



**VERGİ TAHSİLÂTINDA ÜÇÜNCÜ  
ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE  
YAŞANAN İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ**

**Recep ÖZDOĞRU**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir, 2020**

**VERGİ TAHSİLÂTINDA ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ  
VARLIKLARIN HACZİNDE YAŞANAN İHTİLAFLAR  
VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ**

**Recep ÖZDOĞRU**

**T.C.**

**Eskişehir Osmangazi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Maliye Bilim Dalı**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir,2020**

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Recep ÖZDOĞRU tarafından hazırlanan "VERĐİ TAHSİLÂTINDA ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE YAŞANAN İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ" başlıklı bu çalışma ..../..../2020 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan .....**

**Prof. Dr. Recai DÖNMEZ**

**Üye .....**

**Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA(Danışman)**

**Üye .....**

**Doç. Dr. Ahmet TEKİN**

**ONAY**

**.../ .../ 2020**

.....  
**Prof. Dr. Mesut ERŐAN**  
**Enstitü Müdürü**

.../.../.....

## **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

**Recep ÖZDOĞRU**

.....

## ÖZET

### VERGİ TAHSİLÂTINDA ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE YAŞANAN İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

**ÖZDOĞRU, Recep**

**Yüksek Lisans-2020**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman:** Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Kamu gelirlerinin borçlu tarafından ödenmemesi halinde ortaya çıkan alacak, belirli kamu alacaklarını cebren tahsil etmeye yönelik olarak yürürlüğe konulan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve cebren tahsil edilmektedir. Devletin genel tahsil dairesi olan vergi daireleri de ödenmeyen alacakları bu kanun hükümlerine göre takip ve tahsil eder. 6183 sayılı Kanun'da öngörülen cebren tahsil yollarından bir tanesi de üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacakların haczidir. Bu yöntem ile asıl borçluya ait olup da başka şahıslar elinde bulunan mal, hak ve alacakların haczedilmesi öngörülmektedir. Ancak bu işlemin uygulanması sonucunda ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Bu ihtilaflar üçüncü şahıslar veya tahsil daireleri tarafından dava konusu edilerek yargı organları tarafından çözümlenmektedir. Bu çalışma ile amaçlanan yaşanan ihtilafların azaltılmasını sağlamaya yönelik olarak yapılabilecek değişiklikleri önermektedir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda 6183 sayılı Kanun hakkında detaylı bilgi verilecek ve kanun çerçevesinde kamu alacaklarını korumaya ve tahsil etmeye yönelik yapılan işlemler ile kamu alacağının tahsil edilmesinin önemi açıklanacaktır. Son bölümde ise üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacakların haczi nedeniyle vergi idaresinin ve üçüncü şahısların yaşadığı sorunlar açıklanacak ve dava konusu işlemlere ait yargı kararlarından örnekler verilecektir. Sonuç olarak, üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacakların haczini düzenleyen madde hükmünün uygulanması nedeniyle ortaya çıkan ihtilafları azaltmaya ve önlemeye yönelik olarak madde hükmünde ve ilgili diğer mevzuat ile uygulamaya yön veren bilişim sistemlerde yapılması önerilen değişikliklere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu İcra Hukuku, Kamu Alacakları, Haciz, İcra, Cebren Tahsilât.

## ABSTRACT

### CONFLICTS ON CONFISCATING ASSETS IN POSSESSION OF THIRD PARTIES ON TAX COLLECTING AND SOLUTION PROPOSAL

**ÖZDOĞRU, Recep**

**Master Degree-2020**

**Department of Public Finance**

**Advisor:** Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Public receivables which take place public revenues are not paid by the debtor are exposed to legal proceedings and forced to be charged in accordance with the articles of Law No: 6183 on Procedures for the Collection of Public Receivables. Tax offices as general revenue collection office of state also enforce the articles of Law No: 6183 for unpaid public receivables. One of the forced payment methods specified by Law No: 6183 is confiscating assets, rights and receivables on third parties. With this method it is projected to confiscate assets, rights and receivables on third parties which belong to debtor. The application of this method brings some conflicts as a result. These conflicts are resolved by judiciary when they are made a subject of lawsuit by tax offices or third parties. It is aimed to propose make practicable diversifications in order to decrease conflicts.

Towards to aim of the study, detailed information will be given about Law No: 6183 and official acts pursuant to Law No: 6183 to secure and collect public receivables and importance of collecting public receivables will be explained. Problems faced by third parties and tax offices occurred from confiscating assets, rights and receivables on third parties will be explained and examples from adjudications of subjects of lawsuits will be given at last chapter. As a conclusion proposed legal diversifications for related article of Law No:6183, other related legislation and information systems relevant to application are expressed in order to decrease and avoid conflicts which occurred from confiscating assets, rights and receivables on third parties.

**Keywords:** Public Levy Law, Public Receivables, Confiscation, Levy, Enforced Charge.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
TABLolar LİSTESİ.....	vi
EKLER LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	1

### 1.BÖLÜM

#### KAMU ALACAĞININ HUKUKİ ANALİZİ

1.1. KAMU ALACAĞININ SINIFLANDIRILMASI.....	6
1.1.1 Asli Kamu Alacakları.....	7
1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları.....	11
1.1.3. Diğer Kamu Alacakları.....	13
1.1.3.1. Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Alacaklar.....	14
1.1.3.2. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri.....	14
1.1.4. 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Gereken Diğer Alacaklar.....	14
1.1.5. 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edilemeyecek Alacaklar.....	15
1.2. KAMU ALACAĞINI SONLANDIRAN DURUMLAR.....	17
1.2.1. Ödeme.....	17
1.2.2. Mahsup.....	19
1.2.3. Zamanaşımı.....	20
1.2.4. Terkin.....	24
1.2.5. Ölüm.....	26
1.2.6. Uzlaşma.....	27
1.3. KAMU ALACAĞININ KORUNMASI AMACIYLA ALINAN MEVZUATTA ÖNLEMLER.....	28

1.3.1. Teminat .....	29
1.3.2. İhtiyati Haciz.....	34
1.3.3. İhtiyati Tahakkuk .....	37
1.3.4. Diğer Koruma Hükümleri .....	39

## 2.BÖLÜM

### KAMU ALACAĞININ KAMU GÜCÜ İLE TAHSİLİNİN ÖNEMİ VE CEBREN TAHSİL YÖNTEMLERİ

2.1. KAMU ALACAĞININ TAHSİL EDİLMESİNİN ÖNEMİ.....	50
2.1.1. Kamu Gelirleri Açısından Tahsilâtın Önemi.....	50
2.1.2. Devlet Politikaları Açısından Tahsilâtın Önemi.....	54
2.1.3. Ekonomi Aktörleri Açısından Tahsilâtın Önemi.....	55
2.2. KAMU ALACAĞININ HACİZ YOLU İLE TAHSİL USULÜ .....	56
2.2.1. Ödeme Emri .....	57
2.2.2. Teminatlı Alacaklarda Takip .....	60
2.2.3. Haciz .....	61
2.2.3.1. Haciz Varakası .....	62
2.2.3.2. Köylerde Haciz .....	62
2.2.3.3. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak .....	63
2.2.3.4. Hacedilemeyecek Mallar .....	63
2.2.3.5. Kısmen Hacedilebilen Gelirler .....	65
2.2.3.6. Yetişmemiş Mahsullerin Haczi.....	66
2.2.3.7. Haczin Neticeleri .....	66
2.2.3.8. Paraya Çevirme.....	67
2.2.3.9. Aciz Hali .....	68
2.2.3.10. Menkul Malların Haczi.....	69
2.2.3.11. Gayrimenkul Malların ve Gemilerin Haczi .....	70
2.2.4. Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi .....	71
2.2.4.1. Kamu Hukukunda Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi .....	71
2.2.4.2. Uygulamadaki İşlemler.....	74
2.2.4.3. İ.İ.K'da Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi.....	78



### 3. BÖLÜM

## KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNDE ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE KARŞILAŞILAN İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE YAŞANAN SORUNLAR .....	84
3.1.1. İdarenin Yaşadığı Sorunlar .....	84
3.1.2. Üçüncü Şahısların Yaşadığı Sorunlar .....	89
3.2.İHTİLAFLARI ÖNLEMEK ÜZERE YAPILMASI ÖNERİLEN DEĞİŞİKLİKLER.....	90
3.2.1. Mevzuatta Yapılması Önerilen Değişiklikler .....	91
3.2.1.1. Vergi Mevzuatında Yapılması Önerilen Değişiklikler .....	91
3.2.1.2. Ticaret Kanununda Yapılması Önerilen Değişiklikler .....	93
3.2.1.3. İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılması Önerilen Değişiklikler.....	94
3.2.2. Mevzuatın Uygulamasında Yapılması Önerilen Değişiklikler .....	95
3.2.2.1. İşlem Yönergesinde Yapılması Önerilen Değişiklikler.....	95
3.2.2.2. Vergi Dairesi Sisteminde Yapılması Önerilen Değişiklikler .....	97
SONUÇ .....	99
KAYNAKÇA .....	102
EKLER.....	108

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları .....	7
<b>Tablo 2:</b> Takas Ve Mahsup Arasındaki Farklar .....	20
<b>Tablo 3:</b> Gecikme Zammı Ve Faizi Arasındaki Farklar Ve Benzerlikler .....	49
<b>Tablo 4:</b> 2011-2018 Yılları Genel Yönetim Bütçe Denge Tablosu .....	52
<b>Tablo 5:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları.....	52
<b>Tablo 6:</b> Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Ve Tahakkuk Oranları .....	53



## **EKLER LİSTESİ**

<b>Ek-1:</b> Zamanaşımına Uğramış Amme Alacaklarına İlişkin Terkin Cetveli .....	108
<b>Ek-2:</b> Teminat İsteme Yazısı Örneği.....	109
<b>Ek-3:</b> Şahsi Kefalet Senedi Örneği.....	110
<b>Ek-4:</b> İhtiyati Haciz (Taahhüt) Senedi Örneği.....	111
<b>Ek-5:</b> Ödeme Emri.....	112
<b>Ek-6:</b> Mal Bildirimi .....	114
<b>Ek-7:</b> Haciz Varakası.....	116
<b>Ek-8:</b> Haciz Bildirisi (HB2).....	117
<b>Ek-9:</b> Haciz Bildirisi (HB1).....	118
<b>Ek-10:</b> Yargıtay'ın 2004/26972 Sayılı Kararı.....	120
<b>Ek-11:</b> Yargıtay'ın 2014/31238 Sayılı Kararı.....	121
<b>Ek-12:</b> Danıştay'ın 2007/2952 Sayılı Kararı .....	123
<b>Ek-13:</b> Danıştay'ın 2008/1865 Sayılı Kararı .....	124
<b>Ek-14:</b> Danıştay'ın 2009/2659 Sayılı Kararı .....	126
<b>Ek-15:</b> Danıştay'ın 2007/2349 Sayılı Kararı .....	127
<b>Ek-16:</b> Danıştay'ın 2008/168 Sayılı Kararı .....	129
<b>Ek-17:</b> Danıştay'ın 2013/4481 Sayılı Kararı .....	131

## KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.H.U.K. : 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

K.M.Y.K.K. : 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

İ.İ.K. : 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu

V.U.K : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

T.G.T. : Seri: A Sıra No: 1 Tahsilât Genel Tebliği

H.M.B. : Hazine ve Maliye Bakanlığı



## GİRİŞ

Türk hukuk sistemi içinde usul kanunları önemli bir yere sahiptir. İdari Yargılama Usulü Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemeleri Kanunu mevzuatımızda yer alan başlıca usul kanunlarıdır. Vergi mevzuatımızda ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun temel usul kanunlarıdır. Vergi Usul Kanunu vergilendirme işlemlerine yönelik temel usulleri belirlerken Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ise kamunun bazı gelirlerinin, vergilerin, cezaların vb. alacakların ve bazı idari işlemler sonucu meydana gelen alacakların vadesinde ödenmemesi durumunda cebren tahsil edilmesine veya koruma altına alınmasına yönelik yöntemlerini belirler. Bu açıdan bakıldığında özel hukuk alanındaki İcra ve İflas Kanunu'nun kamu hukuku alanındaki karşılığıdır.

Bu tez ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un özel bir hükmü olan 79'uncu madde kapsamında yapılan işlemlerin sıklıkla yargıya intikal eden ihtilaflar meydana getirmesi nedeniyle söz konusu maddenin işleyişine yönelik değişiklik önerisi sunulacaktır. 79'uncu madde devlete borcu olan kişilerin üçüncü şahıslardaki menkul mallarının, alacaklarının ve haklarının haczini düzenleyen özel bir maddedir. Maddenin özel olmasının nedeni kamunun madde kapsamında yaptığı işlemde üçüncü şahsın sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde borçtan doğrudan sorumlu tutulmasıdır. Bu bağlamda ilgili üçüncü şahsın hak ve yükümlülüklerini yeterince bilmemesi, farkında olmaması ya da sorumluluklarını gerçekleştirmemesi gibi çeşitli sebepler neticesinde kamu idaresi ile üçüncü şahıs arasında ihtilaflar çıkmaktadır. Yargı organları tarafından bu ihtilafların çözümü doğrultusunda verilen kararlar tahsil daireleri tarafından yapılan işlemlerin hükümsüz olmasına ve iptal edilmesine neden olmaktadır. Bu durum ise 79'uncu maddede yer alan düzenlemelerin yargı tarafından zaman zaman daha dar anlamda zaman zaman ise daha geniş anlamda yorumlanmasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan 79'uncu madde hükmü idareyi işlem tesis etmeye yönlendiren emredici kurallar içermektedir.

6183 sayılı kanunda takibatın alacaklı amme idaresinin bulunduğu yerdeki tahsil dairesi tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Tahsil dairesi ise Vergi

Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>1</sup> gereğince Vergi Dairesi Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>2</sup> gereğince de Vergi Dairesi Başkanlığıdır. Bu nedenle tez kapsamı vergi dairelerinin 79'uncu madde doğrultusunda yaptığı işlemler çerçevesinde yürütülecektir. Tezin ilk bölümünde kamu alacağı kavramı ile 6183 sayılı kanununun kamu alacağını korumaya yönelik işlemler hakkında detaylı bilgi verilecek olup ikinci bölümde ise kamu alacağının tahsilâtının önemi ve 6183 sayılı kanununun kamu alacağını cebren tahsil edilmesine yönelik işlemler açıklanacaktır. Tezin son bölümünde 79'uncu madde kapsamında yapılan işlemler neticesinde idarenin ve ilgili üçüncü şahısların yaşadığı sorunlar Danıştay kararlarından örnekler verilerek açıklanacak, sonuç olarak ihtilafları önlemek üzere yapılması önerilen değişiklikler belirtilecektir.

Tezin önceki çalışmalardan farkı 6183 sayılı kanunu sistematik bir şekilde ele alması, uygulamaları ve uygulamada yaşanan sorunlar ile yargı kararlarını içermesi, oluşan ihtilafların önüne geçilmesine yönelik mevzuatta ve uygulamada yapılabilecek değişiklikleri önermesidir.

---

<sup>1</sup>24.12.1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup>08.02.2015 tarihli ve 29261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## 1.BÖLÜM

### KAMU ALACAĞININ HUKUKİ ANALİZİ

Türk Dil Kurumu, kamu kavramını halk hizmeti gören devlet organlarının tümü ve bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme olarak tanımlarken alacak kavramını ise bir hesap gereğince daha alınmamış olan para, mal, matlup, verecek karşısı, alınması gerekli şey vb. olarak tanımlamaktadır. (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, 12 Mayıs 2018) Bu iki kavram birlikte değerlendirildiğinde "kamu alacağı" kavramını halk hizmeti gören devlet organlarının tümüne ait daha alınmamış para ve mal olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Ancak, gerek literatürde gerekse yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre kamu alacağı kavramı birbirinden farklı ve özellikli anlamlara gelmektedir. Bunun nedeni ise alacağın meydana gelmesine yol açan faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan geliri ifade etmek üzere "kamu geliri" ve "devlet geliri" kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılmasıdır. Devlet, kavram olarak idare etmek üzere teşkilatlanmış, yönetsel bir organizasyonu ifade etmektedir. Kamu ise bu organizasyonun hükmettiği toplumu ve aynı zamanda bizzat organizasyonun kendisini ifade etmek için kullanılmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da<sup>3</sup> yer almakla birlikte tanımına yer verilmeyen devlet kavramı Seri: A Sıra No: 1 Tahsilât Genel Tebliği'nde<sup>4</sup> yer alan açıklamalara göre genel bütçeye dâhil kamu idarelerinin tamamıdır. Genel bütçeye dâhil bu kurumlar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na<sup>5</sup> ekli (I) sayılı cetvelde göstermiştir. (Kaplan, 2013) Bu nedenle kamu kavramının devleti de içine alan daha geniş bir kavramı karşıladığı söylemek mümkündür. Burada belirtmek gerekir ki kamunun devletten daha geniş bir kavramı karşılamasının doğal bir sonucu olarak kamu geliri kavramı da devlet geliri kavramından daha geniş ve daha genel bir kavramdır. (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2013)

Devletin, yönettiği topluma sunduğu hizmetler genel olarak kamu hizmetleri olarak isimlendirilmektedir. 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

<sup>3</sup>28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup>30.06.2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup>24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alacak olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle kamu geliri çerçevesinde alacak hakkı, kural olarak kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden doğmaktadır. (Özhan, 2010) Çok genel bir biçimde ifade etmek gerekirse kamu alacağı kavramı tam da cebirlik unsur taşıyan ve egemenlik yetkisinin yansımaları ifade eden gelirleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır. (Çelik, 2000) Kumrulu (1981) kamu alacağını "devletin yükümü ya da borç ilişkisi sonucu idarî işlemlerle sağladığı kamu gelirleri" olarak tanımlamaktadır. (Kumrulu, 1981; Kaplan, 2013) Onar (1966) ise "devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden doğan alacaklarıyla vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlakî makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tevekkün eden alacaklarla idari mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklardır" şeklinde tanımlamaktadır. (Onar, 1966; Kaplan, 2013) "Kamu alacağı" kavramının "kamunun alacağı" ya da "kamu tüzel kişilerinin alacağı" olarak anlaşılmasının doğru olmadığını belirtmek gerekir. Kamu tüzel kişilerine ait bütün alacakların "kamu alacağı" olarak nitelendirmek yanlış olacaktır. (Kaplan, 2013) Diğer taraftan özel kanunlarında alacakları kamu alacağı olarak belirtilen kamu tüzel kişileri de kamu alacağı ilişkisinde alacaklı olabilmektedir. (Kaplan, 2013) Kamu alacaklarını diğer alacaklardan ayıran en temel özelliği kamu gücüne dayanmaları ile birlikte cebirlik unsurunun ön planda olmasıdır. (Onar, 1966; Kaplan, 2013) Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı özellikleri ise; kamu alacağının haczedilemezliği, kamu alacaklısının kabulü olmaksızın takas ile ödenemeyeceği, adi alacaklar karşısında üstün olmaları, rüçhan hakkına sahip olmaları şeklinde sayılabilir. (Özvatan, 2014)

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu gelirini kanunlara dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler şeklinde tanımlamaktadır. Kamu gelirlerinin hangi ilke ve esaslara göre toplanacağını ise aynı kanunun 36'ncı maddesi ile açıklamıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkeler, amaçlar, stratejiler ve taahhütlerin her malî yılbaşında kamuoyuna duyurulması, mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî



yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanması, mükellef ve sorumluların vergiye uyumunun teşvik edilmesi ile hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemlerin alınması ilkelerine uyulması zorunludur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen kamu gelirlerinin sorumlular tarafından ödenmemesi halinde ortaya çıkan alacağın tahsili amacıyla alacaklı kurumun izleyeceği yolu belirlemektedir. Ancak A.A.T.H.U.K. bu yolu çizerken uygulama alanını da belirlemektedir. A.A.T.H.U.K'un uygulama alanında kamu alacağı bağlamında daha dar bir çerçeveye çizdiği söylenebilir. Çünkü A.A.T.H.U.K 'un "*kanunun şümülü*"<sup>6</sup> başlıklı 1'inci maddesi<sup>7</sup> ve "*tahsili, tahsili emval kanununa atfedilen alacaklar*" başlıklı 2'inci maddesi<sup>8</sup> ile kanunun hangi alacaklar hakkında uygulanacağı bağlamında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bahsedilen kamu gelirlerinin tamamını kapsamamaktadır. 2'inci madde bir kapsam maddesi olup muhtelif kanunlarda mülga tahsili emval kanununa göre tahsil edileceği öngörülmüş her türlü alacaklar hakkında da A.A.T.H.U.K'un uygulanacağı öngörülmüştür. Bu şekildeki alacaklardan bir kısmı gerçekten kamu alacağı niteliğinde bulunmasına rağmen bir kısmı da kamu alacağı niteliğinde değildir. (Ünlü, 1995) Bu noktada literatürde eş anlamlı olarak kullanılan devlet geliri ve kamu geliri kavramları ile devlet alacağı ve kamu alacağı kavramlarının farkı mevzuat açısından ortaya çıkmaktadır. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, ekli cetvellerinde yer alan ve devlet teşkilatı içinde konumlu tüm merkezi ve mahalli yönetimli kurumların (3'üncü maddede yer alan "*...diğer gelirleri...*" ifadesi nedeniyle) bütün gelirlerini kapsamakta iken, A.A.T.H.U.K'un kapsamı, kanunda sayılı kurumların yine sadece kanunda sayılı gelirleri ile sınırlıdır. Bu bağlamda literatürde yer alan devlet geliri kavramı, özünde K.M.Y.K.K'da ifade edilen kamu geliri kavramını karşılamaktadır. Literatürde yer alan kamu geliri kavramı ise A.A.T.H.U.K'da sayılan alacakları karşılamaktadır. Çünkü kamu icra

---

<sup>6</sup>İçine alma, kaplama, kapsama anlamlarına gelmektedir. (Türk Dil Kurumu)

<sup>7</sup>Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

<sup>8</sup> Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.

hukuku bağlamında literatürde ifade edilen kamu alacağı kavramı, kamu gücü ile tahsil edilebilir durumda olan alacakları ifade etmek için kullanılmaktadır.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un<sup>9</sup> 12'inci maddesinin<sup>10</sup> gereği olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından A.A.T.H.U. Kanunu'nu uygulayan kamu idareleri arasında uygulama birliğinin sağlanması ve kurumların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi amacıyla, gerek A.A.T.H.U.K'da gerekse A.A.T.H.U.K'un uygulamasını etkileyen kanunlarda yapılmış olan değişiklikler ile daha önce yayınlanan 443 adet Tahsilât Genel Tebliğinin bazılarının uygulama alanlarının kalmaması nedeniyle, Seri:A Sıra:1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile A.A.T.H.U.K'un kapsamı net şekilde çizilmiştir. Tahsilât Genel Tebliği'ne göre A.A.T.H.U.K; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli alacakları, gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan fer'i alacakları, akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları, mahiyetleri ne olursa olsun, çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakları, mahiyetleri ne olursa olsun, özel kanunlarında A.A.T.H.U.K'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakları ve bu alacakların takip masraflarından kaynaklanan alacakları kapsamaktadır.

## 1.1. KAMU ALACAĞININ SINIFLANDIRILMASI

Kamu alacağı kavramı A.A.T.H.U.K'un 1'inci maddesinde tanımlanmış olmakla birlikte 2'inci madde ile daha önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen her türlü alacaklar hakkında da A.A.T.H.U.K'un uygulanacağını belirtmiş olması ve çok sayıda özel kanun hükmü ile A.A.T.H.U.K'na gönderme yapılmış olması, A.A.T.H.U.K'un uygulama alanını büyük ölçüde genişletmiştir. Bu nedenle nitelik olarak kamu alacağı sayılamayacak

---

<sup>9</sup>16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup>(e) bendi: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında kamu kurum ve kuruluşları arasında uygulama birliğini sağlamak.

pek çok alacak A.A.T.H.U.K'un kapsamına girmiştir. Örneğin ecrimisil<sup>11</sup> alacakları hukuki niteliği bakımından sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar olması nedeniyle kamu alacağı sayılmaması gerekmektedir. Kamu alacağı kavramının kapsamlı bir kavram olması ve yürürlükteki mevzuat ile akademik açıdan bütün unsurları tamamen içeren ve kavrama yabancı hususları dışarıda bırakan bir tanım vermekte güçlükler yaşanmasına neden olmaktadır. (Dönmez, 2005:33) Bu nedenle literatürde yer alan çalışmalar kamu alacağını A.A.T.H.U.K'da belirtildiği şekilde sınıflandırmıştır. Aşağıdaki tabloda A.A.T.H.U.K'da yer alan alacaklar gösterilmiştir. Çalışmamızda kamu alacaklarını tabloda yer alan sınıflandırmayı kapsayacak şekilde ve 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsil edilmesi mümkün olmayan alacaklar olarak açıklayacağız.

Tablo 1: 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları

6183 Sayılı AATHUK Kapsamında Kamu Alacakları				
		Diğer Kamu Alacakları		
<b><u>Asli Kamu Alacakları</u></b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vergi</li> <li>• Resim</li> <li>• Harç</li> <li>• Para Cezaları</li> <li>• Vergi Cezaları</li> <li>• Muhakeme Giderleri</li> </ul>	<b><u>Fer'i Kamu Alacakları</u></b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gecikme Zammı</li> <li>• Tecil Faizi</li> <li>• Haksız Çıkma Zammı</li> <li>• Gecikme Faizi</li> <li>• Pişmanlık Zammı</li> </ul>	<b><u>Kamu Hizmetlerinin Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları</u></b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Katılma Payları</li> <li>• Su Bedelleri</li> <li>• İmha Giderleri</li> <li>• Madenlerde Devlet Hakkı</li> </ul>	<b><u>Kamu Alacaklarının Takip Giderleri</u></b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İlan</li> <li>• Haciz</li> <li>• Taşıma</li> <li>• Muhafaza</li> <li>• Satış</li> </ul>	<b><u>Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Öngörülen Alacaklar</u></b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oda Alacakları</li> <li>• SGK Primleri</li> <li>• Ecrimisiller</li> <li>• Trafik Cezaları</li> </ul>

Kaynak:Gerçek, 2011;Polat, 2014

### 1.1.1 Asli Kamu Alacakları

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu veya 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları gibi alacaklar asli kamu alacaklarını oluşturmaktadır". (Kaplan, 2013; Sağır, 2011) Bu bağlamda asli kamu alacakları kamunun hükümlerine dayanarak elde ettiği alacaklar olarak

<sup>11</sup>Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminat . (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik, 4'üncü madde, ç fıkrası)

tanımlayabiliriz. Bu gelirlerin tamamı devletin hükümlerlik hakkının bir sonucu olarak ortaya çıkmış olup, düzenleyen hukuk kuralları bağlamında devlet güçlü kılınmıştır. Çünkü toplumsal yaşamın bir gereği olarak, toplum bazı haklarından feragat ederek devletin egemenliğini kabul etmiş durumda bulunmakta, bunun sonucu olarak da devletin talep ettiği mali yükümlülükleri yerine getirmek durumundadır. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda devlet yine kamu gücünü kullanarak zorla tahsil gerçekleştirebilmektedir. Başlıca asli kamu alacakları aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

1-Vergi: Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kurumlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile cebir altında, karşılıksız olarak, egemenlik gücüne dayanarak aldığı para cinsinden iktisadi değerdir. (Muter, Çelebi ve Sakıncı, 2008; Sağır, 2011; Kaplan, 2013) "1982 Anayasası'nın 73. maddesine "Vergi Ödevi" başlığı verilmiş olmasına rağmen, bu başlık sadece vergileri değil resim, harç ve benzeri gelirleri, bir başka deyişle kamusal güce dayalı bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır. (Özvatan, 2014:5-6) Maliye biliminin temel araştırma konularından bir tanesi olan vergi birçok farklı etkiye ve fonksiyona sahiptir. Vergi, aynı zamanda egemenlik gücünün en önemli göstergesidir. Verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi alacağı, ancak vergi kanunlarında yer alan hükümler nedeniyle ortaya çıkan alacakları kapsamaktadır. Bu nedenle dayanağını Anayasa'dan alan vergi kanunları, Anayasa'ya aykırı olması veya Anayasa'da belirtilen normlara uygun olmaması durumunda Anayasa Mahkemesi'ne açılan davalar sonucunda yürürlükten kaldırılmaktadır. Hatta Anayasa mahkemesi bu konuda vermiş olduğu kararlarda vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunla konulmuş olmasını yeterli görmemiş, bunların konusu, matrahı, oranı gibi temel öğelerinin de açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır. (Sağır, 2011)

2-Resim: "Resim, belirli ve özel bir hizmete izin verme amacıyla bu hizmete talip olanlardan alınan bir bedel olup karşılıksız olarak tahsil olunabildiği gibi; hizmetten yararlanmanın veya bir hakkın elde edilmesinin bedeli olarak da tahsil edilebilmektedir." (Sağır, 2011:8) Başka bir tanıma göre ise devletin ya da yetkilendirilmiş diğer kamu makamlarının belirli bir iş veya hizmetin yapılmasına

izin ve yetki vermeleri dolayısıyla, bu iş veya hizmeti üstlenen kişilerden, verilen iznin karşılığı olarak alınan parasal tutarlardır. Resimlerde vergiden farklı olarak bir karşılık söz konusudur. (Edizdoğan, 2000) "Hatta bazen tamamen vergi niteliğinde olan bir kamu geliri için de resim adı kullanılabilir. (Gümrük Resmi gibi) Örneğin, İthalde Alınan Damga Resmi karşılıksız olarak alınırken, Avlanma Ruhsatı ise hak elde etme karşılığı alınmaktadır." (Sağır, 2011:8) Uygulamada resim ve harç kavramı birbirine benzerlik gösteren kavramlardır.

3-Harç: "Kamu gücüne dayanarak, kamu harcamalarının finansmanını temin etmek amacıyla, kamu idaresinin sunduğu kamu hizmetinden yararlanan ve özel yarar sağlayan kişilerden, bu hizmetlerden yararlanma karşılığı olarak alınan bedellere denir." (Kaneti, 1989:4;Özal, 2017:4; Muter, Çelebi ve Sakıncı, 2008:121; Sağır, 2011:8) "Harçlar, kamusal niteliğe sahip birtakım hizmetlerden yararlanan özel kişilerin bu hizmetlerden yararlanmaları dolayısıyla ödemek zorunda oldukları parasal tutarlardır." (Kaplan, 2013) Akdoğan (2013) ise harçların belli bir hizmetin bedeli niteliğinde olduğu ve bu nedenle yapılan hizmet ile ödenen harç arasında az çok bir uygunluk olduğunu ifade etmektedir. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun<sup>12</sup> gerekçesinde ise harç "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir." şeklinde tanımlanmaktadır. (Kaplan,2013) Harçların karakteristik özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür:

-Harç, toplum yararına yönelik olarak sunulan bir hizmetten özel yarar elde edilmesi karşılığında alınır. (Muter, Çelebi ve Sakıncı, 2008:121; Sağır, 2011:8)

-Harçlar, vergi gibi cebri olarak alınırlar, yani isteğe bağlı ödenmezler.

-Harca konu olan hizmetin sınıî ve ticari özellik taşıması gerekir. Yargı harçları, noter harçları, eğitim harçları bu tür kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir. (Muter, Çelebi ve Sakıncı, 2008:121; Sağır, 2011:8)

4-Para Cezaları: "Para cezaları, toplum bireylerinin, birbirleri ile olan ilişkileri ve kamu düzeni açısından konulmuş bulunan kural ve koşullara uygun davranmayı sağlamaya, aksine hareket edenleri cezalandırmaya yönelik yaptırımlardır. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilecek idari para

<sup>12</sup>17.07.1964 tarihli ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

cezalarında, uygulama birliğinin sağlanması bakımından 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu<sup>13</sup> yürürlükte olup idari para cezalarının tahakkuk ve uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar bu kanun kapsamında yürütülmektedir. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "Kesinleşen idari para cezası, derhal tahsil için mahallin en büyük mal memuruna verilir. İdarî para cezası, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir" hükmüne yer verilmiştir." (Demirtaşoğlu, 2011:9-10)

Para cezaları kavramı, A.A.T.H.U.K'un 3'üncü maddesine göre adli ve idari para cezalarını ifade etmektedir. Söz konusu para cezalarından kasıt, vergi cezaları ile Türk Ceza Kanunu ve Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da tahsil şekli gösterilen para cezaları dışında kalan, ceza mahkemelerince hükmolunan adli para cezaları ve idare tarafından kesilen idari para cezalarıdır. (Candan, 2013) Çünkü A.A.T.H.U.K, Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmaktadır. Bu doğrultuda Tahsilât Genel Tebliği ile Türk Ceza Kanunu 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 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsil edilmek üzere bildirilen adli para cezalarının 6183 sayılı kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği belirtilmiştir. Bu nedenle para cezalarının tahsilinde öncelikli olan mevzuat Türk Ceza Kanunu'dur. (Yerlikaya, 2012; Özal, 2017)

5-Vergi Cezaları: Çeşitli vergi kanunları ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmemeleri durumunda cezalandırılmasını öngörülmektedir. (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2008:407; Özvatan, 2014) "Amacı vergi ödevlilerini vergi mevzuatında öngörülen kurallara aykırı davranışları sebebiyle cezalandırmak ve vergisel idari düzene yönelik ihlalleri engellemek olan vergi cezalarının tahsili de 6183 sayılı Kanun kapsamına girmektedir". (Şenyüz, 2017)

---

<sup>13</sup>31.03.2005 tarihli ve 25772(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6-Muhakeme Giderleri: A.A.T.H.U.K'un 1'inci maddesinde kamu alacakları arasında yer almakta olup, aynı maddedeki takip masraflarından farklıdır. Ceza tahkik ve takiplerine ilişkin bir dava görüldüğünde, o dava için davanın sonuna kadar yapılan masrafların karşılığı olarak alınan kısım muhakeme giderleri olarak ifade edilmektedir. (Kaplan, 2013) 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 423'üncü maddesinde muhakeme giderleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır: (Budak ve Benk, 2011)

1. Tarifeye göre alınan ve mahkeme kalemi tarafından yapılan giderler ile mahkeme oturum, keşif ve haciz giderleri,
2. Şahidin seyahat ve ikamet giderleri ile günlükleri ve bilirkişi ücret ve giderleri,
3. İlam harçları,
4. Resmi dairelerden talep olunan evrakın asıl ve suret tasdik ve pul harçları,
5. Mahkemede bizzat hazır bulunanların buldukları günlere ait seyahat ve ikamet giderleri
6. Davanın önemine göre takdir olunacak vekâlet ücretleri.

### **1.1.2. Fer'i Kamu Alacakları**

"Asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden dolayı, alacağın aslından ikinci dereceden bir alacak doğar, bunlara fer'i kamu alacakları denir." (Çelik, 2002; Sağır, 2011:9) Fer'i kamu alacakları, asli kamu alacaklarına bağlı olarak hesaplanan alacaklardır. (Kaplan, 2013)

"6183 Sayılı kanunun 48'inci maddesinde belirtilen tecil faizi, 51'inci maddesinde yer alan gecikme zammı, 58'inci maddesinde belirtilen haksız çıkma zammı, V.U.K.'nun 112'inci maddesinde açıklanan gecikme faizi ve 371'inci maddesinde belirtilen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarını oluşturmaktadır." (Demirtaşoğlu, 2011:9-11)

A.A.T.H.U.K'un 48'inci maddesinde düzenlenmiş olan tecil faizi, asıl borca bağlı fer'i nitelikte bir alacaktır. Kamu borçlusunun, borcu vadesinde ödememesi durumunda, borcun ertelenmesi ve taksitlendirilmesi durumunda, kamu alacağının

tehlikeye düşmesini engellemek amacıyla teminat alınması ve devlet hazinesinin mali zarara uğramasını engellemek amacıyla alınan faizdir. (Gerçek, 2013)

A.A.T.H.U.K'un 48'inci maddesi kapsamında, kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haciz tatbikinin veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesinin kamu borçlusunu çok zor duruma düşüreceği yetkili idare tarafından değerlendirildiğinde, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olması şartıyla, yetkili idare veya yetkili kılacağı makamlar tarafından kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilir. (Kaplan, 2013) Dolayısıyla kamu alacağına bağlı olarak ikinci dereceden yeni bir kamu alacağı doğar.

