarı ve ödeme süresi belirtilerek verdiği teminat mektubu AATUHK'nın uygulamasında teminat olarak kabul edilecektir<sup>228</sup>.

Teminat mektupları süreli veya süresiz olabilmektedir. Teminat mektupları bankadan süre ile sınırlı olarak alındığında, banka o sürenin sonuna kadar teminat mektubunda yazılı rakamı ödemeyi taahhüt etmektedir. Bu nedenle idarenin mağdur olabileceği düşünülerek, eskiden teminat mektupları şeklinde olan kanunun ifadesi, süresiz teminat mektupları olarak değiştirilmiştir. Bu durumda sadece süresiz olan teminat mektupları teminat olabilmektedir<sup>229</sup>.

Teminat mektubunun geçerli olabilmesi için üçüncü kişi tarafından verilmesi gerekir. Asıl amme borçlusu bir banka olduğu durumlarda asıl borçlu

<sup>226</sup> Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin E:2006/5679 K:2007/8483sayılı kararı  
<http://emsal.yargitay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>. (Çevrim içi) 25.01.2010.

<sup>227</sup> Bakır, a.g.e, s.46.

<sup>228</sup> Yıldırım, a.g.e., 27.

<sup>229</sup> Candan, a.g.e., s.85.

olarak kendi borçlarını ödeme yükümlülüğü olduğundan kendine teminat mektubu veremez. Bankacılık işlemleri yapma izni kaldırılan bankalar tarafından daha önce borçlu mükellef lehine verilen banka teminat mektupları teminat olma özelliğini kaybeder. Döviz olarak düzenlenen banka teminat mektupları, idarece alındığı günkü T.C. Merkez bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek hesaplara alınacaktır<sup>230</sup>.

AATUHK idareye teminat mektubunu verecek bankalar itibariyle bir değerlendirme yapma yetkisi vermemiştir. Bununla beraber alacağın güvence altına alınması amacıyla hareketle tahsil dairesinin örneğin zor durumda olduğu bilinen bir bankanın teminat mektubunu kabul etmeme yetkisine sahiptir<sup>231</sup>.

### **6.1.3. Hazine Müsteşarlığınca İhraç Edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya Bu Senetler Yerine Düzenlenen Belgeler**

Daha önce "Hazine Tahvil ve Bonoları" olarak sayılan kıymetler 5234 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle "Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.)" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu şekilde devlet iç borçlanma ile bu senetlerin basılmamış olması durumunda bunların yerine verilen belgelerin hepsinin teminat olarak kabul edilmesi sağlanmıştır<sup>232</sup>.

Hazine müsteşarlığı tarafından ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar Hazine Bonosu ve Devlet tahvilleridir. Hazine bonoları, devletin bütçe kanunu ile her yıl aldığı yetkiye dayanarak ve yine aynı kanun ile her yıl belirlenen tavanı aşmamak üzere çıkardığı ve bankalara iskonto ettirdiği, bütçenin açığını kapatmak için kullanılan kısa vadeli borç senetleridir. Bunlardan, vadelerinin gelmesine en çok 9 ay kalmış olanlarına, Türkiye

<sup>230</sup> Serim, a.g.e., s.23.

<sup>231</sup> Özbalcı, a.g.e., s.176-177.

<sup>232</sup> Yılmaz, a.g.e., s.134.

Cumhuriyeti Merkez Bankası reeskont uygular. Devlet tahvilleri ise, devlet, il özel idareleri ve belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin harcamaları için gereken parayı elde etmek amacıyla ihraç edip borsaya kayıt ettirdikleri orta vadeli borç senetleridir<sup>233</sup>. Bunların yanı sıra özel kanunlarındaki hükümler gereğince çıkarılan ana para iadeli gelir ortaklığı senetleri de<sup>234</sup> teminat olarak gösterilebilir.

Devlet İç Borçlanma Senetleri, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca senet tipleri ve vadeleri itibariyle açıklanan fiyatlardan günlük olarak değerlendirir<sup>235</sup>. Yani Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük değerleri ile değerlendirir. Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük değerleri yoksa borsa değerleri ile değerlendirir. Borsa değerleri de yoksa kayıtlı değerlerine (üzerinde yazılı değer = itibari değer) gün esasına göre işleyen faizin ilave edilmesi suretiyle bulunan değerden değerlendirir.

Madde hükmünde devlet iç borçlanma senetlerinin veya bu senetler yerine düzenlenen belgelerin nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş olması halinde teminat işlemlerinde anaparaya tekabül eden(karşılık gelen) satış değerlerinin esas alınacağı belirtilmiştir<sup>236</sup>.

#### **6.1.4. Hükümet Tarafından Belirlenecek Milli Hisse Senedi ve Tahvili**

AATUHK'nın 10.maddesinin 4. bendinde, hükümet tarafından belirlenen milli hisse senedi ve tahvillerin de alacaklı tahsil daireleri tarafından teminat olarak kabul edilecekleri belirlenmiştir. Hükümet tarafından belirlenen hisse senedi ve tahviller Maliye Bakanlığı genelgesi ile teşkilata duyurulur. Hangi hisse senedi ve tahvilin teminat olarak kabul edileceğinin ilgili tahsil dairesinden öğrenilmesi gerekmektedir. Bu hisse senedi ve tahvillerin, en yakın borsa cetvellerinde yazılı

<sup>233</sup> Memduh Yaşar, **Devlet Borçları**, İstanbul, Has Kutulmuş Matbaası, 1981, s.31.

<sup>234</sup> Resmi Gazete, 20.02.2004 tarih, 25379 mük. Sayılı. Resmi gazete de yayınlanan Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği Sıra No: 15).

<sup>235</sup> Resmi Gazete 29.03.2002 tarih, 24710 sayılı, Umumi Disponibilite Hakkında Tebliğ Sıra No: 2002/2.

<sup>236</sup> Serim , a.g.e., s.26.

değerlerinden %15 eksiği ile teminat olarak kabul edileceği belirlenmiştir. Bundan maksat hisse senedi ve tahvillerinin değerlerinin borsadaki dalgalanmalara karşı kamu alacağını korumaktır<sup>237</sup>. Konu ile ilgili bir diğer önemli husus, teminat olarak gösterilecek hisse senedi ve tahvilin, teminat gösterecek olan şirkete ait olmaması zorunluluğudur<sup>238</sup>.

Uygulamada bu kıymetlerin teminat olarak kabulü yönünde düzenlemeye gidilmemektedir. İdarece, hisse senetlerinin söz konusu işlemlere karşılık teminat olarak alınması durumunda bu hisse senetlerinin değerinin takibi ve amme alacağını karşılayıp karşılamadığının belirlenmesinin zor olacağından ihtilaflara neden olacağı, diğer taraftan borsadaki işlem hacmi hisse senetlerinin günlük değerinde belirleyici olmakta ve bu değer de değişkenlik göstermekte ve bazen günlük bazda hatta seans bazında %15'in üzerinde fiyat hareketi olabilmekte ve bu nedenle teminat olarak gösterilen hisse senedinin değeri düştüğünde kamu alacağı karşılıksız kalabilecek, borçludan kanun gereği teminatın tamamlanmasının isteneceği ve ayrıca teminat karşılığı nakden veya mahsuben yapılan iadelerde teminat olarak alınan hisse senedinin değerinin düşmesi ve borçluya haksız yere iade yapıldığının tespit edilmesi durumunda kamu alacağı karşılıksız kalacağı gerekçesiyle uygulamada bu kıymetlerin teminat olarak kabulü yönünde düzenlemeye gidilmemektedir<sup>239</sup>.

## 6.2. Teminat Olarak Kabul Edilen Aynı Unsurlar

AATUHK teminat olarak kabul edilen aynı unsurları iki ayrı düzenlemeye tabi tutmuştur. Teminat olarak kabul edilen aynı unsurların birincisi, nakdi unsurlarda olduğu gibi borçlu tarafından seçilip alacaklı tahsil dairesince teminat olarak kabul edilen aynı unsurlardır. İkincisi ise, borçlunun içlerinden herhangi birisini seçmesine gerek olmayan, kanuna göre zaten teminat hükmünde olan aynı unsurlardır<sup>240</sup>.

<sup>237</sup> Çelik, a.g.e., s. 59.

<sup>238</sup> Akmansu, a.g.e., s.97.

<sup>239</sup> Serim, a.g.e., s.26-27.

<sup>240</sup> Çelik, a.g.e., s.58.