A.A.T.H.U.K'un 51'inci maddesi kapsamında, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemesi halinde, ödenmemiş kısma ödeme süresinin bittiği tarihten itibaren ödemenin yapılacağı tarihe kadar asıl alacağa göre hesaplanan bir oranda zam uygulanır. Uygulanan bu zam gecikme zammı olarak ifade edilmektedir. (Kaplan, 2013)

"A.A.T.H.U.K'un 58'inci maddesinde düzenlenen haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açılması ve açılan davanın kaybedilmesi durumunda borçludan borç tutarının %10'u oranında alınan ferî bir alacaktır." (Özal, 2017:7) Ödeme emrine karşı bir dava açıldığında, yargılama sonucunda dava konusu reddedilmiş ise, bu durum borçlu açısından olumsuz, alacaklı kamu idaresi açısından ise olumlu bir sonuçtur. Kısmen ya da tamamen reddedilen dava sonucunda ödeme emrinde yazılı asli ve fer'i kamu alacaklarının ödenmesi gerekir. Haksız çıkma zammı, borçlu için bir çeşit yaptırım olarak da kabul edilebilir. Çünkü kesinleşen vergi alacağının, mahkeme nezdinde itiraz edilmesi ve bu itirazın mahkemece uygun bulunmaması halinde %10 zamlı ödenecek olması, borçluların, her ödeme emrine karşı haksız ve başka amaçlarla itiraz etmelerine engel olacaktır. (İhtiyar, 2011) Haksız çıkma zammının dava açmanın cezası haline getirilmiş olması söz konusu zammın kişileri yargı haklarını kullanmaktan caydırıcı bir işlev yüklemiştir. Haksız çıkma zammının sadece borçlunun davayı kaybetmesi durumunda söz konusu olması, ancak davanın borçlu tarafından kazanılması halinde kamu idaresinin benzer bir yükümlülük altına gireceğinin A.A.T.H.U.K'da yer almamış olması, dolayısıyla kişilerin yargı haklarını kullanmamalarının özendirilmesi veya caydırılması hak



arama özgürlüğünü kısıtlar ve hukuk devletinin gerçekleşme aracı olan idari işlemlerin yargı denetimine tabi olma ilkesini zedeler. (İhtiyar, 2011)

V.U.K'nun 112'inci maddesi ile düzenlenen gecikme faizi; ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, tarhiyata konu verginin normal vade tarihinden sonra yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, gecikme zammı oranında hesaplanan bir faizdir. Bu nedenle beyana dayanan tarhiyatlar, vergi cezaları ve diğer kamu alacakları bu uygulamanın kapsamı dışında kalmaktadır. (Sonsuzoğlu, 2013) "Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için A.A.T.H.U.K'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır." (Kaplan, 2013:204)

V.U.K'nun 371'inci maddesi ile düzenlenen "*Pişmanlık Zammı*" hiç beyan edilmeyen veya eksik olarak beyan edilen vergilerin, daha sonradan pişman olunarak beyan edilmesi ve ödenmesi halinde vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanarak alınan ferî nitelikte bir kamu alacağıdır. (Gerçek, 2013;Özal, 2017) "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesi için vergi aslının pişmanlık zammı ile birlikte bildirim tarihinden itibaren on beş gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ödemenin gerçekleşmesi halinde bu kişiler aleyhine vergi ziyayı cezası kesilmez." (Özal, 2017:7)

### **1.1.3. Diğer Kamu Alacakları**

6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsil edileceği belirtilen ancak asli ve ferî olarak sınıflandırılmayan kamu alacakları kamu hizmeti uygulamasından doğan alacaklar ve kamu alacaklarının takip ve tahsil giderleri olmak üzere diğer kamu alacaklarını oluşturmaktadır.

### **1.1.3.1. Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Alacaklar**

Geniş anlamda kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tuzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamıyla kamu hizmeti ise kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usullere göre ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak gösterdiği faaliyetler ve hizmetler olarak tanımlanabilir. (Budak ve Benk, 2011)

Kamu hizmeti olarak devletin, il özel idarelerin ve belediyelerin sundukları hizmetler karşılığı tahsil edilecek gelirler A.A.T.H.U.K. kapsamında kamu alacağıdır. Belediyelerin tahsil ettiği yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları ile kambiyo satış primi ve buna bağlı gecikme zammı kamu hizmetinden doğan kamu alacakları arasında sayılmaktadır. (Budak ve Benk, 2011)

### **1.1.3.2. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri**

Kamu alacaklarının cebren takip ve tahsili sırasında alacaklı kamu idaresi tarafından yapılan masraflar takip giderlerini oluşturmaktadır. Bunların kapsamına, asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacakların cebren tahsili sırasında yapılan ve icra takibatı dolayısıyla katlanılan ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderleri girmektedir. (Çelik, 2002; Özvatan, 2014)

### **1.1.4. 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Gereken Diğer Alacaklar**

6183 sayılı kanununun 1'inci maddesinde sayılmayan ancak 2'inci maddesinde yer alan “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.*” hükmü nedeniyle A.A.T.H.U.K hükümleri uygulanan alacakların dayandığı kanunların bazıları şu şekilde sayılabilir. (Özal, 2017:9-10):

- 1) Yolsuz harcanan köy paraları.
- 2) Asker ailelerine yapılacak yardımlar.

- 3) Mutemet avansları.
- 4) Çiftçi mallarını koruma bedelleri.
- 5) Değer paha bedelleri.

Diğer taraftan A.A.T.H.U.K. yürürlüğe girdikten sonra 1'inci maddenin kapsamına girmemekle beraber özel kanunlarında A.A.T.H.U.K. hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacakların dayandığı kanunların bazıları şu şekilde sayılabilir: (Özal, 2017:9-10)

- 1) İnzibati ceza. (1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu)
- 2) Kayıt ve katılma ücretleri ile yıllık aidatlar. (507 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu)
- 3) İhracatta haksız alınan vergi. (261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Alınacak Tedbirlere Dair Kanun)
- 4) Tohumluk ve yemelik kredisi borçları. (5254 sayılı Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Hakkında Kanun)
- 5) Borsa ve oda aidatları. (5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu)
- 6) Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ve diğer alacaklar. (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu)
- 7) Ecrimisil. (2886 sayılı Devlet İhale Kanunu)
- 8) Fonun kanunda sayılan alacakları. (5411 sayılı Bankacılık Kanunu)
- 9) Trafik cezaları. (2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu)

#### **1.1.5. 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsil Edilemeyecek Alacaklar**

Özel hukuk normları eşit hukuki ilişkiler ile eşit hak ve yetkiler esasına dayanır ve bu nedenle de konusunu eşit hak ve çıkar sahipleri arasındaki ilişkiler oluşturur. (Özvatan, 2014) Özel hukukun kendi içinde medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, icra ve iflas hukuku, iş hukuku gibi birçok dalları vardır. Kamu hukuku ise haklarını toplum sözleşmesi vasıtasıyla bir egemene devreden birey ile devlet arasındaki ilişkiyi konu almaktadır. Kamu hukukunun kendi içinde anayasa hukuku, idare hukuku ve vergi hukuku gibi dalları vardır. (Ceylan, 2007)

Devlet, tüzel kişiliğe sahip bir kurum olarak, alacak hakları kamu alacakları ve adi alacaklar olarak iki başlık altında incelenmektedir. Bunlardan adi alacaklar; sözleşmeden, haksız fiilden ve adi alaktan devlet lehine doğan alacaklardır. Bu tür alacaklar medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku kaynaklıdır. Devlet bu alacaklarda bir taraf olup, egemenlik hakkının söz konusu olmadığı bir hukuki ilişki içerisindedir. (Özvatan, 2014) Devletin piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri adı verilmektedir. Bu gelirlere, mülk ve teşebbüs gelirleri örnek olarak gösterilebilir. (Özer, 1979:17; Yücesoy, 2006) Devlet, sahip bulunduğu malları çeşitli sebeplerle kiraya verebilir ve bazılarını satabilir, çeşitli amaçlarla iktisadi teşebbüsler kurabilir. (Çelik, 2001:4;Yücesoy, 2006)

Genel olarak, özel hukuk kaynaklı alacaklarda şekil serbestîsi söz konusu olduğundan, taraflar, konusu suç teşkil etmediği sürece diledikleri tip ve içerikte borç ilişkisi düzenleyebilmekte, bu durum ise çeşitli yan edim yükümlülüklerini beraberinde getirmektedir. İcra ve İflas Kanunu'nun 47'inci maddesi, devletin bir sözleşmeden veya bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmünü içermektedir. (Erdoğan, 2009) A.A.T.H.U.K'un kapsamını tanımlayan 1 ve 2'inci maddelerinde yer verilmemesi nedeniyle aşağıda alt başlıklar halinde verilen alacakların cebren tahsili amacıyla söz konusu kanun hükümlerinin uygulanamayacaktır.

1-Sözleşmeden Doğan Kamu Alacakları: Sözleşme en az iki tarafın birbirine uygun ve karşılıklı olarak iradelerini açıklamaları ile ortaya çıkan bir hukuki ilişkidir. Devlet, faaliyetleri nedeniyle kamu gücünü kullanmadan yaptığı sözleşmelerde sözleşmenin karşı tarafı ile eşit hukuki durum içinde bulunmaktadır. Bu durumda devlet tıpkı bir özel hukuk tüzel kişisi konumunda bulunmaktadır. Bu nedenle kurulan sözleşme nedeniyle meydana gelen alacaklar da devlet alacağı olup, bunların tahsili için egemenlik ve kamu gücü kullanılamaz.

2-Mülk ve Teşebbüs Gelirleri: Kamu malları, devlet hizmetlerinin sunulmasına veya toplumun ücretsiz olarak kullanımına tahsis edilmiş olan yerlerdir. Kamu malları arasında yer alan özel malların kamu hizmet ve faaliyetleri ile

doğrudan doğruya bir ilgisi yoktur. Bunların ancak gelirleri kamuya tahsis edildiğinde, idare mali bakımından faydalanabilecektir. (Akdoğan, 2013) "Devletin bazı taşınmazlarını satması ya da kiraya vermesi, özel hukuk kurallarına göre iktisadi teşebbüslerini bizzat yönetmesi, bu faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirler mülk ve teşebbüs gelirlerini oluşturur." (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2013:119) Bu tür işlemler nedeniyle devlet bedel, kira, ücret, fiyat gibi isimler altında gelir elde eder. (Akdoğan, 2013)

3-Haksız Fiilden Doğan Kamu Alacakları: 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda<sup>14</sup> borç ilişkisinin kaynakları arasında sayılan durumlardan bir tanesi de haksız fiildir. Borçlar Kanunu'nun 49'uncu maddesi ile kanuna göre kusurlu ve hukuka aykırı bir fiil ile başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlü olup, zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Devlet, birçok nedenden dolayı çok çeşitli mal varlığına sahiptir. Ekonomik bir değere sahip olan bu varlıkların değerlerinde bir azalmaya sebep veren, hukuksuz bir şekilde tüketen ve zarar veren fiilleri sergileyen kişiler bu zararları telafi etmelidirler. Devlet açısından sürekli bir gelir kaynağı olmasa da, telafi edilmesi gereken zararın meydana gelmesi bir gelir sağlayacak olup, bunların tahsil edilmemesi halinde ise alacak ortaya çıkacaktır.

## **1.2. KAMU ALACAĞINI SONLANDIRAN DURUMLAR**

### **1.2.1. Ödeme**

Her borç ilişkisinde olduğu gibi kamuya olan borçlarda da alacağı sona erdiren en doğal işlem o borcun ödenmesidir. V.U.K'nun 23'üncü maddesine göre "ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesidir". Bu işlemin alacaklı tahsil dairesi açısından karşılığı tahsildir. Bu açıdan ödeme borçlu tarafından yapılan işlemi tanımlamak için kullanılırken tahsil ise aynı işlemin karşı tarafı olan alacaklı tarafından yapılan işlemi karşılamaktadır. "Ödeme ve tahsil kavramları, vergi literatüründe "vergilerin cibayeti" olarak

<sup>14</sup> 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tanımlanmaktadır." (Tuncer, 1984; Yücesoy, 2006:28) Vergi alacağının muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş olmasıdır. Bu bağlamda vergi idaresi bu alacağın ödenmesini isteyebilmektedir. Vergi hukukunda vergi borcunun muaccel olmasının şartı, verginin tahakkuk etmiş olmasıdır. Tahakkuk etmeyen vergi borçları, kural olarak muaccel hale gelmemektedir. (Özvatan, 2014)

"Kamu alacaklarının tahsili ülkemizin gelişme sürecine paralel olarak sürekli bir yenilenme süreci içindedir. Bu süreci yasal dayanak açısından Tanzimat Fermanı öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Kamu alacaklarının tahsilinde Tanzimat Fermanı öncesi iltizam usulü uygulanırken, 1861'de din adamlarının eliyle tahsiline, 1865'de hapsen tazyik uygulaması ve ispat aracı olarak makbuz uygulamasına geçilmiştir. 1909 yılında Tahsili Emval Kanunu, 1954 yılında ise 6183 sayılı kanun uygulanmaya başlanmıştır." (Yücesoy, 2006:35)

"Ödeme, verginin ödeneceği yer ve zaman bakımından özellik arz etmektedir. Yani, yapılan bir ödemenin vergi borcunu ortadan kaldırması için doğru zamanda ve doğru yerde ödenmiş olması gerekmektedir." (Özvatan, 2014:26) A.A.T.H.U.K'a göre kamu alacağı, özel kanunlarda belirtilen sürelerde ödenmekte, özel kanunlarda süre belirtilmemişse Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir. Ayrıca özel kanunlarda ödeme yeri gösterilmişse kamu alacakları bu yerlere, gösterilmemişse borçlunun ikametgâhının bulunduğu yerdeki tahsil dairesine ödenmektedir. (Polat, 2014) V.U.K'nun 110'uncu maddesine göre vergi borcu, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Mükellef vergi borcunu vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir. Bu takdirde ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi şarttır.

Kamu alacağını sonlandıran bir işlem olarak ödeme işlemine kanun koyucu tarafından büyük önem verilmiştir. Bu nedenle A.A.T.H.U.K'un 1'inci kısım 3'üncü bölümünü oluşturan 37-47 maddelerinde kamu alacağının ödenmesi ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Diğer taraftan Tahsilât Genel Tebliği ile kurumlar vergisi mükelleflerine kanuni süresinde beyan edilen kurumlar vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi, kurum stopaj vergisi ve gelir stopaj vergisinin tahsilâta yetkili kılınan bankalara ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

### 1.2.2. Mahsup

Genel borç ilişkilerinde borçlu, alacaklıya borcundan fazla bir ödemede bulunmuş ise borçtan arta kalan miktarın borçluya iade edilmesi gerekmektedir. Ancak alacaklı tarafın kamu gücüne sahip bir kurum olması durumunda kanunlardan kaynaklanan sebeplerle fazla yapılan ödemenin borçluya iadesi öncesinde borçlunun vadesi gelmiş başka kamu borçları var ise bunlar yapılacak iadede düşülür ve artan bir kısım olursa borçluya iade edilir. (Arslaner, 2010) Akdoğan(2013) mahsup işlemini hesaplanmış olan bir vergi tutarından daha önceki aşamalarda ödenmiş olan verginin indirilmesi işlemi olarak tanımlamaktadır. Gerçek (2010) ise bir kamu alacağının diğerinden mahsup edilebilmesi için bunun kanunlarda açıkça yer alması gerektiğini vurgulamaktadır. Mevzuatta ise Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>15</sup> 121'inci maddesi stopaj yoluyla alınan vergilerin mahsubunu, 123'inci maddesi ise yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubunu düzenlemektedir. (Bilici, 2013a) "6183 sayılı kanunun 23'üncü maddesinde tahsil edilip de kanuni sebeplerle geri verilmesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün geri verme borcu olan kamu idaresine ödenmesi gereken muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade olunacağı ifade edilmektedir." (Karakoç, Bayraklı, Akkaya, Gerçek ve Üyümez, 2012:146)

Uygulamada çoğunlukla takasla eş anlamda kullanılan hatta borçlar kanununda takas yerine kullanılmış bulunan mahsup kavramı aslında hukuken farklı bir müesseseyi ifade eder. Takas ile mahsup arasındaki en büyük fark takasın borcu sonlandıran bir işlem, mahsubun ise borcu azaltan matematiksel bir hesap olmasıdır. Ayrıca mahsup, borcun hesaplanmasında, tarh aşamasında, takas ise ödeme yapılırken gerçekleştirilir. (Özhan, 2010) Aşağıdaki tabloda takas ile mahsup arasındaki farklar detaylı şekilde gösterilmiştir.

---

<sup>15</sup> 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 2: Takas ve Mahsup Arasındaki Farklar

TAKAS	MAHSUP
Takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı iki alacağın varlığı gerekmektedir	Mahsup bir borcun tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupta karşılıklı alacak yoktur.
Takas kesinleşmiş ve karşılıklı iki ayrı borç üzerine kurulmuştur.	Mahsupta tek yönlü bir borç ilişkisi söz konusudur.
Takas kamu alacağını ödeme aşaması ile ilgilidir.	Mahsup kamu alacağının tarh aşaması ile ilgilidir.
Takas yeni bir hukuki durum yaratmakta ve kamu borcunu ortadan kaldırmaktadır.	Mahsup yeni bir hukuki durum yaratmayıp, sadece kamu borcunun gerçek miktarını belirlemektedir.
Takas işlemi için tahsil dairesine dilekçe ile talepte bulunması gerekir.	Mahsup işlemi kendiliğinden yapılır ve talepte bulunulması gerekmez.
Takas işlemi dilekçenin tahsil dairesine verildiği tarih itibariyle yapılır.	Mahsup işlemi tarh sırasında yapılmakta ve kalan borç vadesinde ödenmektedir
Takasta konu olan alacak her zaman ayrı bir dava ile istenebilir.	Mahsupta ise alacağın ayrı dava ile istenmesi mümkün değildir.
Takas kamu alacağını koruyan bir müessese niteliği taşımaktadır.	Mahsubun kamu alacağının korunmasıyla ilgisi bulunmamaktadır.

Kaynak: Gerçek, 2011; Özvatan, 2014

### 1.2.3. Zamanaşımı

Genel bir hukuk kavramı olarak zamanaşımı bir hakkın ve/veya hak nedeniyle meydana gelen sorumlulukların ilgili mevzuatlarda belirlenen süreler içerisinde kullanılmaması ve/veya yerine getirilmemesi nedeniyle kaybedilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. (Akan Altuncu, 2005) "Kamu alacakları bağlamında yapılan bir diğer tanıma göre ise yasaların öngördüğü belirli sürelerin geçmesi nedeniyle mükellefin bu sürelerle ilişkin yükümlülüğü ile ilgili olarak görevlerini gerçekleştirmesinin artık istenemez hale gelmesi zamanaşımı olarak tanımlanmaktadır." (Akdoğan, 2013:169) Mali hukukumuzda farklı zamanaşımı



düzenlemeleri mevcuttur. Vergi hakkında verginin aslı ve cezası açısından iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır. Bunlar verginin aslı açısından ‘tahakkuk zamanaşımı’ ve ‘tahsil zamanaşımı’, ceza açısından ise ‘ceza kesme zamanaşımı’ ve ‘ceza tahsil zamanaşımı’ şeklinde sınıflandırılmak mümkündür. (Özvatan, 2011)

Vergi hukukunda zamanaşımı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak yapılmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımının mahiyeti borçlar hukukundan farklıdır. Vergi hukukunda zamanaşımı borcu “eksik borç” haline getirmez. Çünkü kanunda belirtilen sürenin geçmesi ile zamanaşımına uğramış borç, alacaklı olarak devlet tarafından talep edilemez hale gelir ve borçlu tarafından ileri sürülmesine gerek yoktur, hâkim tarafından re’sen nazara alınır. (Coşkun Karadağ, 2012; Özdamar, 2014) Bu durum vergi hukukunda zamanaşımının bir defa olarak değil res’en dikkate alındığını göstermektedir. Bunun nedeni ise vergi borcu ilişkisinin serbest irade ile değil yasa gereği meydana gelmesidir. "Dolayısıyla alacaklı olan kamu idaresi açısından vergi kanunlarında yer alan zamanaşımı kavramı borçlar kanununda yer alan zamanaşımından ziyade sükûtu hak (hak düşürücü süre) ile daha fazla benzemektedir." (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:212)

Zamanaşımı süresi borçlu taraf olan mükellef açısından vergi borcunu ödememe hakkını ortaya çıkarması nedeniyle özel hukuktaki “kazandırıcı zamanaşımı” kavramına benzetilmektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı, idareye dikkatli ve bilinçli davranmayı, görevini ihmal etmeden vergi alacağını takip konusunda baskı yaratır. Bu açıdan bakıldığında zamanaşımı süreleri amaçsal yönden düzenleyici sürelerle benzetilebilir. Neticede zamanaşımının ortaya çıkardığı durum, alacaklının alacağını takip etme konusunda gösterdiği ihmalin doğal bir sonucudur. (Coşkun Karadağ, 2012:1025 aktaran Özdamar, 2014)

"Kamu alacakları açısından 6183 sayılı kanun ve Vergi Usul Kanunu ile zamanaşımı süresini tanımlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesi zamanaşımını süre geçmesi ile vergi alacağının ortadan kalkması şeklinde tanımlamış ve zamanaşımının mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Sadece vergileri kapsayan bu hükümler 6183

sayılı kanunun 102'inci maddesi ile bütün kamu alacaklarının tahsili yönünden hüküm ifade edecek şekilde düzenlenmiştir." (Akan Altuncu, 2005)

Zamanaşımı kavramının kamu borçluları ve idare açısından bir takım faydaları bulunmaktadır. Bunların başında, kamu borçlusunun süresiz olarak idareye borçlu kalması, bu kişi üzerinde büyük bir psikolojik baskı yaratmaktadır. Mükellef faaliyetlerinde geleceğe güvenle bakamaz ve iş yapmaktan, yatırım yapmaktan korkar hale gelir. İdare açısından ise, zamanaşımı alacaklı idareleri görevlerini zamanında yerine getirmeye zorlamaktadır ve sistemin işleyişini hızlandırmaktadır. (Çelik, 2002:229; Özvatan, 2014)

A.A.T.U.H.K'un 102'inci maddesi ile kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı, para cezalarına ait özel kanunlarındaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olduğu ve zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemelerin kabul edileceği hüküm altına almıştır. Bir örnekle açıklamak gerekirse; kanunda belirtilen zamanaşımını kesen ve durduran hallerin gerçekleşmemesi durumunda, vadesi 03.08.2008 olan bir borç 31.12.2013 tarihinde zamanaşımına uğrayacaktır.

Zamanaşımının kesilmesi, zamanaşımı süresinin işlediği süre boyunca kanunda yer alan durumların gerçekleşmesi halinde zamanaşımının ortadan kalkacağını ve alacağın zamanaşımına uğraması için gereken sürenin yeniden başlayacağı anlamına gelmektedir. Yukarıdaki verilen örnekle ilgili olarak; söz konusu alacak hakkında zamanaşımını kesen hallerden herhangi birinin 20.06.2011 tarihinde gerçekleştiğini varsayarsak, bu nedenle alacağın bu kez 31.12.2016 tarihinde zamanaşımına uğrayacağını belirtebiliriz. 6183 sayılı kanunun 103'üncü maddesi ile zamanaşımının kesilmesi düzenlenmiştir. Buna göre zamanaşımı;

- ✓ Ödeme,
- ✓ Haciz tatbiki,
- ✓ Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât,
- ✓ Ödeme emri tebliği,
- ✓ Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,

- ✓ Yukarıdaki gösterilen işlemlerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- ✓ İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- ✓ Amme alacağının teminata bağlanması,
- ✓ Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
- ✓ İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
- ✓ Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması ile kesilir.

Ancak kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olmaktadır.

Zamanaşımının işlememesi ise zamanaşımının işlediği süre içinde kanunda yer alan zamanaşımı süresinin işlememesine neden olan herhangi bir durumun gerçekleşmesi halinde sürenin işlemesinin durmasını ve söz konusu durumun ortadan kalktığı tarihten itibaren zamanaşımı süresinin kaldığı yerden işlemeye devam edeceği anlamına gelmektedir. Yine yukarıda verilen örnekten gidecek olursak; söz konusu alacak hakkında zamanaşımı işlememesi bağlamında borçlunun 20.06.2011 tarihinde yurtdışına çıktığını varsayarsak, işlemiş olan 2 yıl 6 ay ve 20 günlük zamanaşımı süresi borçlunun tekrar yurda döneceği tarihe kadar aynı kalacaktır. Borçlunun 30.03.2015 tarihinde tekrar yurda döndüğünü varsayarsak, zamanaşımı bu tarihten itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecek ve zamanaşımının kesilmesini ve işlememesini sağlayan herhangi durum ortaya çıkmadığı sürece, söz konusu borç 2 yıl 5 ay ve 10 gün sonra yani 10.09.2017 tarihinde borç zamanaşımına uğrayacaktır. Zamanaşımının işlememesi 6183 sayılı kanunun 104'üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre zamanaşımı;

- ✓ Borçlunun yabancı memlekette bulunması,
- ✓ Hileli iflas etmesi

✓ Terekesinin tasfiyesi dolayısı ile hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.

Zamanaşımının işlememesine neden olan sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren zamanaşımı durduğu süreden itibaren başlar ve işlemeye devam eder.

Tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacaklarının terkinin için Tahsilât Genel Tebliği ekinde yer alan "Zamanaşımına Uğramış Amme Alacaklarına İlişkin Terkin Cetveli"<sup>16</sup> tahsil daireleri tarafından her borçlu için ayrı ayrı olmak üzere 3 nüsha olarak düzenlenir ve yetkili makamdan alınacak izne bağlı olarak kayıtlardan silinir.

#### **1.2.4. Terkin**

Mükelleflerin doğal afetler vb. nedenlerle vergiyi ödeyemez duruma düşmeleri ya da önemsiz tutardaki vergi tahsilâtından vazgeçilmesinin daha yararlı görülmesi, tahsil güçlüğü, vergi hatalarının düzeltilmesi ve yargı kuruluşlarının kararı gibi nedenlerle vergi alacağının tek taraflı bir tasarrufla idare tarafından silinmesi işlemine terkin denir. (Akdoğan, 2013:168-169) Akan Altuncu (2005) ise terkinin, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin tahakkuk kaydının iptali veya tahsil edilen bir verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlem olarak tanımlamaktadır. "Borçların terkin edilmesinin temel mantığı doğal afete maruz kalma neticesi ortaya çıkan zararın, mükellefin ödeme gücünü düşürmesi ve dolayısı ile bunun belli bir tutarı aşması halinde yükümlüyü koruma arzudur." (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:206)

Terkin, vergi borcunun silinmesidir. Bazı şartların varlığı halinde vergi borcunu bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlem olan terkin için şekli olarak mükellefin başvurusu gerekse de, bu, terkinin tek taraflı bir işlem olma niteliğini etkilemez. Vergi hukukunda terkin için kamu alacağının doğmuş, tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş olması zorunlu değildir. Kanunlarda belirtilen nedenler varsa, tahakkuk etmiş, fakat daha tahsil edilmemiş kamu

---

<sup>16</sup>EK-1'de yer almaktadır.

alacakları da terkin edilir. "Borcun doğumundan önce yapılan terkin borcun doğmasına engel olur; tahakkuk etmesinden veya kesinleşmesinden sonra yapılan terkin ise, doğmuş borcu sona erdirmektedir." (Karakoç, 2004:299; Özdamar, 2014: 29-30) Vergi borcunun terkini, doğal afetler, tahakkuktan vazgeçilmesi ve tahsil imkânsızlığı olmak üzere üç şekilde olmaktadır. Ancak, A.A.T.H.U.Kanun'da, V.U.K. kapsamına giren alacaklar hakkında V.U.K'nun ilgili hükmünün uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. V.U.K'nun 115'inci maddesine göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşerat istilası gibi nedenlerle varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları kısmen veya tamamen terkin edilir. Söz konusu doğal afetler sebebiyle ürünlerinin en az üçte birini kaybeden arazi sahibi mükelleflerin de afete uğrayan arazi için zararın oluştuğu yıla rastlayan arazi vergisi borçları ve vergi cezaları aynı şekilde terkin edilir. Terkin kararını Hazine ve Maliye Bakanlığı verir. Ancak Bakanlık bu yetkisini devredebilir. (Yıldız, 2010)

V.U.K'da yer alan tahakkuktan vazgeçme işlemi her ne kadar doğurduğu sonuç itibarı ile terkine benzemekte ise de farklıdır. Tahakkuktan vazgeçme durumunda, henüz ne tahakkuk etmiş ne de tahsil edilmiş bir kamu alacağı söz konusudur. Terkinde ise tahakkuk etmiş veya tahsil edilmemiş bir kamu alacağından vazgeçilmesi ve bu doğrultuda kayıtlardan silinmesi söz konusudur. (Karakoç, 2004:300 ; Özdamar, 2014)

A.A.T.H.U.K'un 106'ncı maddesinde tahsili imkânsız ya da yapılacak giderlerin alacaktan fazla olması nedeniyle alacakların terkin edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Affa uğrayan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri de aynı durumdadır. Kamu borcu silinmekle ortadan kalkacağından, alacaklı kamu idaresinin bir işlemiyle terkin edilen borcun ödeme emri ile istenilmesi de söz konusu olmaz. Ancak A.A.T.H.U.K'un 105'inci ve 106'ncı maddelerinde yazılı sebeplerle, özel kanunlardaki düzenlemeler uyarınca terkin edilen kamu alacağı, herhangi bir nedenle istenilmiş olabilir. Bu durumda düzenlenen ödeme emri iptal edilir. (Rençber, 2014)

### 1.2.5. Ölüm

Kamuya borcu bulunan kişinin ölümü bazı kamu borçlarının sona ermesine neden olmaktadır. A.A.T.H.U.K. ve V.U.K., borçlunun ölümü halinde borç sorumluluğu ile ilgili hükümler içermektedir. V.U.K'nun 12'inci maddesi ile mükellefin ölümü halinde ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği ile her bir mirasçının vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağını hüküm altına alınmıştır. 372'inci madde ile ölüm halinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. Ölümle birlikte cezaların ortadan kalkması cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucudur. Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir. Mükellefin ölümü halinde, mükellefin fiil ve işlemlerinden kaynaklanan, kesilmiş/tahakkuk etmiş ve kesilecek/tahakkuk edecek usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyai vb. vergi cezaları kesilmeyecek, kesilmişse terkin edilecektir. Ölüm halinde vergi cezaları yanında vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları da ortadan kalkmaktadır. Fakat gecikme zammı ve gecikme faizi ceza niteliğinde olmadığından, ölen kişi adına tahakkuk etmiş gecikme zammı ve gecikme faizi varsa bunlar mirasçılardan alınacaktır. (Durmuş, 2013:107; Özvatan, 2014)

A.A.T.H.U.K'un 7'inci ve 50'inci maddeleri ölüm hakkında hükümler içermektedir. 7'inci madde gereği borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da A.A.T.H.U.K. hükümleri uygulanır. Borçlunun ölümünden önce başlamış olan işlemlere devam edilir. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller, ölümden önce başlamış işlemlerin devam etmesine engel teşkil eder. Buradaki önemli bir husus ise mirasın tutulan defter gereğince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa bile kamu alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile sorumludur. Defter tutma işlemi devam ettiği sürece satış yapılamaz. 50'inci madde gereği olarak karısı veya kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fürundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. Borçlunun ölümü halinde ise terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur. Mirasçılar, mirası kabul

veya ret etmemişlerse bu hususta medeni kanundaki belirli süreler geçinceye kadar takip geri bırakılır.

### 1.2.6. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesi uzlaşma olarak tanımlanmaktadır. "Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi burada da taraflar karşılıklı ödümler vererek bazı haklardan vazgeçmekte ve bazı yararlar elde etmektedirler." (Kırbaş, 1998:200) "Uzlaşma, çeşitli hukuk dallarında rastlanan bir müessese olmakla birlikte vergi hukukunda uzlaşma, özel hukuktaki tahkimin özel bir görünümü olarak karşımıza çıkar. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası şeklinde iki kısma ayrılmasına rağmen bir mükellef bunlardan sadece birini kullanarak uzlaşmaya başvurma hakkına sahiptir. Uzlaşma sağlanırsa uyuşmazlığın kesin çözümlenmesi nedeniyle, uzlaşmaya göre tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı dava yolu kapanır". (Karakoç, Şenyüz ve Bayraklı, 2012:113)

Uzlaşma müessesesi mükellefi vergi yargısına gitmekten alıkoyarak yargı organlarının işlerini hafifletmek ve verginin bir an önce hazineye intikalini sağlamak üzere mükellef ile idarenin vergi ve ceza gibi sorumluluğunun miktarı konusunda anlaşma imkânı tanıyan bir uygulamadır. Sonuç olarak ödenmesi gereken tutar uzlaşma sonucunda belirlenir ve fazlası ortadan kalkar. (Bilici, 2013b:153) "Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşılan vergiler ve bununla ilgili faiz ve cezanın vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz. Vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalar için A.A.T.H.U.K. hükümleri uyarınca takibat yapılır." (Kızılot,2003:270)

"Uzlaşma komisyonlarında görüşmeler sırasında vergi ve cezalarda indirim yapma veya ortadan kaldırma açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiş iken takdir yetkisinin kullanılması tek taraflı olmayıp mükellef ile komisyon arasında anlaşma sağlanması aranır." (Gerçek, 2006:131-132) Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi borçlusu ya da cezanın muhatabının tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalar üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları şeklinde de tanımlanabilir. Vergi borcu ve/veya cezasının tarh edilmesinden önce ya da sonra uzlaşmaya varılması durumunda uzlaşma tutanağı ile belirtilen kadar vergi cezası

ortadan kalkabilmektedir." (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:217) "Uzlaşmada idareyi uzlaşma komisyonu temsil eder. Dolayısı ile uzlaşma komisyonu üyeleri taraflıdırlar." (Candan,1995:482)

### **1.3. KAMU ALACAĞININ KORUNMASI AMACIYLA ALINAN MEVZUATTA ÖNLEMLER**

Kamunun elde edeceği gelirlerin tahsil edilmemesi nedeniyle ortaya çıkan kamu alacağının kamu icra hukuku uygulamaları sayesinde cebren tahsili hedeflenmektedir. Ancak, kamu icra hukukunda yer alan uygulamaların tam anlamıyla uygulanması kimi zaman hem borçlu açısından bazı sıkıntılara neden olmakta hem de günümüz modern sosyal devlet anlayışı bağlamında vatandaş-devlet ilişkisine zarar vermektedir. Diğer taraftan kamu icra hukuku uygulamaları ile söz konusu alacağın meydana geldiği andan itibaren tahsil aşamasına kadar geçen süre oldukça uzun bir sürecin tamamlanmasını gerektirmektedir. Bu sürecin uzunluğu bazı kamu borçlularının mal varlıkları üzerindeki tasarruf yetkisini kötü niyetli bir şekilde kullanmaları sebebiyle cebri icra takibinin başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olabilmektedirler. (Kaynar, 2008) Söz konusu olabilecek bu tehlikenin önlenmesi ve kamu alacağının tahsilini mümkün kılabilmek için A.A.T.H.U.K'da kamu alacağını korumak için bazı koruma önlemleri öngörülmüştür. (Heper ve Dönmez 2006:240; Semiz, 2014)

"Kamu alacaklısı olan devlet açısından, alacağın tehlikeye girmesi durumunda bekleyerek, tahsilât gerçekleşmez ise cebri icra yoluna başvurmak yerine, kamu alacağını güvence altına alacak bir takım müesseselerin kullanılması alacağın eksiksiz ve daha kısa bir zamanda tahsil edilmesini kolaylaştırmaktadır." (Sağır, 2011:24) "Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu imkânlarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesine sebep olan önemli bir faktördür." (Çelik, 2002:47; Özvatan, 2014:39) Diğer taraftan A.A.T.H.U.K'un gerekçesinde kamu alacaklarının tahsili için etkili bir kovuşturma sisteminin oluşturulabilmesi için kamu alacağını güvence altına alan hükümlerin bulunması gerektiği belirtilmiştir.