## 6.2.1. Alacaklı Tahsil Dairesince Teminat Olarak Kabul Edilen Aynı Unsurlar

İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallarda teminat olarak kabul edileceği AATUHK'nın 10.maddesinin 5.bendinde hüküm altına alınmıştır. Anılan hüküm 251 sayılı Kanun'la değişmeden önce, kamu borçluları lehine 3. kişiler tarafından menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak gösterilemezdi. Yapılan değişiklik ile bu yol açılmış ve kamu alacağı için teminat bulma olanağı genişletilmiştir. Söz konusu düzenlemenin ilgililer lehine 3. kişiler tarafından gösterilen teminatın hangi alacakları kapsadığı konusunda Danıştay, asıl borçlunun teminat gösterildikten sonra ortaya çıkan alacaklarda teminat gösteren kişinin sorumlu olmayacağı<sup>241</sup>, haciz varakasinda yazılı olan miktar kadar sorumlu olacağı<sup>242</sup> görüşündedir. Diğer bir kararında ise, kefalet senedi ile davacıya ait vergi borcu ve bu borçtan doğan gecikme zammını, müşterek borçlu ve müteselsil kefil sıfatıyla ödemeyi taahhüt ettiği ve bunun karşılığında teminat olarak gösterdiği kendi mülkiyetinde bulunan gayrimenkulü davacının söz konusu vergi borçlarını ödememesi nedeniyle uygulanan haczi, AATUHK'nın 70. maddesinin 11.bendi kapsamına giren gayrimenkulün haczedilemeyeceğinden bahisle kaldırılmasına karar veren yerel mahkeme kararını bozarak; söz konusu taşınmazın asıl borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tespit edilen bir taşınmaz olmadığı, aksine davacının kefalet senedine istinaden rızaen teminat olarak gösterdiği ve borcun ödenmemesi halinde haczedilebileceği kabul edilen bir taşınmaz olduğu ve bu nedenle borçlunun iradesi dışında cebren uygulanan hacze karşı ileri sürülebilecek olan haczedilemezlik iddiası olayda dikkate alınamayacağından bahisle idare tarafından düzenlenen haciz kararına ilişkin işlemin hukuka uygun olduna karar vermiştir<sup>243</sup>.

<sup>241</sup> Danıştay.7.Dairesinin, E:1989/4263 K:1990/4201 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Çevrim içi) 20.01.2010.

<sup>242</sup> Danıştay. 7.Dairesinin., E:1991/4730 K:1993/1293 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Çevrim içi) 20.01.2010.

<sup>243</sup> Danıştay 3.Dairesinin, E:2007/2088 K:2008/4080 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no: 121.

Menkul malların teminata esas alınacak değerlerinin tespitinde AATUHK'nın menkul malların haczinde değerlemeyi düzenleyen 81. maddesi hükmü uygulanır. Buna göre haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçilir. Değer tespiti uygulamasında genellikle haciz memurları tarafından menkul malların alış faturalarındaki değer esas alınmaktadır<sup>244</sup>.

Gayrimenkul malların teminata esas alınacak değerlerinin tespitinde ise AATUHK'nın gayrimenkullere değer biçmeyi düzenleyen 91.madde hükmü uygulanır. Bu hükümde satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin mütalaası (görüşü) alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir. Teminat olarak gösterilen gayrimenkullerin değerlemesinde gayrimenkullerin tapu değeri ile emlak vergisi tarhına esas değerleri istenerek en düşük olanına itibar edilmesi, rayiç değer konusunda mükelleflerle ihtilafa düşülmesi halinde ise satış komisyonundan rayiç bedel takdirinin istenilmesi yoluna gidilmektedir<sup>245</sup>.

Borçlu kişi eşine ait bir gayrimenkulü teminat olarak gösterebilir. Eski Medeni Kanuna göre diğer rejimlerden birinin seçilmemesi halinde geçerli olan mal rejimi "mal ayrılığı" idi. 1 Ocak 2002'de yürürlüğe giren yeni TMKya göre "edinilmiş mallara katılma" rejimi getirilmiştir. Yeni rejime göre eşler evlenirken başka bir rejimi seçmemişlerse evlilik birliğinin kurulmasından itibaren her eşin karşılığını vererek elde ettiği mal varlığı değerleri (edinilmiş mallar) evliliğin bitmesi durumunda eşit olarak paylaşılır. Evlilik birliği kurulmadan önce kişisel olarak edinilmiş mallar sahiplerinde kalır<sup>246</sup>.

Eski rejimde eşin mal varlığından borçlu eşin kamu borcuna karşılık gayrimenkul teminat gösterebilmesi için karı koca arasındaki hukuki tasarrufların sulh hâkimine onaylatılması gerekirdi. TMK'nın genel gerekçesinde belirtildiği üzere, eski

---

<sup>244</sup> Serim, a.g.e., s.27

<sup>245</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.10.2002 tarih ve 13441 sayılı genel yazısı, [http://www.ivdb.gov.tr/mevzuat\\_guncel.htm](http://www.ivdb.gov.tr/mevzuat_guncel.htm), (Çevrim içi) 13.02.2010

<sup>246</sup> Serim, a.g.e., s.28

kanunun karı koca arasında cebri icra yasağını ve karının koca lehine yapacağı bazı işlemlerin geçerliliğini hâkimin onayına tabi tutan 167, 168 ve 169 . maddeleri kadın-erkek eşitliğine aykırı görüldüğü ve aynı zamanda günümüz şartlarında hiç de gerekli bulunmadığından yeni Kanuna alınmamıştır<sup>247</sup>.

TMK'nın 686. maddesinde eklenti; asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkullere ait eklentilerin teminat gösterilmek istenmesi halinde yani fabrika, özel hastane, dispanser, özel okul, özel yurt ve otel, tatil köyü gibi tesislere ait makine ve sair malların teminat olarak gösterilmek istenmesi halinde ne şekilde işlem yapılacağı 17.10.1967 tarihli ve 233 seri no'lu Tahsilât Genel tebliğinde açıklanmıştır<sup>248</sup>.

Kamu borçlusu tarafından üçüncü bir şahsa yapılan bir gayrimenkul ipoteğinde teferruatın hariç bırakılması kararlaştırılmış ve bu karar tapu siciline işlenmiş ise bu durumda teferruat ipoteğe dâhil olmayacağından teferruatın haczedilebilmesi mümkündür. Aksi takdirde böyle bir istisnaya yer verilmemişse TMK'nın 862. maddesine göre gayrimenkul rehni mütemmim cüzler (bütünleyici parça) ve teferruatı içine aldığından, teminat olarak gösterilen fabrika ve benzeri müesseselerin makine ve mallarını kabulünden evvel bunların hukuki durumlarının iyice araştırılması gerekir. Şayet bu araştırma neticesinde gayrimenkulün ipotekli olmadığı ve gayrimenkulün teferruat hariç tutularak ipotek edildiği tespit edilirse teminat olarak verilmek istenen teferruatın menkul mallar gibi haczedilerek teminat olarak kabul edilmesi aksi takdirde bunların teminat olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca bunların sahibi tarafından teferruat olduğunun tapu kütüğünün beyanlar hanesine kaydettirilmesi sağlanır<sup>249</sup>. Böylece teferruatın gayrimenkulün

<sup>247</sup> Abdülkadir Arpacı, a.g.e., s.61.

<sup>248</sup> 17.10.1960 tarih ve 323 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, [www.gib.gov.tr/index.php?id=1028](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028) (Çevirim içi) 20.01.2011.

<sup>249</sup> Serim, a.g.e., s.29-30.



ilerde rehni halinde, rehinden istisna edilmesini sağlamak için tapu siciline şerh verdirilmiş olur.

Para, teminat mektubu ve menkul değerleri, alacaklı amme idaresinin kasasında veznesinde saklaması ve değerinin basit bir hesaplama ile belirlenir olmasına karşın, menkul ve gayrimenkul mallar bu niteliklerden yoksundur. Bu nedenle de bu tür malların teminat olarak güvenilirlik derecesi diğerlerinden düşüktür<sup>250</sup>. Teminat olarak haczedilen menkul ve gayrimenkul malların korunması, önemli sorun oluşturabileceğinden, idare, uzmanlarıyla işbirliği yaparak gösterilen teminatı değerini korumak amacıyla her türlü önlemi almalıdır.

### 6.2.2. Teminat Hükümünde Olan Aynı Unsurlar

Bazı faaliyet kollarında kullanılan mallar, alacaklı idare tarafından borçludan teminat istenmesine ve borçlunun teminat gösterdiğine ilişkin irade beyanı bildirmesine gerek olmaksızın teminat olarak kabul edilmektedir. Eşya üzerindeki teminat da AATUHK 'nın 10. maddesinin 5. bendinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, haciz varakası düzenlenmek suretiyle haciz işlemlerine başlanacağından, kanunda sayılan faaliyetlerde bulunulurken kullanılan ve yasadaki sayılan mallar herhangi bir işlem yapılmasına gerek kalmaksızın hacizli mal hükmündedir.

AATUHK'nın 12. maddesinin birinci fıkrasına göre; bar otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme ile ilgili olarak 09.06.1932 de kabul edilen 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak kanunlaşan 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270. maddesindeki "Kiralayan evvelce yapılması lazım gelen icrai takibi yapmadan haiz olduğu hapis hakkının muvakkaten muhafazası için icra dairesinin yardımını isteyebilir. Teahhurunda (gecikmesinde) tehlike varsa zabitanın yahut nahiye müdürünün de yardımı istenebilir, icra dairesi üzerlerinde hapis hakkı bulunan eşyanın bir defterini yapar ve rehinleri paraya çevirme yolu ile takip talebinde bulunması için kiralayana on beş günü geçmemek üzere münasip bir

<sup>250</sup> Özmen, a.g.e., s.329.

mühlet verir.” ve 271. maddesindeki “gizlice veya cebirle götürülmüş eşya, götürülmelerinden on gün içinde icra dairesinin emri ile ve zabıta kuvvetiyle zeri alınabilir. İyi niyet sahibi üçüncü şahısların hakları saklıdır, İhtilaf halinde mahkeme basit yargılama usulü ile meseleyi halleder ve karara bağlar.” hükümleri saklı kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı bu müesseselerin içinde bulunan eşya ve malzeme teminat hükmündedir. Kanun maddesiyle yapılan düzenlemenin sayılan işletmelerle sınırlı olmasının nedeni, hükmün gerekçesinde, bu yerlerin muvazaalı olarak başka kişilere ait gösterilmesi nedeniyle, işletme faaliyetinin gerektirdiği vergilerin ödenmemesi, kötüye kullanmaların olması olarak açıklanmıştır<sup>251</sup>.