### 1.3.1. Teminat

Arapçadan dilimize geçen ve yerleşen “teminat” kelime olarak “inandırmak ve emniyet vermek için veya muhtemel zararı ödemek için verilen söz veya para” anlamını taşımaktadır (Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat, 1987:981;Coşkun Karadağ, 2012:240)

Kamu alacakları bağlamında teminat uygulaması, gerek mevcut gerekse meydana gelmesi muhtemel alacakların tahsil edilmesini sağlamak üzere veya borçlu nezdinde borcunu ödemeye yetecek kadar malvarlığının tespiti ile alacaklı kamu idaresince bu malvarlığında azalmaya imkân vermemek üzere borçlunun malvarlığı üzerindeki haklarını sınırlayan bir işlemdir. Bununla beraber borçlunun borca yetecek malvarlığı bulunmaması halinde üçüncü bir diğer kişinin de kendi iradesiyle kamu borçlusunun borçlarına karşılık kefaleti söz konusu olabilmektedir. Bu açıdan A.A.T.H.U.K'da düzenlenen teminat, kamu alacağının korunması bakımından ilk önlem olmakla birlikte kamu borçlusunun malvarlığına dâhil kıymetleri idarenin isteği üzerine, fakat kendi belirlemesi ile borcuna karşılık göstermek suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması amacına yönelik bir uygulamadır. (Ay ve Baran, 2014)

A.A.T.H.U.K'un 9'uncu maddesinin birinci fıkrası ile V.U.K'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ve 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği, ikinci fıkrası ile de Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesinin kendisinden teminat isteyebileceğini hüküm altına almaktadır. Madde hükmünün ilk fıkrası teminat isteme açısından bir ihtiyarilik taşımamakta, "istenir" demek suretiyle idarenin uygulamak için zorunlu olduğunu işaret etmektedir. (Özşahin, 2010) İkinci fıkrada ise kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşeceği konusunda idarede bir kanaat oluşuyorsa teminat isteme konusunda idareye takdir hakkı tanımaktadır.

V.U.K'na yapılan atıfla henüz doğmamış bir kamu alacağını teminat altına almak amaçlanmıştır. V.U.K'nun atıf yapılan maddeleri ile geçmiş dönemde tarh ve tahsil edilmesi gereken vergilerin, süregelen vergi incelemesi ve yapılan beyanlar neticesinde ortaya çıkacağı nedeniyle şimdiden teminata bağlanması gerektirmektedir. Buna göre, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden teminat istenecek ve bu teminatın vergi aslı, gecikme faizi ile ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerekecektir. Böyle bir durumda teminatın ne zaman istenebileceği konusu ise, vergi inceleme elemanının böyle bir talebi bulunup bulunmadığına ve bu talebini vergi incelemesi tamamlanmadan önce vergi dairesine iletip iletmediğine göre değişmekte olup tartışmalı bir durum ortaya çıkmaktadır. Ancak Kanun koyucu, teminatın hangi süre içinde istenebileceğini, sürenin başlangıcını tespit ederek belirlemiş, sürenin bitimini ise açık bırakmıştır. Ancak Danıştay bir kararında teminat isteme işleminin ancak inceleme devam ederken uygulanabileceğini, inceleme tamamlandıktan sonra bu yola başvurulamayacağını belirtmektedir. Uygulamada ise vergi inceleme elemanları, vergi incelemesi tamamlanmadan önce vergi dairesine gönderdikleri bir yazı veya rapor ile vergi dairesince mükelleften teminat istenmesini talep etmekte, bu yazı veya raporda belirtilen tutar üzerinden vergi dairesince mükelleften teminat istenmekte ve bu şekilde teminat istendiği durumlara ilişkin olarak vergi idaresi ile mükellef arasında pek ihtilaf yaşanmamaktadır. (Koç, 2011)

A.A.T.H.U.K'un 10'uncu maddesi ile paranın, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektuplarının, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerinin veya bu senetler yerine düzenlenen belgelerin, hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilatın, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu şekilde sayılı olması nedeniyle teminat kabul ederken maddede sayılanlar dışında herhangi bir malvarlığını kabul etme konusunda alacaklı kamu idaresinin takdir yetkisi yoktur. Söz konusu madde hükmünde sayılan mallardan en likidi olan para konusunda herhangi bir detaylandırma yapılmamıştır. Ancak Merkez Bankası tarafından alım ve satımı yapılan, efektif döviz niteliğinde olan ve kur listelerinde tespit edilen değerler üzerinden yabancı paraların da teminat

olarak kabul edilmesinin gerekli olduğu sonucuna varılmaktadır. (Ünlü, 1995: 163; Demirtaşoğlu, 2011) Teminatın ne şekilde isteneceği ve süresi konusunda kanunda bir açıklama olmamakla beraber uygulama Tahsilât Genel Tebliği ekinde yer alan yazı örneği<sup>17</sup> kullanılmak suretiyle yazıyla istenmektedir. (Ay ve Baran, 2014) Yine 10'uncu madde ile teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması durumunda teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceği ve borçlunun verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerinde başkalarıyla değiştirebileceği belirtilmiştir. Kamu borçlusu, daha önce verdiği teminatın, kanunda belirtilen teminat türlerinden biri ile değiştirilmesini talep ederse alacaklı kamu idaresinin yeni gösterilen bu teminatı kabul etmemesi mümkün değildir. Ancak, borçlu tarafından gösterilen teminat ile değiştirilen teminatın ekonomik değer açısından aynı olması gerekir. Aksi halde, alacaklı tahsil dairesinin, teminatın değiştirilmesi talebine itiraz etmesi mümkündür. Bu itirazın yapılması ve teminatın değiştirilmesi talebinin kamu alacaklısınca kabul edilmemesi halinde bu kararın iptali için kamu borçlusunun vergi mahkemesine başvurma hakkı vardır. Alacaklı kamu idaresince teminatların, nasıl korunacağı ve iade edileceği ile ilgili A.A.T.U.H.K'da herhangi bir hüküm mevcut değildir. (Demirtaşoğlu, 2011)

A.A.T.U.H.K'un 11'inci maddesi ile 10'uncu maddesinde tadadi ve tahdidi bir biçimde sıralanan türden teminat sağlanamaması halinde, borçlu tarafından muteber bir şahsın, müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterilebileceği, bunu kabul edip etmemek yönünden alacaklı amme idaresinin yetkili olduğu ve şahsi kefaletin bir takım sıhhat koşullarına bağlı olduğu hüküm altına almıştır. Burada ifade edilen şahsi kefalet; müteselsil kefalet ve müşterek müteselsil borçluluk olup Borçlar Kanunu'nun 487'inci maddesine göre 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 rehini paraya çevirtmeden önce kefil aleyhine takibata geçebilmektedir. "Bu yönüyle müteselsil kefalet ve müşterek müteselsil borçluluk Borçlar Kanunu'nun 486'ncı maddesinde tanımlanan "Adi Kefalet" teriminden farklıdır." (Özşahin, 2010: 92) Kefalet terimi, Borçlar Kanunu'nun 483'üncü maddesinde "Kefalet, bir akittir ki

---

<sup>17</sup>EK-2'de yer almaktadır.

onunla bir kimse, borçlunun akdettiği borcun edasını temin etmeği alacaklıya karşı taahhüt eder.” şeklinde tanımlanmıştır. "6183 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde kamu borçlusu olarak kabul edilen kefil ise, bir kamu borçlusunun borcunu, alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir."(Sağır, 2011:20) "Bu nedenle gerek Borçlar Kanunu gerekse 6183 sayılı kanunun hükümlerine istinaden kamu alacaklısı olan idare asıl borçluya müracaat etmeden kefil hakkında cebri icra yoluna başvurabilir." (Güzel, 2007:48) Şahsi kefalet işleminin uygulanmasına yönelik Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre şahsi kefalet senedinin<sup>18</sup> düzenlenmesi ya da buna uygun belgelerin aranılması gerekmektedir. A.A.T.U.H.K'un 57'inci maddesi "*Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur*" demek suretiyle bu kişilerden de teminat istenmesine bir engel görmemiştir. (Özşahin, 2007) Kefil olduğu kamu alacağını ödeyen kefile yapılan ödemeye karşılık alacaklı idare tarafından bir belge düzenlenerek verilir.

A.A.T.U.H.K'un 12'inci maddesi ile bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzemelerin, İ.İ.K'nın 270 ve 271'inci maddeleri hükümleri saklı kalmak şartıyla, bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmünde olduğu belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.K'un 48'inci maddesi, kamu borçlusuna; borcunu vadesinde ödemesi veya haciz tatbik edilmesi ve yahut haczedilmiş malların paraya çevrilmesi sonucunda çok zor duruma düşecek olması halinde, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresi tarafından veya yetkili kılacağı makamlarca borcunu 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil ettirme imkânı vermektedir. Ancak bu durumda alacaklı kamu idareleri bazında tecil edilen borçların toplamı 50.000,00-TL'yi aşmadığı takdirde teminat şartı aranmamaktadır. Bu tutarı geçmesi halinde ise aşan kısmın yarısı tutarında teminat gösterilmesi gerekmektedir.

---

<sup>18</sup>EK-3'te yer almaktadır.

V.U.K'nda ise A.A.T.H.U.K. doğrultusunda bir teminat uygulaması mevcuttur. V.U.K'nun 153'üncü maddesine 2013 yılında eklenen A fıkrası ile;

✓ Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi

✓ Mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan

✓ Mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden,

- Serbest meslek erbabının,
- Şahıs işletmelerinde işletme sahibinin,
- Adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin,
- Ticaret şirketlerinde; şirketin,
  - Kanuni temsilcilerinin,
  - Yönetim kurulu üyelerinin,
  - Şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin
  - Bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin,
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde
  - Bunları idare edenlerin
  - Düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin

İşe başlama bildirimının alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan türden 75.000 (01.01.2019'dan itibaren 120.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır.

"Teminat istenmesinin sonucu, kamu borçlusu veya mükellef ve sorumluların tahakkuk eden ve edecek olan bütün borçları için ihtiyati haciz

uygulanması gerekmesidir. Çünkü 6183 sayılı kanunun 13'üncü ve 17'inci maddesine göre teminat istenmesini gerektiren haller hem ihtiyati haciz hem de ihtiyati tahakkuk nedeni sayılmıştır." (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2006:50; Ay ve Baran, 2014: 50)

### 1.3.2. İhtiyati Haciz

"Arapça kökenli "ihtiyati" kelimesi sözlükte "ihtiyatla alakalı, gelecek zamana ait olan" (Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat), "ilerisi düşünülerek yapılan" (Türk Dil Kurumu Sözlükleri) anlamına gelmektedir." (Batun, 2010:87; Coşkun Karadağ, 2012:240) Haciz ise ileriki bölümlerde detaylı bir şekilde açıklanacağı üzere ödenmeyen bir borç için borçlunun mal, hak ve alacaklarına alacaklı tarafından el konulmasıdır. Bu tanımlardan hareketle ihtiyati haczi ileride tahakkuk edecek alacağın tahsil güvenliğini sağlamak için önceden haciz kararının uygulanması şeklinde tanımlayabiliriz. A.A.T.H.U.K'da ihtiyati haczin tanımı yapılmamıştır. Ancak Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 119'uncu maddesinde ihtiyati haciz "*İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze ihtiyati haciz denir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Karakoç (2007) ihtiyati haczi kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini ya da büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş bir kurum olarak tanımlamaktadır. Kuru, Aslan ve Yılmaz (2014) ise ihtiyati haczi amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla amme borçlusuna ait mal, alacak ve haklara kesin haciz şartlarının tamamlanmasını beklemeye gerek kalmaksızın geçici olarak el konulmasına imkân veren bir müessese şeklinde tanımlamaktadır. "Kamu alacağının vadesinin beklenmesi, alacağın tahsilini tehlikeye düşürecekse ödeme süresi beklenmeden vadesinden önce uygulanan ihtiyati haczin kanunda belirtilen sebeplerinin varlığı durumunda hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın başvurulmuş bir önlem olması nedeniyle kesinleşmemiş, hatta tarh ve tebliğ edilmemiş alacaklar için de uygulanabileceği açıktır." (Tanrıku, 1983; Coşkun Karadağ, 2012:241)

İhtiyati haczin amacı, bizzat alacağın ödenmesi değildir; ihtiyati haciz kesin hacizdeki gibi alacağın paraya çevrilmesine hizmet etmez, icra takibinin başarıya ulaşmasının temini için uygulanmaktadır. Ancak icra takibinin başarıya ulaşmasının amacı alacağın ödenmesi olduğu için ihtiyati haciz de dolaylı olarak alacağın ödenmesini amaçlamakta, bu sebeple alacağın ödenmesi ihtiyati haczin dolaylı amacı olmaktadır. (Polat, 2014) İhtiyati haciz tüm kamu alacakları için uygulanabilen bir yöntem olmakla beraber gelecekte tahsili tehlikeye düşebilecek kamu alacaklarının belli şartların gerçekleşmesi halinde tahsil edilebilir aşamaya gelene kadar güvence altına almayı amaçlar. Bu itibarla kesin hacizden farklı olarak haczedilen malın paraya çevrilmesi sonucunu doğurmayan geçici bir önlemdir. (Candan, 2011:98; Semiz, 2014) "Bu nedenle kamu alacaklarının korunmasına yönelik hükümler arasındaki ilişkiler irdelendiğinde yasa koyucunun son tahlilde ihtiyati hacze cebri bir teminat niteliği verdiğini söyleyebiliriz." (Dönmez, 1998:15) Ilgar (1997) bu durumu ihtiyati haczin, henüz tahakkuk etmemiş alacağın, haciz ise tahakkuk etmiş alacağın teminat altına alınması işlemi olduğunu vurgulayarak belirtmektedir."6183 sayılı kanunun 16'ncı maddesinde kamu borçlusu tarafından teminat gösterildiğinde ihtiyati haczin kaldırılması ve 14'üncü maddesinde belirtilen ihtiyaten haczedilen malların, kıymetleri depo edilmek ya da kamu alacaklısı tarafından kabul edilmek şartıyla kefil gösterilmesi halinde bırakılması<sup>19</sup>; ihtiyati haczin bir icra takip muamelesi değil, bir nevi cebri teminat olduğu görüşünü destekler argümanlardır." (Semiz, 2014:17)

Teminat gösterilmesinde kamu borçlusu malvarlığına dâhil olan veya malvarlığı dışındaki bir kıymeti kendisi seçmek suretiyle borcuna karşılık olarak göstermekte iken, ihtiyati hacizde ise borçlunun malvarlığına dâhil kıymetlerden biri veya birkaçına (borçlunun bunlar üzerindeki zilyetliği kaldırılmak suretiyle) alacaklı kamu idaresi tarafından el konulmakta olup bu nedenle de ihtiyati haciz, teminata göre çok daha ağır sonuçları olan bir koruma önleimidir. (Şamlıoğlu ve Özbacı, 1988:148; Semiz, 2014:16; Sakal ve Alpaslan, 2007) "İhtiyati haciz ve teminat arasındaki bu benzetmelere rağmen ihtiyatî haciz sonrasında kamu alacaklısı hacze konu alacağın tahsil edilebilir hale gelmesi durumunda kanunda belirtilen sürece

---

<sup>19</sup> Bu durumda EK-4'de örneği yer alan taahhüt senedinin alınması gerekmektedir.

uymak kaydıyla ihtiyaten haczedilen malları satıp paraya çevirebileceğini belirtmekte yarar vardır." (Karakoç, 2014: 649; Artun, 2014:4546)

A.A.T.H.U.K'un 13'üncü maddesi ile aşağıda belirtilen hallerden herhangi birinin bulunması halinde hiçbir süreyle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal tatbik edileceği hüküm altına alınmıştır:

- ✓ 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcutsa,
- ✓ Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
- ✓ Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- ✓ Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse
- ✓ Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- ✓ Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısı ile amme davası açılmış ise,
- ✓ İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren haller varsa.

"Madde hükmünde ihtiyati haczin hangi hallerde yapılacağı tek tek sayılmış olması nedeniyle bu haller dışında başka bir durum nedeniyle ihtiyati haciz yapılması mümkün değildir. Madde metninde geçen borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması, hiç ikametgâhının olmaması anlamına gelmemektedir. Bu metinden anlaşılması gereken borçlunun kötü niyetli olarak vergi alacağının tahsilini zorlaştırmak amacıyla bulunduğu yeri sık sık değiştirmesi durumudur." ( Geçer, 2017: 219) İhtiyati haciz kararı, alacaklı kamu kurumunun mahalli en büyük memuru tarafından verilecek olup, bu karar ihtiyati haciz varakasının mahalli en büyük memuru tarafından onaylanması ile resmiyet kazanacaktır. İhtiyati haciz varakasını bu memurların imzalaması zorunlu olup, başkasını yetkili kılmaları mümkün değildir. (Özkan, 1997) "6183 sayılı kanunda, hukuka aykırı olarak uygulanan ihtiyati haciz işleminden dolayı idarenin sorumlu tutulacağına ilişkin açık bir hüküm



bulunmamaktadır ancak idare hukukunun genel ilkelerinden çıkarım yapılarak idarenin sorumluluğuna gitmek mümkündür." (Şarlak, 2007:60)

"Kesin hacizle ihtiyati haciz arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları şöyle sıralayabiliriz:

✓ Kesin haciz tahakkuk etmiş veya hem tahakkuk etmiş hem de ödeme süresi geçmiş kamu alacaklarında geçerliiyken, ihtiyati haczin geçerli olabilmesi için kamu alacaklarının tahakkuk etmesi şart değildir. İleride tahakkuk edecek alacaklar için de uygulanabilir.

✓ Kesin haczin uygulanabilmesi için ödeme emri çıkartılmış olması gerekirken, ihtiyati haczin uygulanabilmesi için ödeme emrinin tebliğ edilmesine gerek yoktur.

✓ Kesin hacizde haczedilen mallar paraya çevrilirken, ihtiyati hacizde haczedilen mallar paraya çevrilmez.

✓ İhtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gündür. Kesin hacizde ise karşı dava açma süresine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunun 7'inci maddesine göre dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür. Dolayısıyla, kesin hacze karşı Vergi Mahkemeleri nezdinde 30 gün içerisinde dava açılabilir.

✓ Kesin hacizde yetkili makam alacaklı kurumun mahalli en büyük memuru ve atayacağı memur, ihtiyati hacizde ise yalnızca mahalli en büyük memurudur."(Özdemir, 2008; Kaynar, 2008:125-126)

### **1.3.3. İhtiyati Tahakkuk**

V.U.K'nun 22'inci maddesinde tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. A.A.T.H.U.K'da kamu alacağının korunmasına yönelik düzenlenen ihtiyati tahakkuk ise diğer korunma önlemlerinden farklı olarak sadece vergi ve resimlerden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarına yönelik bir uygulamadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı kanunla kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak Tahsilat Genel Tebliği'nde:

✓ Gelir Vergisi (geçici vergi dahil),

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

Ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi uygun görmüştür.

"6183 sayılı kanununun 17'inci maddesi ile düzenlenen ihtiyati tahakkuk ancak ve sadece kanunda yazılı hallerde uygulanabilecek bir önlemdir. Bilindiği üzere vergi borcunun tahakkuk etmesi için tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir, ancak ihtiyati tahakkuk, vergilendirme sürecinin belli aşamalardan yani tarh tahakkuk gibi normal tahakkuk yollarından geçmesine gerek olmaksızın idari bir kararla vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir uygulamadır." (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2007: 287; Ay ve Baran, 2014: 54) "Özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi yıllık vergilerde vergilendirme sürecinin uzun sürece yayılması art niyetli mükelleflere verginin tahsilini zora koşacak ya da imkânsız kılmaya yönelik davranışa girecek zamanı vermektedir. İhtiyati tahakkuk ile bu sürecin tamamlanmasına gerek kalmadan vergi tahakkuk ettirilebilmektedir". (Bayraklı, 2000:59; Coşkun Karadağ, 2012:241) İhtiyaten tahakkuk eden vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının tahsilinin, kanunlarına göre ödeme zamanlarının gelmesinden sonra yapılacaktır. "Başka bir deyişle ihtiyati tahakkuk yapılması, kamu alacağının süresinden önce tahsiline yol açmamaktadır." (Şarlak, 2007:82)

İhtiyati tahakkuk ile ortaya çıkan alacak, mükellef açısından kesin borç niteliğinde değildir ancak ihtiyati haciz sebeplerinden birinin bulunması durumunda uygulanması gerekli olduğu için ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz ile anlam kazanmaktadır. (Serim, 2007; Coşkun Karadağ, 2012:241) İhtiyati tahakkukun en önemli neticesi henüz tahakkuk etmeyen kamu alacakları açısından ödeme zamanları gelmeden ihtiyati hacze olanak vermesi ve derhal ihtiyati haciz uygulanmasıdır. Bu

cihette ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haczin ne miktar alacak için uygulanacağını belirlemeye yönelik hazırlayıcı bir işlemdir. Başka bir ifade ile alacak tutarı, ihtiyati tahakkuk ile belirlenmektedir. (Karakoç, 2007:593; Coşkun Karadağ, 2012:246; Netek, 2012: 62; Ay ve Baran, 2014: 55)

#### 1.3.4. Diğer Koruma Hükümleri

##### ❖ Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı

Borçlu bir kişinin alacaklısı sadece bir kişi ise, alacağın takibinde bir öncelikten söz edilemez. Alacaklı borçluyu daha rahat bir ortam içerisinde takip edebilir. Ancak, birden fazla alacaklı varsa ve borçlunun malvarlığı tüm borçları karşılamaya yetmiyorsa, bazı alacakları diğerlerine göre öncelikli tatmin etmek gündeme gelir. Özel hukukta veya kamu hukukunda, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olmasına rüçhan hakkı denir. (Bayraklı, 2009; Sağır, 2011:77) "Diğer bir ifade ile rüçhan hakkı, bir hakkın aynı derece ve nitelikteki diğer haklardan üstün tutulmasını ifade etmektedir." (Semiz, 2014:19)

A.A.T.H.U.K'un 21'inci maddesi ile üçüncü şahıslar tarafından haczedilen malların paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa bu alacağın da hacze iştirak edeceği ve satış bedelinden elde edilen paranın aralarında garameten paylaşılacağı hüküm altına alınmıştır. Kamu alacakları için böyle bir hakkın tanınması A.A.T.H.U.K'un gerekçesinde kamu alacağının kamu hizmetlerinin masraf karşılığı olmasına dayandırılmaktadır. Bu nedenle de aynı maddeye 5479 sayılı Kanun ile "*Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz*" hükmü eklenmiştir. Böylece, üçüncü kişiler tarafından haczedilmiş mallara, genel bütçeye gelir kaydedilen kamu alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü kişiler tarafından konulmuş olan hacizlere iştirak edilmesi imkânı sağlanmıştır. "Ancak, genel bütçeye gelir kaydedilmeyen kamu alacakları (belediye gelirleri, il özel idaresi gelirleri) rehinden önce konulmuş hacizlere iştirak edemeyeceklerdir." (Sağır, 2011:79) Diğer taraftan ilgili madde de sözü edilen garamet uygulamasında amaç, satış bedelinin aynı derecede kayıtlı alacakların tamamını ödemeye yetmediği

takdirde, satış bedelinden sağlanan paranın alacakların alacaklı oranında bir paylaşıma tabi tutulmasıdır. (Karakoç, 2012-628 aktaran Özvatan, 2014-94) Rüçhan hakkından dolayı satış bedelinden kamu alacağına garameten pay ayrılabilmesi için alacaklı kamu idaresince konulmuş geçerli ve kesin bir haciz bulunmalıdır. "Kamu alacağı için konan ihtiyati hacze dayanarak hacze iştirak etmek mümkün değildir. "(Coşkun, 2016:1301)

A.A.T.H.U.K'un 21'inci maddesinde 2018 yılında yapılan değişiklikle gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacaklarının o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce geleceğine dair hüküm rehinli alacaklardan sonra geleceği şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonucu, söz konusu eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacakları için haciz konulmamış olması durumunda rehinli alacaklar karşılancaya kadar rüçhan hakkı söz konusu olmamaktadır.

❖ Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar:

V.U.K'nun 11'inci maddesi ile vergi alacaklarına yönelik bir sorumluluk düzenlemesi olan yapılacak ödemeden kamu idaresinin alacağını kesip ödemek zorunda olanların sorumluluğu A.A.T.H.U.K'un 22'inci maddesi ile daha geniş bir alanı kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu madde ile amme alacağını, borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu görevlerini kanunlarında veya A.A.T.H.U.K'da belirlenen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacakların bu kişilerden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Borçlunun istihkakından kesilerek tahsil dairesine ödeme yapılması genel olarak vergi, resim ve harç şeklindeki kamu alacaklarında işlerlik taşır. "Vergi kesintisi yapılması, hem bir tahsilât yöntemi hem de kamu alacağının korunması açısından güvenlik önlemidir." (Baran, 2014:27)

❖ Amme Alacağı Ödenmeden Yapılmayacak İşlemler İle İşlem Yapanların Sorumlulukları:

A.A.T.H.U.K'a 2007 yılında 5766 sayılı kanun ile eklenen ve 2017 yılında 7061 sayılı kanunla da değişiklik yapılan 22/A maddesi ile kamu alacaklarının

korunması ve daha güvenilir bir şekilde hazineye aktarılmasını sağlamak amacıyla teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmelere uygun yeni bir güvenlik önlemi getirilmiştir. (Özvatan, 2014) 22/A maddesine göre bazı ödemeler ve işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre tahsil dairelerinden alınacak vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belge aranılması zorunlu kılınmıştır. (Sağır, 2011)

A.A.T.H.U.K'un 22/A maddesi ve Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan hükümlere göre aşağıda sayılan ödeme ve işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında, işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis edenlere takibata yetkili tahsil dairesi tarafından 4,000.00-TL idari para cezası verilir.

1. 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde,

2. 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine yapacakları ödemelerde,

3. Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde,

4. 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile (8) sayılı tarifeye konu harçlar (diploma harçları hariç) ve trafik harçlarına mevzu işlemlerde,

5. 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde.

Bu madde kapsamında zorunluluk getirilen ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade eder. Şu

kadar ki bu hükmün uygulanmasında diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde kesinti tutarı garameten taksim olunur.

❖ Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar:

A.A.T.H.U.K'un 23'üncü maddesi ile tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi gereken amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunacağı ve genel bütçeden reddedilen paralar arasında il özel idareleri ile belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre kamu idaresi tahsil ettiği, ancak borçluya iade etmesi gereken bir borcun bulunması durumunda bu iadeyi yapmadan önce aynı kişiden vadesi gelmiş bir alacağı bulunup bulunmadığını araştırır. Kişinin idareye borcu varsa, bu borç alacaktan düşülür, böylece idare iade isteğini reddeder. (Sağır, 2011)

❖ İptal Davası Açılması:

İptal davası, alacaklının alacağına kavuşmak için, borçlunun hacizden veya iflastan önce mal kaçırmak amacıyla mal ve hakları ile ilgili yapmış olduğu bağışlama ve şüpheli tasarruflara konu malların cebri icra yolu ile satılarak alacağını alabilmesi için açtığı davadır. Bu davanın amacı borçluların henüz tasarruf yetkilerinin kısıtlanmamış olduğu dönemde yani hacizden veya iflas kararından önce alacaklılardan mal kaçırmak amacı ve kötü niyetle yapmış oldukları hukuki işlemleri, davacı alacaklı bakımından hükümsüz sayarak, borçlunun malvarlığından çıkardığı dava konusu mal üzerinde, alacaklının cebri icra yolu ile alacağını tahsili için malın haciz ve satışının sağlanmasıdır. (Coşkun, 2016:745)

A.A.T.H.U.K'un 24'üncü ve 25'inci maddeleri ile düzenlenen iptal davası, borçlunun kamu alacağına zarar veren bazı tasarruflarının hükümsüz hale gelmesini sağlamak için tahsil dairesi tarafından açılan bir dava şeklidir. (Ay ve Baran, 20147) "İptal davası sonucunda kamu borçlusunun söz konusu tasarruf ve işlemlerinin yargı yerince iptal edilmesi durumunda; bu tasarruf ve işlemlerden yararlanmış olanlar; bu tasarruf ve işlemlerden elde ettiklerini veya elde ettiklerini ellerinden çıkarmışlarsa bunların takdir edilecek değerini 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde, alacaklı kamu dairesine vermekle yükümlüdürler." (Candan, 2011:161;Semiz, 2014:26)

"İptal davası açılabilmesi için her şeyden önce kesinleşmiş ve ödenebilir hale gelmiş bir kamu alacağının bulunması şart olmakla birlikte; alacaklı kamu idaresinin kesinleşmiş ve ödenebilir hale gelmiş olan bu kamu alacağının tahsili için yapmış olduğu takibatın sonuçsuz kalması ve kamu alacağının teminata bağlanamamış olması gerekmektedir." (Özhan, 2010:109) "Dolayısıyla, ihtiyaten tahakkuk ettirilerek ihtiyati haciz kararı ile ihtiyati haciz uygulanan kamu alacakları kesinleşmediğinden iptal davasına konu olmayacaklardır." (Ay ve Baran, 2014: 57)

İptal davasının açılması taraflar için bir takım sonuçlar yaratmaktadır. Dava kamu alacaklısı lehine sonuçlanırsa, davaya konu olan taşınır veya taşınmaz mal, malın borçlu veya üçüncü kişi üstünde olması fark etmeksizin haczedilir ve satışı gerçekleştirilir. Haciz işlemi kamu alacağının parasal karşılığını aşmayacak miktarda yapılır. Çünkü dava açılmasındaki amaç malın mülkiyetine sahip olmak değil borçlu kişinin tasarrufunun geçersizliğini ispatlayıp kamu alacağının karşılığını tahsil etmektir. Dava kamu alacaklısı aleyhine sonuçlanırsa, dava açılırken idare tarafından alınmış olan ihtiyati haciz kararının derhal kaldırılması gerekir. Ancak, dava kamu idaresi lehine sonuçlanırsa, 6183 sayılı kanunun 110'uncu maddesi gereği kamu alacağının tahsiline engel olmak suçundan altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (Ay ve Baran, 2014)

#### ❖ İvazsız Tasarrufların Hükümsüzlüğü:

İvaz kelimesi karşılık anlamına gelmektedir. İvazsız tasarruf tabirinden kasıt ise bir mal hak ve alacağa sahip olan kişinin herhangi bir karşılık almadan söz konusu mal hak veya alacağı başka bir kişiye devretmesi veya faydalanmasıdır. İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğünün AATUHK kapsamına alınması kamu alacaklarını dahi ödeyemeyecek durumda olan bir borçlunun ivazsız tasarrufta bulunmaması gerektiği düşüncesine dayanmakla beraber kolaylıkla yapılabilecek muvazaalı işlemleri de önleme amaçlanmıştır.

A.A.T.U.H.K'un 27'inci maddesi ile süresi içinde veya hapis ile cezalandırmaya rağmen mal beyanında bulunmayan ya da malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği malların borcu karşılamadığı anlaşılan kamu borçlusunun borcunun ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya

ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.K'un 28'inci maddesi ile üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, kendi verdiği malın, sözleşmenin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği sözleşmeler ve borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitlerin bağışlama sayılan tasarruflar olduğu kaydıyla hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.K'un 29'uncu maddesi ile borçlunun teminat göstermeyi daha önce taahhüt etmiş olduğu haller hariç olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler, borca karşılık para veya mutad ödeme araçlarından başka bir suretle yapılan ödemeler ile vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemelerin hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.K'un 30'uncu maddesi ile borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün işlemlerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

A.A.T.U.H.K'un 31'inci maddesi ile hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemlerden faydalananların elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedeli alacaklı kamu idaresine vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

❖ Tasfiye Halinde Vazifeliler:

Bir tüzel kişinin kapanması ve sona erdirilmesi gibi nedenlerle sahip olduğu maldan ve paradan alacaklılara paylarına düşen miktarın verilmesi işlemi tasfiye olarak tanımlanır. Tasfiye işlemlerini yürütmekle görevli olan kişiler A.A.T.U.H.K'un 33'üncü maddesi gereği tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek ve kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edilen malvarlığını



dağıtamazlar veya bunlar üzerinde her hangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Eğer kamu alacakları ödenmeden veya ayrılmadan tasfiye sonucu elde edilen mal varlığı dağıtılırsa tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

❖ Ortaklığın Feshini İsteme:

A.A.T.U.H.K. kapsamında olan bir kamu borcu bulunan bulunan borçlunun kendisine ait malı bulunmadığı veya kamu alacağını karşılamaya yetmediği ya da teminat gösterilmediği durumda borçlunun sermayesi hisselerine ayrılmamış ortaklıklardaki hisselerden kamu alacağının tahsili amacıyla ortaklığın feshi istenebilir. A.A.T.U.H.K'un 34'üncü maddesi ile hüküm altına alınan bu durum ile alacaklı kamu idaresine alacaklarını borçlunun ortaklıktaki hissesinden tahsil edebilmesi için, ortaklığın feshini isteyebilme yetkisi verilmektedir. "Ortaklığın feshi ile tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş fakat ödenmemiş kamu alacaklarının tahsili güvence altına alınmaktadır." (Özvatan,2014:96) "Sermayesi paylara bölünen ortaklıkların bu hükümden faydalanılarak feshinin talep edilebilmesi mümkün değildir." (Semiz, 2014:23)

❖ Limited Şirketlerin Amme Borçları:

A.A.T.U.H.K'un 35'inci maddesi ile tüzel bir kişiliği olan limited şirketlerin ödenmeyen kamu borçlarının belirli şartlar altında şirket ortaklarından tahsil edilmesine imkân getirilmiştir. 35'inci madde hükmüne göre ortakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve AATUHK hükümleri gereğince takibe tabi olacağı belirtilmiştir. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

Alacağın, ortaklığın mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş sayılabilmesi için A.A.T.U.H.K'un 54'üncü maddesinde sayılan cebri tahsil şekillerinin tamamının kullanılmasının zorunlu olmadığı, asıl borçlunun

bulunamaması, haczedilen mal, alacak ve haczi yapan memur ya da bilirkişi tarafından değerlendirilmesi sonucu bunların değerinin alacağı karşılamayacağı tespit edilmesi durumunda da alacağın asıl borçlunun mal varlığından karşılanamayacağı anlaşılmış olacağı ve bu durumda kanuni temsilcinin mal varlığına müracaat için haczedilerek değerlemesi yapılan mal, alacak ve haklarının satışını beklemenin gerekmeyeceği değerlendirilmektedir. (Candan, 2007:188; Akyürek, 2014)

❖ Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu:

Temsil, bir kişinin, temsilci sıfatını kullanarak diğer bir kişi adına hukuki işlem yapması ve tasarrufta bulunmasıdır. Temsil yetkisi, bir kanun hükmünden veya doğrudan doğruya bir hukuki işlemde doğabilir. "Kanunen temsil yetkisine sahip olan kişiye kanuni temsilci denilmektedir."(Geçer, 2017:3) Kamu alacakları açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu hem A.A.T.U.H.K'da hem de V.U.K'nda düzenlenmiştir.