Kanun hükmünde teminat olarak kabul edilen eşya yalnızca anılan yerlerin işletilmesinden kaynaklanan kamu borçları için teminat hükmündedir. Bu sınırlama yasada "bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı" ifadesi kullanılarak getirilmiştir. Borçlunun başka nedenlerle doğmuş olan borçları için bu eşyalar teminat olarak kabul edilmez. Bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçları, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Belediye Vergileri, Damga Vergisi gibi vergiler olabilir<sup>252</sup>. Örneğin, hem bar işleten hem de beyaz eşya ticareti yapan bir kişinin beyaz eşya ticareti dolayısıyla doğan vergi borçları için barda bulunan eşya teminat olarak kabul edilmez. Borçlunun beyaz eşya ticaretinden doğan vergi borcunun tahsili için barda bulunan eşyanın paraya çevrilmesi gerekirse haciz işlemlerinin uygulanması gerekir<sup>253</sup>.

İcra İflas Kanununun 270 ve 271. maddelerinde kiralayanın hapis hakkını kullanması düzenlenmiştir. Dolayısıyla, taşınmaz sahibinin üzerinde hapis hakkını kullandığı eşya kamu alacağının teminatı olarak kabul edilmemiştir. Bu şekilde önceden hapis hakkı kullanılmış eşyanın kamu alacağının tahsilinde kullanılması ve böylelikle hapis hakkı sahibi olan ilgilinin mağdur olması önlenmiştir. Ödenmemiş olan kamu alacağının vadesi dolduktan sonra kiralayanın İİK'nun 270 ve 271. madde

<sup>251</sup> Yılmaz, a.g.e, s.153.

<sup>252</sup> Ünlü, a.g.e., s.171.

<sup>253</sup> Yılmaz, a.g.e., s.153-154.

hükümleri saklı tutulduğuna göre, hükmün uygulanması yönünde istemde bulunmadan önce bu malların bu hüküm kapsamında olduğunu kabul etmek doğru olmaz. Hapis hakkının uygulanması için icra dairesinin yardımını istemek kiralayanın kendi alacağını tahsil edebilmeye yöneliktir. Ödenmeyen kamu alacağı olmadan bu alacağını tahsil edebilmek için böyle bir yola başvurmuşsa kanun kendisini korumaktadır. Ancak, vadesinde ödenemeyen kamu alacağının bulunması durumunda önceden hareket etmeyen kiralayanın korunmasının anlamı olmaz. O durumda kamu alacağının tahsilinden onun lehine vazgeçilmesi sonucu doğar ki Kanun'un böyle bir sonucu öngörmesi söz konusu değildir<sup>254</sup>.

İcra İflas Kanununun 270 ve 271. maddeleri BK'nın kiracının hapis hakkını düzenleyen 267/1. maddesi ile birlikte çalıştırılır<sup>255</sup>. Bu maddeye göre bir gayrimenkulün kiralayanı, geçmiş bir senelik ve işlemekte olan altı aylık kira alacağını tahsil edebilmek için kiralanan gayrimenkulün döşemesi ve süslemesi ve içinde bulunan taşınır eşya üzerinde hapis hakkına sahiptir. BK'nın bu maddesine dayanarak kiraya veren kiracının kiraya verdiği gayrimenkul içinde bulunan eşyalarını haczettirme hakkına sahiptir. Bu durumda kira alacağı kamu alacağının temini teşkil eden eşyanın satışında öncelikle tahsil edilecek ve kiralayana verilecektir. Yani kira alacağı kamu alacağının önüne geçecektir<sup>256</sup>.

AATUHK'nın 12.maddesinin 2. bendinde, noterden onaylı kira akdinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kaydedilen eşya ve malzemenin teminat hükmünde olan eşya kapsamına girip girmeyeceği belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu yerlerde bulunan eşyanın gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kabul edilebilmesi için noterden tasdikli kira akdinde bunların demirbaş olarak gösterilmiş olması gerekmektedir. Gayrimenkul kiralandıktan sonra yapılan akitleri geçerli saymamak gerekir. Ayrıca otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait

---

<sup>254</sup> Yılmaz, a.g.e., 155.

<sup>255</sup> TBK'nın 336. maddesi

<sup>256</sup> Serim, a.g.e., s.31.

eşyaları da bu madde hükmüne göre belirtilen yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacağına karşı teminat hükmünde olmayacaktır<sup>257</sup>.

AATUHK'nın 12.maddesinin 3. bendinde ise, kural olarak üçüncü kişilerin 12.maddesinin 1.bendinde belirtilen yerlerdeki mallar üzerine yapacakları istihkak iddialarının, alacaklı kamu idaresinin teminat hakkını ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak TMK'nın 764. ve BK'nın 222. maddelerine göre yapılacak istihkak iddialarının bu hükmün istisnaları olduğu ifade edilmiştir<sup>258</sup>.

BK'nın 222. maddesi taksitli satışlarla ilgilidir. Bu maddeye göre menkul bir mal, bedeli taksitle ödenmesi şartıyla satılıp teslim edilirse, alıcı taksitlerden birisini ödemekte temerrüde düştüğü takdirde, satıcı o taksitin ödenmesini isteyebileceği gibi satılan mülkiyetinin kendisine ait olduğunu iddia edip satış akdini feshedebilir. Ancak, bu son yolu seçebilmesi için böyle bir hakkı olduğunu satış akdinde belirtmiş olması gerekmektedir<sup>259</sup>. Belirtilen bu iki halde anılan eşya ve malzeme hakkındaki istihkak iddiaları alacaklı kamu idaresine karşı da ileri sürülebilecektir.

Ancak, bunların dışında üçüncü kişilerin ileri sürecekleri istihkak iddiaları haklı dahi olsa, alacaklı kamu idaresinin teminat hakkını etkilemeyecektir ve bu mallar kamu alacağının teminatı olarak kalacaktır. Buna karşılık istihkak iddiası haklı olan, başka deyişle istihkak davasını kazanan üçüncü kişi, bu ilama dayanarak malın aynını veya değerini borçludan talep edebilecektir<sup>260</sup>.

<sup>257</sup> Özbacı, a.g.e., s.198.

<sup>258</sup> Yusuf Yiğit, "Kamu Alacaklarının Korunması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s.67.

<sup>259</sup> Bakır, a.g.e., s. 54.

<sup>260</sup> Akmansu, a.g.e., s.136.

## 7. Şahsi Kefalet<sup>261</sup>

Kefalet, borç sözleşmelerinin özel türlerinden biridir. Bu sözleşme ile kefil, borçlunun borcunu ödememesi halinde buporçtan şahsen sorumlu olmayı alacaklıya karşı taahhüt eder<sup>262</sup>. Tahsili Emval Kanunu'nda bulunmayan bu yol kamu borçlularının lehine bir olanak olduğu gibi kamu alacağının tahsilinde de kolaylık sağlamaya yöneliktir<sup>263</sup>. BK'nın 483. maddesinde de kefaletin tanımı yapılmıştır<sup>264</sup>. Buna göre, kefalet; bir kimsenin, borçlunun borcunu ödemesini temin etmeyi, alacaklıya karşı taahhüt ettiği bir akittir.

Kefalet sözleşmesinde kefil, asıl borçlunun borcunu temin etmeyi değil, asıl borçlunun borcunu ödememesinden dolayı şahsen sorumlu olmayı taahhüt eder<sup>265</sup>. BK'nın 487. maddesinde müteselsil kefalet, BK'nın 488/2. maddesinde de müteselsil birlikte kefalet tanımlanmıştır<sup>266</sup>. Buna göre alacaklının ister borçluya ister kefile bir sıra gözetmeksizin başvurabileceği kefalet türüne müteselsil kefalet; birden fazla kefilin, kendi aralarında veya borçluya borcun tamamı için birlikte kefil olmaları ve borcun tamamının kefillerden herhangi birinden talep edilebilmesine olanak veren kefalet türüne ise, müteselsil birlikte kefalet denir<sup>267</sup>.

Müteselsil kefaletin mevcudiyeti için müteselsil kefalet altına girmek iradesi akitten açıkça anlaşılmalıdır. BK'nın 487/1. maddesinde bu husus, "kefil, borçlu ile beraber müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla veya bu gibi diğer bir sıfatla borcun ifasını deruhte etmişse" biçiminde ifade edilmiştir. Sadece "müteselsil kefil" deyiminin kullanılması da yeterli ve doğrudur. Müteselsil kefalette, alacaklı,

<sup>261</sup> Kefalet zaten kişisel olarak sorumlu olmayı içerdiğinden terimin bu şekilde kullanılması hatalı olmakla birlikte Kanunda geçen haliyle söz konusu terim kullanılmıştır.

<sup>262</sup> Haluk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C. II, 3. bs, Ankara, 1987, s.693.

<sup>263</sup> Çelik, a.g.e., s.61.

<sup>264</sup> TBK'nın 581. maddesinde; "kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir" şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>265</sup> Seza Reisoğlu,; **Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Kefalet**, Ankara, Ayyıldız Matbaası 1992, s.2.

<sup>266</sup> TBK'nın 586 ve 587. Maddelerinde düzenlenmiştir.

<sup>267</sup> Cevdet Yavuz, **Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu**,1.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2002, s.769-770.

asıl borçluya gitmeden doğrudan doğruya kefile başvurabilir. Kefilin sorumlu olacağı belirli bir miktarın gösterilmesi bir sağlık şartı olarak öngörülmüştür<sup>268</sup>.

AATUHK'nın şahsi kefaleti düzenleyen 11. maddede sadece müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterilebileceğini ifade etmiştir, buna göre adi kefalet kabul olunmayacaktır. Adi kefalette alacaklının önce borçluya başvurması, alacağını alamazsa kefile başvurması gerekir. Yani idarenin kamu alacağını kefilden isteyebilmesi için borçlunun kefalet akdinden sonra iflas etmiş olması, takibin sonuçsuz kalması ya da borçlu aleyhine Türkiye'de takibinin olanaksız hale gelmiş olması gerekir<sup>269</sup>. Ayrıca, alacak kefalet akdinden önce ya da aynı zamanda rehinle temin olunmuş ise kefil, borcun öncelikle rehin olunan şeyden tahsil edilmesini isteyebilecektir. Yani alacağın kefilden istenebilmesi için borçludan tahsil edilememesi gerekir.

Müteselsil kefalette ve müşterek müteselsil borçlulukta kefil, borçlu ile beraber bu sıfatlar ile veya benzer başka bir sıfat ile borcun yerine getirilmesini üstlenmiş ise, alacaklı asıl borçluya başvurmadan ya da rehni paraya çevirtmeden önce kefil aleyhinde takibata geçebilir. AATUHK'nın 11. maddesi ile ancak müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterilebileceği ve bu hüküm aynı kanunun 57. maddesindeki "kefiller bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur" hükmü ile de uyum içerisindedir ve kamu alacakları hususunda gösterilen titizlik şahsi kefalette de ortaya çıkmaktadır<sup>270</sup>. Kanun'un 57. maddesinde de kefillerin aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacağı hükme bağlanarak AATUHK'da kefillerin takip usulünün asıl borçlu ile aynı olması sağlanmıştır.

AATUHK'nın 11.maddesi, teminat sağlayamayanların kefil gösterebileceklerini ifade etmiştir. Bu hükümle, teminat olarak kabul edilebilecek değerleri sağlayamadığı için teminat gösteremeyenlere kişisel kefil gösterme olanağı verilerek bu şekilde

<sup>268</sup> Yargıtay 3. Hukuk Dairesinin 07.07.1999 tarih ve E:1999/5017 K:1999/5904 sayılı kararı, <http://emsal.yargitay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>. (Çevrim içi) 25.01.2010.

<sup>269</sup> Yılmaz, a.g.e., 147.

<sup>270</sup> Bakır, a.g.e., s.56.

kamu alacağının güvence altına alınması sağlanmaya çalışılmıştır. Burada teminat olarak gösterebilecek malı olanların ilk aşamada bunları göstermeleri gerekmektedir. Alacaklı tahsil dairesinin, kamu borçlusunun bu türden malı olduğunu belirlemesi halinde şahsi kefil kabul etmemesi gerekmektedir<sup>271</sup>.

Alacaklı kamu idaresi şahsi kefaletle teminat altına alınan fakat kamu borçlusundan tahsil edemediği bir kamu alacağının tahisili asıl borçlunun mallarına AATUHK'da belirtilen her her hangi bir haciz işlemi uygulayamayacaktır. Nitekim Danıştay, idareye olan borcuna karşılık şahsi kefalet sunan mükellefin mallarına ihtiyati haciz uygulanmasının, şahsi kefaletin vergi dairesince kabul edildiği ve AATUHK'da alacaklı tahsil dairesince kabul edilmiş bulunan şahsi kefilin mallarına ihtiyati haciz uygulanabilmesine olanak sağlayacak herhangi bir hükme de rastlanılmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı olduğunu belirtilmiştir<sup>272</sup>.

Şahsi kefaletin noterden tasdikli mukavele ile olması gerekmektedir. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı kamu idaresi takdir yetkisine sahiptir. Alacaklı kamu idaresi amme borcuna karşılık birden fazla sayıda kefil gösterilmesini isteyebileceği gibi şahsi kefillerden herhangi birinden birkaçından veya tamamından müşterek borçlu ve müteselsil kefil sıfatı ile kefalet ettikleri alacağın tamamını takip ve tahsil etme yoluna gidebilir<sup>273</sup>.

Kefaletinden dolayı kamu alacağını ödeyecek olan kefile, tanzim edilecek makbuzlardan başka, kefilin adını soyadını da gösterecek bir belge verilir. Bu belgede; alacağın mahiyeti, yılı, miktarı, ödendiği tarih, ödenen meblağlara ait vergi dairesi makbuzlarının tarih ve numaralarıyla, asıl borçlunun adı ve soyadı gösterilir. Ancak bunun yerine, vergi dairesi makbuzuna bu konuyla ilgili olarak bir bilgi verilmekle de yetinilebilir. Böyle bir belge verilmesindeki amaç, amme alacağını

<sup>271</sup> Şamlıoğlu, Özbacı, a.g.e., s.89.

<sup>272</sup> Danıştay. 7. Dairesinin E.1991/4267 K: 1994/3338 sayılı kararı (Çevirim içi)  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.01.2011

<sup>273</sup> Çelik, a.g.e., s.61.

ödeyen kefilin asıl borçluya müracaat edebilmesini sağlamaktır. Bu belge aynı zamanda tahsil dairesinin resmi mührü ile de mühürlenir<sup>274</sup>

Teminatın Kanununun 10. maddesine göre sağlanması durumunda alacaklı kamu idaresinin elinde değeri ya üzerinde yazılı yada piyasa koşullarına göre belli olan bir iktisadi değer mevcut olmaktadır. Oysa kişisel kefalette ortada bir mal ya da iktisadi değer yoktur. Kişi borcun ödenmesini üstlendiğini beyan etmektedir. Kişinin sözüne değer biçilmesi ise mümkün değildir. Bu nedenle kişinin kefaletinin değerini alacaklı kamu idaresinin yapacağı mal varlığı araştırmasının sonucu belirleyecektir. Öyle durum olur ki, alacaklı idare herhangi bir araştırma yapmaya gerek görmeden kişinin kefaletini kabul edebilir. Ancak bu durumda kişinin hakkında araştırma yapılmamış olması kişinin mal varlığı durumunun bilinmediği değil, tersine zaten biliniyor olduğu anlamına gelir. Bir beldenin ticari ve sosyal saygınlığı genel olarak kabul edilmiş bir kişinin kefaletinin mal varlığı araştırması yapmadan veya bildiri istenmeden kabul edilmesi kendisinin malvarlığının bilinmediği değil, bilindiği anlamına gelir<sup>275</sup>.

Fakat her şeye karşın kişisel kefalet öznel bir değerlendirme gerektirir. Bu nedenle kişisel kefaletin kabulü yine öznel bir ölçüte bağlanmış ve "muteber" bir kişinin müteselsil kefil ve müşterek borçlu gösterilmesine bağlanmıştır. Muteberlik değerlendirmesi idareye bırakılmıştır<sup>276</sup>.

## **8.Teminat İle İlgili Özel Durumlar**

### **8.1. Teminatın Tamamlattırılması veya Başka Teminat İstenmesi**

AATUHK'nın 10.maddesinin 6. bendinde, verilmiş olan teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi ya da borç miktarının artması halinde,

<sup>274</sup> Ünlü, a.g.e., s.170.

<sup>275</sup> Yılmaz, a.g.e., s.147.

<sup>276</sup> Yılmaz, a.g.e., s.148.



alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın tamamlanmasının veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceğini ifade etmiştir. Teminatın tamamlanması borcun artması nedeniyle istenmesi borç daha çok ana borca gecikme faizi ve duruma göre gecikme zammı ilavesinden veya vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplamalardaki tutarın kesin tarhiyat aşamasında artması nedeniyledir. Bu durumlarda, asıl teminatın istenmesindeki usul ve süre uygulanmalıdır. Kamu borçlusu tarafından bu istek yerine getirilmediği takdirde, kamu alacağının kalan ya da teminata bağlanmamış kısmı için ihtiyati haciz uygulaması yoluna gidilir. Ancak, gösterilen teminatın sonradan kısmen veya tamamen değerini yitirmesi veya borç miktarının artması halinde, öncelikle teminatın tamamlanması veya başka bir teminat gösterilmesi istenmelidir<sup>277</sup>.

Teminatın değerini kaybettiği konusundaki kararı alacaklı idare verecektir. Anılan hükme göre örneğin, makine ve benzeri eşyaların model değişikliği nedeniyle değerini kaybetmesi veya teminat olarak hisse senedi ve tahvil alınmış ise bunların değerinde ilgili kuruluşun sermaye yükseltmesi ve diğer nedenlerle düşme olması durumlarda alacaklı tahsil dairesi direk hacze gidemez. Öncelikle mutlaka teminatın tamamlanması veya başka bir teminat gösterilmesini istemek zorundadır. Alacaklı tahsil dairesi kamu borçlusundan eksilen teminatın tamamlanmasını ya da yerine başka teminat göstermesini isteyecektir. Teminat olarak teminat mektubu verilmiş ise, bu mektubu veren bankanın tasfiyeye girmesi de bu duruma örnek oluşturur<sup>278</sup>.