V.U.K'na göre mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi, sorumlu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimsedir. Ancak kanuni temsilci ne asıl borçludur, ne de asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini kendi namına yerine getiren kişidir. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değilken kanuni temsilcinin ehil olması gerekir. (Candan, 2006:8-9) V.U.K'nun 10'uncu maddesi ile tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Belirtilen kişilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Bu doğrultuda A.A.T.U.H.K'da yer alan mükerrer 35'inci madde ile tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen ve kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından bu kanun hükümlerine

göre tahsil edileceği, madde hükmünün yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağını, temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya mümessillerin bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl kamu borçlusuna rücu edebilecekleri belirtilmiştir. "Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." (Ay ve Baran, 2014: 61) Her vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğuracak nitelikte değildir. "Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için bunların vergi usul kanunu kapsamına giriyor olması ya da özel kanunlarında vergi usul kanununun bütününe veya 10'uncu maddesine yapılmış bir göndermenin bulunması gerekmektedir." (Candan, 2006:84)

Kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sona ermesi, temsilcisi olduğu tüzel kişi ya da gerçek kişi ile ilgili sorumlulukların sona erdiği anlamına gelmemektedir. Aynı şekilde temsil ile yeni görevlendirilen kanuni temsilcinin göreve başlama tarihinden önceki dönemlere ait amme borcundan sorumsuzluğu da söz konusu değildir. Şöyle ki; kanuni temsilci, temsile yetkili olduğu dönemlerle ilgili olarak temsil yetkisi olmadığı bir zamanda amme borcu vukuu bulunduğu takdirde bu borcun ödenmesinden mevcut kanuni temsilci ile birlikte sorumlu olacaktır. (Gülçiçek ve Güler, 2012)

#### ❖ Birleşme, Devir, Bölünme Ve Şekil Değiştirme Halleri:

Tüzel kişiler açısından uygulama alanı bulan birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde borçlunun kamuya olan borçlarına karşılık kimin sorumlu olacağı A.A.T.U.H.K'un 36'ncı maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre;

- ✓ İki veya daha fazla tüzel kişinin birleşmesi halinde yeni kurulan tüzel kişi,
- ✓ Devir halinde devir alan tüzel kişi,
- ✓ Bölünme halinde bölünen tüzel kişinin varlıklarını devralan tüzel kişiler,
- ✓ Şekil değiştirme halinde yeni tüzel kişi,

Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki tüzel kişi ve kişilerin yerine geçer.

❖ Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi:

A.A.T.U.H.K'da düzenlenen diğer koruma hükümleri arasında yer almamasına rağmen gecikme zammı ve gecikme faizi uygulamaları, diğerlerinden farklı olarak kamu alacağının tahsilini güvence altına almaktan ziyade normal ödeme zamanı ile tahsilâtın gerçekleştiği tarih arasında geçen süre içinde alacağın değerinde oluşan azalmayı telafi etmeye yönelik uygulamalardır. Gecikme zammı uygulaması bir taraftan kamu alacağının kanunda belirtilen süre içinde ödenmemesinde doğabilecek mali kaybı engellemek, bir taraftan da kamu alacaklarının ödenmesini geciktirmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmak suretiyle, kamu borçlularını borçlarını zamanında ödemeleri konusunda daha özenli davranmaya sevk etmektedir. "Gecikme faizi vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağandışı vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrı tahsil edilen bir ek yükümlülük iken gecikme zammı ise tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi gelmiş olmasına rağmen ödenmeyen vergilere uygulanan ek bir müeyyidedir." (Özdemir, 2009:55)

A.A.T.U.H.K'un 51'inci maddesi ile düzenlenen gecikme zammı kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında uygulanacaktır. Kanunda geçen bu oranı aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. V.U.K'nun 112'inci maddesi ile çeşitli sebepler nedeniyle normal vadesinde ödenmeyen borçlar için ödeme tarihine kadar geçen süre boyunca A.A.T.U.H.K ile tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gecikme faizi ile gecikme faizi uygulamasının hukuk devleti ilkesinden çeliştiği yönünde eleştiriler yapılmış hatta bu durum Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi yargılama sonucunda gecikme zammı ve gecikme faizinin Anayasa'nın 2'inci maddesinde belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir. (Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988, K:1988/27;Ayaz ve Sönmez, 1999)

Sonuç olarak gecikme zammı ve gecikme faizi uygulamaları ile kamu alacağının hem borçlu tarafından zamanında ödenmesinin özendirilmesi hem de borcun vadesinden sonra ödenmesi durumunda kaybolduğu düşünülen değer telafisi amaçlanmıştır. Gerçek (2011) gecikme zammı ile gecikme zammı arasındaki benzerlikleri ve farkları aşağıda aktarılan tablo ile göstermiştir.

Tablo 3: Gecikme Zammı ve Faizi Arasındaki Farklar ve Benzerlikler

<b>Gecikme Faizi</b>	<b>Gecikme Zammı</b>
VUK'nda 112'inci madde ile düzenlenmiştir.	AATUHK' da 51'inci madde ile düzenlenmiştir.
İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanır.	Kesinleşmiş ve vadesi geçmiş tüm kamu alacaklarına uygulanır.
Tarhiyatın gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır.	Tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır.
Sadece tam aylar dikkate alınarak hesaplanır. Ay kesirleri dikkate alınmaz.	Her ay için aylık olarak ve ay kesirleri için günlük olarak hesaplanır.
Tahakkuk aşamasında, normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar uygulanır.	Tahsil aşamasında, vade tarihinden ödeme tarihine kadar uygulanır.
Vergi cezalarına uygulanmaz.	Vergi ziyai cezasına uygulanır. Diğer vergi cezalarına uygulanmaz.
Asgari tutarı yoktur.	Asgari tutarı 1 TL'den az olamaz.
Gecikme faizini durduran haller yoktur.	Gecikme zammını durduran haller (mücbir sebep, ölüm, yürütmenin durdurulması) vardır.
Gecikme faizini sona erdiren haller yoktur.	Gecikme zammını sona erdiren haller vardır.
Gecikme faizini önceden mükellefe bildirir.	Gecikme zammı önceden mükellefe bildirilmez.
Fer'i alacak niteliğindedir.	Fer'i alacak niteliğindedir.
Ceza niteliğinde değildir.	Ceza niteliğinde değildir.
Yasal oranı gecikme zammı oranına endekslidir.	Yasal oran % 4,00'dır.
Ölümlerle sona ermez, mirasçılara geçer.	Ölümlerle sona ermez, mirasçılara geçer.

Kaynak:Gerçek, 2011; Özvatan, 2014

## **2.BÖLÜM**

### **KAMU ALACAĞININ KAMU GÜCÜ İLE TAHSİLİNİN ÖNEMİ VE CEBREN TAHSİL YÖNTEMLERİ**

Modern devlet anlayışı ve toplumsal hayatın bir gereği olarak karşılıklı etkileşim içinde bulunan ve birbirlerinden fayda sağlayan devlet kurumları ve kişiler bu etkileşimin maliyetine de karşılıklı olarak katlanmaktadırlar. Devletin varlığını hissettirdiği her alanda bir kamu harcamasının yapıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla bu harcamaların finansmanını oluşturan kamu gelirlerinin tahsil edilebilirliği hem devletin ülkede uyguladığı gelir politikalarına hem de ekonomik hayata etki etmektedir.

Tahsil edilmeyen kamu alacaklarının cebri icra yoluyla tahsil edilmesi, kamunun alacak stokunda azalmaya sebep olurken, borçluların da mali durumlarını farklılaştırarak tutum ve ekonomik faaliyetlerini değiştirmektedir. Cebri icranın alacakları tahsil etme yolunda etkisiz olması durumu ise yapılması gereken borç ifalarının geciktirilmesine sebep olabilir. Gittikçe bir borç-alacak sarmalına dönüşmesi kuvvetle muhtemel olan bu durumda kamu harcamalarının finansmanında sıkıntılar ortaya çıkarken, devlet yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyar hale gelecektir.

Kamu alacaklarının tahsil edilmesi meydana getirdiği etkiler nedeniyle birçok kesimi ilgilendirmektedir. Bu nedenle tezin bu bölümünde kamu alacaklarının tahsil edilmesinin önemi ile vergi daireleri tarafından kamu alacağını tahsil etme yolunda yapılan cebri icra işlemleri açıklanacaktır.

#### **2.1. KAMU ALACAĞININ TAHSİL EDİLMESİNİN ÖNEMİ**

##### **2.1.1. Kamu Gelirleri Açısından Tahsilâtın Önemi**

Devletin hizmetlerini sunabilmesi ve varlığını devam ettirebilmesi için gerekli finansal kaynakları kullanabilmesi ve bu kaynaklar üzerinde tasarruf gücünün bulunması gerekir. Kanunlardan ve ekonomik faaliyetlerden kaynaklı gelirlerini

sağlayan kamu kurumları bunların tahsilini gerçekleştirdiği düzeyde kullanılabilir gelir elde etmiş olacaktırlar. Dolayısı ile tahsil edilmeyen, bir başka ifadeyle alacak statüsünde kalan bir gelir kullanılabilir durumda değildir. Bununla beraber devletler kamu harcamaları yapabilmek ve büyüyen bütçelerini karşılayabilmek için, vergi gelirlerine başvurmakta, bu gelirlerin çeşitlerini artırmakta, sonuç olarak kapatılmayan bütçe açıklarını iç ve dış borçlanmalar yapmak suretiyle kapatma yoluna gitmektedirler. "Her ülkede, devlet harcamaları ve bütçesi, mali olayların hareket noktası olarak ortaya çıkmaktadır; bu giderleri karşılamak üzere devletin vergiler koyduğu veya borçlanma yoluna gittiği görülmektedir." (Yücesoy, 2006:20)

Kamusal ihtiyaçları karşılamak için yeni vergiler konulması, borçlanma düzeyinin artırılması ve gelir getirici faaliyetlerin sürdürülmesi gibi düzenlemeler ile çeşitli hedeflerin yanı sıra ekonomik hedeflere de ulaşmak hedeflenmektedir. Söz konusu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli kamu finansmanının sağlanması, sadece kayıt dışı ekonomiyle mücadele veya vergi tabanının genişletilmesi gibi yöntemlerle değil, esasen kamu alacaklarının tahsilinde etkinliğin sağlanmasıyla ilgilidir. Ancak tahakkuk etmiş bir alacağın tahsilinde etkinlik sağlanamazsa yapılan çalışmalardan sonuç almak mümkün değildir. "Tahakkuk etmiş bir kamu alacağının tahsil edilmesi yönünde yeterli düzeyde çalışma yapılmaması kamuya borcu olan diğer borçlulara karşı emsal teşkil eder."(Yenice,2006:123;Alaybeyoğlu, 2008:97-98)

Kamu alacaklarının tahsil edilmesi için A.A.T.H.U.K'un ödenmeyen kamu alacağına dair koruma yolları ile cebri icraya dair hükümleri alacaklı kamu kurumları açısından etkin ve verimli bir şekilde kullanılmalıdır. Tahakkuk etmiş kamu gelirlerinin tahsil edilmemesi devletin ihtiyaç duyduğu finansmanı sağlayamamasına neden olacak, bu durumda da devlet borçlanma yoluna gidecektir. Kamu, aldığı borçları gelecekte toplayacağı vergilerle ödeyeceğinden, borçlanma gelecekte elde edilecek vergi gelirlerinin bugüne iskonto ettirilmesi olarak tanımlanmaktadır. (Ulusoy, 2014) "Devletin finansman sağlama ve harcama yapma politikası olarak tanımlanabilecek maliye politikası borçlanma nedeniyle gelecekteki vergilerin yükünü de değiştirir. Hükümet genişletici bir maliye politikası uyguladığında borç stokunu artırır ve gelecek yıllarda bu borç faiziyle beraber ödeneceği için, bugün uygulanan genişletici maliye politikası gelecekte vergi mükellefinin yükünü artırır." (Pınar, 2013)

Türkiye'de geçmiş yıllarda meydana gelen bütçe gelirleri ve giderleri ile gelirlerin giderleri karşılama durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: 2011-2018 Yılları Genel Yönetim Bütçe Denge Tablosu

Yıl	Harcamalar	Gelirler	Bütçe Dengesi	Gelirlerin Giderleri Karşılama Oranı
2011	466.280.392.000	449.496.058.000	-16.784.334.000	96,40%
2012	534.393.376.000	505.374.291.000	-29.019.085.000	94,57%
2013	614.635.725.000	591.733.241.000	-22.902.484.000	96,27%
2014	668.331.446.000	652.111.132.000	-16.220.314.000	97,57%
2015	769.337.839.000	747.097.175.000	-22.240.664.000	97,11%
2016	904.584.664.000	859.621.908.000	-44.962.756.000	95,03%
2017	999.405.350.000	937.790.023.000	-61.615.327.000	93,83%
2018	1.223.123.090.000	1.118.965.017.000	-104.158.073.000	91,48%

Kaynak:T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 02 Temmuz 2019

Yukarıdaki tablodan açık bir şekilde görüleceği üzere 2011 yılından itibaren bütçe harcamaları sürekli bir artış göstermiştir. Diğer taraftan bütçe gelirleri de sürekli bir artış göstermektedir ancak söz konusu gelirlerin giderleri karşılama oranı 2014 yılından itibaren sürekli bir azalış göstermektedir. Başka bir ifadeyle 2014 yılından bu yana bütçe harcamalarındaki artış hızı bütçe gelirlerindeki artış hızından daha fazla olmaktadır. Aşağıdaki tabloda ise genel bütçeye gelir kaydedilen vergilerin tahakkuk tahsilât oranları verilmiştir.

Tablo 5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları

Yıl	Tahakkuk / Tahsilât Oranı
2011	85,60 %
2012	86,40 %
2013	86,80 %
2014	85,20 %
2015	84,70 %
2016	81,20 %
2017	82,30 %
2018	81,40 %

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,02 Temmuz 2019



2012 yılından itibaren tahakkuk eden vergilerin tahsilâtında sürekli bir azalma olduğu tabloda görülmektedir. Tahakkuk etmiş vergilerin tahsilâtının azalması devletin vergi gelirlerinden sağlaması gereken finansmanı tam anlamıyla elde edemediğini göstermektedir. Vergi dairelerinde görevli idarecilerin etkinliği belirli performans kriterlerine göre değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında tahakkuk tahsilât oranının tahsil daireleri için bir performans kriteri olarak değerlendirilmesi halinde kamu alacaklarının tahsili konusundaki performansın sürekli bir azalma içinde olduğu söylenebilir. Tahakkuk eden alacağın tahsili amacıyla yapılan işlemlerin başarısız olması diğer mükellefleri de vergilerini ödememeye sevk edebilecektir. (Yenice,2006:123; Alaybeyoğlu, 2008) Aşağıda yer alan diğer tabloda genel bütçenin yıllar itibarıyla tahakkuk eden tüm gelirleri ile gerçekleşen tahsilâtları verilmiştir.

Tablo 6: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât ve Tahakkuk Oranları<sup>20</sup>

Yıl	Genel Bütçe Tahakkuk	Genel Bütçe Tahsilat	Tahakkuk /Tahsilat
2011	417.069.010.626	317.963.832.917	76,24%
2012	497.699.521.948	359.960.870.782	72,32%
2013	575.621.904.032	417.875.309.421	72,60%
2014	641.939.495.443	459.166.600.178	71,53%
2015	743.261.143.035	522.554.345.935	70,31%
2016	898.932.726.224	605.276.026.441	67,33%
2017	1.020.382.235.692	697.499.914.089	68,36%
2018	1.257.410.446.172	847.389.488.455	67,39%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 02 Temmuz 2019

Genel bütçe gelirlerinde de tahakkuk tahsilât oranı sürekli bir azalma eğilimi göstermektedir. Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda kamunun ortaya çıkan alacakların tahsili amacıyla yaptığı uygulamalar yeterince etkin olmamaktadır. Kamu alacaklarının tahsilinde etkinliğin sağlanması için öncelikle borçluları gönüllü ödemeye sevk edecek uygulamalar geliştirilmeli, bir taraftan tahsilâta yönelik harcamalar azaltılırken bir taraftan da kamu ile vatandaşın arasında yaşanan olumsuz durumların önüne geçilebilecektir.

<sup>20</sup> Tablo, Tablo54:Merkezi Yönetim Gelirleri Tahsilâtı (Brüt)(2006-2018)ve Tablo 18: Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2018) verilerinden yazar tarafından özgün şekilde derlenmiştir.

### 2.1.2. Devlet Politikaları Açısından Tahsilâtın Önemi

Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından toplumun ve bireylerin genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak ve topluma yarar sağlamak amacıyla sürekli ve düzenli faaliyetler yürütülmektedir. Kamusal mal ve hizmetleri içeren bu faaliyetler, toplumsal huzurun ve refahın sağlanabilmesi için her geçen gün daha da artmakta ve önem kazanmaktadır. Bu hizmetlerin yürütülmesi, sürekliliği ve zorunluluğu nedeniyle parasal karşılığının temini için ortaya çıkan kamu alacaklarının kolay, hızlı ve sağlıklı bir şekilde hazine hesabına aktarılması gerekmektedir. (Demirtaşoğlu, 2011; Özvatan, 2014)

Modern hukuk kurallarının benimsendiği ülkelerde takip hukuku, alacakları kamusal alacak ve özel alacak olarak ikili bir ayrıma tabi tutmamaktadır. Diğer yandan, bazı ülkelerde kamu alacakları ile özel alacakların takip ve tahsil usullerinde farklılıklar bulunmaktadır. (Arslaner, 2010) Kamu alacağının diğer özel alacaklardan daha imtiyazlı olması, tüm toplumu ilgilendirmesi ile alakalıdır. Ülkemiz takip hukukunda yapılan kamu alacağı-özel alacak ayrımı devletin ihtiyaç duyduğu geliri tahsil etmek için kamu alacaklarına üstünlük tanımaktadır. Böylelikle planlanan harcamaların ve uygulanan maliye politikasının gereksinimleri karşılanmaya çalışılmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu maliyesinin temel ilkeleri belirlenmiş olup buna göre kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması temel alınmaktadır. Bununla beraber yine aynı kanun ile kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlara ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılması konusunda sorumluluk yüklenmiştir.

Tahakkuk eden gelirlerin tahsil edilebilirliği devlet politikaları bağlamında yapılacak planlar ve programlar ile bunlar için gerekli finansal kaynakların düzenlenmesi konusunda önemli bir konudur. Çünkü gelirin sadece tahakkuk etmesi kullanılabilir olduğu anlamına gelmediği için, tasarruf altında bulunmayan bu gelirin eksikliğini telafi etmek için borçlanma yoluna gidilmesi gerekecektir. Böyle bir durumda devletin borçlanma mekanizması içinde bulunan yurt içi ve yurt dışı

borçlanma araçlarına yönelik bir denge sağlanması gerekecektir. Diğer taraftan alacakların tahsil edilememesi bütçe dengesinde yıl içinde bozulmalara yol açacak ve hedeflerden sapmalara neden olacaktır.

### **2.1.3. Ekonomi Aktörleri Açısından Tahsilâtın Önemi**

Ekonomi, birçok aktörü barındıran ve bunların sürekli birbirleri ile ve diğer tüm kesimler ile etkileşim içinde bulunmasını sağlayan geniş bir kavramdır. Bireyler, ticari kurumlar ve en fazla etki gücüne sahip olan devlet ekonomi içinde çeşitli fonksiyonları yerine getirmektedir. Bunlardan devlet hariç olmak üzere tamamının amacı ekonomik fayda elde etmektir. Ancak devlet ekonomide birçok farklı amacı gerçekleştirmek için yer almaktadır. Diğer taraftan devletin varlığının bir gereği olarak düzenleyici ve denetleyici bir fonksiyona sahip olması nedeniyle ekonomi dışında olması düşünülemez. Gerek yaptığı harcamalar ile ekonomiye kaynak aktarması, gerekse topladığı gelirler ile ekonomiden kaynak temin etmesi nedeniyle devletin etkin bir rolü bulunmaktadır.

Kişilerin ve kurumların elde ettikleri gelirlerden devlet çeşitli sebeplerle pay almaktadır. Vergi, resim ve harç gibi çeşitli isimler altında alınan bu paylar kişilerin ve kurumların gelirlerinin azalmasına neden olarak ve harcanabilir gelirlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle ekonomide yer alan aktörler devlete yapmaları gereken ödemeleri geciktirme veya hiç ödememe niyetinde olabilirler. Bu nedenle kamu alacaklarının tahsil edilmesi yolunda uygulanan işlemler borçluların tutum ve davranışlarını değiştirmektedir. Borçlunun, borcunu ödemekten ziyade parayı yatırım yaparak ya da tüketime yönlendirerek değerlendirmeyi tercih etmesi, ülkede vergi adaletsizliğinin olduğunu düşünerek vergiyi ödemekten kaçınması, başka mükelleflerin vergi ödemediğini ve bu kişiler için denetim müessesesinin fazla işlemediğini düşünmesi, borçlular için af beklentisi içerisinde olması veya hakkında haciz ve icra işlemlerinin yapılmayacağını düşünmesi borçlu kişinin içinde bulunabileceği tutum ve davranışlara örnek verilebilir. (Arslaner, 2010) Sayılan bu durumlar doğal bir sonuç olarak kişilerin ve kurumların ekonomik faaliyetler çerçevesinde verecekleri kararları etkilemektedir.

Kamunun alacakları tahsil edememesi halinde ihtiyaç duyduğu finansmanı borçlanma yolunda sağlayacaktır. Nasıl ki vergiler bireylerin tüketim, tasarruf ve yatırımlarında azalmaya sebep oluyorsa, devletin ekonominin bir aktöründen borçlanması sonucunda alacaklıya bir faiz transferi söz konusu olduğundan bireylerin gelir düzeyinde bir iyileşme görülecektir. (Ulusoy, 2014) Geliri artan kişiler ekonomiye daha fazla katkı sağlayacaktır. Sonuç olarak devletin alacaklarını tahsil etmesi ekonomide kaynaklarının dağılımını değiştirecek ve buna göre uygulanan politikalara yön verecektir.

## **2.2. KAMU ALACAĞININ HACİZ YOLU İLE TAHSİL USULÜ**

A.A.T.H.U.K. ile belirlenmiş kamu alacaklarına özel alacaklardan farklı bir takip ve cebri icra hukuku düzenlenmiştir. Yapılan bu yasal düzenlemeler bir taraftan kamuya tahsilât anlamında ayrıcalıklı bir yol çizerken bir taraftan da devlet olmanın bir gereği olarak borçluyu ekonomik ve sosyal anlamda zor duruma sokmamaya çalışmaktadır. Yasa koyucu A.A.T.H.U.K'un cebri icraya ait hükümlerinde borçluların yapılan idari işlemlerden mümkün mertebe zarar görmemeleri, haksızlığa uğramamaları ve yetkili kişilerin keyfi uygulamalarda bulunmaması amacıyla olabildiğince belirsiz ifadelerden kaçınmış ve kamu alacağının tahsili amacıyla yapılması gereken işlemleri bir bir sıralamıştır. Bu doğrultuda A.A.T.H.U.K'un ikinci kısmında kamu alacağının cebren tahsiline dair hükümlere yer verilmiştir. Cebren tahsilin ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı için uygulanacağı, 54'üncü maddede belirlenen esaslara göre amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi şeklinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere cebri icranın amacı borçluyu zor duruma sokmaktan ya da tüm malvarlığına yönelik bir paraya çevirme yoluna gitmekten ziyade sadece alacağın tahsiline yetecek düzeyde icra işlemlerinin yapılmasıdır.

### 2.2.1. Ödeme Emri

"Ödeme emri kurumunun tarihsel temelleri "rechtsbot" olarak adlandırılan ve ilk olarak Fransız etkisinden uzak doğu İsviçre kantonlarında uygulanan; borçlu tarafından inkâr edilmeyeceğine inanılan bir hakkın, mahkemenin denetimi olmaksızın icra edilmesi düşüncesi üzerine kurulu özgün bir sisteme dayanmaktadır." (Gören Ülkü, 2008:96) A.A.T.H.U.K'un 55'inci maddesi ile düzenlenen ödeme emrinin<sup>21</sup> tanımı kanunda yer almamaktadır ancak Danıştay bir kararında ödeme emrini, *"kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, kamu borcunun nereye ödeneceğini, mal bildiriminde bulunulması lüzumu ile bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağını ve borçlunun 6183 sayılı kanunun 114'üncü maddesinde belirtilen vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı bildiren bir belge olarak"* olarak tanımlamıştır. (Danıştay, K:2008/4086; Özal,2017:25)

Vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağı hakkında alacaklı kamu idaresinin yapacağı cebren tahsil işlemlerinde ilk basamak borçluya ödeme emrinin tebliğ edilmesidir. Danıştay'ın yukarıda yer verilen tanımında belirtilen hususların ödeme emrinde yer alması gereklidir. Borç aslına bağlı gecikme zamları için ödeme emri çıkarılmaz. Sadece asıl borç için çıkarılan ödeme emrine "Ayrıca gecikme zammı da alınacaktır" ibaresi konulur.(Kaynar, 2008) "Ödeme emrinin hukuka uygun olması için, diğer idari işlemlerle benzer olarak şekil, yetki, amaç, sebep ve konu unsurlarında herhangi bir sakatlığın bulunmaması gerekir." (İ.Y.U.K. md.2; Coşkun, 2015:92). Bir idari işlem olan ödeme emrinin sebep unsuru açısından bir dayanağı olmak zorundadır. Bu dayanak A.A.T.H.U.K'un 55'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilmiştir. "Maddeye göre; ödeme emrinin düzenlenmesinde hukuka uygun olarak dayanılacak sebep, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemiş olmasıdır. Bunun için ise hukuki olarak tahakkuk etmiş bir alacağın bulunması, bu alacağın kamu alacağı olması ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş olmasına rağmen, özel kanununda ya da 6183 sayılı kanunda belirtilen tebliğin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlayan ödeme süresi içinde, alacaklı tahsil dairesine ödenmemiş olması gerekir." (Candan, 2007:275; Çınar, 2013: 58) Yetki unsuru

---

<sup>21</sup> EK-5'de yer almaktadır.

açısından ise kamu idaresi bu işlemi zamanaşımı süresi içerisinde yapması gerekir. Zamanaşımına uğrayan bir kamu alacağı için düzenlenen ödeme emri sebep unsuru bakımından hukuka aykırıdır. Aynı zamanda zamanaşımına uğrayan alacak, kural olarak istenemez durumda olduğundan alacaklı kamu idaresini yetkisiz hale gelecek ve bu durumda da yetki bakımından da hukuka aykırılık oluşacaktır. (Kızılot ve Kızılot, 2010; Çınar, 2013:57) İdare, ödeme emri ile A.A.T.H.U.K'un 55'inci maddesi gereği olarak borçluya 15 gün içinde borçlarını ödemesini veya mal bildiriminde<sup>22</sup> bulunması gerektiğini tebliğ etmelidir. Tebliğ edilen ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile taziyet olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı, borçlunun A.A.T.H.U.K'un 114'üncü maddesindeki görevleri ve bu görevleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin, 15 gün içinde mal bildiriminde bulunması gerekir. Mal bildirimi 6183 sayılı kanunun 59'uncu maddesinde ifade edildiği üzere borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını veya yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle ödeme emrini tebliğ eden idareye bildirmesidir. Dolayısıyla mal bildiriminin, mutlaka bir malın bildirilmesi demek olmadığını, malı olmayan borçlunun, (malım yoktur) şeklinde bir beyanda bulunmasının da mal bildirimi yerine geçeceğini unutmamak gerekir. (Erdoğan, 2009) Mal bildirimi, kamu alacağının borçludan tahsili edilmesi yolunda yapılacak işlemlere yol göstereceğinden kanun koyucu kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 15 günlük süre içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle cezalandırılacağını hüküm altına almıştır. Tahsilat Genel Tebliğ'nde kamu borçlusuna ödeme emri ile bildirilen cezaların borçtan kaynaklı bir ceza

---

<sup>22</sup>EK-6'da yer almaktadır.

olmayıp, yükümlülüklerin süresinde yerine getirilmemesinden kaynaklı cezalar olduğu ve bu cezaların kanuna, borçluyu mal bildiriminde bulunmaya ve gerçeği beyan etmeye davet etmek üzere konulmuş hükümler olduğu belirtilmektedir. Bu durumun, vergi sistemimizin beyan esasına dayalı bir sistem olduğu göz önüne alındığında yerinde bir uygulama olduğu söylenebilir.

Yıldız (2010) mal varlığı araştırması ile ilgili yapılan yasal düzenlemeler ile yaşanan teknolojik gelişmelerin tahsil dairesince kullanılması sonucu borçluya ait haczedilebilecek malvarlığının tespit artık daha etkin şekilde tespit edilebileceğinden bahisle mal bildirimini işlevsiz kaldığını belirtmektedir. Buna karşın Atay (2007) vergi alacağı bağlamında; verginin devletin hesabına intikalinin, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sürecin tamamlanmasına kadar "4T" olarak isimlendirilen verginin tarhı, tebliği ve tahakkuku ile devam eden ve tahsil ile tamamlandığından bahsederek her bir vergi türü ve dönemi için düzenlenen ödeme emri, bu ödeme emirlerinin zarflarının hazırlanması ve zarflanması, memur eliyle tebliği nedeniyle oluşan iş gücü kaybı, posta vasıtası ile yapılan tebliğlerde posta masrafları vergi toplama maliyetlerini artırdığı ve cebri tahsilâtın hızını kesmekte olduğunu ve zaman kaybına neden olduğunu, üstelik bu sürece mükelleflerin adreslerini değiştirmeleri ve bilinen adreslerinde bulunamamaları veya ödeme emrinin tebellüğünden kaçınmaları gibi nedenlerle geri dönen tebliğler eklendiğinde, oluşan iş gücü kaybı, artan vergi toplama maliyetleri ve cebri tahsilâtın hızı ve zaman kaybını ikiye katlandığını ifade etmektedir. Bundan dolayı da zaten beyan esasına dayanan bu sistemde mal bildirimini bir yana, vergilerin (pişmanlık hükümlerine göre verilenler dâhil, ihtirazı kayıtlı verilen beyanlar hariç) vadesinde ödenmemesi halinde ödeme emrinin dahi düzenlenmemesi ve mükelleflere tebliğ edilmemesi gerektiğini vurgulamaktadır. Yıldız'ın bahsettiği üzere her ne kadar yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler mal varlığı araştırmasında birçok kolaylığa imkân tanısa da, alacaklı tahsil dairesinin borçlunun tüm mal, hak ve alacaklarını tespit etmesi mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte her bir borçlu için yapılması gereken mal varlığı araştırması işgücü ve zaman gerektirmektedir. Bu durum ise tahsilât sürecinin etkin ve verimli işlemesine engel olmaktadır. Bu nedenle mal bildirimini kamuda işgücü ve zaman tasarrufu sağlamakla birlikte mükellefin beyanına dayanan borca yetecek mal varlığının göz önüne alması mükellefe de bir seçenek sunmaktadır.

"Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin, hakkında cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmek için kamu borcunu belli süre içinde ödemesi veya aynı süre içinde ödeme emrini idari davaya konu etmesi gerekir." (Candan, 2006:150) Ödeme emrinde dava açılacak yerin ve dava açma süresinin belirtilmesi zorunluluğuna dair A.A.T.H.U.K'da herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen, 1982 Anayasası'nın 40'ıncı maddesinin 2'inci fıkrasına göre, devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvurabileceği ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu düzenlenmiş, bu nedenle söz konusu iki hususun Anayasa'nın 40'ıncı maddesi uyarınca ilgililere tebliğ edilen ödeme emri içeriğinde yer alması gerekmektedir. (İhtiyar, 2011) Ödeme emrine karşı dava açan borçluların, davayı kaybetmeleri durumunda A.A.T.H.U.K'un 58'inci maddesine göre dava konusu yapılan tutarın %10'u oranında haksız çıkma zammı ödemeleri gerekir. Bu zammın ödenmesi için vergi mahkemesinden sonra Danıştay'a başvurulmuşsa nihai karar beklenir. (Özbalcı, 2002:621; Çınar, 2013)

### **2.2.2. Teminatlı Alacaklarda Takip**

Teminatlı alacaklarda takip yöntemi, ödenmeyen kamu alacakları için daha önceden teminat alınması durumunda uygulanabilecek bir işlemdir. Borçlunun alacaklı kamu idaresine teminat göstermesi, A.A.T.H.U.K'un 9'uncu maddesinde sayılan haller, borcun 48'inci madde kapsamında taksitlendirilmesi ya da yargı organları tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararı nedeniyle gerçekleşmiş olabilir. A.A.T.H.U.K'un 56'ıncı maddesi gereği, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmemesi halinde borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam edileceği borçluya bildirilecek olup 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilecektir.

A.A.T.H.U.K'da belirlenen cebri icraya ilişkin diğer yöntemlerle kıyaslandığında teminatlı alacaklarda takip usulü farklı bir özellik arz etmektedir. Ödeme emri bölümünde açıklandığı üzere cebri icranın ilk aşaması olarak borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden sonraki aşamalara geçilememektedir. Ancak teminatlı alacaklarda Tahsilât Genel Tebliği'nde yer alan hükme göre borçluya ödeme emri tebliğ edilmeyecek olup, ödemeyen borcun 15 gün içinde ödenmesi aksi halde



teminatın paraya çevrileceği veya diğer cebren tahsil yöntemlerinin kullanılacağı bir yazı ile bildirilecektir. Borçlunun alacaklı kamu idaresine göstermiş olduğu teminatın paraya çevrilmesi konusunda bir sınırlama ve sıralama olmamasına rağmen teminat kapsamında borca yetecek kadar likit kıymet bulunuyorsa öncelikle bunların paraya çevrilmesi uygun olacaktır. Teminata konu borcun tamamen tahsil edilmemesi durumunda diğer menkul ve gayrimenkullerin usulüne uygun olarak satılarak paraya çevrilmesi gerekecektir. (Baran, 2014)

### **2.2.3. Haciz**

A.A.T.H.U.K'da haczin tanımı yapılmamıştır ancak haczin, ödeme emri tebliğ edilmiş olmasına rağmen ödenmeyen kamu alacakları için borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya alacaklı dairesi tarafından tespit edilen, borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerin, alacak ve haklarından tahsil dairesi tarafından el konulması işlemi olarak tanımlanması yanlış olamayacaktır. (Altun, 2011) Haciz işlemleri, alacaklı tahsil dairelerinin, birçok karar ve eylemlerinin bulunduğu karmaşık bir süreçtir. Bu sürecin, hem kamu alacaklısı hem kamu borçlusunu hem de üçüncü kişilerin menfaatlerini mümkün olduğu ölçüde denkleştirilmesi, yaşanması muhtemel mağduriyetlerin en az ölçüde olması ve sürecin kanuna aykırılık teşkil etmeyecek bir şekilde sonlandırılması gerekmektedir. (Arslaner, 2010) Nitekim A.A.T.H.U.K'un 62'inci maddesinde tahsil dairesi borçlu ile alacaklı kamu kurumunun menfaatlerini mümkün olduğunca uzlaştırmakla sorumlu tutulmuştur. Daha önce de belirtildiği üzere kamu kurumları uygulanacak kamu hacizlerinde borçlular üzerindeki sosyal ve ekonomik etkileri gözetmek durumundadırlar. "Kamunun alacakları, özellikle vergi alacağı, için mülkiyet hakkına yaptığı müdahaleler halk hareketlerinin çıkış noktası olmuştur. Öyle ki İngiltere'de mutlak monarşinin yetkilerinin sınırlandırılmasına yönelik mücadelelerin hareket noktasının temelinde, vergilendirme yoluyla bireylerin mülkiyet hakkına kralın keyfi müdahalesi gelmektedir." (Üstün, 2010:22)

Kamu alacağının cebri icra yolu ile tahsilâtında en fazla başvurulan yol haciz işlemi olup, aynı zamanda ihtiyati haciz ve teminat olarak menkul veya gayrimenkulün gösterilmesinde de haciz işlemi yapılmaktadır. Haciz işleminde gerek mallara değer biçilmesi, gerekse bunların satışı, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren

hususlar olduğundan idareye belirli sınırlar içinde serbestçe hareket etme imkânı verilmiştir. (Gerçek, 2006) "Haciz işlemi, malların haczi, hacizli malların satışı gibi birçok idari kararın belirli sıra ile uygulanmasını gerektirmektedir. "Zincir işlem" olarak kabul edilen bu tür dizi işlemlerde, zincirin diziden ayrılabilen halkalarının, diğerlerinden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi olanaklıdır. Şöyle ki, haciz işlemi tesis edilebilmesi için usulüne göre tebliğ olunmuş bir ödeme emrinin; hacedilen malın satışının yapılabilmesi için de, usulüne uygun olarak yapılmış bir haciz işleminin bulunması gereklidir." (Arslaner, 2010:190)

Haciz işlemi, hacedilen malın, hakkın veya alacağın özelliğine göre çok farklı şekillerde uygulanabilmekte olup, borçlunun bunlar üzerinde tasarrufta bulunmasını engellemesi hatta malvarlığından çıkmasına olanak sağlaması nedeniyle borçlu üzerinde kamu icra hukukunun en etkili olduğu işlemdir. Bu nedenle haciz işlemini detaylı bir şekilde A.A.T.H.U.K'un 62'inci maddesi ile devamı maddelerinde belirtilmiş olup aşağıdaki alt başlıklarda yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde açıklamalara yer verilmiştir.