İYUK'un 27.maddesinin 5. bendi uyarınca tarhiyat aşamasındaki yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları dolayısı ile alınmış olan teminatlara ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar ise, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenecektir. Danıştay, yerel mahkemenin İYUK'un 27.maddesinin 5. bendi uyarınca vermiş olduğu yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar üzerine gösterilen teminatların borcu karşılamadığından bahihle idarece cebri takibat işlemlerine başlanamayacağı ve bunun sonucunda ödeme emri düzenlenemeyeceği, bu tür kararlarda alınan

<sup>277</sup> Özbalcı, a.g.e., s.180.

<sup>278</sup> Çelik, a.g.e., s.62., Özbalcı, a.g.e., s.180.

teminatlara ilişkin anlaşmazlıkların kararı veren mahkemece çözümlenmesi gerektiğine karar vermiştir<sup>279</sup>.

## 8.2. Teminatın Borçlu Tarafından Değiştirilmesi

Borçlu göstermiş olduğu teminatları kısmen veya tamamen aynı değerde başka bir teminatla değiştirme hakkına sahiptir. Borçlu tarafından gösterilen yeni teminatın, 10 uncu maddede sayılan değerlerden herhangi birisi olması ve daha önce verilmiş teminatla aynı değerde bulunması halinde tahsil dairesi bunları kabul etmek zorundadır<sup>280</sup>. Gösterilmiş olan teminatların iadesi ile ilgili olarak Kanunda herhangi bir hüküm yoktur. Ancak, alınış nedeni ortadan kalktıktan sonra teminatın iade edilmesi gerekir. Bu nedenle, teminat altına alınmış olan kamu alacağının ödenmesi veya yargı organlarının kararı üzerine terkin edilmesi halinde gösterilmiş olan teminatlar tahsil dairesince iade edilir<sup>281</sup>.

Borçlu göstermiş olduğu teminatı, herhangi bir sebeple değiştirmek isteyebilir. Değiştirme talebi kısmen veya tamamen olabilir. Teminatın değiştirilmesi için gerekli iki koşul vardır. Biri yeni gösterilecek teminatın maddede sayılan teminat olarak kabul edilecek kıymetlerden olması ikincisi ise değerinin aynı olmasıdır. Burada gösterilen yeni teminatın ilk teminat ile eş değerde olması, isteğinin kabul edilebilmesi için zorunludur<sup>282</sup>. Eğer, önceden gösterilen teminatın yerine gösterilmek istenen yeni teminat ilki ile aynı değerde ise, alacaklı kamu idaresi, değiştirme isteğini kabul etmek zorundadır. İkinci teminatın kabul edilerek önceki teminatın geri verilmesi için yeni teminatın değerinin önceki teminatın değerinden daha düşük olması gerekir. Daha düşük değerdeki bir teminat gösterilerek önceki teminatın serbest bırakılması istemi reddedilir. Ancak, madde hükmünde yeni teminatın eski teminatla aynı değerde olması koşulunun katı bir yorumla aynılık olarak anlaşılması

<sup>279</sup> Danıştay 4.Dairesininin 25.11.2002 tarih ve E:2001/4128 K:2002/3660 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no:1, aynı dairesinin 26.12.2001 tarih ve E:2001/4196 K:2001/5734 sayılı kararı, (Çevirim içi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12.01.2011

<sup>280</sup> Ünlü, a.g.e., 1655.

<sup>281</sup> Aykaç, a.g.e., s.42.

<sup>282</sup> Candan, a.g.e., 86.

bazen yanlış olabilir. Önemli olan maddedeki düzenlemenin amacının sağlanmasıdır. Bu bakımdan yeni teminatın alacağı karşılığı durumunda eski teminatla farklı bir değerde olması durumunda da değişimin yapılması gerekir. Örneğin, 20.000 liralık bir kamu borcu için değeri 80.000 lira olan bir taşınmaz teminat gösterilmiş ise borçlunun 20.000 liralık teminat mektubu veya Hazine bonosu vermesi durumunda taşınmaz üzerindeki teminatın çözülmemesi için bir neden bulunmamaktadır<sup>283</sup>.

Bununla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, bir muktezada, ödevli tarafından teminat olarak gösterilmek istenen araç üzerinde başka haciz veya takyidat bulunmaması kolayca paraya çevrilebilir nitelikte olması ve biçilen değer belediyenin dairenize olan vergi borcunu karşılması halinde söz konusu aracın teminat olarak kabul edilerek, diğer araç üzerindeki haczin kaldırılmasında sakınca bulunmadığı şeklinde görüş bildirilmiştir<sup>284</sup>.

### 8.3. Teminatın Korunması ve İadesi

Kamu borçlusu tarafından teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar AATUHK'nın hacz edilen menkul malların korunmasına ilişkin hükümleri düzenleyen 82. madde, menkul malları koruyacak olanların mecburiyet ve mesuliyetlerini düzenleyen 83.madde ve gayrimenkul malların ve gemilerin haczini düzenleyen 88. maddeleri hükümleri çerçevesinde korunur.

Menkul malların korunmasını işleyen 82. madde, menkul malları ikiye ayırarak korunmalarını belirlemiştir. Maddenin birinci fıkrası; para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul malların tahsil daireleri tarafından kaybolmaları ve değiştirilmelerinin önlenmesine ilişkin önlemlerin alınması koşuluyla tahsil dairelerinde korunacaklarını ifade etmiştir. İkinci fıkrada ise diğer menkul malların tahsil dairesince uygun bir yerde korunma altına alınacağı ya da güvenilir bir kişiye bırakılacağı veya güvenilir bir kişinin kefil olması koşulu

<sup>283</sup> Yılmaz, a.g.e. s.139.

<sup>284</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 24.01.2001 tarih ve 921 sayılı muktezası , (çevrim içi) <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/6183/ornek5.htm> , 13.11.2010.

ile borçluda ya da zilyet olan kişide bırakılabileceği belirlenmiştir. Malların kendisine bırakılacağı kişinin ya da kefil olacak kişinin güvenilirliğinin takdiri tahsil dairesinin yetkisindedir.

AATUHK'nın 83. maddesinin birinci fıkrası anılan 82. maddeye göre menkul malların kendilerine bırakıldığı borçluların, zilyetlerin veya güvenilir şahısların, bu malları alacaklı kamu dairelerince yapılacak ilk talep üzerine hemen ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile geri vermek zorunda olduklarını ifade etmiştir. İkinci fıkrasında da bu zorunluluğu yerine getirmeyenlerin, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerinin kusurlu olmadıkları bir nedenden dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp, AATUHK hükümlerine göre takip olunacakları hüküm altına alınmıştır.

Gayrimenkul malların korunması ile ilgili olarak AATUHK'nın 88. maddesinde; alacaklı tahsil dairesinin, gayrimenkullerin, gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hâsılâtının toplanması için gereken önlemleri alacağı belirtilmiştir.

Gösterilmiş olan teminatların iadesi hakkında AATUHK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, teminatın alınmış nedeni ortadan kalktığı takdirde teminatın iade edilmesi gerekmektedir<sup>285</sup>. Örneğin, kamu alacağının ödenmesi veya yargı organları tarafından terkin edilmesi üzerine alacaklı kamu idaresi gösterilmiş olan teminatı iade etmelidir<sup>286</sup>.

Teminatın iade edileceği durumları aşağıda ki gibi özetlemek mümkündür.

- AATUHK'nın 9. maddesine göre alınmış olan teminatlar, ilgili kanuna göre kesin olarak salınacak kamu alacağının, ödenmesi veya yargı mercilerince terkin edilmesi üzerine iade olunur.

<sup>285</sup> Çelik, a.g.e., s.64.

<sup>286</sup> Aykaç, a.g.e., s.102.

• Yargı aşamasında, vergi mahkemesinin terkin kararı verdiği buna karşı idarece Danıştay'a başvuru hallerinde de teminatın iadesi için nihai kararın beklenmesi gerekir. Teminat genel anlamı ile ihtiyati haciz uygulaması niteliğindedir. İYUK'un 28. maddesinin birinci fıkrasında haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemesince verilen kararların ancak kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği açık şekilde hükme bağlanmıştır<sup>287</sup>.

• AATUHK'nın 48. maddesi uyarınca kamu borcunun tecili dolayısı ile alınan teminatlar, borcun asli ve ferilerinin ödenmesi ile iade edilir. Borç taksitlerinin ödenmesiyle idare teminatın bir kısmını iade yoluna gidebilir. Ancak borcun tamamı ödeninceye kadar, tecil şartlarına uyulmaması halinde borcun tümüne gecikme zammı uygulanması gerekir. Kısmi ödeme halinde yapılacak teminat iadesinde bu hususun göz önünde tutulması icap eder<sup>288</sup>.

• AATUHK'nın 58. maddesi uyarınca ödeme emrine karşı açılan davalarda yürütmenin durması için kanun hükmü gereği gösterilmesi gereken teminat borcun ödenmesi veya nihai olarak ödeme emrinin iptal edilmesi üzerine iade edilir. Ödeme emrinin vergi mahkemesince iptal edilip, idarenin Danıştay'a temyize gittiği durumlarda Danıştay kararının beklenmesi gerekir. Zira İYUK'un 27.maddesinin 8. bendinde tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsilâtı durdurmayacağı hükme bağlanmıştır. Bunun anlamı tahsilât işlemleri ile ilgili davaların yürütmeyi etkilemediğidir. Bu ilke, taraflardan her ikisi için de geçerlidir. İhtiyati haciz veya haciz işlemlerinde ise, işlemin yürütmesi nihai karara kadar durmadığından, ödenmesi gereken kamu alacağı için çıkarılmış ödeme emrinin bidayet mahkemesince iptali üzerine teminat iadesi AATUHK'nın genel ilkelerine de ters düşer<sup>289</sup>.

<sup>287</sup> Özbalcı, a.g.e., 184.

<sup>288</sup> Özbalcı, a.g.e., 185.

<sup>289</sup> Serim, a.g.e., s.34.

- VUK'un 376. maddesi uyarınca alınan teminat, cezanın belli oranda indirimden sonra kalan tutar ile vergi aslının vadesinde ödenmesi üzerine iade edilir. Ödeme belli vadede yapılmadığında, ceza indiriminden yararlanılamaz. Borçlunun üç aylık ilave ödeme süresi içinde, göstermiş olduğu teminatın idarece paraya çevrilerek cezanın indirimli tutarı ile vergi aslının bu suretle tahsil edilmesini isteme hakkının bulunup bulunmadığı yoruma açıktır. Ceza indiriminin şartı rızaen ödeme olmakla beraber, üç aylık ilave sürede ödeme yapılmadığında teminatın paraya çevrilerek, vergi aslı ve indirimden sonraki ceza tutarının tahsil edilmesi uygun olur. Başka şekilde, teminat alınmış olmasının anlamı kalmaz<sup>290</sup>.

- İYUK'un 27.maddesinin 5. bendi uyarınca tarhiyat aşamasındaki yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları dolayısı ile alınmış olan teminatlar, tarhiyatın kesinleşmesi halinde ödemenin yapılmasıyla veya Danıştay'ın re'sen terkin kararı vermesi ile iade olunur. Danıştay'ın bozma kararı vermesi halinde de "durdurulması gereken bir yürütme" ve dolayısı ile teminat alınma durumu ortadan kalkmış olur ve burada da teminatın borçluya iadesi gerekir.

- AATUHK'nın 34 ve 94. maddeleri ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 19. maddesi uyarınca alınan teminatlar da, teminat alınması gereken durumun ortadan kalkması ile iade edilir.

- Yürütmenin durdurulmasına ilişkin verilen kararlar konusuna göre itiraz edilen merciler tarafından incelenir, kesin karar verilir. Kesin karar idari işlemin doğru olduğu yönünde ise yürütmenin durdurulması gerekmediği sonucuna varılmış demektir ki böylece borç ödendikten sonra teminat alınmasını gerektiren durumda ortadan kalktığından teminatın iadesi yoluna gidilir. Mükellefin haklı olduğu yönünde nihai karar verilmişse de teminatın iadesi gerekir<sup>291</sup>.

- Teminat, borcun ortadan kalkması ile dayanaksız kalacağından serbest bırakılır. Borç ödeme nedeniyle ortadan kalkacağı gibi, vergi cezalarında ölümle de

<sup>290</sup> Serim, a.g.e., s.34.

<sup>291</sup> Serim, a.g.e., s.35.

ortadan kalkabilir. Bu durumlarda borç olmadığından teminat altına alımı söz konusu olmaz. Vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlere bağlı olarak alınan teminatlar ise, vergi incelemesinin sonunda yapılan kesin hesaplamalarda alacak olmadığından anlaşılmaması durumunda teminat istenirKentakip edilen yol yeniden izlenir burada, vergi incelemesini yapan denetim elemanının inceleme sonunda vergi alacağını olmadığından anlaşıldığına ilişkin yazılı bildirim üzerine teminat iade edilir. Alacağın yapıyan ilk hesaplardaki miktardan düşük olması halinde, yapılan vergi inceleme raporuna doğrultusunda yapılan tarhiyatta ortaya çıkan miktar dikkate alınarak miktarın borçludan alınan teminattan daha az olması halinde aradaki fark mükellefe iade edilmesi gerekir<sup>292</sup>.

## **9. Alacaklı Kamu İdaresi Tarafından Teminat İstenmesi İle Kamu Borçlusunu Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları**

### **9.1. Alacaklı Kamu İdaresi Tarafından Teminat İstenmesinin Sonuçları**

Alacaklı kamu idaresi tarafından teminat istenmesi veya teminat istenmesini gerektirecek hallerin varlığı, kamu borçlusunu açısından oldukça ağır sonuçlara sebep olmaktadır. AATUHK'nın 9. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında ifade edilen teminat istenmesi gerektiren hallerin mevcudiyeti AATUHK'nın 13.maddesinin 1. fıkrasının 1.bendi hükmüne göre ihtiyati haciz ve 17. maddenin 2. fıkrasının 1. bendine göre ise ihtiyati tahakkuk sebebidir<sup>293</sup>.

Teminat istenmesine bağlı olarak uygulanacak olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun, teminat istenen alacak miktarıyla sınırlı olarak mı uygulanacağı, yoksa teminat istenmesi halinde kamu borçlusunun diğer borçları için mi ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yoluna gidileceği konusunda kanunda bir ifade boşluğu bulunmaktadır. AATUHK'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamada teminat

<sup>292</sup> Yılmaz, a.g.e., s.140.-141.

<sup>293</sup> Serim, a.g.e., s.37.

istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde başvuru alan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yolları, teminat istenen kamu alacağının miktarı ile sınırlı olarak uygulanmıştır. Diğer bir ifadeyle, hangi miktar kamu alacağı için teminat istenmiş ise o miktar için aynı zamanda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmiştir. Teminatın henüz tarh bile edilmemiş kamu alacakları için de istenebileceğidikkate alındığında, bu durumdaki bir kamu borçlusunun, ileride tahakkuk edecek diğer kamu borçları için ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yoluna gitmek kamu borçlusu için çok ağır sonuçlar yaratacaktır.

Teminat, alacaklı kamu idaresi tarafından, Türkiye'de ikametgahı olmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğu konusundaki takdirine dayanarak istenmiş ise, kamu idaresinin, takdirinde haklı çıkmama ihtimalinin olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı olarak uygulanması gerekeceği yolundaki uygulamasının özel hak ve menfaatler ile kamu menfaatleri dengesini sağlamak açısından daha doğru olduğu düşünülmektedir<sup>294</sup>. Fakat diğer bir görüşe göre, AATUHK'nın 17. maddesinde 13. maddenin 1. bendinde yazılı ihtiyati haciz sebebinin varlığı yani 9.madde gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcudiyeti durumunda mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden, maliye bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlara, bunların zam ve cezalarının derhal ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verilebileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre uygulamada eğer mükelleften 9. madde kapsamında teminat istenmişse teminat istenmesini gerektiren borçların dışındaki borçlar ile ilgili olarak da ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması mümkün ve muhtemeldir<sup>295</sup>.

Teminat istenmesi gereken bir halin varlığında borçlunun diğer kamu borçlarına karşı ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması Kamu alacaklarının korunması açısından daha uygun bir hareket tarzıdır<sup>296</sup>. İhtiyati haciz ve ihtiyati

<sup>294</sup> Çelik, a.g.e., s.64-65.

<sup>295</sup> Serim, a.g.e., 37.

<sup>296</sup> Şamlıoğlu, özbalcı, a.g.e.,s.123.



tahakkukun teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı olarak uygulanması devletin alacağını tahsil edemeyerek zorda kalmasının imkânsız olması karşısında kamu borçlusu yönünden daha adil bir uygulama olacaktır.

Teminata bağlanmış kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde cebri takip ve tahsil işlemlerine başlanır. Teminat paraya çevrilir. Teminatın paraya çevrilmesi genellikle belli bir zaman alır. Kamu alacaklısının kamu alacağını vadesinde tahsil edememesinden doğan zararın AATUHK'nın 51. maddesinin kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına gecikme zammı uygulanacağını ifade eden hükmü uyarınca tahsili gerekir. Gecikme zammı vadenin bitim tarihinden teminat paraya çevrilip kamu alacağının tahsil edildiği tarihe kadar (ödeme tarihine kadar) uygulanır<sup>297</sup>.

## **9.2. Kamu Borçlusu Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları**

AATUHK'ya göre kamu borçlusunun teminat göstermesinin yarattığı sonuçlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- AATUHK'nın 34.maddesi hükmü uyarınca borçluya ait mal bulunmadığı veya kamu alacağını karşılamaya yetmediği durumda borçlu ortaklık tarafından ortağı adına bu kanuna göre teminat gösterildiği takdirde, borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıklardaki hisselerinden (veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçlarının tahsili amacıyla ortaklıklardaki hisselerinden) kamu alacağının tahsili için ortaklığın dağılması (feshi) istenemez.

- AATUHK'nın 48. maddesinin 1.fikrası hükmü uyarınca kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, kamu borçlusu

---

<sup>297</sup> Serim, a.g.e., s.37.

tarafından yapılacak yazılı başvuru ve söz konusu alacağı karşılayacak teminat gösterilmiş ise, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; kamu lacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Kamu idaresi anılan Kanun kapsamında olan her türlü kamu alacağı için yapılacak tecil taleplerini tarşılıamak zorundadır. Bu konuda her hangi bir sınırlama getiremez<sup>298</sup>.