### **2.2.3.1. Haciz Varakası**

Varaka "Yazılı kâğıt, yaprak" anlamına gelmektedir. (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, 10 Eylül 2019) Haciz varakasının <sup>23</sup> A.A.T.H.U.K'da tanımı bulunmamakla birlikte 64'üncü maddede haciz işlemlerinin tahsil daireleri tarafından düzenlenen ve idarenin en büyük mahalli memurunun veya görevlendireceği memur tarafından onaylanmasıyla yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple haciz varakası onaylanmadan borçlu hakkında haciz işlemi uygulanamaz. (Altun, 2011) AATUHK ile haciz varakasının şekil ve içeriğini belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

### **2.2.3.2. Köylerde Haciz**

"Haciz işlemlerinde, köylerde farklı haciz tatbikinin nedeni haczin daha kolay ve daha az bürokrasi ile yapılabilmesidir. A.A.T.H.U.K'un 65'inci maddesi ile

---

<sup>23</sup>EK-7'de yer almaktadır.

köylerde ve köy kanunu uygulanan yerlerde muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinin birinin huzurunda tahsil dairesine taşınır mal haczi yaptırmaya o mahallin en büyük mal memuru yetkilidir." (Bayraklı, 2000:155)

### **2.2.3.3. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak**

"Hacze iştirak borçlu malları üzerinde alacaklılardan biri tarafından uygulanmış haciz işlemine sonradan borçlunun diğer alacaklıların da katılmasını ifade eder." (Dönmez,2005:174) A.A.T.H.U.K'un 69'uncu maddesi ile alacaklı kamu kurumlarına başka bir kamu idaresi tarafından yapılan hacizlere, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilme imkânı sağlanmıştır.

Hacze iştirakte alacağın daha evvel zamanaşımına uğrayacak alacak olup olmadığına herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Burada önemli olan hususlardan ilki hacze iştirak edecek kamu idaresine ait alacağın haciz tarihinden önce tahakkuk etmesi gerektiğidir. Dolayısı ile henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için ve ihtiyati haciz yolu ile hacze iştirak mümkün değildir. Bir diğer önemli nokta ise hacze iştirak halinde, hacizli malın satışından elde edilen paradan ilk önce haczi yapan dairesinin alacağının ödeneceği ve artan kısım olursa hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödeneceğidir. (İlgar, 1997)

### **2.2.3.4. Haczedilemeyecek Mallar**

Kanun koyucu A.A.T.H.U.K'un 70'inci maddesinde borçluya ait bazı mallar ile hakların haczedilemeyeceğini belirtmiştir. Özel icra hukukunda da böyle bir düzenleme bulunmakla birlikte borçlunun cebri icra uygulamaları nedeniyle hayatını idame ettirmesine engel olunmaması amaçlanmaktadır. Çünkü uygulanan cebri icra işlemlerinin sonucunda borçlunun hayatını idame ettiremeyecek hale gelmesi toplumsal düzenin bozulmasına sebep olacak şekilde olumsuz sonuçlar meydana gelebilir. Diğer taraftan madde içeriğinde yer alan bazı mal ve haklar, borçlunun yaptığı kamu görevi nedeniyle hak ettiği tazminat ve zamlardan oluşmaktadır. Devletin yapılan fedakârlık karşısında tanıdığı bu hakların ne özel ne de kamu borcu için haczedilmesi sosyal barış ve kamusal vicdan açısından da doğru olmayacaktır.

Bazı özel kanunlarda yer alması nedeniyle haczedilmesi mümkün olmayan mal ve haklar bulunmakla beraber A.A.T.H.U.K'un 70'inci maddesinde belirtilen aşağıda sayılan mal ve haklar da haczedilememektedir:

- ✓ Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.
- ✓ Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası.
- ✓ Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası.
- ✓ Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları.
- ✓ Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları.
- ✓ Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları.
- ✓ Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu.
- ✓ Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu.
- ✓ Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları.
- ✓ Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlara bağlanan emekli aylıkları ile bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri.
- ✓ Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar.
- ✓ Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,
- ✓ 10. Askerlik malullerine, şehit yetimlerine verilen harp malullüğü zammı ile 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri.
- ✓ Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir.

- ✓ Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler.
- ✓ 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz Ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun uyarınca bağlanan aylıklar.

Yukarıda sayılan haczedilemeyecek malların tespit edilmesi yapılan haciz işleminin geçerliliği bakımından önem taşımaktadır. Her ne kadar bunlar tek tek sayılmış olsa da madde metninde belirtilen bazı malların tespit edilmesine dayanak oluşturan bir veri yoktur. Bu nedenle haciz memuruna takdir hakkı tanındığını söyleyebiliriz.

#### **2.2.3.5. Kısmen Haczedilebilen Gelirler**

Haczi mümkün olmayan mal ve haklarda olduğu gibi kısmen haczedilebilen gelirlerin de A.A.T.H.U.K'da yer alması borçlunun menfaatine olan bir durumdur. Kanunun 71'inci maddesi ile aylıkların, ödeneklerin, her çeşit ücretlerin, intifa haklarının ve hâsılatın, ilama bağlı olmayan nafakaların, emeklilik aylıklarının, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirlerin belli bir kısmı haczedilebilecek olup haczedilecek miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin ise onda birinden fazlası haczedilemez. Sayılan bu gelirlerin belli bir kısmının haczedilemeyeceğine dair borçlu menfaatine sağlanan bu yasal güvence ile kanun koyucu taban ve tavan oran belirleyerek tahsil dairesinin takdir yetkisini sınırlandırmıştır. (Gülseven, 1999)

Madde metninde sayılan gelirler incelendiğinde hacze konu oranın gerçekten adaletli bir haciz uygulamasına yol açıp açmadığı konusu tartışılabilir. Her çeşit ücretin üçte birinden çok dörtte birinden az olamayacak şekilde haciz uygulanabileceği şeklindeki hüküm, borçlunun elde ettiği gelirin miktarından bağımsızdır. Bu nedenle borçlunun yüksek seviyelerde sağladığı bir gelir olması durumunda dahi alacaklı kurumun haciz yetkisi kısıtlanacak olup bu durum alacaklının menfaatine olmayan bir düzenlemedir. Diğer taraftan İş Kanunu kapsamında çalışan bir ücretlinin maaşından dörtte birinden fazlası haczedilememektedir. Bu açıdan tahsil dairesinin borçlunun gelirini tespit etmekle beraber kaynağını da tespit etmesi gerekecek ve iş yükü artacaktır. Borçlu açısından olumlu bir durum olarak ise intifa hakları ve hâsılatının kısmen haczedilebilecek

gelirler içinde yer alması sayılabilir. "Çünkü esas olarak bu hak sahiplerinin yaşlı ve malvarlığı olmayan veya az olan kişiler olduğu şeklindeki genel kanı ve izlenim nedeniyle ücret gibi değerlendirilerek kısmen haczedilmeleri kabul edilmiştir." (Yılmaz, 2015:740)

### **2.2.3.6. Yetişmemiş Mahsullerin Haczi**

Haczedilebilecek mallar, ilke olarak ekonomik değerini tamamlanmış mallardır. Ancak henüz ekonomik değerini tamamlamamakla birlikte paraya çevrilebilecek mallar da haczedilebilir. A.A.T.H.U.K'un 72'inci maddesi hükmüne uygun olarak yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsullerini yetiştirmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczedilebilir. "Yetişmemiş ürün, toprak veya ağaçta yetişen ve olgunlaşma zamanını tamamlamamış ekonomik varlık olarak tanımlanmaktadır." (Bayraklı, 2000:169)

Arslaner (2010) A.A.T.H.U.K'da yer alan bu hükmün bir şeyin bütününcü parçalarının asıl şeyden ayrı düşünüleceği ve ayrı bir haciz konusu olarak değerlendirilecek olması nedeniyle Türk Medeni Kanunu'na aykırı bir düzenleme olduğunu öne sürmektedir. Ancak mülkiyet hakkını düzenleyen Türk Medeni Kanunu'nun dördüncü kitap birinci kısım birinci bölümünde yer alan 684'üncü madde ile bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin bütününcü parçalarına da malik olacağı ve bütününcü parçanın yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe veya zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça olduğu hüküm altına alınmıştır. Yer verilen bu hüküm ve gayrimenkul haczi kısmında yapılacak olan açıklama doğrultusunda, mahsulün topraktan veya ağaçtan ayrılabilmesi ve gayrimenkul haczinin o gayrimenkulden elde edilen hâsılatı ve menfaati de kapsadığı göz önüne alındığında Arslaner'in eleştirisinin yerinde olmadığını söyleyebiliriz.

### **2.2.3.7. Haczin Neticeleri**

Haciz işleminin uygulanması borçlu, alacaklı ve üçüncü kişiler açısından sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçlardan en belirginini haciz tatbik edilmesiyle borçlunun haczedilen mal üzerinde bulunan tasarruf yetkisinin sınırlandırılması ile

borçlu üzerinde görülür. Alacaklı olan taraf için haciz işlemi zorla tahsilâtın ilk basamağı olmakla birlikte üçüncü şahısların üzerinde ortaya çıkan etki ise hacizli mallara malik olup olamayacağı açısından önemlidir. (Bayraklı, 2000)

"A.A.T.H.U.K'da haciz işlemine itiraz düzenlenmediği için, bu konuda açılacak davalarda süre konusunda yasa da herhangi bir hüküm söz konusu değildir. Haciz işlemine karşı açılacak davalarda idari işlemler, ödeme emrinde olduğu gibi dava açılmasıyla birlikte durmaz. Mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verdiğinde haciz işlemleri kalkmaz, ancak hacizli mallarla ilgili idarenin tasarrufu durur." ( Erol, 2010:295)

### **2.2.3.8. Paraya Çevirme**

Uygulanan haciz işleminin alacaklı açısından sonuç doğurabilmesi için hacedilen malın paraya çevrilerek alacağın ödenmesi gerekir. Bu nedenle A.A.T.H.U.K'un 74'üncü maddesi ile elde edilen her türlü malın satılarak paraya çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Satış sonucu elde edilecek paradan takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceliyet kazanmış borçlarına mahsup edilecek, artanı hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilecektir. Hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısımdan öncelikle bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra artan kısım borçluya verilir. Satıştan elde edilecek paradan kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerinin ödenemeyeceği kesin olarak biliniyorsa, tahsil dairesi hacizli malın satışını erteleyebilir.

Hacedilen malın paraya çevrilmesi A.A.T.H.U.K'un yer alan satış usullerinin uygulanması ile gerçekleştirilir. Kanunda menkul ve gayrimenkuller için farklı usuller belirlenmiş durumdadır. Menkul malların satışına ilişkin hususlar 6183 sayılı kanunun 84, 85, 85 ve 87'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre hacedilen menkul mallar tahsil dairelerince haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacak olup bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veyahut beklediği takdirde mühim bir değer düşüklüğüne uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine derhal başlanacaktır. Menkul malların satışının açık arttırma usulü ile ve peşin para ile

yapılması esastır. Gayrimenkuller ise il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği kişinin başkanlığı altında belediye meclisi tarafından kendi azası arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği zattan teşekkül eden satış komisyonu tarafından satılmaktadır.

"Kamu alacakların tatbikinde görevli bulunanların, A.A.T.H.U.K. gereğince, paraya çevrilecek malların artırmasına ne kendi adlarına, ne de diğer kimselerin ad ve hesabına iştirak edemeyecekleri ve bu artırmalardan mal satın alamayacakları aynı zamanda bu malları üçüncü şahıslar vasıtasıyla veya üçüncü şahıslara satın aldırıp onlardan beş sene müddetle bile teferruğ suretiyle dahi satın alamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu yasağın kamu alacakların tatbikinde görevli bulunanların eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımları için de geçerli olduğu belirtilmiştir. Söz konusu yasaklar aykırı olarak ihale yapılması durumunda A.A.T.H.U.K'un 99. maddesine göre ihalenin feshinin istenilmesi mümkündür." (Demirtaş Aydoğan, 2016:126)

### **2.2.3.9. Aciz Hali**

Alacaklı tahsil dairesinin yaptığı takip işlemleri sonucunda haczedilebilecek malı olmadığı veya bulunan malların satışı sonucunda alacağın tamamen tahsil edilemediği durumda borçlu aciz halinde sayılmaktadır. Bu durum özel icra hukukunda da düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak kamu icra hukukunda aciz halinin tespit edilmesi çeşitli sonuçlar doğurmaktadır.

A.A.T.H.U.K. uyarınca aciz halinde olduğu tespit edilen borçlu için aciz fişi düzenlenecektir. Tahsilât Genel Tebliği uyarınca icra daireleri tarafından borçlunun aciz halinde olduğunun tespit edilmesi kamu alacakları açısından bir hüküm ifade etmemektedir. Borçlunun alacaklı tahsil dairesi tarafından aciz halinde olduğunun tespit edilmesi üzerine takibe kamu alacağı teminat ve tecil faizi aranmadan A.A.T.H.U.K'un 48'inci maddesine göre tecil ve taksitlendirilebilir. Bu durumda alacaklı kamu idaresi zamanaşımı süresi içinde borçlunun mali durumunu takip etmek durumundadır. Borçlu ise A.A.T.H.U.K'un 61'inci maddesi gereği olarak



sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmelidir.

### 2.2.3.10. Menkul Malların Haczi

Kamu alacağının tahsilinde borçluya ait taşınır malın alacaklı tahsil dairesi tarafından haczedilmesine dair A.A.T.H.U.K'da düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre her türlü menkul mallar cins ve neveleri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ve tahmin edilen değerleri haciz tutanağı ile tespit edilmek suretiyle haczedilir. Söz konusu menkul mal resmi sicile kayıtlı olan bir mal ise haciz bu sicile işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye haciz bildirisi (HB2)<sup>24</sup> tebliğ edilmek suretiyle yapılır. Haciz sırasında borçlu veya elinde bulunduran veya bunların temsilcileri, işçi, müstahdem veya ailelerinden birisi kendilerini temsilen bulunur. Bunlar haciz yerinde bulunmaz veya o sırada bulundurulmaları sağlanamazsa gıyapta haciz yapılır. Gıyapta yapılan hacizlerde zabıta memuru veya muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişi hazır bulundurulması gerekir.

Haciz yapmak için giden tahsildar veya icra memuru öncelikle kendini tanıtır. Sonra borçlunun işyerindeki veya ikametghındaki her türlü menkul malların cins ve türleri, özellikleri, işaretleri, sayı ve miktarları ile tahmin edilen değerleri haciz tutanağına yazılarak menkul mal haczi yapılmış olur. Bunları haciz tutanağına yazarken haczedilmesi mümkün olmayan mallara dikkat edilmesi gerekir. Haciz tutanağında, hacze konu haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen menkul malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları gibi lüzumlu hususlar ile hazır bulunanların imzaları mutlaka yer almak zorundadır. (Altun, 2011) Yapılacak haciz işleminde yasa koyucu süre sınırlaması yapmıştır. Düzenlemeye göre güneş battıktan doğuncaya kadar geçen sürede ve tatil günlerinde haciz yapılamaz. Ancak bunun bir istisnası olarak tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hâsılat haczi ile borçlunun mal kaırdığının anlaşıldığı hallerde süre sınırlaması bulunmamaktadır.

---

<sup>24</sup>EK-8'de yer almaktadır.

### 2.2.3.11. Gayrimenkul Malların ve Gemilerin Haczi

A.A.T.H.U.K'un 88'inci maddesi ile her türlü gayrimenkul malların ve gemilerin haczinin sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye haciz bildirisi tebliğ edilmesi suretiyle yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Gayrimenkullere yapılan hacizler, borçlunun bunlardan elde ettiği geliri ve menfaati de kapsamaktadır. Bu nedenle alacaklı tahsil dairesinin gayrimenkulü haczedtiği takdirde kamu alacağının tahsili yolunda bu gayrimenkulden gelir sağlanıp sağlanmadığını tespit etmesi gerekir.

A.A.T.H.U.K'un 70'inci maddesinde borçlunun haline münasip evinin haczedilemeyeceği ancak evin değeri fazla ise satış bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarın borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu gayrimenkul haczinde alacaklı tahsil dairesine böyle bir takdir hakkı vermiş olmasına karşılık borçluya ait gayrimenkulün mesken olarak kullanılması durumunda haline münasip evi olup olmadığı konusunda yapılacak değerlendirme konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Bu durum bir taraftan alacaklı tahsil dairesine geniş takdir yetkisi tanırken bir taraftan da evin satılması durumunda mahkemelerce satış işlemin iptal edilmesine neden olmaktadır.

Gayrimenkul haczinde özellikli bir durum ise gayrimenkulün satılamaması durumunda alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararı ile kamu idaresi tarafından rayiç değerin yarısı ile gayrimenkulün teferruğ edilebilmesidir. Teferruğ işlemi sonucunda gayrimenkulün rayiç bedelinin yarısı üzerinden takip ve satış masraflarının düşülmesi sonucu kalan tutar kamu alacağına mahsup edilmektedir. "Kamu icra hukukunda teferruğ devletin kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi için gereksinme duymaksızın ya da alacağını güvence altına alma ya da ortağı bulunduğu bir malın ucuza satılmasını önlemek için başvurduğu mal edinme yoludur. Kamu alacağının tahsili için yapılan takibatta zorunlu olarak yapılması gereken bir işlem olmayıp kamu idaresine bu konuda serbesti tanınmıştır." (Güzel ve Özdemir, 2007: 213)

## 2.2.4. Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi

Alacağın tahsil edilmesi amacıyla borçlu hakkında yapılan takibat ile malvarlığı araştırması sonucunda resmi sicillerde borçlunun adına kayıtlı bulunan malvarlığı ile herhangi bir kaydı bulunmamakla birlikte borçlunun elinde bulunan ekonomik değere haiz malvarlığına haciz uygulanması gerekmektedir. Hayatın olağan süreci dâhilinde kişilerin mülkiyetinde olan ancak elinde bulunmayan malvarlığı, hak ve alacağın bulunması ihtimali nedeniyle yasa koyucu takibatın ve malvarlığı araştırmasının bunları da kapsayacak şekilde yapılması amacıyla özel icra hukukunda olduğu gibi kamu icra hukukunda da düzenleme yapmıştır.

Bu kapsamda, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

### 2.2.4.1. Kamu Hukukunda Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi

A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesi, kanunda yer aldığı şekli ile aşağıdaki şekilde bulunmaktadır:

*Üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi:*

*Madde 79:*

*Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır. Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek haciz bildirisi ile bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ve bu maddenin üç, dört ve beşinci fıkra hükümleri üçüncü şahsa bildirilir. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ*

edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın genel müdürlüğüne aittir.

Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.

Bu Kanun uyarınca kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açıp itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkan üçüncü şahıs hakkında, menfi tespit davasının lehine sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması halinde, bu Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü uygulanmaz.

Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz ettiği takdirde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanununun 338 inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir.

Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır.

Madde hükmünde belirtildiği üzere üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, hak ve alacakların haczi bunları elinde bulunduranlara haciz bildirisinin (HB1)<sup>25</sup> tebliğ edilmesi ile yapılır. Tebliğ edilen haciz bildirisi ile borçluya ait mal, hak ve alacağın borçluya teslim edilmemesi ve ödenmemesi ile bundan böyle alacaklı tahsil dairesine teslim edilmesi gerektiği aksi takdirde borçluya yapılan ödemeler ile teslim edilen

<sup>25</sup>EK-9'da yer almaktadır.

malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı bildirilmektedir. Bu hususları içiren haciz bildirisinin doğurduğu sonuçlar açısından takibatın ilk aşaması olan ödeme emrine benzediği değerlendirilebilir. Nitekim Danıştay bir kararında kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahsın sanki kendisine ödeme emri tebliğ edilmiş gibi hareket etmesi gerektiği belirtmektedir. (Danıştay, K:1988/747; Gülseven, 1999)

A.A.T.H.U.K. ile belirlenen takibat yolunda alacaklı tahsil dairesinin borçlu hakkında yaptığı araştırma ile tespit ettiği varlığına usulüne uygun olarak haciz uygulaması gerekmektedir. 79'uncu madde hükmü uyarınca tahsil dairesinin haciz bildirisi tebliğ ettiği üçüncü şahsın kendisinde böyle bir mal hak ve alacak bulunmadığını veya haciz bildirisinin kendisine tebliğ edilmesinden önce söz konusu mal hak ve alacağı borçluya teslim ettiğini konusundaki iddialarını tahsil dairesine yedi gün içinde yazılı olarak bildirmesi gerekir. Bu sürenin geçmesine rağmen tahsil dairesine bildirim yapılmazsa üçüncü şahıs işleme konu kamu alacağı nedeniyle asıl borçlu ile müşterek müteselsil sorumlu durumuna gelecek ve alacaklı tahsil dairesi üçüncü şahsı borçtan sorumlu tutarak takibata başlayacaktır. Bu konuda madde metni ile kamu idaresine bir takdir hakkı tanınmamış olup belirtilen "*Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur.*" hükmü gereği bir zorunluluk belirtilmiştir. Ancak borçlu haciz bildirisine süresi içinde itiraz eder ve bu itiraz tahsil dairesi tarafından uygun görülmezse, tahsil dairesi bir yıl içinde açacağı dava ile itirazın aksini ispat ederek üçüncü şahsın cezalandırılmasını isteyebilir.

Üçüncü şahıslar nezdinde bulunan mal, hak ve alacakların haczi konusunda normal haciz yollarından farklılık arz eden bir durum ise borçlunun henüz doğmamış alacaklarına da haciz konulmasıdır. Tahsilât Genel Tebliği ile de hüküm altına bu durumda borçlunun gelecekte elde etmesi muhtemel ücret, kira geliri, istihkak alacakları gibi süreklilik arz eden borç alacak ilişkilerinde geleceğe dönük haciz yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi tarafından kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen kişiye A.A.T.H.U.K. ile bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere haciz bildirisi ile belirtilen mal, hak ve alacağın elinde bulunuyorsa bunları haciz bildirisi

tebliğ eden kuruma teslim etmesi gerekmekte olup kesinlikle borçluya teslim etmemelidir. Haciz bildirisinin kendisine tebliğ edilmesinden sonra borçluya yapılan teslim ve ödeme kendisini bu sorumluluktan kurtarmamaktadır. Söz konusu mal, hak ve alacağın elinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir durum iddia edilebilir. Bu durumda tanınan yedi günlük bildirim süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarı ile kamu borçlusuna kendisinin borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır.

#### **2.2.4.2. Uygulamadaki İşlemler**

A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesi, asıl kamu borçlusunun üçüncü şahısların elinde bulunan ve asıl amme borçlusuna ait mallar ile alacak ve hakların haczini düzenlemektedir. Bu kapsamda alacaklı kamu idaresi tarafından yapılması gereken işlemler ile söz konusu üçüncü şahısların sorumlulukları ve hakları madde içeriğinde belirtilmiştir. Alacaklı kamu idaresi asıl amme borçlusunun üçüncü şahıslardaki mallarını, hak ve alacaklarını haczedebilmesi için öncelikle bunlar hakkında araştırma yapmalıdır. Günümüzde kişilerin ekonomik hayatla olan ilişkisi ve mal, hak ve alacakların çeşitliliği nedeniyle tahsil dairelerince yapılan işlemlerde bu mal, hak ve alacakların her birine yönelik farklı uygulamalar yapılmaktadır.

#### **✓ Bankalar ve Aracı Kurumlardaki Kıymetlerin Haczi:**

Ekonomi yaşamın bir aktörü olarak günümüzde kişilerin ve kurumların iş ve işlemlerinde bankalardan faydalanmaması düşünülemez. Gerek yasal düzenlemeler, gerekse kişisel ihtiyaçlar nedeniyle kişilerin bankalarda mevduatları, birikimleri ve borçları bulunabilmektedir. Sermaye piyasalarında yatırım yapmak isteyenler ise bu işlemlere aracılık eden kurumlar nezdinde hesaplar açmakta ve ekonomik kıymetlerini buralara aktarmaktadırlar. Kişilerin bankalar ve aracı kurumlarla içinde buldukları bu ilişki kamu alacakları için yapılan takip ve haciz işlemlerinde de göz önüne alınmaktadır. Bu nedenle kamu borçlularının bankalar ve aracı kurumlarda yer alan kıymetlerine haciz uygulanmakta olup bu kapsamda tespit edilen yabancı para

cinsi kıymetler ile kıymetli emtia ve sermaye piyasası araçları Türk Lirası'na çevrilmesi sağlanarak alacaklı tahsil dairesinin banka hesabına aktarılması sağlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kamu borçlusundan doğrudan tahsilât sağlamaya ve en az maliyetle alacağın tahsiline imkân tanınması nedeniyle birçok kamu kurumu tarafından uygulanan bir işlemdir. Diğer taraftan borçluları içine düşürdüğü çeşitli durumlar ile dönem dönem gündeme gelen ve literatürde de oldukça yoğun bir şekilde eleştirilen bu uygulama takip ve tahsilât anlamında etkili işlemlerdendir.

Tahsil daireleri, bankalar ve aracı kurumlar nezdinde yer alan kıymetleri tespit ve haczetme yolunda gelişen teknolojiden ve bilgi sistemlerinden faydalanma yoluna gitmektedir A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesine 2006 yılında eklenen haciz bildirisinin elektronik ortamda tebliğ edilebilmesi ve cevabının da yine aynı yolla verilmesine imkân sağlayan düzenleme ile elektronik haciz işlemine yasal altyapı oluşturulmuştur. Bu bağlamda tahsil dairesi görevi verilen Gelir İdaresi Başkanlığı zaman tasarrufu sağlamak ve iş yükü ile takip masraflarının azaltmak için ilgili kurumlarla birlikte elektronik haciz uygulamasını geliştirerek kullanmaya başlamıştır. Kurulan bilgi sistemi ile protokol yapılan bankalara ve merkezi kayıt kuruluşuna elektronik ortamda haciz bildirisini tebliğ edilmekte ve cevapları yine elektronik ortamda oluşturulmaktadır. E-haciz olarak anılan bu uygulama kapsamında bankalar tüm şubeleri dâhilinde borçlu kişinin herhangi bir hak veya alacağı olup olmadığını tespit ederek bunları Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirir. E-haciz projesiyle vergi gelirlerinde artış sağlamak, kayıt dışı ekonominin önüne geçmek, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, toplumsal faydayı maksimize etmek ve haciz uygulamalarını elektronik ortamda yaparak kamu alacaklarının tahsilâtını hızlandırmak hedeflenmektedir. (Aksümer, 2014) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendisi için bir performans göstergesi olarak belirlediği e-haciz işlemleri kapsamında 2014 yılında hakkında haciz varakası düzenlenen mükelleflerin %70,60'lık kısmına e-haciz uygulanmıştır.(Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu) Bunun yanı sıra e-haciz uygulamasına katılmayan bankalara tebliğ edilmesi gereken haciz bildirimlerinin düzenlenmesi ve tebliğ edilmesine ilişkin işlemler, vergi daireleri tarafından kâğıt ortamında yapılmaktadır. (Baran,2014)

✓ *İşveren Nezdinde Ücret, Maaş Tazminat vb. Haczi:*

A.A.T.H.U.K'un 71'inci maddesi ile aylıkların, ödeneklerin, her çeşit ücretlerin kısmen haczedilebileceği daha önce açıklanmıştı. Bu nedenle borçlunun bir işverene bağlı olarak çalışıp çalışmadığı, çalıştığı yönünde bir tespit yapılması halinde ücret ve haklarına haciz işleminin yapılması gereklidir. Böyle bir tespitin yapılması durumunda işveren nezdinde mevcut hak ve alacakları ile henüz doğmamış hak ve alacaklarına haciz konulabilmektedir. Bu işlem, işverene haciz bildirisinin (HB2) tebliğ edilmesi ile sağlanmaktadır. Haciz bildirisini tebliğ alan işveren yedi günlük süre içinde tahsil dairesine bildirimde bulunmalı, asıl borçlunun maaşında başkaca bir haciz veya kısıt bulunup bulunmadığı beyan etmelidir. Sonraki dönemde borçlunun hak edeceği tüm gelirlerden belirlenen oranda kesinti yaparak alacaklı tahsil dairesinin banka hesabına aktarması gerekir.

Her ne kadar A.A.T.H.U.K'un 71'inci maddesi ücret ve maaş gelirleri için 1/4 oranında alt sınır ve 1/3 oranında üst sınır belirlemiş olsa da kamu borçlusunun 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre istihdam edilmesi durumunda ücretine 35'inci madde uyarınca en fazla 1/4 oranında haciz konulabilir. Borçlunun işten ayrılması durumunda tazminata hak kazanmış ise tazminat tutarının tamamı alacaklı kamu kurumuna ödenmelidir. Çünkü tazminatın haczine yönelik olarak İ.İ.K.'da ve A.A.T.H.U.K'da bir oran öngörülmemiş olmakla birlikte kısmen haczedilebilen gelirler içinde sayılmamıştır. Nitekim Yargıtay'ın 27.12.2004 tarihli Esas No:2004/22540 Karar No:2004/26972<sup>26</sup> sayılı ve 23.12.2014 tarihli Esas No:2014/25798 Karar No: 2014/31238<sup>27</sup> sayılı kararları da bu yöndedir.

✓ *Ticari Alacakların Haczi:*

Ticari faaliyette bulunan kamu borçluları ticari işlemlerin bir sonucu olarak borç ve alacaklara sahip olmaktadır. Yapılan yasal düzenlemeler sonucunda belirli tutarın üstündeki mal ve hizmet alım satımları BS-BA formları ile vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi daireleri borçlu kişilerin BS formları üzerinden yaptıkları bildirimleri değerlendirmeleri sonucunda borçlunun mal ve hizmet sattığı kişileri tespit edebilmekte, bu satışlara ait bedellerin henüz tahsil edilmemiş

<sup>26</sup> EK-10'da yer almaktadır. (Türk Hukuk Sitesi, 08 Şubat 2020)

<sup>27</sup> EK-11'de yer almaktadır. (www.kararara.com, 08 Şubat 2020)



olabileceği nedeniyle mal ve hizmet alan kişilere haciz bildirisi tebliğ etmektedir. Yine yapılan düzenlemeler sonucunda belirli tutarların üstündeki ticari işlemlere ait ait ödemelerin bankaları aracılığı ile ödenmesi gerektiğinden, haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü kişi tebliğden önce ödeme yapmış olması durumunda bunu rahatlıkla ödemeye ait banka dekontu ile belgeleyebilmektedir. Ancak çek kullanımı ile yapılan ödemelerde ispat konusunda işlemlerin muhasebe kayıtlarında mevcut olup olmadığı, cari hesap kullanılıp kullanılmadığı gibi ek bilgi ve belgelere gerekmektedir.

✓ Emekli Maaşının Haczi:

Kamu borçlusu sosyal güvenlik sisteminin bir gereği olarak emekli olması sonucunda emekli maaşı almaya hak kazanır. Emekli olduktan sonra ölüncüye kadar bir gelir akışına sebep olan emekli maaşının yaygın ve yanlış bilinen bir şekilde haczedilemeyeceği düşünülmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümlerine göre Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan prim borçları nedeniyle emekli maaşı haczedilebilmektedir. Buna göre prim borçlarını ödemesi halinde emekli olabilecek bir kişi, ödenmemiş prim borçlarının bağlanacak emekli maaşından belirli oranda mahsup edilmesini, diğer bir ifadeyle haciz yolu ile ödenmesini sağlayarak emekli olabilmektedir. Diğer taraftan başka kamu borçları için de emekli aylığı alan kişinin kendi rızası ile emekli maaşının haczi mümkündür. Borçlunun alacaklı kamu kurumuna emekli maaşına haciz yapılması yönündeki talebi doğrultusunda haciz yapılabilir.

Emekli kişinin hangi mevzuata göre emekli maaşı aldığı önemli bir husustur. 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu kapsamında emekli olan devlet memurların ilgili kanunda emekli maaşlarının haczedilemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamakta olup, bu kanun kapsamında bağlanan emekli maaşları haczedilebilir durumdadır. Sonuç olarak emekli maaşının haczedilebilmesi için hak sahibinin rızası ile emekli maaşının kaynağı esas alınmaktadır.

✓ Zirai Ürün Tesliminden Doğan Alacakların Haczi:

Devletin ve çeşitli şirketlerin belirlenen kota doğrultusunda satın alma garantisi sunduğu bazı zirai ürünleri üreten çiftçilerin, ürün teslimi öncesi kotalarının tespit edilmesi halinde zirai ürünleri alım yapan kuruma borçlunun hak ve alacaklarına haciz konulduğu ve ödemenin vergi dairesine yapılması gerektiği haciz

bildirisi ile tebliğ edilir. Ürün tesliminden sonra doğan alacağın ise haciz bildirisine istinaden tahsil dairesine borçla sınırlı olarak aktarılması gerekmektedir.

✓ *Kira Gelirlerinin Haczi:*

Kamu borçlusunun adına kayıtlı ev, işyeri vb. gayrimenkulün olduğunun tespit edilmesi halinde bunların haczi sicilin tutulduğu tapu müdürlüğüne haciz bildirisinin tebliği ile yapılır. Bu gayrimenkullere yapılan hacizler borçlunun bunlardan elde ettiği geliri ve menfaati de kapsamaktadır. Bu nedenle borçlunun bunlardan herhangi bir gelir elde edip etmediğinin tespit edilmesi gerekir. Haczedilen gayrimenkulü borçludan başka bir kişinin kullandığı tespit edilirse, bu kişinin gayrimenkulü kira karşılığı kullandığı kabul edilerek haciz bildirisi tebliğ edilmektedir. Böylelikle kira ödemesinin artık tahsil dairesine yapılması gerektiği bildirilir.

✓ *Kar Payı Gelirlerinin Haczi:*

Vergi Dairesinde tutulan sicil kayıtları ile ticaret sicil gazetesi üzerinden yapılan araştırmada kamu borçlusunun ticari bir tüzel kişilikte ortak olduğu tespit edilmesi durumunda ilgili tüzel kişiye haciz bildirisi ile dağıtılacak kardan borçlu hissesine isabet eden tutarın borçla sınırlı olmak üzere tahsil dairesine ödenmesi gerektiği bildirilir.

### **2.2.4.3. İ.İ.K'da Üçüncü Şahıslardaki Varlıkların Haczi**

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun üçüncü şahıslardaki varlıkların haczini düzenleyen 89'uncu maddesi kanunda yer aldığı şekli ile aşağıdaki gibidir:

*Alacaklar ve üçüncü şahıs elinde haczedilen mallar hakkında:*

*Madde 89 :*

*Hamiline ait olmayan veya cirosu kabil bir senetle müstenit bulunmayan alacak veya sair bir talep hakkı veya borçlunun üçüncü şahıs elindeki taşınır bir malı haczedilirse icra memuru; borçlu olan hakiki veya hükmi şahsa bundan böyle borcunu ancak icra dairesine ödeyebileceğini ve takip borçlusuna yapılan ödemenin muteber olmadığını veya malı elinde bulunduran üçüncü şahsa bundan böyle taşınır malı ancak icra dairesine teslim edebileceğini, malı takip borçlusuna vermemesini, aksi takdirde malın bedelini icra dairesine ödemek zorunda kalacağını bildirir (Haciz*

ihbarnamesi). Bu haciz ihbarnamesinde, ayrıca 2, 3 ve 4 üncü fıkra hükümleri de üçüncü şahsa bildirilir. Üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haciz ihbarnamesinin tebliğinden önce borç ödenmiş veya mal istihlak edilmiş veya kusuru olmaksızın telef olmuş veya malın borçluya ait olmadığı veya malın kendisine rehnedilmiş olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise, keyfiyeti, haciz ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde icra dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmeye mecburdur. Üçüncü şahıs, haciz ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde itiraz etmezse, mal yedinde veya borç zimmetinde sayılır ve kendisine gönderilen haciz ihbarnamesine süresinde itiraz etmediği, bu nedenle de malın yedinde veya borcun zimmetinde sayıldığı ikinci bir ihbarname ile bildirilir. Bu ikinci ihbarnamede ayrıca, üçüncü şahsın ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde ikinci fıkra da belirtilen sebeplerle itirazda bulunması, itirazda bulunmadığı takdirde zimmetinde sayılan borcu icra dairesine ödemesi veya yedinde sayılan malı icra dairesine teslim etmesi istenir. İkinci ihbarnameye süresi içinde itiraz etmeyen ve zimmetinde sayılan borcu icra dairesine ödemeyen veya yedinde sayılan malı icra dairesine teslim etmeyen üçüncü şahsa on beş gün içinde parayı icra dairesine ödemesi veya yedinde sayılan malı teslim etmesi yahut bu süre içinde menfi tespit davası açması, aksi takdirde zimmetinde sayılan borcu ödemeye veya yedinde sayılan malı teslim etmeye zorlanacağı bildirilir. Bu bildirim alan üçüncü şahıs, icra takibinin yapıldığı veya yerleşim yerinin bulunduğu yer mahkemesinde süresi içinde menfi tespit davası açtığına dair belgeyi bildirim yapıldığı tarihten itibaren yirmi gün içinde ilgili icra dairesine teslim ettiği takdirde, hakkında yürütülen cebri icra işlemleri menfi tespit davası sonunda verilen kararın kesinleşmesine kadar durur. Bu süre içinde 106'ncı maddede belirtilen süreler işlemez. Bu davada üçüncü şahıs, takip borçlusuna borçlu olmadığını veya malın takip borçlusuna ait olmadığını ispat etmeye mecburdur. Üçüncü şahıs açtığı bu davayı kaybederse, mahkemece, dava konusu şeyin yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere bir tazminata mahkûm edilir. Bu fıkra ya göre açılacak menfi tespit davaları maktu harca tabidir. (1) Üçüncü şahıs, haciz ihbarnamesine müddeti içinde itiraz ederse, alacaklı, üçüncü şahsın verdiği cevabın aksini icra mahkemesinde ispat ederek üçüncü şahsın 338 inci maddenin 1 inci fıkrası hükmüne göre cezalandırılmasını ve ayrıca tazminata mahkûm edilmesini isteyebilir. İcra mahkemesi, tazminat hakkındaki davayı genel hükümlere göre halleder."

Üçüncü şahıs, kusuru olmaksızın bir mani sebebiyle müddeti içinde haciz ihbarnamesine itiraz etmediği takdirde 65 inci madde hükmü uygulanır. Her hâlde üçüncü şahıs, borçlu ile kötü niyetli alacaklıya karşı dava açarak ödemek zorunda kaldığı paranın veya teslim ettiği malın iadesini isteyebilir. Malın teslimi mümkün olmazsa, alacaklı icra mahkemesine müracaatla değerini üçüncü şahsa ödetmek hakkını haizdir.

Haciz ihbarnamesi, borçlunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bir tüzel kişinin veya müessesenin şubesine veya tüm şubelerini kapsayacak şekilde merkezine tebliğ edilir. Haciz ihbarnamesinin tebliğ edildiği merkez, tüm şubeleri veya birimlerini kapsayacak şekilde beyanda bulunmakla yükümlüdür. Üçüncü şahsın beyanı hiçbir harç ve resme tabi değildir. Bu madde hükmü, memuriyeti hasebiyle hakikate muhalif beyanda bulunan memurlar hakkında da uygulanır. Bu madde uyarınca haciz ihbarnamelerinin bildirim ve bu ihbarnamelere verilecek cevaplar, güvenli elektronik

*imza kullanılmak suretiyle Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi ve bu sisteme entegre bilişim sistemleri üzerinden de yapılabilir. Bu usulle yapılan bildirim tebliğ yerine geçer.*

Madde metninin incelenmesi sonucunda görülebileceği üzere 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun üçüncü şahıslardaki varlıkların haczi bağlamında birbirlerine benzer düzenlemeler içermekle beraber farklı noktaları da barındırmaktadırlar. Bu farklılıklardan ilki madde başlıklarında kendini göstermektedir. A.A.T.H.U.K. madde başlığında daha detaylı bir ifade kullanılarak üçüncü şahıslardaki menkul mal, hak ve alacakların haczini ifade ederken İ.İ.K.'nda alacaklar ve üçüncü şahıs elinde haczedilen mallar şeklinde daha geniş bir ifade kullanılmıştır. (Şentürk, 2017)

İ.İ.K.'nda üçüncü şahıslardaki menkul mal hak ve alacakları haczi icra dairesinin üçüncü şahsa haciz ihbarnamesi tebliği ile gerçekleşir. Haciz ihbarnamesi ile üçüncü şahsa bundan böyle borcunu ancak icra dairesine ödeyebileceğini ve takip borçlusuna yapılan ödemenin muteber olmadığını veya malı elinde bulunduran üçüncü şahsa bundan böyle taşınır malı ancak icra dairesine teslim edebileceğini, malı takip borçlusuna vermemesini, aksi takdirde malın bedelini icra dairesine ödemek zorunda kalacağını bildirilir. A.A.T.H.U.K.'da ise bu işlem benzer şekilde haciz bildirisinin tebliği ile yapılır. Haciz bildirisi ile üçüncü şahsa bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı bildirilir. Bu açıdan bakıldığında haciz ihbarnamesi ve haciz bildirisi tebellüğ eden üçüncü şahsa yüklediği ödevler açısından birbirine benzer sonuçlar doğurmaktadır. İ.İ.K. ve A.A.T.H.U.K. bu aşamadan sonra yapılacak işlemler ve itirazlar açısından birbirinden ayrılmaktadır. (Şentürk, 2017)

İ.İ.K. gereği kendisine haciz ihbarnamesi tebliğ edilen üçüncü şahıs, borcu olmadığı veya malın elinde bulunmadığı veya haciz ihbarnamesinin tebliğinden önce borç ödenmiş veya mal tüketilmiş veya kusuru olmaksızın telef olmuş veya malın borçluya ait olmadığı veya malın kendisine rehnedilmiş olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise, keyfiyeti, haciz

ihbarnamesinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde icra dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmeye mecburdur. Benzer durumda A.A.T.H.U.K.'da yer alan itiraz gerekçelerine göre yapılacak itirazın aynı sürede yazılı olarak yapılması hüküm altına alınmıştır. (Şentürk, 2017)

Yedi günlük sürede herhangi bir itirazın yapılmaması durumunda A.A.T.H.U.K.'a göre üçüncü kişi mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak kamu borçlusu konumuna gelir ve hakkında A.A.T.H.U.K hükümleri uygulanır. İ.İ.K.'da ise üçüncü şahsa, üçüncü şahıs mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak ve itiraz etmediği, bu nedenle de malın yedinde veya borcun zimmetinde sayıldığı ikinci bir ihbarname ile bildirilir. Bu ikinci ihbarnamede, ayrıca, üçüncü şahsın ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde ikinci fıkrada belirtilen sebeplerle itirazda bulunması, itirazda bulunmadığı takdirde zimmetinde sayılan borcu icra dairesine ödemesi veya yedinde sayılan malı icra dairesine teslim etmesi istenir. A.A.T.H.U.K.'da yer almayan, üçüncü kişiye sağlanan bu imkân ile haciz ihbarnamesine karşı bir itiraz hakkı verilmekte ve itiraz edilmez ise ödeme veya teslim yapılması gerekeceğini belirtilmektedir. Bununla beraber üçüncü şahsa on beş gün içinde parayı icra dairesine ödemesi veya yedinde sayılan malı teslim etmesi yahut bu süre içinde menfi tespit davası açması, aksi takdirde zimmetinde sayılan borcu ödemeye veya yedinde sayılan malı teslim zorlanacağı tebliğ edilmektedir. Üçüncü şahıs, icra takibinin yapıldığı veya yerleşim yerinin bulunduğu yer mahkemesinde süresi içinde menfi tespit davası açtığına dair belgeyi bildirim yapıldığı tarihten itibaren yirmi gün içinde ilgili icra dairesine teslim ettiği takdirde, hakkında yürütülen cebri icra işlemleri menfi tespit davası sonunda verilen kararın kesinleşmesine kadar durur. Bu davada üçüncü şahıs, takip borçlusuna borçlu olmadığını veya malın takip borçlusuna ait olmadığını ispat etmeye mecburdur. Üçüncü şahıs açtığı bu davayı kaybederse, mahkeme tarafından, dava konusu şeyin yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere bir tazminata mahkûm edilir. A.A.T.H.U.K.'da üçüncü şahsa haciz bildirisi tebliği ile kesin bir işlem tesis edilmekle beraber, bu işleme 7 gün içinde itiraz etmediği takdirde ikinci bir işlem yapılmamaktadır. Ancak üçüncü şahıs İ.İ.K.'dan farklı olarak yirmi gün içinde değil 1 yıl içinde menfi tespit davası açarak amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etme hakkına sahiptir. Bu durumda üçüncü şahıs hakkında yapılan takibat durdurulmamaktadır. Ancak, menfi tespit davası açılan

mahkeme tarafından teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına yönelik bir karar verilmesi ile takip işlemleri durdurulmaktadır. Burada belirtmek gerekir ki mahkemenin takdir ettiği teminat alacaklı tahsil dairesi tarafından haciz varakasına dayanılarak haczedilecektir. (Şentürk, 2017)

A.A.T.H.U.K.'da üçüncü şahsın yedi günlük süre içinde yapmış olduğu borcun ödendiği, malın teslim edildiği veya amme borçlusuna borcu olmadığına dair itiraz hakkında alacaklı amme idaresi bir yıl içinde genel mahkemelerde açacağı dava ile ispat edebilir. İ.İ.K.'da ise üçüncü kişi, haciz ihbarnamesine süresi içinde itiraz ederse, alacaklı, üçüncü şahsın verdiği cevabın aksini icra mahkemesinde ispat ederek üçüncü şahsın cezalandırılmasını ve ayrıca tazminata mahkûm edilmesini isteyebilir. Bununla birlikte üçüncü kişi haciz ihbarnamesine kusuru olmaksızın bir mani nedeniyle itiraz etmemesi durumunda İ.İ.K.'nın 65'inci maddesinde yer alan "Gecikmiş İtiraz" imkânları çerçevesinde paraya çevirme işlemleri bitinceye kadar itiraz edebilir. (Şentürk, 2017)

### 3. BÖLÜM

## KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİNDE ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE KARŞILAŞILAN İHTİLAFLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bir borç ilişkisinin sonlanmasında asıl olan borcun ifasıdır. Borçlu tarafından ödenmeyen borçların borçlunun malvarlığından icra hükümleri ile tahsil edilmesi gerekmektedir. Ancak normal şartlarda iki tarafı olan bir borç ilişkisinde, borçlunun malvarlığından karşılanamayan alacaklar için üçüncü şahısların elinde bulunan menkul mallar ile hak ve alacaklar icra takibine konu olmaktadır. Bu nedenle borcun tahsili amacıyla yapılan işlemlerde taraf konumuna gelen üçüncü kişiye bazı sorumluluklar yüklenmektedir. Üçüncü kişi açısından bir külfet olarak değerlendirilebilecek olan bu sorumluluklar neticesinde yapılan ve yapılmayan işlemler nedeniyle üçüncü kişinin asıl borçlu gibi borçtan sorumlu olması mümkün olabilmektedir.

6183 sayılı kanunun 79'uncu maddesi ile kamu alacağını tahsil etmekle görevli olan idarelerin madde hükmünü uygulaması nedeniyle birçok sorun yaşanmaktadır. 6183 sayılı kanunda takip ve haciz işlemleri belirlenmiş olup, bunların hangi sıraya göre yapılacağı hususunda emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Borçlunun en likit malvarlığının ilk önce haczedilmesi en mantıklı ve etkili yol olmasına rağmen borcun tamamen tahsili amacıyla diğer malvarlıkları ile üçüncü kişilerde yer alan mal, hak ve alacakları aynı anda haczedilebilmektedir. Bu nedenle ortaya çeşitli sorunlar çıkmakta, zaten yoğun bir işgücü ve zaman gerektiren cebri tahsilât işlemleri yaşanan sorunlar nedeniyle daha da karmaşık hale gelmekte, aynı zamanda yapılan bazı işlemlerin sıklıkla yargıya taşınması sonucunda cebri tahsilât işlemleri uzamaktadır. Kamu alacağının tahsil edilmesinin gecikmesine neden olan bu durum bir taraftan da tahsil dairesinin verimliliğini azaltmakta olup, üçüncü kişiler içinde sıkıntılar ortaya çıkarmaktadır.

Bu bölümde çalışmanın da amacını oluşturan üçüncü şahıslardaki mal hak ve alacakların haczinde, gerek mevzuat kaynaklı gerekse yapılan işlemlerden kaynaklı ortaya çıkan sorunlar irdelenecek olup, bu sorunların çözümü, engellenmesi ve kamu

alacağının daha etkili ve verimli bir şekilde tahsil edilebilmesi için yapılması önerilen değişiklikler ifade edilecektir.

### **3.1. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ VARLIKLARIN HACZİNDE YAŞANAN SORUNLAR**

#### **3.1.1. İdarenin Yaşadığı Sorunlar**

Kamu alacağını takip ve tahsil etmekle görevli idarelerde uygulanan haciz işlemleri borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf hakkını kısıtlamaktadır. 6183 sayılı kanun gereği ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile başlayan süreç borcun ödenmemesi halinde kanunda öngörülen ve önceki bölümlerde detaylıca açıklanan işlemlerin uygulanması ile devam etmektedir. 6183 sayılı kanunda cebri icra işlemleri her ne kadar belirlenmiş olsa da bunların uygulanması sırasında nasıl bir sıranın izleneceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle tahsil dairesi haciz varakasının düzenlenmesinden sonra, borçlunun mal, hak ve alacaklarının haczi konusunda tamamen kendi takdirine göre işlem yapabilir.

Haciz bildirisi ile borçlunun üçüncü şahıslardaki malvarlığı ile hak ve alacaklarının haczedilmesi normal haciz işlemlerinden farklı bir uygulamaya tabidir. Borçlunun herhangi bir malvarlığına haciz uygulanabilmesi için öncelikle tahsil dairesinin bu malvarlığının mevcudiyetini tespit etmesi gerekir. Örneğin gayrimenkul malvarlığına haciz uygulanabilmesi için borçlu adına tapu sicilinde kayıtlı bir gayrimenkulün olduğunun tespit edilmesi gerekir. Ancak üçüncü şahıslar nezdindeki malvarlığı, hak ve alacak hacizleri için tahsil dairesinin böyle bir tespit yapması gerekmemektedir. Diğer taraftan 79'uncu maddede yer alan bankalara özel bir hüküm ile haciz bildirisinin amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebileceği belirtilmiştir. Bu hüküm gereği, tahsil dairelerinin takip ettikleri borçluların bilgilerini içeren listeler ile banka genel müdürlüklerine haciz tatbik etmeleri gerekmektedir. Ancak haciz bildirisi tebliğ edilen bankalar ortaya çıkan durumu yapılan işlemlerin iptali amacıyla yargı organlarına intikal ettirmektedirler.



Danıştay'ın 2007/2952<sup>28</sup>, 2008/1865<sup>29</sup> ve 2009/2659<sup>30</sup> sayılı kararlarına konu olan bu işlemlerde tahsil daireleri aleyhine kararlar verilmiştir.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere banka hesaplarına uygulanan e-haciz sonucu borçlunun herhangi bir bankada veya merkezi kayıt kuruluşu nezdinde bir varlığı olup olmadığını tahsil dairesi bilmemektedir. E-haciz uygulanması ile bilgi sistemleri aracılığıyla borçlunun hangi bankanın hangi şubesindeki hangi hesabında kıymet olduğu bilgisi elde edilir. Bankalardan gelen bu bilgiler doğrultusunda en fazla haciz bildirisinde bildirilen tutar kadar kıymete haciz konulabilmektedir. Bankalar nezdinde döviz, kıymetli maden, vadeli mevduat, vadesiz mevduat gibi hesapların bulunması halinde bunların en likiti olan vadesiz mevduat hesabından başlamak üzere haciz işlemi onaylanarak tamamlanması gerekmektedir. E-haciz bildirisinin tebliğ edilmesinden sonra banka ve aracı kurumların, 6183 sayılı kanunun 79'uncu maddesi gereği olarak, 7 gün içinde elektronik ortamda cevap vermeleri gerekmektedir. Verilecek cevap, haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla hesapta bulunan kıymetten borca yetecek kadarı ile sınırlıdır. Bu nedenle banka ve aracı kurumlar, normal olarak, hesaplarda bulunan kıymetlere haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarihte bloke uygulamaktadır.

E-haciz uygulayan tahsil dairesinin yaşadığı ilk sorun banka tarafından uygulanan bloke ile başlamaktadır. Bankalar arasında bir uygulama birliği bulunmaması nedeniyle yasal süre olan 7 günlük zaman diliminde bankaların cevap verme süreleri farklılık göstermektedir. Bu nedenle, en son kurum cevap verinceye kadar tahsil dairesi nihai onaylamayı gerçekleştirememektedir. Diğer taraftan, bankalar gerek bilgi sistemlerindeki eksik uygulamalardan, gerek risk algılarından, gerekse sorumluluğu üstlenmemek için birbirinden farklı uygulamalar sergilemektedirler. Bu farklılıklardan ilki borçlunun bankada bulunan kıymetinin kısmen haczedilebilen gelirlerden veya haczedilemeyecek mallardan olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Eğer hesapta bulunan kıymet kısmen haczedilebilen gelirlerden veya haczedilemeyecek mallardan herhangi biri durumunda ise bazı bankalar yaptıkları geri bildirimde bir ayırım yapmakta olup (Örn: "*haciz dışı emekli*

<sup>28</sup> EK-12'de yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:117)

<sup>29</sup> EK-13'te yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:119)

<sup>30</sup> EK-14'de yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:122)

*maaşı*") bazı bankalar böyle bir ayırım gözetmeksizin tüm kıymeti haczedilebilir olarak bildirmektedir. Diğer bir farklı uygulama ise bankanın sorumluluğunun haciz bildirisinde belirtilen tutarla sınırlı olduğu halde bazı bankaların bu tutarı aşan kısma da bloke uygulamasıdır. Risk algısı yüksek bazı bankalar ise borçlunun tüm hesaplarını kullanıma kapatırken, bazı bankalar ise kredi kartlarını dahi bloke edip kullanılamaz hale getirmektedir. Bankaların ortaya koyduğu, açıklanan ve benzeri uygulamalar nedeniyle, e-haciz uygulanan borçlu ile tahsil dairesi karşı karşıya gelmektedir. Borçlu kişi, haklı olarak, tüm hesaplarının bloke edilemeyeceğini, borç kadar tutarın ivedi şekilde bankadan tahsil edilerek blokelerinin kaldırılması talep edebilmektedir. Ancak e-haciz işleminin düzenleme, onaylama, haczedilen kıymetlerin tahsil dairesi hesaplarına aktarılması şeklinde devam eden süreç nedeniyle aynı gün içinde taleplerin yerine getirilememesi durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda bir çözüm yolu olarak borçlu beyanı üzerine ilgili banka şubesiyle, aynı yerleşim yerinde bulunmak kaydıyla, fiziki ortamda yazışma yapılarak sonuç alınmaktadır. Bununla birlikte e-hacze muhatap kurumların hiçbirinde borçluya ait kıymet bulunmaması halinde haciz bildirisi otomatik olarak iptal edilmektedir.

E-haciz uygulayan tahsil dairesinin yaşadığı bir başka sorun ise e-haczin düzenlenmesinden itibaren tespit edilen kıymetin tahsil dairesi hesaplarına aktarılmasına kadar geçen sürenin uzunluğudur. E-haciz düzenlenmesinden itibaren 7 gün içinde banka cevaplarının tamamlanması, sonrasında kıymet tespit edilen bankalar ile bunların tahsil dairesi hesaplarına aktarılması hakkında yazışma yapılması, sonuç olarak kıymetlerin tahsil dairesine aktarılması ile son bulan e-haciz sürecinde ortalama 15-20 günlük bir zamana ihtiyaç duyulmaktadır. Normal şartlarda böyle bir zaman diliminde tamamlanan süreç, banka tarafından yasal sürenin geçirilmesi halinde daha da uzamakta olup, 6183 sayılı kanunun 79'uncu maddesinde yer alan emredici hüküm nedeniyle her bir haciz bildirisi için sürecin takip edilmesi önem teşkil etmektedir. Takip ve tahsil sürecinin bu yapısı nedeniyle yapılan işlemlerin hassasiyeti ve sayısı sürekli artmaktadır.

6183 sayılı kanunun 79.maddesi gereği yapılan bir başka uygulama ise işveren nezdinde ücret, maaş, tazminat vb. haczi olduğu önceki bölümlerde açıklanmıştı. Tahsil dairesinin böyle bir uygulamayı gerçekleştirebilmesi için

öncelikle kamu borçlusunun çalıştığı işvereni tespit etmesi gerekir. Tahsil daireleri açısından bu tespitin tek yolu Sosyal Güvenlik Kurumu ile yazışma yapmaktır. Borçlunun işvereni tespit edildikten sonra haciz bildirisin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Haciz bildirisi, tebliğ alan işveren açısından bir sorumluluk meydana getirmektedir. İşverenin ilk sorumluluğu 7 gün içinde tahsil dairesine kamu borçlusunun kendisinden olan alacakları ve ücreti hakkında bildirim yapmak veya duruma göre itiraz etmektir. Uygulanmakta olan beyana dayalı vergi sistemi nedeniyle birçok beyan ve bildirim yapmak durumunda olan işveren, bir çalışını nedeniyle her dönem düzenli olarak haciz kesintisi hesaplayarak tahsil dairesine aktarmalı, kamu borçlusu olan çalışanın hak ve alacaklarında birden fazla haciz bulunuyorsa bunların takibini yapmalı, çalışanın işyerinden tazminat hak ederek ayrılması durumunda bunu tahsil dairesine ödemeli, tüm bunların üstüne bir eksiklik söz konusu olursa da müteselsil sorumlu sayılarak borçtan sorumlu tutulmaktadır. İşveren, sayılan tüm bu işlemleri külfet olarak görmesi durumunda kamu borçlusunu işten çıkarma yoluna gidebilmekte, sonuç olarak tahsil dairesinin haciz bildirisi ile amaçladığı tahsilât işlemi gerçekleşmemektedir. Diğer taraftan işveren yedi günlük süre içinde tahsil dairesine bildirim yapmaması nedeniyle borçtan sorumlu olacak ve tahsil dairesi işveren hakkında takip işlemleri uygulayacaktır. Maaş, hak ve alacakların haczi ile ilgili yapılan bir işlemin yargıya intikal etmesi sonucunda, Danıştay 2007/2349 numaralı kararı<sup>31</sup> ile her ne kadar işveren yedi günlük süre içinde tahsil dairesine yazılı beyanda bulunmamış da olsa, tahsil dairesinin amme borçlusunun üçüncü şahıs konumundaki işveren şirkette herhangi bir hak ve alacağının olduğuna dair tespit yapmadığı gerekçesiyle işveren hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin iptal edilmesini kararlaştırmıştır.

Ticari alacakların haczi konusunda tahsil dairesi BS formundaki bildirim üzerine ticari alacağın henüz ödenmediği karinesine dayanarak haciz bildirisi düzenleyerek tebliğ etmektedir. Haciz bildirisini tebliğ alan üçüncü şahsın yasal süre içinde tahsil dairesine yazılı beyanda bulunması gerekir. Tahsil dairesinin üçüncü şahsın yaptığı beyanı değerlendirmesi sırasında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Üçüncü şahsın haciz bildirisine istinaden belirtilen tutarı tahsil dairesine ödemesi halinde haciz bildirisi amacına ulaşmış sayılır. Ancak üçüncü şahıs tahsil dairesine

---

<sup>31</sup> EK-15'de yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:117)

yaptığı beyanda böyle bir borcu olmadığını, borcu daha önce ödemediğini, cari hesap usulü çalışarak kamu borçlusuna ile dönem dönem mahsuplaştığı şeklinde haciz bildirisine itiraz edebilmektedir. Bu durumda borcun ödendiği ve mevcut olmadığı şeklinde yapılan itirazlara ilişkin işlemlerin muhasebe kayıtlarına işlenmemiş olması ve yapılan işlemlere ait belgelerin ibraz edilememesi durumunda tahsil dairesinin itirazı reddederek üçüncü şahsı hacze konu borçtan müteselsil sorumlu tutması gerekir. Çoğu zaman yargıya taşınan bu tür işlemlerde üçüncü şahsın her ne kadar usul ve teamüllere uygun olmadan yaptığı ticari işlemler söz konusu olsa da, yargıya intikal eden ihtilaflar üçüncü şahıs lehine sonuçlanmakta, bunun sonucu olarak da tahsil daireleri yapılan işlemleri iptal etmek ve yargılama giderlerine katlanmak durumunda kalmaktadırlar. Sonuç olarak geçen haciz süreci, yapılan işlemler ve yaşanan dava süreci sonucunda tahsil dairesi yaptığı takip işlemleri sonuçsuz kalmaktadır. BS formundaki bildirimde istinaden yapılan hak ve alacakların haczi sonrası yargıya taşınan bir olayda Danıştay 2008/168 sayılı kararı<sup>32</sup> ile davacı şirket tarafından haciz bildirisine konu olan alacağın daha önce ödendiği yolunda tahsil dairesine süresinde bir bildirimde bulunulmamış ise de süresinden sonra yapılan beyan ile amme borçlusuna olan borcun ödendiği gerekçesiyle davacının üçüncü şahsın vergi borcu nedeniyle sorumlu tutulmasının mümkün olmadığına karar vermiştir. Bir başka BS formundaki bildirimde istinaden yapılan hak ve alacakların haczi nedeniyle yargıya intikal eden uyuşmazlık sonucunda Danıştay 2013/4481 sayılı kararı<sup>33</sup> ile davacının 7 günlük yasal süre yazılı beyanda bulunmaması ve ödemeye ait belge sunmaması nedeniyle borçtan sorumlu tutulamayacağını, bununla birlikte açılan menfi tespit davası sonucunda davacının asıl amme borçlusuna borcunu ödemediğinin tespit edilmiş olması nedeniyle düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline karar vermiştir.

Emekli maaşının belirli şartlar altında haczedilebileceği daha önce açıklanmıştı. Bu şartlardan ziyade olarak emekli maaşının banka hesabında biriktirilmesi durumunda cari dönemden önceki dönemlere ait tutarların tasarruf kabul edilerek haczedilmesinin hukuka uygun olduğu düşünülmelidir. 6183 sayılı kanunun 79'uncu maddesi kapsamında tahsil dairesinin emekli maaşının haczi ile yaşadığı sıkıntı çoğunlukla e-haciz sürecinde ortaya çıkmaktadır. Kamu borçlusuna

<sup>32</sup> EK-16'da yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:119)

<sup>33</sup> EK-17'de yer almaktadır. (Danıştay Dergisi, Sayı:134)

ödenen emekli maaşı vadesiz mevduat hesabına aktarılmaktadır. Düzenlenen e-haciz sonucunda bazı bankaların bilgi sistemleri ile emekli maaşını ayırması nedeniyle tahsil dairesi bunu diğer kıymetlerden ayrı olarak değerlendirebilmektedir. Ancak kamu borçlusunun emekli maaşını düzenli olarak banka hesabından çekmemesi halinde hesapta biriken paranın tahsil dairesine aktarılması gerekmektedir. Kişinin emekliliğe hak kazanması sonucunda hayatını idame ettirebilmesi amacıyla sosyal barışın devamı amacıyla düzenli olarak ödenen emekli maaşının tasarruf edilerek harcanmaması durumunda da haczedilememesi, çeşitli kanunlar ile emekli maaşının haczedilemeyeceğine dair kanun hükmünün amacına uygun olmamaktadır. Sonuç olarak bankaların cari dönem emekli maaşını ayırt etmemesi nedeniyle tahsil dairesine aktarılan maaşın kamu borçlusuna iadesine varıncaya kadar bir süreç yaşanmaktadır.

### **3.1.2. Üçüncü Şahısların Yaşadığı Sorunlar**

Kamu borçlusunun menkul mal, hak ve alacaklarını elinde bulunduran kişilere haciz bildirisinin tebliğ edilmesi ile alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusu arasında bulunan borç ilişkisine üçüncü kişiler dâhil olmaktadır. Alacaklı kamu idaresinin takip ettiği alacaklar kapsamında taraf olmayan üçüncü kişi kendisine haciz bildirisi tebliğ edilmesiyle taraf konumuna gelmekte ve sorumluluk altına girmektedir.

Haciz bildirisinin tebliğ edilmesi ile başlayan süreçte üçüncü kişinin ilk sorumluluğu 7 günlük yasal süre içinde tahsil dairesine yazılı beyanda bulunmak, mal, hak veya alacak elindeyse bunu tahsil dairesine teslim etmek veya ödemek, haciz bildirisinin tebliğinden önce kamu borçlusuna teslim edilmişse bu konuda itiraz etmek şeklindedir. Üçüncü kişi, açıklanan bu ilk sorumluluğu yerine getirmediği takdirde haciz bildirisinde bildirilen borç tutarından sorumlu olmaktadır. Sorumlu tutulduğu borçtan tüm malvarlığı ile sorumlu olarak tıpkı asıl amme borçlusu gibi hakkında 6183 sayılı kanun hükümleri uygulanmaktadır. Bu durumda ise asıl kamu borçlusunun kendisinde herhangi bir malvarlığı ile hak ve alacağı olmadığını 1 yıl içinde açacağı menfi tespit davası ile ispat etmesi gerekir. Bununla beraber İ.İ.K'nun aksine A.A.T.H.U.K'a göre menfi tespit davası açılması üçüncü kişi hakkındaki takip

işlemleri kendiliğinden durdurmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında 7 günlük sürede gerekli işlemi yapmayan üçüncü kişi için ağır bir sorumluluk ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan menfi tespit davasının kaybedilmesi halinde dava masrafları ile beraber haciz bildirisine konu borcu %10 zamlı ödeme yapmak durumunda kalabilir.

Kamu borçlusunun üçüncü kişi elindeki hak ve alacaklarının tek seferlik borç şeklinde olması halinde bunlara ilişkin yapılan beyan ve tahsil dairesine ödeme ile sorumluluk ortadan kalkmaktadır. Haciz bildirisinin tebliğinden önce söz konusu mal, hak ve alacağın kamu borçlusuna teslim edilmiş olması halinde buna ilişkin itiraz yapılmalıdır. Yapılan itirazı tahsil dairesinin uygun görmesi halinde işlemler sonlandırılır. Ancak tahsil dairesi itirazı uygun görmezse aksini ispat etmek üzere dava yoluna gidilebilir. Üçüncü kişinin aynı zamanda vergi mükellefi olması halinde vergi incelemesi ile itiraz konusu hususların tespit edilmesi yoluna gidilebilir.

Kamu borçlusunun, üçüncü kişi elindeki hak ve alacaklarının maaş, ücret, kira vb. gibi geleceğe dönük dönemsel olarak süreklilik arz eden bir hak ve alacak olması durumunda üçüncü kişi her dönem için kamu borçlusunun kendi nezdinde doğan hak ve alacağından kesinti yaparak tahsil dairesine aktarması gerekir. Yaptığı kesintileri haciz bildirisinde belirtilen tutara ulaşınca kadar takip etmeli, kamu borçlusunun artık kendisinden geleceğe dönük bir hak ve alacağı kalmaması durumunda bunu alacaklı tahsil dairesine bildirmelidir. Açıklanan bu ve benzeri bir iş yükü gerektiren durumlarda, elde edeceği hak ve alacağı kamu borcu nedeniyle kesintiye uğrayan borçlu kişi, duruma göre üçüncü şahısla olan iş sözleşmesini veya üçüncü şahıs kiracısı ise kira sözleşmesini feshedebilmektedir.

### **3.2.İHTİLAFLARI ÖNLEMEK ÜZERE YAPILMASI ÖNERİLEN DEĞİŞİKLİKLER**

A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesinin uygulaması çoğu zaman takip ve tahsil süreçlerini uzatmaktadır. Madde hükmünün gereği olarak yapılan işlemlerin idareye ve üçüncü şahıslara sorumluluk yüklemesi nedeniyle sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar genellikle haciz bildirisini tebliğ edilen üçüncü kişilerin yasal süre içinde idareye beyanda bulunmaması, yapılan beyanın idare tarafından kabul edilmemesi, üçüncü kişi nezdinde yapılan haczin asıl borçlusunun üçüncü kişi elinde mal, hak ve

alacağa sahip olduğuna dair karineye dayanması, yargıya intikal ettirilen ihtilafların kendiliğinden tesis edilen işlemleri durdurulması olarak sayılabilir.

Üçüncü şahıslardaki menkul mal, hak ve alacakların haczi bağlamında kamu alacaklarının takip ve tahsil işlemlerinin sadeleştirilerek kamu icra sisteminin etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesi amacıyla mevzuatta ve uygulamada bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

### **3.2.1. Mevzuatta Yapılması Önerilen Değişiklikler**

Kamu alacaklarının tahsili amacıyla yapılan işlemler her ne kadar A.A.T.H.U.K'da yer alan hükümlere göre yapılsa da üçüncü şahıslara yapılan haciz işleminde yaşanan sorunları bertaraf etmek için vergi, ticaret ve idari yargı mevzuatında değişiklik yapılması uygun olacaktır. Aşağıda başlıklar halinde açıklanan değişiklik önerilerin gerçekleştirilmesi halinde üçüncü kişiler nezdinde yapılan haciz işlemlerinin daha etkili ve sorunsuz olacağı düşünülmektedir.