- AATUHK teminatlı alacaklarda takibi düzenleyen 56. maddesine göre karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir. Kamu borçlusunu tarafından kamu alacağı karşılığında teminat gösterilmiş olması halinde, idarece kamu alacağının takibini yaparken ödeme emri düzenleyemeyecek, bunun yerine, anılan Kanunun maddesine göre işlem tesisinin ardından, borçlu tarafından ödemenin yapılmaması halinde teminat paraya çevrilmek suretiyle, alacak cebren tahsil edilecektir<sup>299</sup>.

- AATUHK'nın 58.maddesine göre ödeme emrine itirazda bulunan borçlu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve vergi mahkemesince bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur. Vergi mahkemesinin vergi alacağını kaldırmasına ilişkin kararı idare tarafından Danıştay da temiyz konusu yapılmışsa işlem tesis etmeden önce Danıştay'ın yapılan temiyz sonucunda verilecek nihai kararı beklenir<sup>300</sup>.

- Ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağı cebren tahsil olunur. Kamu borçlusunun tahsil dairesine teminat göstermiş olması halinde cebren tahsil, gösterilmiş olan teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi yoluyla yapılır. Kamu alacağı karşılığında teminat gösterilmiş olması halinde AATUHK'nın 56.

<sup>298</sup> Danıştay 4.Dairesinin 04.04.2006 tarih ve E:2005/1776 K:2006/724 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no:113.

<sup>299</sup> Danıştay 7.Dairesinin 16.02.2006 tarih ve E:2005/449 K:2006/950 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, no:113.

<sup>300</sup> Serim, a.g.e., s.36.

maddesinde düzenlenen takip yolu izlenir. Buna göre; karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, kamu borçlusuna borcunu 7 gün içinde ödenmesi aksi takdirde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsil devam olunacağı borçluya bildirilir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir. Burada alacağın tahsil edilmesi amacıyla teminatın paraya çevrilebilmesi için söz konusu kamu alacağının kesinleşmesi gerekir. Aksi takdirde teminat paraya çevrilemez. Nitekim Danıştay, vergi mükellefinin yaptığı ihracat nedeniyle teminat mektubu karşılığında iade edilen katma değer vergisinin haksız yere alındığından bahisle teminat mektubunun paraya çevrilmesine ilişkin işlemi; uyuşmazlık konusu işlemin tesis edildiği tarihte yükümlü şirket hakkında yapılmış vergi incelemesi dayalı bir tarhiyatın, diğer bir ifadeyle kesinleşmiş bir kamu alacağının bulunmadığından; AATUHK'nın 56.maddesi uyarınca kamu alacağı karşılığında gösterilen teminatın para çevrilemeyeceğine karar vermiştir<sup>301</sup>.

- Kamu borçlusu kamu alacağına karşılık olarak kanunda belirtilen şartlarda göstermiş olduğu teminat AATUHK'nın 103.maddesi uyarınca tahsil zaman aşımının kesilmesine neden olur.

<sup>301</sup> Danıştay. 7.Dairesinin 02.03.1993 tarih ve E:1989/59, K:1991/785 sayılı kararı, (Çevirim içi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 17.01.2011

## SONUÇ

Kamu alacaklarının takip ve tahsili özel hükümlerle düzenlemeye tabi tutulmuştur. AATUHK kamu alacaklarının takip ve tahsil usullerini hüküm altına almakta ve kamuya tahsilât için geniş yetkiler vermektedir. Bu yasa ile kamu alacağına özel bir alacağa nispetle çok daha önemli koruma (güvence) hükümleri ve tahsil kabiliyeti kazandırılmıştır.

Bu kanunu devlet, il özel idareleri ve belediyeler uygulamak suretiyle kamu alacaklarını takip ve tahsil amacıyla uygulamaktadırlar. Kamu alacağı niteliği kazanan SSK alacağı, fon (TMSF) alacağı gibi alacaklar da bu konudaki özel kanunlarına binaen, AATUHK uygulamak suretiyle tahsil edilmektedir. Hatta, fon örneğinde olduğu gibi AATUHK'da yer verilmeyen ek koruma tedbirlerine bile sahip olmaktadır.

Kamu alacakları nitelik itibariyle özel alacıklardan farklıdır, bu nedenle kamu alacaklarının takip ve tahsili özel hukuk alacaklarının takip ve tahsil usulünden ayrılmakta ve AATUHK çerçevesinde takip ve tahsili yapılmaktadır. Kamu alacaklarının takip ve tahsilini özel bir uygulamaya tabi tutan AATUHK kamu alacaklarının korunma yollarını düzenlemektedir. Kamu alacaklarını korumaya yönelik söz konusu düzenlemeler, Kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girdiği durumlarda, tahsil aşamasını beklemeden takibi hızlandırmak alacağın tahsilini kolaylaştırarak alacaklı tahsil dairesini korurken, diğer yandan kamu borçlusunu, borcunu zamanında ve eksiksiz ödemeye teşvik etmektedir. Bu nedenle, kamu alacağının tahsil aşamasına kadar her aşamada koruyucu yöntemlerle donatılması gerekmektedir

Bu araştırmada AATUHK'da belirtilen kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alan başlıca tedbirden biri olan teminat incelenmiştir. Kanunda sayılan tedbirler için özel alacıklarda olduğu gibi herhangi bir yerden izin ve karar alınmasına gerek kalmadan kamu alacakları için kamu kurumlarınca re'sen hareket edebilme yetkisi vardır. Teminat kamu idarelerinin, tahsili tehlikeye girmiş kamu

alacağının güvence altına almak için kullandığı önemli bir müessesedir. Kanunda sayılan diğer tedbirlere kıyasla teminat kamu alacağının takip ve tahsilinde kamu idarelerine geniş yetkiler verdiğinden, idareler tarafından alacağın takip aşamasında dikkatle kullanılması gereken bir müessesedir. Çünkü, genel ekonomik ve sosyal ortamla birlikte değerlendirildiğinde, teminat, bir yönüyle kamu borçlusunun ekonomik faaliyetlerini parasal olarak kısıtlayarak, ekonominin geneline yön verebilecek etkiye sahip bir yöntem olduğundan kamu borçlusunu en az etkileyecek şekilde uygulanmaya konmalıdır.

AATUHK'nın 3. maddesi kamu alacaklılarının devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduklarını ifade etmiştir. Bu hükme göre köy tüzel kişileri kamu alacaklısı değildir. Kamu alacakları oldukça geniş bir kavram olmasına rağmen kanun hükmü ile, alacaklı olabilecek kamu idareleri oldukça dar tutulmuştur. Bu gün itibariyle ortaya çıkan bu görünümün nedeni, kanunun 1953 tarihli eski bir kanun olması ve devletin artan fonksiyonuna paralel olarak artan mali yükümlülüklerin çeşitliliği ve kanunun günümüz gelişmelerine cevap verememesidir.

Kamu alacaklarının korunması tedbirleri ile ilgili olarak bu araştırmanın konusunu oluşturan teminatta hukuki ve uygulamada ortaya çıkan sorunları ve çözüm önerilerini şu şekilde özetlemek mümkündür.

AATUHK'nın 9. maddesinde teminat istenmesi için vergi incelemesine başlanmış olması koşulu aranmaktadır. Söz konusu 9. maddenin 1. fıkrasına göre, bir kamu alacağının salınması için gereken muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın 2006 yılı sonu itibariyle oluşan verilere göre ülkemizde faaliyette bulunan mükelleflerin sadece %1,46'sı hakkında vergi incelemesi yapıldığı<sup>302</sup> ve bu inceleme oranları vergi denetimlerinden beklenen

<sup>302</sup> <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=6562754> ( çevrim içi) 19.02.2011.

etkinliğin sağlanmasını gcleştirmektedir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin nicel ve nitel olarak arttırılması ve verimliliğin sağlanması amacıyla yapısal ve mevzuat değişiklireni yanı sıra diğer bazı önlemler alınmalıdır. Alınacak önlemlerden bazıları;

a- Vergi incelemeleri belirli bir standarda kavuştularak şeffaflık ve dolayısıyla belirliliğin sağlanması,

b- Kamu alacağı ve mükellefin ekonomik olarak takibini kolaylaştırmak amacıyla teknolojik imknlardan azami derecede istifade edilerek zaman ve iş gücü israfının nlenilmesi,

c- Vergi mükelleflerinin vergi ve buna bağlı değer mevzuatlarla ilgili sorularına yanıt vermek ve bilgi desteği sağlamak amacıyla danışmanlık hizmetleri sunulması.

AATUHK'da teminat istenmesi durumunda borca gecikme zammı uygulamasına devam edilmektedir. Kanunda teminat gösterilmesi gecikme zammı uygulamasını durduran bir sebep olarak belirtilmemiştir. Bu konuda uygulamada çeşitli aksaklıklar meydana gelmektedir. nk teminat gösterilmiş bir kamu borcu, henüz tarh yapılmamış bir borç ise borçlu ödeme vadesi geldiğinde borcunu ödemeyip göstermiş olduğu teminattan borcunun tahsil edilmesini isteyebilir. İşte bu durumda gecikme faizi uygulanmaması gerekir. Fakat kamu borcu geçmişte ödenmesi gereken bir borç ise gecikme zammı uygulanmalıdır.

Kamu alacaklarının korunmasında AATUHK alacaklı kamu idaresine bazı önemli yetkiler vermiştir. Örneğin, yargı karan olmadan re'sen takip ve tahsil edilmesi. Söz konusu önlemler alınırken AATUHK çerçevesinde cebren takip ve tahsil işlemlerinin yapılmasında esnek davranılarak, borçlunun da durumu dikkate alınmalıdır.