#### **3.2.1.1. Vergi Mevzuatında Yapılması Önerilen Değişiklikler**

Üçüncü şahıslardaki menkul mal, hak ve alacakların haczi ile ilgili yargıya intikal eden işlemleri incelediğimizde uyumsuzluk konusunun genel olarak üçüncü şahsın haciz bildirisinde borçlu olarak kendisinin yer almaması nedeniyle gerekli hassasiyeti göstermemesinden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Üçüncü şahıs bu nedenle 7 günlük süre içinde bildirim, ödeme veya itiraz yapmamakta, bunun bir sonucu olarak tahsil dairesi tarafından A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesi gereği mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak hakkında takip işlemleri başlatılmaktadır. Bu nedenle haciz bildirisinin tebliğ edilmesi işleminde üçüncü şahsın durumun öneminden ve sorumluluklarından tam anlamıyla bilgi sahibi olmadığını varsaymak yanlış olmayacaktır. Asıl kamu borçlusu nedeniyle kamu icrasına maruz kalan üçüncü şahsın açıklanan nedenle 7 günlük süreyi geçirmesi halinde mal elinde ve borç zimmetinde saymak yerine öncelikle bir hatırlatma veya uyarı anlamında idari bir işlem tesis edilebilir. İ.İ.K'da yer alan, haciz ihbarnamesi tebliğ edilen üçüncü şahsa kendisine gönderilen haciz ihbarnamesine süresinde itiraz etmediği, bu nedenle de malın yedinde veya borcun zimmetinde sayıldığı için ikinci bir ihbarname ile

bildirileceği şeklindeki düzenleme gibi A.A.T.H.UK.'ya bir düzenleme eklenmesi yerinde olacaktır. Bununla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ceza hükümlerine 6183 sayılı kanunun 79'uncu madde hükmünde yer alan sorumluluğa uyulmaması halinde uygulanacak yaptırım hükmü eklenmesi konunun cezai boyutunu şekillendirecektir. Vergi dairesinin söz konusu yaptırımı uygulanması belirli şartlara bağlanması yerinde olacaktır. Örneğin üçüncü şahıs 7 günlük sürede hiçbir işlem yapmazsa öncelikle bir resmi yazı ile üçüncü şahsa haciz bildirisine cevap vermediği, bu resmi yazıya da belli süre içinde cevap vermezse borç tutarı kadar cezai işlem yapılacağı ile aynı zamanda haciz bildirisinde yazılı tutardan da sorumlu olacağı bildirilebilir. Böyle bir uygulama sonucunda yargı organlarında tahsil dairesinin asıl kamu borçlusu hakkında yaptığı işlemler ile haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahsa karşı yaptığı işlemler tam anlamıyla birbirinden ayrıştırılacak olup, artık üçüncü şahıs yargıya başvurursa dahi bizzat kendisine tebliğ edilen resmi bildirim nedeniyle karşılaşılabilecek cezai işlemde hukuka aykırılık bulunmayacaktır.

A.A.T.H.U.K'da düzenlenen tecil müessesinin üçüncü şahıslardaki menkul, mal ve alacakların haczine etkisi vardır. A.A.T.H.U.K gereği takibe alınan borcun tecil ve taksitlendirilmesi halinde haciz işlemlerini durdurulacaktır. Diğer taraftan, üçüncü şahsa haciz bildirisi tebliğ edildikten sonra asıl borçlunun hacze konu borcu 7 günlük süre içinde tecil ve taksitlendirmesi durumunda üçüncü şahsın bundan bilgi sahibi olmaması nedeniyle asıl borçluya yapması gereken ödemeyi vergi dairesine yapabilecektir. Bu durumda tecil edilen borç aynı zamanda haciz yolu ile tahsil edilmiş olacaktır. Diğer taraftan asıl borçlunun hacze konu borcu taksitlendirmesi halinde üçüncü şahıs nezdinde uygulanan haczin kaldırılıp kaldırılmayacağı konusu belirsizdir. Bankalar ve aracı kurumlardaki kıymetlerin haczi bölümünde açıklandığı üzere e-haciz işlemi sürecinde borçlunun bu kurumlardaki malvarlığını tespit etmek zaman gerektirmektedir. Borçlunun haciz bildirisinde yer alan borcu tecil ve taksitlendirmesi durumunda e-haciz işleminin iptal edilip edilmemesi hususu belirsizdir. Düzenlenen e-haciz sonrasında bankalar ve aracı kurumlardaki mal varlığı tespit edilmeden önce borçlunun borcunu tecil ve taksitlendirmesi nedeniyle e-haczin iptal edilmemesi borçluyu mağdur ederken, iptal edilmesi ise henüz tamamlanmamış malvarlığı araştırmasının durdurulmasına, belki de tahsil edilebilecek alacağın daha fazla sürüncemede kalmasına neden olacaktır.



A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesi gereği kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü kişi herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirmesi halinde haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Üçüncü kişiye 1 yıl içinde menfi tespit davası açmasına imkân tanıyan bu durumda tahsil dairesi ise üçüncü kişi hakkında yapacağı takip işlemlerini ancak mahkeme tarafından teminat takdir edilmesi ile takip işlemlerinin durdurulacağı karar vermesi halinde durduracaktır. Bu durumda kanun hükmü mahkemenin bu yöndeki kararına kadar tahsil dairesine takip işlemlerini devam ettirme sorumluluğu vermektedir. Ancak İ.İ.K'da üçüncü kişinin icra takibinin yapıldığı veya yerleşim yerinin bulunduğu yer mahkemesinde süresi içinde menfi tespit davası açtığına dair belgeyi bildirim yapıldığı tarihten itibaren yirmi gün içinde ilgili icra dairesine teslim etmesi hakkında yürütülen cebri icra işlemleri menfi tespit davası sonunda verilen kararın kesinleşmesine kadar duracağı hüküm altına alınmıştır. İ.İ.K'da yer alan bu hükme benzer bir hükmün A.A.T.H.U.K'ya eklenmesi tahsil dairesinin ve üçüncü şahsın sorumluluğunu konunun yargı organları tarafından çözüme kavuşturulacağı zamana kaldıracaktır.

### **3.2.1.2. Ticaret Kanununda Yapılması Önerilen Değişiklikler**

Asıl kamu borçlusu hakkında yapılan takip nedeniyle haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıslar çoğunlukla işverenler ve bankalar gibi 6102 sayılı Ticaret Kanunu'na tabi ticaret erbabı kişilerdir. Tüm iş ve işlemlerinde Ticaret Kanunu'na ve ilgili mevzuatlarına göre hareket etmekle sorumlu olan bu kişiler kanunların öngördüğü sorumlulukları da yerine getirmek durumundadırlar. Bu kapsamda ticaret kanununun öngördüğü sorumluluklardan bir tanesi de her tacirin bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesidir. Bundan kasıt, tacirin tüm ticari iş ve işlemlerinde bilgi sahibi olması, ileriye görebilmesi ve iş ve işlemlerinin düzenini buna göre ayarlaması gerektiğidir. Tacirin basiretli bir kişi olarak kabul edilmesi nedeniyle hukuk sistemimizde tacire uygulanan hükümler ile diğer kişilere uygulanan hükümler birbirinden farklılık göstermektedir.

Ticaret Kanunu'nda yer alan defter ve belgelere ilişkin hükümler sıkı kurallara bağlanmış olup, yapılan işlemler defter ve belge kayıtlarına göre ispat edilmektedir. Söz konusu sıkı kurallar aynı şekilde bir kayıt düzeni gerektirmektedir. Bu kapsamda, bir kamu kurumunun usulüne uygun olarak tebliğ ettiği belgenin gereğini tacirin yerine getirmesine yönelik bir düzenleme yapılması uygun olacaktır. Diğer taraftan haciz bildirisi ile asıl kamu borçlusunun ticari defterlerde ilişkilendirilmesi, daha önce yapılan bir ödeme varsa bunun ispatı açısından, geleceğe dönük maaş, ücret, kira gibi olası ödemeler varsa bunların takibi açısından kolaylık sağlayacaktır.

### **3.2.1.3. İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılması Önerilen Değişiklikler**

Anayasanın 125'inci maddesi gereği idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna başvurulabilmektedir. İdarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı işlemler idari yargının konusunu oluşturmaktadır. Ülkemizde idari yargı ilk derece olarak idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, istinaf yolu olarak bölge idare mahkemeleri ve üst mahkeme olarak Danıştay şeklinde örgütlenmiş bir yapıdadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesi ile bu mahkemelerde yapılacak yargılamalarda idari yargılama usulü kanunda belirtilen usullerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik yapılan işlemler idari işlemler olması nedeniyle idari uyuşmazlık konusu olmaktadır. Konusuna göre idare mahkemelerine veya vergi mahkemelerine intikal eden uyuşmazlıklar neticesinde bölge idare mahkemesi ve Danıştay nezdinde temyiz sürecine kadar uzanan bir süreç meydana gelebilmektedir. Bu durumda bir taraftan kamu alacağı sürüncemede kalırken bir taraftan da dava süreçlerine hazırlık yapılması nedeniyle tahsil dairesinin iş yükü artmaktadır. Tüm bu süreç işlemeye devam ederken uyuşmazlığın temelini oluşturan asıl kamu borcunun ödenmesi veya başka bir takip yoluyla tahsil edilmesi durumu da meydana gelebilmektedir.

Kanun koyucu idarenin sunduğu hizmetlerden bir kısmına ait uyuşmazlıkların davaya konu edilmesi halinde özel bir yargı yolu belirlemiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/A maddesi ile düzenlenen "İvedi Yargılama" usulü ile bu

uyuşmazlıklara ait dava açma, dosya inceleme ve savunma süreleri kısaltılarak uyuşmazlığın bir an önce çözümlenmesi hedeflenmiştir. Kamu alacağının hukuk sistemimizde ayrıcalıklı tutularak takip ve tahsiline dair özel bir kanun olan 6183 sayılı kanun uygulanmakta iken söz konusu takip ve tahsil işlemleri ile ilgili uyuşmazlıkların da ivedi yargılama usulüne tabi olması yerinde olacaktır. Böylelikle tahsil dairesinin yapmış olduğu cebri icraya ait işlemler en kısa zamanda tüm uyuşmazlıklardan arınarak sonuç verecektir.

### **3.2.2. Mevzuatın Uygulamasında Yapılması Önerilen Değişiklikler**

A.A.T.H.U.K. ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi müdürlükleri ile bağlı vergi dairesi olan malmüdürlüklerine "*tahsil dairesi*" görevi verilmiş olup, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde ve Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde açık olarak belirtilmiştir. Bu nedenle bu bölümde A.A.T.H.U.K'un 79'uncu maddesini uygulamaya yönelik olarak vergi daireleri işlem yönergesi ve bu doğrultuda vergi dairelerinin elektronik bilgi sisteminde yapılması önerilen değişiklikler belirtilmiştir.

#### **3.2.2.1. İşlem Yönergesinde Yapılması Önerilen Değişiklikler**

Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürüten, bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı organları nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz ve temyiz eden, izleyen ve sonuçları ile ilgili işlemleri yerine getiren kurumlardır. Vergi dairelerinin bu görevleri ile kuruluş şekillerine bağlı olarak birimler, bölümler ve servisler arasındaki iş ve işlemlerin yürütülmesinde uyulacak ilke, kural ve esaslar, kullanılacak formlar ve iş akımı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan "İşlem Yönergeleri" ile belirlenir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ile vergi daireleri bölümler ve servisler şeklinde organize edilmiş olup, A.A.T.H.U.K'un uygulanması bağlamında

kovuşturma bölümü altında ile takip servisi, icra servisi ve satış servisi şeklinde teşkilatlandırılmıştır. Bunlardan icra servisi; takip servisi veya başka vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi müdürlükleri tarafından gönderilen haciz varakalarına istinaden mal varlığı araştırması, menkul ve gayrimenkul mallar ile diğer hak ve alacakların haczi ile satış aşamasına kadar yapılacak kovuşturma işlemlerini yapan birimdir. İcra servisi tarafından haciz varakasının alınmasından sonra gerekli incelemelerin yapılarak borçlu hakkında elektronik ortamda malvarlığı araştırması yapılacağı ve tespit edilen malvarlığına haciz bildirisi düzenlenerek haczin tatbik edileceği ve sonuçlarının takip edileceği Vergi Daireleri İşlem Yönergesi belirtilmiştir. Ancak gerek A.A.T.H.U.K'da gerekse Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde kamu borçlusunun malvarlığına hangi öncelikle haciz konulacağı hususunda bir düzenleme bulunmamakla birlikte Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde borçlunun menfaatini de göz önünde bulundurarak paraya çevrilmesi en kolay ve masrafsız olanların tercih edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Hakkında haciz varakası düzenlenerek icra servisine teslim edilen bir mükellef ile ilgili takip işlemlerin yapılacağı şüphesizdir. Ancak borçlunun aynı zamanda üçüncü şahıstaki hak ve alacağı ile menkul veya gayrimenkul malını tespit edilmesi durumunda hangisine öncelik verileceği belirsizdir. Üçüncü kişide tespit edilen nakit para şeklindeki hak ve alacak doğrudan kamu alacağının en kolay ve masrafsız tahsiline imkân sağlayan malvarlığıdır. Ancak bu durumda borçlu adına kayıtlı menkul ve gayrimenkul mallara da haciz tatbik etmek, duruma göre borçlunun borcundan fazla malı haczetmek olacaktır. Ancak aynı zamanda asıl borçlunun üçüncü şahıs nezdinde geleceğe dönük maaş, ücret, kira gibi bir hak ve alacağının bulunması, bunların her hal ve durumda vergi dairesine aktarılacağı kesin olmadığı için, borçlu adına kayıtlı menkul ve gayrimenkule de haciz tatbiki gerekli olacaktır.

İşlem yönergesinde 79'uncu maddenin uygulamasında ortaya çıkan sorunları giderecek şekilde düzenlemeler yapılması halinde, hem vergi dairelerinin karşılaştığı sorunlar azalacak, hem de kamu alacağının tahsili amacıyla üçüncü kişilere uygulanan haciz işlemlerinin zemini hazırlanacaktır. Örneğin işlem yönergesine yapılacak haciz bildirisinin üçüncü şahsa yüklediği sorumluluğu açıklayan bir resmi yazı ile tebliğ edileceği hükmü eklenebilir. Böylelikle yapılan işlemlerin yargıya intikal etmesi halinde yapılacak savunma daha net ve yerinde olacaktır.

### 3.2.2.2. Vergi Dairesi Sisteminde Yapılması Önerilen Değişiklikler

Gelir İdaresi başkanlığı iş ve işlemlerinde teknolojiyi ve bilgi sistemlerini en etkili ve verimli kullanan kamu kurumlarından birisidir. 2000'li yılların başında bilgisayarlı sistemleri kullanmaya başlamış, tüm vergi dairelerini birbirine entegre etmiş, diğer kurumlarla ortak projeler geliştirerek hizmet sunumunda kaliteyi yükseltmiştir. Bugün itibarıyla vergi dairelerinde işlemlerin çok büyük bir çoğunluğu özel bilgisayar programları ve sistemleri üzerinden yapılmaktadır.

Gelişen teknolojiyi takip ederek, bunu görev alanı ve işlemlere yansıtarak çok önemli bir yol kat etmiş olan kurum 79'uncu madde uygulaması kapsamında e-haciz projesini geliştirmiştir. Bankalar ve aracı kurumlardaki kıymetlerin haczi bölümünde açıklandığı üzere kamu alacağının cebren tahsili hakkında oldukça etkili bir uygulama olan e-haciz kapsamında bazı sıkıntılar yaşandığı da belirtilmişti. Bu sıkıntılardan ilki e-haciz sürecinin başlangıcı olan haciz bildirisinin tebliği ile sonucu olan kıymetlerin vergi dairesi hesaplarına aktarılması arasında geçen zamanın uzunluğundan kaynaklanmaktadır. Bankaların sistem üzerinden verdikleri cevaplar sonucunda haczi kabil kıymetin bulunması halinde vergi dairesine aktarılması için tekrar yazışma yapılmalı, yasal olarak süre tanınmalı, işlem takip edilmeli ve para aktarıldıktan sonra e-haciz iptal edilmelidir. Bu süreç boyunca kamu borçlusunun banka hesapları kullanılamaz durumda kalmaktadır. Vergi daireleri ve bankalar arasında bu süreci daha hızlandıracak geliştirmeler yapılmalıdır. Gerekli görülmesi halinde yasal süreleri kısaltacak şekilde kanun değişikliklerini temin ederek bilgi sistemlerinin tüm süreci anlık olarak gerçekleştirmeye yönelik şekilde tekrar tasarlanmalıdır. Böylelikle bankalar ve kamu borçlusu açısından da e-haciz sürecinin getirdiği olumsuzluk ortadan kalkmış olacaktır.

Üçüncü şahıstaki menkul mal, hak ve alacağın elektronik ortamda haczinin yapılamaması halinde haciz bildirisi (HB1) formu kullanılmaktadır. Ekte yer alan form on yüzü haczedilen malın türüne göre düzenlenmekte, arka yüzünde ise üçüncü şahsın sorumlulukları ile hakları yer almaktadır. Haciz bildirisi formunun arka yüzünde yer alan açıklamalar sürecin sağlıklı işlemesi açısından son derece önemli olmakla beraber, muhatap olan ilgili şahsın dikkati çekme ve okuma gereği

hissetmede yetersizdir. Çünkü şekil itibarıyla formun tüm yüzeyini dolduran uzun bir açıklama şeklinde yer alan açıklamalar gerek renk tonu gerekse yazı biçimi açısından önemsiz gibi görünmektedir. Bu nedenle açıklamaların kalın ve ince, büyük harf ve küçük harf, altı çizili gibi biçimlendirilerek yazılması, süreler gibi çok önemli ifadelerin farklı ve kırmızı gibi belirgin renklerde olması uygun olacaktır. Diğer taraftan bu açıklamaların formun arka yüzünde yer almasında ziyade form ile tebliğ edilecek ayrı bir sayfa ile üçüncü şahsa teslim edilmesi daha bilgilendirici ve farkındalık uyandıran bir uygulama olacaktır.



## SONUÇ

Birlikte yaşamanın bir sonucu olarak ortaya çıkan devlet teşkilatı varlığını devam ettirebilmek, gelişebilmek ve topluma hizmet sunmaya devam edebilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duyar. Kanunlardan ve çeşitli faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerini elde edememesi toplumun her bir üyesini etkiler. Bu nedenle devlet gelirlerinin zamanında tahsil edilmesi, aksi halde ise cebren tahsil edilmesi gerekmektedir.

Devletin yetkili tahsil dairesi olan vergi daireleri kamu alacaklarını cebren tahsil etmekle görevlidir. Bu kapsamda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkından Kanun ile belirtilen işlemleri yaparlar. Kamu alacağının korunması ve cebren tahsil edilmesi için 6183 sayılı kanun ile özel alacaklardan farklı bir takip ve icra usulü belirlenmişti. Ödenmeyen kamu alacağını borçludan cebren tahsil etmede yapılan işlemlerden bir tanesi de borçlunun üçüncü şahıslarda bulunan menkul mal, hak ve alacağının haczedilmesidir. Özel bir yöntem gerektiren bu uygulama 6183 sayılı kanunun 79'uncu maddesi ile düzenlenmiş olup hem uygulanan kamu idaresine hem de haczin muhatabı olan üçüncü şahsa bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumlulukların tamamen yerine getirilmemesi halinde üçüncü şahıs borçtan sorumlu olmaktadır. Mevzuatın uygulanmasından ve kişilerin sorumluluklarının farkında olmamasından kaynaklanan sorunlar nedeniyle ihtilaflar yaşanmakta, bu ihtilaflar yargı organları tarafından çözümlenmektedir.

Tahsilât sürecinin etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için, işlemlerin son derece kısa sürede sonuç vermesi gerekmektedir. Uygulamanın sadeleştirilmesi ve sonucun kısa sürede alınabilmesi için süreci uzatan ihtilafları önlemek gerekmektedir. Bu tez ile vergi daireleri ile üçüncü şahıslar arasında yaşanan ihtilafları azaltmak üzere mevzuatta ve uygulamaya yön veren yönergeler ile bilgi sistemlerinde yapılması gereken değişikliklerle ilgili öneriler yapılmıştır.

Tezde önerilen değişiklikler mevzuat bağlamında işlemlere yasal dayanak teşkil eden 6183 sayılı kanun üzerinden açıklanmıştır. Bu kapsamda İ.İ.K'da yer alan uygulamaya benzer şekilde malın yedinde veya borcun zimmetinde sayıldığı ikinci bir işlemle ile bildirileceği şeklindeki gibi bir düzenleme A.A.T.H.UK.'ya

eklenebilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ceza hükümlerine 6183 sayılı kanunun 79'uncu madde hükmünde yer alan sorumluluğa uyulmaması halinde uygulanacak yaptırım hükmü eklenmesi konunun cezai boyutunu şekillendirecek ve konunun yargıya intikal etmesi durumunda yapılan işlemde üçüncü şahıs ile asıl amme borçlusu ayrılmış olacaktır. Diğer taraftan yine İ.İ.K'da yer alan menfi tespit davası açılmasının icra işlemlerini durduracağına dair hükme benzer bir hükmün A.A.T.H.U.K'a eklenmesi tahsil dairesinin ve üçüncü şahsın sorumluluğunu konunun yargı organları tarafından çözüme kavuşturulacağı zamana kaldıracaktır. Sayılan bu önerilerden farklı olarak asıl borçlunun borcunu tecil ettirmesi durumunda tahsil dairesinin nasıl bir işlem yapacağına dair A.A.T.H.U.K'a ya da işlem yönergesine hüküm eklenmesi yerinde olacaktır.

Önerilen bir başka değişiklik ise kamu alacağının tahsilinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünü ivedi yargılama kapsamına almaktır. Bu durumda tahsil dairesinin yapmış olduğu takip ve haciz işlemleri yargı organları tarafından kısa zamanda değerlendirilebilecektir.

Vergi dairelerinin işleyişine yönelik işlem yönergesinde değişiklik yapılması önerilmektedir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde kamu borçlusunun malvarlığına hangi öncelikle haciz konulacağı hususunda bir düzenleme bulunmamakla birlikte borçlunun menfaatini de göz önünde bulundurarak paraya çevrilmesi en kolay ve masrafsız olanların tercih edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda borçlunun üçüncü kişiler nezdinde mal, hak ve alacaklarının haczedilebilmesi belirli şartlara bağlanmalıdır. Bununla beraber üçüncü şahsa tebliğ edilecek haciz bildirisinin muhatabına yüklediği sorumluluğu açıklayan bir resmi yazı ile tebliğ edileceği hükmü eklenebilir.

Üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacakların haczi konusunda en çok yapılan işlem e-haciz olarak anılan bankalar nezdinde elektronik haciz uygulamasıdır. Takip ve tahsilat bağlamında etkili ve verimli bir uygulama olan e-hacizde sürecin başlangıcı olan haciz bildirisinin tebliği ile sonucu olan kıymetlerin vergi dairesi hesaplarına aktarılması arasında geçen zamanın uzunluğunu kısaltmaya yönelik bilgi sistemlerinde değişiklik yapılması gerektiği önerilmiştir.



Son olarak ise üçüncü şahıslardaki mal, hak ve alacakların haczinde kullanılan haciz bildirisi formunun şekil itibarıyla üçüncü kişiyi daha belirgin bilgilendirmesi amacıyla açıklamaların kalın ve ince, büyük harf ve küçük harf, altı çizili gibi biçimlendirilerek yazılması ile süreler ve sorumluluklar gibi çok önemli ifadelerin farklı ve kırmızı gibi belirgin renklerde olacak şekilde düzenlenmesi şeklinde değişiklik yapılması önerilmiştir.



## KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

1982 Anayasası

2004 Sayılı İcra Ve İflas Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanun

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

6098 Sayılı Borçlar Türk Borçlar Kanunu

6102 Sayılı Ticaret Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Akan Altuncu, P. (2005). "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 75, ss. 5-12.

Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Aksümer, E. (2011). "E-haciz Sisteminin Değerlendirilmesi" Vergi Raporu Dergisi, Sayı:177, ss. 32-42

Akyürek, Ö. (2014). "Anonim Ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu", Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Alaybeyoğlu, C.Ü. (2008). "Kamu Alacaklarının Korunmasına İlişkin Yolların Vergi Hâsılatının Arttırılması Üzerindeki Etkileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Altun, B. (2011). "Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:104, ss. 225-234

Arslaner, H. (2010). "Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Takibi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

Artun, S.E. (2014). "Karar İncelemesi-Kamu İcra Hukukunda Haciz ve İhtiyatî Haciz İşlemlerine İlişkin Verilen Mahkeme Kararlarının Uygulanması", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C:16, ss. 4535-4566

Atay, K. (2007). "Ödeme Emrinin Düzenlenmesinde Tebliğinde Ve Takibinde Yaşanan Güçlükler Ve Kayıplar", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:88, ss. 99-105.

Ay, H. ve Baran, T. (2014). "Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme", Sosyo Ekonomi Dergisi, Sayı:21, c:21, ss.45-68.

Ayaz, G. Ve Sönmez, E. (1999), *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

Baran, T. (2014). "Türk Vergi Sisteminde Cebri İcra Yollarından Haciz Yolu İle Tahsil-Elektronik Haciz Uygulaması", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Budak, T. ve Benk, S. (2011). "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", Business and Economics Research Journal, Sayı:2, C:2, ss:61-76

Candan, T. (1995). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2013). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Mali Akademi Yayınları, Ankara.

Ceylan, N.A. (2017). "Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal Ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi", Anasay Dergisi, Sayı:2 ss:217-226.

Coşkun Karadağ, N. (2012). "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", Maliye Dergisi, Sayı:162, ss. 238-255.

Coşkun, N. (2015). "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Ödeme Emrine Dava" Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Çelik, B. (2000). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.

Çınar, F. (2013). "Ödeme Emrine İtiraz ve Haksız Çıkma Zammı Uygulaması", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 170, ss. 56-64.

Demirtaş Aydoğan, S. (2016). "Takibat Hukukunda Suç ve Cezaların 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında İncelenmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 203, ss. 120-130.

Demirtaşoğlu, B. (2011). "Tasarrufun İptali Davası Özelinde Kamu Alacaklarının Korunması Yöntemleri" Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Dönmez, R. (1998). *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Dönmez, R. (2005). *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa

Erdoğan, V. (2009). "Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtiraz Müessesesinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Geçer, A.E. (2017). "Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:25, S:1,ss. 205-235.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu (2015), (Çevirimiçi) [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf), 24 Ağustos 2019.

Gerçek, A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Gerçek, A. (2013). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Gören Ülkü, N. (2008). *İcra Hukukunda Ödeme Emri*, Arıkan Kitap, İstanbul.

Gülçiçek, B. Ve Güler, E. (2012). "Kanuni Temsilcilerin 213 Sayılı V.U.K. ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Sorumlulukları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:149, ss. 45-58.

Gülseven, M. (1999). *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Güzel, A. (2007). "Amme Alacakları Bakımından Şahsi Kefalet Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:98, ss. 47-50.

Güzel, A. Ve Özdemir, M. (2007), *Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları*, Nobel Kitapevi, Ankara.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik

İlgar, Z. (1997). "6183 Sayılı Kanunun Uygulamasında Karşılaşılan Güçlükler İle Bunların Giderilmesine İlişkin Görüş Ve Öneriler", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:31, ss. 51-56.

İhtiyar, Ö. (2011). "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava" İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kaplan, R. (2013). "Hukuksal Açısından Kamu Alacağı Kavramı", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:15, ss. 189-214.

Kaynar, H. (2008). "Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:106, ss. 123-140.

Koç, M. (2011). "6183 Sayılı Kanuna Göre Vergi İncelemesi ve Teminat İsteme Müessesesi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 142, ss. 7-12.

Kuru, B., Arslan, R.,Yılmaz, E. (2014). *İcra İflas Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Özal, İ.R. (2017). "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Ödeme Emrine Karşı Dava", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Özdemir, M. (2009). *Vergide Faiz Ve Zam: Tecil Faizi-Gecikme Faizi & Pişmanlık Zammı-Gecikme Zammı*, Maliye Mensupları Derneği, Akis Kitap, İstanbul.

Özhan, T. (2010). "6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Özkan, H. (1997). *İhtiyati Tedbir, Delil Tespiti ve İhtiyati Haciz İle Kamu Alacağının Tahsilinde İhtiyati Haciz*, Legal Yayınevi, İstanbul.

Özşahin, Y.Y. (2010). "6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat Kurumunun Mahiyeti ve Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 128, ss. 90-94.

Özvatan, S.A. (2014). "Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Pınar, A. (2013). *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*, Turhan Kitapevi, Ankara.

Polat, A. (2014). "Kamu Alacağının Cebren Tahsilinde Ödeme Emri Uygulaması Ve Ödeme Emrine İtiraz", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Sağır, A. (2011). "Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Sakal, M. ve Alpaslan, M. (2007). "Kesinleşmemiş Cezalı Tarhiyatlarda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Önerilebilir Mi?", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:90, ss. 62-66.

Semiz, İ. (2014). "Vergi İcra Hukukunda Teminat", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şarlak, J.C. (2007). "Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz Ve İhtiyati Tahakkuk", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şentürk, A.G. (2017). *Yargı Kararları Işığında: "Müstakbel" (veya "Muhtemel") Alacak Haczi*, (Çevrimiçi) <http://www.izdenetim.com.tr/yazilar.php?no=25&site=V> , 03.01.2020

Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2008), 14. Daire Esas No:2007/2374, Karar No:2007/2952, Danıştay Dergisi Sayı:117, ss:124, (Çevrimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_042927.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042927.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2008), 9. Daire Esas No: 2005/5079, Karar No:2007/2349, Danıştay Dergisi Sayı:117, ss:253-255, (Çevrimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_042927.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042927.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2008), Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2007/336, Karar No: 2008/168, Danıştay Dergisi Sayı:119, ss:77-80, (Çevrimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_042708.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042708.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2008), 3. Daire, Esas No: 2007/696, Karar No: 2008/1865, Danıştay Dergisi Sayı:119, ss:141-143, (Çevirimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_042708.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042708.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2009), 4. Daire Esas No: 2008/2205, Karar No: 2009/2659, Danıştay Dergisi Sayı:122, ss:215, (Çevirimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_043044.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_043044.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Danıştay Başkanlığı (2013), 4. Daire Esas No: 2010/8630, Karar No: 2013/4481, Danıştay Dergisi Sayı:134, ss:458-462, (Çevirimiçi) [https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20\\_05\\_2019\\_042426.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_042426.pdf), 24 Ağustos 2019.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri, (Çevirimiçi) <https://muhasebat.hmb.gov.tr>, 02 Temmuz 2019.

Tahsilât Genel Tebliği Seri: A Sıra:1

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, (Çevirimiçi) <https://sozluk.gov.tr>, 12 Mayıs 2018.

Türk Hukuk Sitesi, (Çevrimiçi) [www.turkhukuksitesi.com](http://www.turkhukuksitesi.com), 08 Şubat 2020.

Ünlü, M.C. (1995). *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Üstün, Ü.S. (2010). "Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:18, Sayı:2,ss. 9-37.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği

Yıldız, S. (2010). "Vergi İcra Hukukunda Haciz", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yücesoy, U.İ. (2006). "Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri Ve Sonuçları", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Türkiye Forum, (Çevrimiçi), [www.kararara.com](http://www.kararara.com), 08 Şubat 2020.

## EKLER

### Ek-1: Zamanaşımına Uğramış Amme Alacaklarına İlişkin Terkin Cetveli

ZAMANAŞIMINA UĞRAMIŞ AMME ALACAKLARINA İLİŞKİN TERKİN CETVELİ										Muhasebe Biriminin	Adı:
Mükellefin			Adı Soyadı / Unvanı				Vergi Kimlik No / T.C. Kimlik No			Yılı:	Kodu:
Sıra No	Vergi Türü (1)		Vadesi (2)	Kesinleşme Tarihi (IPC Ve APC için) (3)	Tutarı (TL) (4)	Tahakkuk Fiş Numarası (5)	Takip Numarası (6)	Zamanaşımı Kesilmiş İse Son Defa Kesildiği Tarih (7)	Zamanaşımının Başlangıç Tarihi (2, 3 Ve 7. Sütunlar Dikkate Alınacak)	Zamanaşımına Uğradığı Tarih (9)	Açıklama (10)
	Kodu	Adı									
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											
23											
24											
25											
26											
27											
28											
29											
30											
31											
32											
33											
34											
35											
Toplam											
Memur / Uzman Adı-Soyadı İmza			Şef Adı-Soyadı İmza			Müdür Yardımcısı Adı-Soyadı İmza			Kayıtlara Uygundur. Muhasebe Yetkilisi Adı-Soyadı İmza/Tarih/Mühür		



## Ek-2: Teminat İsteme Yazısı Örneği

T.C.

.....  
.....  
(.....Müdürlüğü)

**Mükellefin Adı-Soyadı/Unvanı  
Adresi**

Dairemizin ..... T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numarasında kayıtlı mükellefiyetiniz dolayısıyla ..... dönemi/yılı hesaplarınızın ..... tarafından incelenmesi sırasında yapılan ilk hesaplara göre tespit edilen matrah/vergi farkı üzerinden ..... lira ..... vergisi ..... lira vergi ziyayı cezası ve yazımız tarihi itibarıyla hesaplanan ..... lira gecikme faizi olmak üzere toplam ..... lira için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası gereğince, aynı Kanunun 10 uncu maddesinde belirtilen türde teminatı yazımızın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Müdürlüğümüze göstermeniz gerekmektedir.

Gösterilecek teminatın, amme alacağının tahakkuk ve tahsil tarihine göre hesaplanacak gecikme faizi ve gecikme zammı için de paraya çevrilebileceği tabiidir.

Bilgilerinize tebliğ ve gereğini rica ederim.

Adı -Soyadı  
Unvanı

### Ek-3: Şahsi Kefalet Senedi Örneği

T.C.

(.....Müdürlüğü)

**Mükellefin Adı-Soyadı/Unvanı  
Adresi**

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

**Kefalet Edenin:**

**Tarih**

Adı-Soyadı/Unvanı: **İmza/Kaşe**

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No:

**Ek-4: 6183 Sayılı Kanun'un 14'üncü Maddesine Göre Alınacak Olan İhtiyati  
Haciz (Taahhüt) Senedi Örneği**

**İhtiyati Haciz Taahhüt Senedi**

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 13 üncü maddesi uyarınca, ..... T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numaralı amme borçlusunu .....'nın yedimde bulunan ve ..... Dairesince ihtiyaten haczedilerek tarafıma teslim edilen ve ..... tarih ve ..... no.lu haciz tutanağında özellikleri ve değerleri gösterilen mallarını tahsil dairesince istenildiği zaman aynen teslim etmeyi kabul ve taahhüt ederim.