Kamu idarelerinin gösterilen teminat üzerindeki mutlak yetkisinin olması karşısında, kamu borçlularının ekonomik durumlarına zarar vermemesi için AATUHK’da teminat olarak alınabilecek unsurlara, günümüz şartlarına uygun olarak, piyasada geçerli olan unsurlar eklenmelidir. Alacaklı kamu idaresi AATUHK’nın 10.maddesinde sayılanlar dışında hiçbir varlığı teminat olarak kabul edemez. Buna göre markalar ve isim hakları gibi ekonomik değeri çok yüksek olabilecek varlıklar teminat olarak kabul edilememektedir. Ancak aynı değerler tahsil dairesi tarafından haczedilebilmektedir. Dolayısıyla, vergi dairesi tarafından kendisinden teminat istenen bir mükellef eğer marka değerini teminat olarak göstermek isterse, bu değer vergi idaresince kabul edilememekte, ancak mükellef başka bir değer gösteremez ya da gösterdikleri mallar vergi dairesince kısmen ya da tamamen yeterli görülmezse, teminat olarak kabul edilmeyen aynı marka değeri, bu defa alacaklı idarece AATUHK’nın 13.maddesinin 4.bend uyarınca haczedilmektedir. Bundan dolayı AATUHK’nın teminat olarak gösterilebilecek değerlerin sayıldığı 10. maddesinin de günümüzün ekonomik değerleri çerçevesinde revize edilmesi gerekmektedir<sup>303</sup>.

AATUHK’nın ihtiyati haciz uygulanmasını gerektiren hallerin sayıldığı 13.maddesinin 1. bendiyle teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüş fakat ihtiyati haciz yoluna gitmek için önce teminat yolunun uygulanması şart koşulmadığı gibi hangisinin öncelikle uygulanacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla teminat istenmesini gerektiren hallerin ortaya çıkması durumunda kamu alacağı aynı anda uygulanabilecek iki koruma yöntemiyle korum altına alınmıştır. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı dolayısıyla ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı sayılarak uygulanmakta olduğundan vergi mükellefinden teminat gösterilmişse ihtiyati hacze gitmenin anlamı kalmayacaktır. Bu durumda teminatla kamu alacağı koruma altına alınmış olduğundan, aynı alacak için başka bir koruma yolunun uygulanması, kamu borçlularını zor duruma sokacağı gibi alacaklı kamu

<sup>303</sup> Ahmet Ozonsoy, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 200, Ağustos 2009, s.45.

idaresini de gereksiz bir şekilde meşgul edecektir. Buna göre, teminat istenmesini gerektiren haller ortaya çıkmış ise ya doğrudan doğruya ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ya da borçludan derhal teminat vermesinin talep edilmesi gerekir.

AATUHK'nın hangi hallerde teminat isteneceğini belirleyen 9. maddesinin 2. bendinde, Türkiye' de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağı tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği takdirde, tahsil dairesince kendisinden teminat istenebileceği ifade edilmekte ise de kamu alacağının tehlikeye girip girmediği konusunda idareye geniş bir takdir yetkisi verdiği ve idarenin tehlikeye ilişkin kararlarında yanılabilme ihtimalinin bulunduğu dikkate alındığında, yapılacak bir yasal düzenlemeyle Türkiye' de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusundan hangi şartlarda teminat isteneceği somut bir şekilde belirlenerek meydana gelebilecek uygulama farklılıkları ve kişilerin ekonomik özgürlüklerinin gayri hukuki kararlarla engellenmeleri ortadan kaldırılacaktır.



## KAYNAKÇA:

- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.
- Akmansu, Mehmet: **Amme alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları**, Ankara, Örnek Matbaası, 1954.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Arıkan, Zeynep: **Türk Vergi Hukukunda Mali Kametgah**, Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007.
- Aykaç, Kemal: **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Genel Tebliği**. Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1976.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Aytaç Zühtü: **Özel Finans Kurumları**, SBFD, C. XII, Ocak-Aralık, 1986.
- Bakır, Osman: **Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacağının Tahsilini Güvenceye Alan Önlemler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul 2001.
- Barlass, İrfan: **Anonim ve Limited Ortaklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Yayıncılık, 2006.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi İcra Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000.
- Bilgin, Sibel, "Verginin Hukuki Temeli", Türk Hukuk Dünyası, 2000, s.216.
- Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2006.
- Candan, Turgut: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, 2007.
- Çelik, Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Yayınları, 2002.

- Dönmez, Recai: **Vergi İcra Hukukunda İhtiyatı Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1023, Eskişehir 1998.
- Duru, Cihan; **Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili için Tahsili Emval Kanunu ve 6133 Sayılı Kanuna Atıfta Bulunan Kanunlar, Karam Hükümünde Kararnameler ve Bakanlar Kurulu Kararları**, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım-Aralık 1992, S:63, s. 5.
- Erdemir, Hasan: "İcra ve Vergi Daireleri Garamaten Taksimde Sorumluluğa Dikkat" **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 2006, Sayı 471, s.50.
- Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2001.
- Eroğlu, Hamza: **İdare Hukuku Genel Esasları, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi**, 5. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1985.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Kamu Giderleri - Devlet Bütçesi Kamu Borçları - Maliye Politikası**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1987.
- Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- Giritli, İsmet,  
Bilgen, Pertev,  
Akgüner Tayfun: **İdare Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2001.
- Gözübüyük, A.Şeref,  
Kitabevi,  
Tan Turgut: **İdare Hukuku Genel Esaslar**, 2.Baskı., Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.
- Gülseven, Mustafa: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999.
- Güzel, Ahmet,  
Özdemir, Muharrem: **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, 2007
- Öncel, Mualla,  
Kumrulu, Ahmet :  
Çağan Nami **Vergi Hukuku**, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.
- Öncel, Türkan: **Parafiskal Yükümlülükler**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, No:3115/494, 1983.

- Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluşyayincılık, 2002.
- Özbudun, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1986.
- Kahyaoğlu, E.Cem: **Banka Garantileri**, Beta Yayınları İstanbul,1996.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 4.bs., Ankara, 2007.
- Karakoç, Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, Yetkin Yayıncılık, Ankara,2000.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.bs.İstanbul, Beta Yayınları, 2000.
- Oltulu, Acar: **6183 S. K Kapsamına Giren Kamu Alacakları**, Yayınlanmamış Rapor, Ankara, 1979.
- Onar, S.Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.
- Onar, S. Sami: **Türk Hukukunda Amme Emlaki Teorisi (Mukayeseli Tetkik)**, İstanbul, Kenan Matbaası, 1943.
- Postacıoğlu, İlhan: **İcra Hukuku Esasları**. İstanbul Üniversitesi Yayını, No: 2901, 1982,
- Reisoğlu, Seza: **Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Kefalet**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1992.
- Serim, Nilgün: **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul Türkmen Kitabevi, 2007.
- Sekdur, Mahmut,  
Altun, Muhsin: **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, 2001
- Tuncer,Selahattin: **Teoride ve Uygulamada Kamu (Amme) Alacağı**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 4099, Yıl 1996/1997, 1998.

- Sonsuzoğlu, Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer' i Borç Ve Alacak Olarak Faiz, Gecikme Zammı-Tecil Faizi-Haksız Çıkma Zammı-Gecikme Faizi-Pişmanlık Zammı-İdarenin Mükellefe Ödemesi Gereken Faizler**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.
- Şamhoğlu Servet, Özbalcı, Yılmaz: **Amme alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı Ankara, Feryal Matbaacılık, 1988.
- Şener Hasan: "6183 Sayılı Kanun'un Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler", **Maliye Dergisi**, S.70 Temmuz- Ağustos, 1984, s.16.
- Şimşek, Edip: **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, İstanbul, Eka Yayınları, 1990.
- Tancı Muhittin, Arıkan Vural, Uluatam Özhan: **İzahlı, İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 6. bs, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1988.
- Tandogan, Haluk: **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, C. II, 3. bs, Ankara, 1987
- Tanrıkulu, Abdurrahim: **Kamu Alacaklarının Korunması İle İlgili İki Önemli Kurum:İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 1983, s.47.
- Taşpolat, Ali: **Banka Garantileri**, Erol Ofset, İstanbul 1989.
- Teker, Cemal: "Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Uygulamaları ve Sonuçları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2002.
- Tekinalp, Ünal: **Banka Hukukunun Esasları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1988.
- Tekinay, S. Sulhi: **Borçlar Hukuku**, C. II, 5. bs, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1985.
- Ünlü M. Cengiz: **Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- Yayar, Pınar: "Kamu Alacaklarının Korunması" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ) 2007.

- Yalçiner, Polat: **Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar**, Ankara, Balkanoğlu Matbaacılık, 1970.
- Yaşar, Memduh: **Devlet Borçları**, İstanbul, Has Kutulmuş Matbaası, 1981.
- Yavuz, Cevdet: **Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu**, 1.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2002.
- Yayla, Yıldızhan: **İdare Hukuku**, 2. Baskı., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990.
- Yıldırım, Tülay: **Türkiyede Kamu Alacaklarının Korunması**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü) 1994.
- Yılmaz, Kazım: **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsili Hakkında Yasa**, Ankara, Ce-Ka Yayınları, 2006.
- Yiğit, Yusuf: **“Kamu Alacaklarının Korunması”**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005.
- Yüksel, Ali Sait: **Bankacılık Hukuku ve İşletmesi**, İstanbul, Beta Yayınları, 1999.