**Taahhüt Edenin:**

**Tarih**

Adı-Soyadı/Unvanı:

**İmza/Kaşe**

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No:

**Ek-5: Ödeme Emri**

Ön Yüz

ÖDEME EMRİ								
T.C. .....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI .....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ / MALMÜDÜRLÜĞÜ								
<u>BORCLUNUN</u>								
Vergi Kimlik No: <small>T.C. Vatandaşı Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılmıştır.</small>						Ana Takip Dosya Numarası:		
Soyadı /Unvanı:						Düzenleme Tarihi:		
Adı:								
Faaliyeti:								
TAKİBE ALINAN BORCUN								
SIRA NO:	TAKİP DOSYA NUMARASI	TÜRÜ	DÖNEMİ	TAKSİDİ	VADESİ	AİT OLDUĞU PLAKA / TUTANAK NO.	TUTARI	KESİNLEŞEN GECİKME ZAMMI
TOPLAM								
AYRICA GECİKME ZAMMI DA ALINACAKTIR								
<p>Yukarıda mahiyeti ve tutarı gösterilen borçlarınız vadesi geçtiği halde ödenmemiştir. Bu ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde borcunuzu Vergi Dairesine / Malmüdürlüğüne veya bunlar adına tahsile yetkili olanlara ödemeniz veya borcunuzu karşılayacak değerde mal bildiriminde bulunmanız, haczi kabil malınız yoksa bildirmeniz gerektiği,</p> <p>Bu ödeme emrine ilişkin olarak dairemizin .....servisinden veya ...../.....numaralı telefonlarımızdan bilgi alabileceğiniz,</p> <p>Ödeme Emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ..... Vergi/İdare mahkemesinde dava konusu yapma hakkınızın bulunduğu, ancak yargılama sonucunda iddianızda tamamen veya kısmen haksız çıkmanız halinde haksız çıkarılan tutarın yüzde 10'u oranında ayrıca zam tahsil edileceği,</p> <p>Önemle tebliğ olunur.</p> <p style="text-align: right;">Vergi Dairesi Müdürü</p>								
NOT: LÜTFEN ARKA SAYFADAKİ AÇIKLAMALARI DİKKATLE OKUYUNUZ MÜKELLEF								

## AÇIKLAMALAR

Ödeme emrinde yer alan borçlardan bir kısmına dava açmanız halinde geri kalan kısmına ilişkin kanuni işlemlere devam edileceği ve dava konusu yapılan borçlar hakkında mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmemesi halinde bunların da devam edileceği,

Ön sayfada yer alan mecburiyete riayet etmediğiniz takdirde **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55, 58, 60, 111 ve 114 üncü maddeleri hükümlerine göre;**

a) Borcunuzun, menkul ve gayrimenkul mallarınızla her türlü hak ve alacaklarınız **haczedilerek** paraya çevrilmek suretiyle **tahsil edileceği,**

b) Mal bildiriminde bulununcaya kadar **3 ayı** geçmemek üzere **hapis** ile tazyik olunacağınız,

c) Mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yaptığınız veya yaşayış tarzınız mal bildiriminize uymadığı takdirde **3 aydan 1 yıla kadar hapis** ile cezalandırılacağınız,

d) Hacı kabil malınız olmadığı yolunda bildirimde bulunmanız halinde bu bildirimle birlikte veya bildirim tarihinden itibaren **15 gün içinde** en son kanuni ikametgah ve iş adresinizi, daimi mükellefiyetiniz bulunan diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bu dairelerdeki hesap ve kayıt numaralarını bildirmedığınız ve nüfus suretini vermediğiniz takdirde **elli güne kadar adli para cezası** ile cezalandırılacağınız,

Tebliğ olunur.

## ÖNEMLİ HATIRLATMA

Size tebliğ edilen bu ödeme emrindeki tutarı, çok zor durumda olmanızdan dolayı ödeyemiyorsanız; borcun taksitlendirilmesi için talepte bulunma imkanınız vardır. Taksitlendirmeye ilişkin olarak vergi dairemizden, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresinden ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) veya vergi iletişim merkezimizden (Tel: 444 0 189) detaylı bilgi alabilirsiniz.

## Ek-6: Mal Bildirimi

Ön Yüz

<b>T.C. MALİYE BAKANLIĞI</b>		
<b>Mal Bildirimi Kağıdı</b> ( Amme borçluları için )		
		Takip No. <input type="text"/>
		Vergi Kimlik No. ( T. C. Vatandaş Olan Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılacaktır.) <input type="text"/>
<b><u>AMME BORÇLUSUNUN :</u></b>		
Soyadı	:	.....
Adı veya unvanı	:	.....
İşi	:	.....
İş adresi	:	.....
İkametgah adresi	:	.....
<b>Ö D E M E E M R İ N İ N</b>		
Tarihi	Numarası	İçerdiği Borç Tutarı (YTL) (YKr)
...../...../20.....		
D.M.O. Basım İşl. Md. - 2008		

Örnek No. : 9101 - d

D.M.O. Basım İşl. Md. - 2008



## Ek-7: Haciz Varakası

HACİZ VARAKASI					
T. C. MALİYE BAKANLIĞI			VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI		
VERGİ DAİRESİ			Tarih : Sıra No. :		
<b>Borçlunun</b>					
T.C. Kimlik No. / Vergi Kimlik No. : Soyadı (Unvanı) : Adı : İşi :			Adresi :		
<b>Ödeme Emrinin</b>			<b>İhtiyati Haciz</b>		
Tebliğ Şekli : Tebliğ Tarihi :			Nedeni :		
Takip No. :			Yasal Dayanağı :		
<b>Haciz Konusu Olan Amme Alacağı</b>					
Türü	Taksidi	Vergilendirme Dönemi	Vade Günü	Tutarı (TL)	Notlar
<b>TOPLAM GECİKME ZAMMI</b>					
<b>TOPLAM</b>					
<p>Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 62 nci / 13 üncü madde hükmüne göre; yukarıda soyadı, adı ve borcunun miktarı gösterilen borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince saptanan (kendii elinde veya üçüncü şahıslar elinde bulunan) menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve hakların amme alacağına yetecek miktarının hazine / ihtiyati hazine karar verilmiştir.</p>					
Düzenleyen	S. Şefi	M. Yrd.	Müdür	Onay Tarihi ..... / ..... / 20 .....	Yetkili Amir

Örnek No. : 9006-e DMO Basım İş. Md. - 2013



**Ek-8: Haciz Bildirisi (HB2)**

<b>HACİZ BİLDİRİSİ</b>		<b>HB2</b>			
T.C. MALİYE BAKANLIĞI (GAYRİMENKUL VE BENZERLERİ İÇİN) VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI VERGİ DAİRESİ					
Sayı: .....	..... ..... .....	Sıra No : ..... Tarih : ...../...../.....			
<p>Aşağıda adı, soyadı ve adresi ile borcunun türü ve miktarı gösterilen amme borçlusunun dairenizde kayıtlı bulunduğu anlaşılan ve aşağıda özellikleri gösterilen mallarına 6183 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca haciz ihtiyatı haciz konulmuştur.</p> <p>Olayın kayıtlarınıza işlenmesini ve sonuçtan bilgi verilmesini rica ederim.</p> <p style="text-align: right;">...../...../..... Vergi Dairesi Müdürü</p>					
<b>BORÇLUNUN</b>					
T.C. Kimlik Numarası / Vergi Kimlik Numarası	: .....				
Soyadı (Unvanı)	: .....				
Adı	: .....				
İşi	: .....				
<b>HACİZ KONUSU OLAN AMME ALACAĞININ</b>					
Takip No.	Türü	Yılı ve Taksidi	Tutarı (YTL)	NOT	
<b>TOPLAM</b>					
<b>HACZEDİLEN GAYRİMENKUL, GEMİ VEYA TAŞITIN</b>					
Sıra No.	Türü	Ada No.	Parsel No.	Plaka No.	NOT



## Arka Yüz

### “6183 Sayılı Kanunun 79 uncu Maddesine Göre Kendisine Haciz Bildirisi Tebliğ Edilen Kişilerin Hak ve Yükümlülükleri :

Bu haciz bildirisinde kimlik bilgisi yer alan amme borçlusuna olan borçlarınızı veya vermeniz gereken malları bu haciz bildirisini aldığımız andan itibaren ancak dairemize ödemeniz veya vermeniz gerekmektedir. Aksi takdirde amme borçlusuna yapacağınız ödemeler veya teslimatların bedelleri geçersiz sayılacak ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun nükumüne göre sizden tahsil edilecektir.

Amme borçlusuna borcunuzun olmadığını veya malın elinizde bulunmadığını veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiğini veya malın tüketildiği yada kusurunuz olmaksızın telef olduğunu veya alacağın borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğunu iddia etmeniz halinde bu durumu, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren **7 gün** içinde dairemize yazılı olarak bildirmeniz gerekmektedir. Süresinde itiraz etmemeniz halinde, mal elinizde ve borç zimmetinizde sayılır ve hakkınızda 6183 sayılı Kanun hükümleri tatbik olunur.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren **bir yıl** içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açabilirsiniz. Bu durumda haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığınızı veya malın elinizde bulunmadığının ispat edilmesi zorunludur. Menfi tespit davasının açılmış olması haciz bildirisine konu alacağın tahsili için hakkınızda yürütülen işlemleri durdurmayacaktır. Ancak, mahkemenin 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan teminat türlerinden dairemize teminat verilmesi karşılığında takip işlemlerini durdurma kararı vermesi mümkündür. Vereceğiniz teminat hususunda dairemizle bir ihtilafın çıkması durumunda, bu ihtilaf davanın açıldığı mahkeme tarafından çözümlenecektir. Davanızda haksız çıkmaz halinde ise, haksız çıktığınız tutarın **% 10'u** tutarında ayrıca inkar tazminatına da hükmedilecektir.

Diğer taraftan, haciz bildiriyle takibi yapılan amme alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanuna göre tarafınıza tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açmanız ve dava sonucunda itirazınızda kısmen veya tamamen haksız çıkmaz halinde, aynı Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca haksız çıktığınız tutarın **% 10'u** tutarında ayrıca haksız çıkma zammı da talep edilecektir. Ancak, hesaplanan bu haksız çıkma zammı, menfi tespit davasının lehimize sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması durumunda, talep edilmeyecektir.

Öte yandan, haciz bildiri üzerine yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz etmeniz halinde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde yaptığımız itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, İcra ve İflas Kanununun 338 inci maddesinin birinci fıkrasına göre **hapis cezası** ile cezalandırılmanızı ve borçlu bulunduğunuz tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir.

Menkul malları aynen teslim edememeniz halinde değerini ödemeniz gerekmektedir.

Amme borçlusunun borcu nedeniyle dairemize yaptığınız ödemeler ve verdiğiniz mallar için genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu etme hakkınız bulunmaktadır.”

**Ek-10:Yargıtay'ın Esas:2004/22540 Karar: 2004/26972 Sayılı Kararı**

**T.C.**  
**YARGITAY**  
**12. Hukuk Dairesi**  
**E: 2004/22540**  
**K: 2004/26972**  
**T: 27.12.2004**

Yukarıda tarih ve numarası yazılı mahkeme kararının müddeti içinde temyizden tetkiki alacaklı vekili tarafından istenmesi üzerine bu işle ilgili dosya mahallinden daireye gönderilmiş olmakla okundu ve gereği görüşülüp düşünüldü:

**KARAR** : 1475 Sayılı Kanununun 28. maddesine göre, ( 4857 Sayılı Kanununun 35. maddesi ) işçinin almakla olduğu ücretlerin dörtte birinden fazlası haczedilemez. İkramiye, toplu sözleşme farkı ve nema da ücretten sayılacağından onların da aynı koşullarda haczini engelleyen bir yasa hükmü yoktur. 6772 Sayılı Kanununun 4. maddesinde ise ( fazla mesai, evlilik, çocuk zamları veya primleri, aynı yardımlar, hafta ve genel tatil ücretleri gibi esas ücrete munzam tediye ) haczedilemeyeceği belirlenmiştir. Bu durumda, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi ödentilerin ücretten sayılacağına dair bir hüküm bulunmadığından tamamı, nemanın ve toplu iş sözleşmesi farkı ile ikramiyenin ise en fazla haczi mümkündür. Bu durumda mercice yukarıdaki ilkelere göre karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm tesisi isabetsizdir,

**SONUÇ**: Alacaklı vekilinin temyiz itirazlarının kabulü ile mahkeme kararının yukarıda açıklanan nedenlerle İİK.nun 366, ve HUMK.428. maddeleri uyarınca ( BOZULMASINA ), 27.12.2004 gününde oy birliğiyle karar verildi.

**Ek-11:Yargıtay'ın Esas: 2014/25798 Karar: 2014/31238 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**YARGITAY**

**12. Hukuk Dairesi**

**E: 2014/25798**

**K: 2014/31238**

"İçtihat Metni"

MAHKEMESİ : Kayseri 3. İcra Hukuk Mahkemesi

TARİHİ : 07/07/2014

NUMARASI : 2014/490-2014/495

Yukarıda tarih ve numarası yazılı mahkeme kararının müddeti içinde temyizen tetkiki şikâyetçi tarafından istenmesi üzerine bu işle ilgili dosya mahallinden daireye gönderilmiş olup, dava dosyası için Tetkik Hâkimi tarafından düzenlenen rapor dinlendikten ve dosya içerisindeki tüm belgeler okunup incelendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Alacaklı tarafından borçlu hakkında başlatılan kambiyo senetlerine özgü haciz yolu ile icra takibinde, takibin kesinleşmesi üzerine borçlunun çalışmakta olduğu şirkete 12.09.2012 tarihli maaş haczi müzekkeresi gönderildiği, bu haciz müzekkeresinde, 'borçlunun emekli olması veya işten ayrılması durumunda tazminat alacağı'nın' hazine karar verildiği, alacaklının talebi üzerine yapılan sorgulamada borçlunun çalıştığı işyerinden ayrıldığı tespitini üzerine şikâyetçi şirkete gönderilen 16.06.2014 tarihli muhtırada, 'icra dosyasına gönderilmesi gereken tüm tazminatlardan (kıdem tazminatı, ihbar tazminatı) hiçbiri ödenmediğini gibi işten çıktığı bildirilmediğinden, 7 gün içinde ödeme yapılmaması halinde İİK 356. madde gereği tahsil yoluna gidileceği' hususunun ihtar edildiği, şikâyetçinin icra mahkemesine başvurusunda borçluya işten ayrılırken herhangi bir tazminat ödemesi yapılmadığını ileri sürerek 12.09.2012 tarihli haciz müzekkeresi ile 16.06.2014 tarihli muhtıranın iptalini talep ettiği, mahkemece, '12.09.2012 tarihli haciz müzekkeresinin Yargıtay kararları ve hukuka uygun olduğu, 16.06.2014 tarihli muhtıranın da İİK'nun 355. ve 356. maddelerine uygun olduğu' gerekçeleri ile şikâyetin reddine karar verildiği görülmektedir.

Borçlunun maaş ve ücretinin haczi İİK'nun 355 ve devam eden madde hükümlerine göre yapılır. İİK'nun 355.maddesine göre, icra müdürü borçlunun çalıştığı işyerine maaş ve ücretin haczedildiğine dair bir haciz yazısı yazar. Haciz yazısını alan işveren bir hafta içinde haczin icra edildiğini ve borçlunun maaş ve ücretinin miktarını icra dairesine bildirmeye ve borç bitinceye kadar icra dairesinin haciz bildirimine göre haczolunan miktarı borçlunun maaş veya ücretinden keserek hemen icra dairesine yatırmaya mecburdur. Aksi halde İİK'nun 356.maddesi gereğince kesmedikleri veya ilk vasıta ile göndermedikleri para ayrıca mahkemeden hüküm alınmasına hacet kalmaksızın icra dairesince maaşlarından ve sair mallarından alınır. Bu durumda, İİK.nun 355.maddesi hükümlerine riayet etmeyenlerin sorumluluğu, İİK.nun 356.maddesine göre, kesinti yapılmayan miktar ile sınırlıdır.

İİK'nun 356. maddesi maaş ve ücretler hakkında olup emekli ikramiyesi ve tazminatlar bu madde kapsamında değerlendirilemez. Borçlunun üçüncü kişilerde bulunan

alacağının haczi ancak İİK'nun 89/1. ve devamındaki maddelerde belirtilen prosedür ile mümkündür.

O halde; mahkemece; şikayetin kabulü ile, şikayetçiye gönderilen 12.09.2012 tarihli haciz müzekkeresinin tebliği, tazminat alacağının haczi yönünden, İİK'nun 356. maddesinde yazılı hüküm ve sonuçları doğurmayacağından şikayetçiye gönderilen 16.06.2014 tarihli muhtıranın iptaline karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile şikayetin reddi yönünde hüküm tesisi isabetsizdir.

**SONUÇ:** Şikayetçinin temyiz itirazlarının kabulü ile mahkeme kararının yukarıda yazılı nedenlerle İİK 366 ve HUMK'nun 428. maddeleri uyarınca (BOZULMASINA), peşin alınan harcın istek halinde iadesine, ilamın tebliğinden itibaren 10 gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 23.12.2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek-12:Danıştay'ın Esas: 2007/2374 Karar: 2007/2952 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**DÖRDÜNCÜ DAİRE**

Esas No: 2007/2374

Karar No : 2007/2952

**Özeti:** 67 sayfadan oluşan listede yer alan mükelleflere ait vergi borçları nedeniyle, davacı bankaya tebliğ edilen haciz bildirisinin yasal olmadığı hakkında.

**Temyiz Eden:** Çorum Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf:** Türkiye... Bankası Anonim Şirketi

**Vekili:** Av....

**İstemin Özeti:** 67 sayfadan oluşan mükelleflere ait vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı kuruma tebliğ edilen haciz bildirisinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Kırıkkale Vergi Mahkemesinin 10.4.2007 günlü ve E:2007/27, K:2007/185 sayılı kararıyla; olayda, dava konusu haciz bildirisine 67 sayfadan oluşan mükellef listesi eklenmek suretiyle, her bir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtilmeden ve önceden malvarlığı araştırması yapılarak borçluların davacı kurum nezdinde bir hak ve alacaklarının olup olmadığı araştırılmadan davacıya haciz bildirisini tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 62'nci ve 79 uncu maddeleri uyarınca öncelikle tahsil dairelerince üzerine haciz uygulanacak hak ve alacakların tespit edilmesi, daha sonra her bir mükellef için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesinin gerektiği, davalı İdarece bütün hususlara uyulmaksızın, dolayısıyla tespit yükümlülüğü yerine getirilmeksizin tesis edilen ve davacı kuruma tebliğ edilen işlemde yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle haciz bildirisinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, haciz bildirisinin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

**Savunmanın Özeti:** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

**Tetkik Hâkimi Mehmet Sönmez'in Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı Eren Sonbay'ın Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, Kırıkkale Vergi Mahkemesinin 10.4.2007 günlü ve E:2007/27, K:2007/185 sayılı kararının onanmasına 27.9.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek-13:Danıştay'ın Esas: 2007/696 Karar: 2008/1865 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Üçüncü Daire**

Esas No : 2007/696

Karar No : 2008/1865

**Özeti:** Mal varlığı araştırma listesinde yer alan binlerce mükellefin banka nezdinde bulunan hak ve alacaklarına haciz tatbik edilmesi ve sonucun 15 günlük sürede bildirilmesi, aksi takdirde bankanın sorumlu tutulacağına ilişkin haciz bildirisinin, 6183 sayılı Yasa'nın 79 ve Türk Medeni Kanunu'nun 2'nci maddesine aykırı düştüğü hakkında.

**Temyiz Eden :**..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf :**Türkiye ... Bankası Anonim Şirketi (... Şubesi Müdürlüğü)

**Vekili :** Av. ...

**İstemin Özeti:** Ekli mal varlığı araştırma listesinde yer alan mükelleflerin banka nezdinde bulunan hak ve alacaklarına 6183 sayılı Kanunun 62'nci maddesi gereğince hesaplarına bloke konulmak suretiyle haciz tatbik edilmesi ve sonucun 15 günlük sürede bildirilmesi, aksi takdirde aynı Yasanın 79'uncu maddesi uyarınca işlem yapılacağı yolundaki haciz bildirisini; 6183 sayılı Kanunun 22'nci maddesinde, amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olan hakiki ve hükmi şahısların, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacağın bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunacağını kurala bağlandığı, 79'uncu maddesi ile de yapılan takibat neticesinde üçüncü şahıslara tebliğ edilen haciz bildirimleri üzerine, bu kişilerin 7 gün içinde bilgi vermesi yükümlülüğü getirildiği, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda takip konusu mal veya hakkın üçüncü şahsın zimmetinde sayılacağı ve bu Kanun hükümlerine göre takibe alınacağını kurala bağlandığı, bu yasal düzenlemelerle üçüncü şahıslar nezdindeki menkul mal, hak ve alacağın haczinde uygulanacak yöntem belirlendiğinden öncelikle söz konusu borçluların davacı banka nezdinde hesaplarının bulunup bulunmadığı, varsa türü ve miktarı belirlendikten sonra 79'uncu madde uyarınca haciz işlemine başlanması gerektiği, olayda ise davacı bankanın şubesine gönderilen talimatla nezdinde menkul kıymeti, herhangi bir hakkı veya alacağı bulunup bulunmadığı belirsiz binlerce mükellefin hesap durumları araştırılarak, isimlerinin karşısında yazılı borç miktarına yetecek kadar mal varlığının bloke edilmesinin istendiği görüldüğünden, bu istemin 6183 sayılı Kanunun 79'uncu maddesinde belirtilen yöntemle bağdaştırılmasının mümkün olmadığı, diğer taraftan binlerce mükellefin sadece ad ve soyadlarına yer verilmek suretiyle hesaplarına haciz uygulandığı ve 15 gün içinde bilgi verilmediği takdirde bankanın sorumlu tutulacağını kabulü Türk Medeni Kanununun 2'nci maddesinde ifade edilen objektif iyi niyet kuralıyla bağdaşmayacağından, idarenin bu yetkisini kullanırken borçlu mükellefleri makul sayıda gruplara ayırdıktan sonra banka nezdinde takibata geçmesinin hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olduğu gerekçesiyle iptal eden Kocaeli Vergi Mahkemesinin 29.11.2006 gün ve E:2006/447, K:2006/849 sayılı kararının; söz konusu mükelleflerin hesaplarının vergi dairesi adına bloke edilmesi işleminin uzamasının, amme alacağının tahsilini riske sokabileceği, 6183 sayılı Yasanın 148'inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenecek bilgi ve belgelerin ilgili kuruluşlarca yerine getirilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** Savunma verilmemiştir.



**Tetkik Hâkimi Kutlay TELLİ Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Savcı Nurten KARAÇAY Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 5.6.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek-14:Danıştay'ın Esas: 2008/2205 Karar: 2009/2659 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Dördüncü Daire**

Esas No: 2008/2205

Karar No: 2009/2659

**Özeti:** 6183 sayılı Kanununun 62 nci ve 79 uncu maddeleri uyarınca, 3'üncü şahıslar nezdinde amme borçlusunun hak ve alacağının olup olmadığı tespit edilmeden haciz işlemi tesis edilemeyeceği hakkında.

**Temyiz Eden :** ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf :** ... Bankası Anonim Şirketi

**Vekili :** Av. ...

**İstemın Özeti:** 750 sayfadan oluşan 22.700 adet mükellefin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı kuruma tebliğ edilen haciz bildirisinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31.10.2007 günlü ve E:2007/983, K:2007/2612 sayılı kararıyla; olayda, 750 sayfadan oluşan mükellef listesi eklenmek suretiyle, her bir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtilmeden ve önceden malvarlığı araştırması yapılarak borçluların davacı kurum nezdinde bir hak ve alacaklarının olup olmadığı araştırılmadan davacıya haciz bildirisini tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62 nci ve 79 uncu maddeleri uyarınca 3. şahıslar nezdinde amme borçlusunun hak ve alacağının olup olmadığının tespit edilmesi, daha sonra her bir borçlu için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesinin gerektiği, davalı İdarece bütün hususlara uyulmadan, davacıdan binlerce yükümlüye ait hesap durumlarının araştırılarak borçlarına karşılık tüm hak ve alacaklarına haciz konulmasının istenilmesi yönünde davacı kuruma tebliğ edilen işlemde yasal uyarılık görülmediği gerekçesiyle haciz bildirisinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, haciz bildirimini yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

**Savunmanın Özeti:** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

**Tetkik Hakimi Gülbin Günhan'ın Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı Gülsen Bışkin'in Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31.10.2007 günlü ve E:2007/983, K:2007/2612 sayılı kararının onanmasına 25.5.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**Ek-15:Danıştay'ın Esas: 2005/5079 Karar: 2007/2349 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Dokuzuncu Daire**

Esas No: 2005/5079

Karar No: 2007/2349

**Özeti:** 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesi uyarınca, amme borçlusunun üçüncü şahıslar nezdindeki alacakları üzerine haciz uygulanabilmesi için, amme borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde alacağının bulunduğunu bildirmiş olması veya idarece borçlu şirketin bu şahıslardan alacağı olduğunun tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulacağı hakkında.

**Temyiz İsteminde Bulunan :** ... Konfeksiyon Özel Eğitim Öğretim Turizm Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.

**Vekili :** Av....

**Karşı Taraf :** ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

**İstem Özeti:** Davacı şirketin müdürü olan ve vergi borçları bulunan ...'nin 6138 sayılı Kanununun 79. maddesine istinaden haczedilen davacı şirket nezdindeki hak ve alacaklarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin müdürü olan ...'nin... Ltd. Şti.'nin temsilcisi sıfatıyla vergi dairesi müdürlüğüne olan borçlarının 6183 sayılı Kanununun 79. maddesine göre haczi amacıyla düzenlenen haciz bildirisinin 21.4.2005 tarihinde şirket müdürüne tebliğ edildiği, davacı şirket tarafından haciz bildirisine itiraz edilmemesi üzerine kesinleşen vergi borcunun tahsili için dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşıldığından, kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 29.9.2005 tarih ve E:2005/590, K:2005/695 sayılı kararının; ...'nin adına düzenlenen ödeme emrine ve haciz bildirisine karşı dava açtığı, kendilerinden istenilen borcun asıl borçlu yönünden kesinleşmediği, olayda, ...'nin şirketlerinden alacaklı olduğu ve alacağının miktarı konusunda somut bir saptamanın yapılmadığı, bu kişinin şirketlerinde aylık 400 YTL maaşla müdür olarak çalıştığı, şirkette herhangi bir payının bulunmadığı, borcun şirketlerinden istenilmesinin yasal olmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**Danıştay Savcısı Zerrin Güngör'ün Düşüncesi:** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

**Tetkik Hâkimi Güneş Kurtoğlu Karacık'ın Düşüncesi:** Olayda, vergi dairesi müdürlüğüne, ...'nin davacı şirket nezdinde doğmuş hak ve alacaklarının tutarı konusunda herhangi bir tespit yapılmadan sadece davacı şirketin müdürü olduğu tespit edilerek haciz bildirisi düzenlendiğinden, haciz bildiriminin tebliğinden itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı beyanda bulunulmaması sebebiyle mal elinde borç zimmetinde sayılarak davacı şirket adına ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmamaktadır.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden, ... Özel Eğitim Öğretim Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin ödenmeyen ve bu şirketten tahsil edilemeyen trafik harçları için bu şirketin ortağı ve kanuni temsilcisi olan... adına ödeme emri düzenlendiği, bu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmadığından ve teminat

gösterilmediğinden haciz varakası düzenlendiği, 6183 sayılı Kanununun 79. maddesi uyarınca düzenlenen 20.4.2005 tarih ve 359/14112 sayılı haciz bildirisini ile ...'nin davacı şirket (... Konfeksiyon Özel Eğitim Öğretim Turizm Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.) nezdinde bulunan mal, alacak ve haklarına 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca haciz konulduğu, bu haciz bildirisinin tebliğinden itibaren 7 gün için tahsil dairesine yazılı beyanda bulunmaması nedeniyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79. Maddesine dayanılarak mal elinde borç zimmetinde sayılmak suretiyle davacı şirket adına dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "haciz" başlıklı 62. maddesinin 1. fıkrasında; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı hükme bağlanmış, aynı Kanunun "üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi " başlıklı 79. maddesinin 2.fıkrasında da; borçlunun alacağı veya üçüncü şahıstaki bir malı haczedilip de üçüncü şahıs, borcu olmadığı veya malın yerinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden evvel borç ödenmiş veya mal istihlak edilmiş yahut kusuru olmaksızın telef olmuş veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise keyfiyeti, haczin kendisine tebliğinden 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı beyan da bildirmeye mecbur olduğu, bildirmediği takdirde mal elinde ve borç zimmetinde sayılacağı ve hakkında bu Kanun hükümlerinin tatbik olunacağı, menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değerinin ödeneceği, üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu haklarının saklı olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Öte yandan, yine aynı Yasa 'nın 55.maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme ile tebliğ olunacağı kurala bağlanmıştır. Bu madde hükümlerine göre amme borçlusunun üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine haciz uygulanabilmesi için amme borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde alacağının bulunduğunu bildirmiş olması veya idarece borçlu şirketin bu şahıslardan alacağı olduğunun tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulması gerekmektedir. Olayda, her ne kadar yukarıda açıklanan madde uyarınca haciz bildirimini tebliğinden itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı beyanda bulunulmamış ise de, ...'nin müdürü olduğu davacı şirketten alacağı bulunduğu yolunda bir bildirim yapılmadığı gibi idarece davacı şirketin ...'ye borcu olduğuna ve borcun miktarına ilişkin somut bir tespit de yapılmadığı görülmektedir. Bu durumda, yukarıda açıklanan 62. maddenin 1. fıkrasında haciz için öngörülen koşul oluşmadığından, ...'ye borcunun bulunup bulunmadığı hususu somut olarak tespit edilemeyen davacı şirket adına, anılan Yasanın 79. maddesinin 2. fıkrası hükmüne dayanılarak, mal elinde borç zimmetinde sayılmak suretiyle ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet görülmemiştir. 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunanların böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır. Yukarıdaki açıklamalar karşısında davacı şirket tarafından ileri sürülen iddiaların "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilmesi ve ödeme emrinin iptal edilmesi gerekirken aksi yönde karar verilmesi kanuna uygun görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 29.9.2005 tarih ve E:2005/590, K:2005/695 sayılı kararının bozulmasına 20.6.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

**Ek-16:Danıştay'ın Esas: 2007/336 Karar: 2008/168 Sayılı Kararı**

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Vergi Dava Daireleri Kurulu**

Esas No: 2007/336

Karar No: 2008/168

**Özeti:** Haciz bildirisinin düzenlendiği tarihten önce ödendiği kanıtlanan borcun, 6183 sayılı Kanun'un 79 uncu maddesi uyarınca ödeme emriyle istenmesinde ve davanın reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı hakkında.

**Temyiz Eden** :... Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

**Vekili** : Av. ....-Av. ...

**Karşı Taraf** : ...Vergi Dairesi Müdürlüğü

**İstem Özet** : ...'ın davacı nezdinde bulunan alacakları için gönderilen haciz bildirisine karşı bir itirazda bulunmadığı ileri sürülerek amme alacağının tahsili için davacı adına ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. İstanbul 7.Vergi Mahkemesi 27.9.2005 günlü ve E:2005/1163, K:2005/2303 sayılı kararıyla; olayda, .....ın davacı şirketten hak ve alacağının bulunduğu tespiti sonucu 15.3.2005 tarihli haciz bildirisinin davacıya tebliğ edildiği ve davacının bu bildirimine karşı 7 gün içinde her hangi bir itirazda bulunmadığı, dolayısıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79 uncu maddesi uyarınca borç zimmetinde sayılacağından, düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık bulunmadığı kaldı ki, üçüncü şahısların genel hükümlere göre asıl borçluya rücu haklarının da saklı olduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar vermiştir. Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 20.9.2006 günlü ve E:2005/2568, K:2006/1643 sayılı kararıyla; olayda, her ne kadar 6183 sayılı Kanununun 79 uncu maddesi uyarınca, alacak veya hakkın yahut menkul malın mevcudiyetinin kabul edilmediğini ilgili tahsil dairesine bildirme yükümlülüğü davacı tarafından süresinde yerine getirilmemiş ise de, madde hükmüne göre takip yapılabilmesi için, öncelikle davacı kurum nezdinde borçlu mükellefin hak ve alacağının bulunup bulunmadığının davalı idarece araştırılması ve ortaya konulması gerektiği, davacı tarafından, ... firmasına 17.12.2004 ve 23.12.2004 tarihli faturalar ile fason iş yaptırılıp, bu faturalara ait ödemelerin yapıldığı ve herhangi bir borçlarının bulunmadığı ileri sürülerek, fatura fotokopileri ve ödeme makbuzlarının idareye ibraz edildiği belirtildiği halde, kurumdaki hak ve alacakların tespiti için herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmadığının anlaşıldığı, bu durumda vergi dairesince gerekli araştırmalarla vergi borçlusu olan şahsın davacı nezdinde hak ve alacağı olduğu saptanmadığından, davacının üçüncü şahsın vergi borcu nedeniyle sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle, mahkeme kararını bozmuştur. Bozma kararına uymayan İstanbul 7.Vergi Mahkemesi 11.4.2007 günlü ve E:2007/810, K:2007/907 sayılı kararıyla, davanın reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Karar, davacı şirket tarafından temyiz edilmiş, düzenlenen ödeme emrinin yasaya aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** İstem reddi gerektiği savunulmuştur.

**Danıştay Tetkik Hâkimi Özlem ULAŞ'ın Düşüncesi:** İsrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesince verilen bozma kararında yer alan esaslar doğrultusunda bozulması gerektiği düşünülmüştür.

**Danıştay Savcısı İbrahim ERDOĞDU'nun Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine girmediğinden

yükümlü kurum temyiz isteminin reddi ile temyiz konusu Vergi Mahkemesi ısrar kararının onanması gerekeceği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü: ...'ın davacı şirketten hak ve alacağının bulunduğu ileri sürülerek 25.3.2005 tarihli haciz bildirisinin davacıya tebliği üzerine, davacı tarafından bu bildirimle karşı 7 gün içinde herhangi bir itirazda bulunulmaması nedeniyle borç zimmetinde sayılarak düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı davacı tarafından temyiz edilmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun" üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi" başlıklı 79 uncu maddesinin, ihtilafli dönemde yürürlükte bulunan ve 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde, hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile, maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen zabıt tanzimi suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczinin, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken hakiki, hükmü şahıslara, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılacağı; borçlunun alacağı veya üçüncü şahıstaki bir malı haczedilip de üçüncü şahıs, borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden evvel borç ödenmiş veya mal istihlak edilmiş yahut kusuru olmaksızın telef olmuş veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise, keyfiyeti, haczin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı beyanla bildirmeye mecbur olduğu, bildirmediği takdirde mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak hakkında bu Kanun hükümlerinin tatbik olunacağı öngörülmüştür. Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket tarafından haciz bildirisine konu olan alacağın daha önce ödendiği yolunda tahsil dairesine süresinde bir bildirimde bulunulmamış ise de, ... (...) firmasına fason olarak yaptırılan iş bedeli için 17.12.2004 ve 23.12.2004 tarihli faturaların düzenlendiği, buna rağmen davacıya 5.3.2005 tarihli haciz bildirisinin gönderildiği, davacı şirketin 24.5.2005 tarihli dilekçe ekinde fatura fotokopilerini ve ödeme makbuzlarını idareye ibraz ettiği ancak, idarece bu husus dikkate alınmayarak 1.6.2005 tarihli ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, idarece varlığı açıkça tespit edilmemiş, ancak davacı tarafından ödeme makbuzları ile haciz bildirisinden çok önce ödendiği ispat edilen borç nedeniyle üçüncü şahsın vergi borcundan dolayı sorumlu tutulması hukuka uygun bulunmadığından, bu hususun "böyle bir borcun bulunmadığı" kapsamında incelenerek ödeme emrinin iptali gerekirken, 6183 sayılı Kanunun 79 uncu maddesi uyarınca ve davacının genel hükümlere göre asıl borçluya rücu hakkının da saklı olduğundan bahisle davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 11.4.2007 günlü ve E:2007/810, K:2007/907 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 22.2.2008 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

## Ek-17:Danıştay'ın Esas: 2010/8630 Karar: 2013/4481 Sayılı Kararı

T.C.

DANIŞTAY

Dördüncü Daire

Esas No : 2010/8630 Karar No : 2013/4481

**Özeti :1-** 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi gereğince, amme borçlusunun üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine haciz uygulanabilmesi için amme borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde alacağının bulunduğunu bildirmiş olması veya idarece borçlunun bu şahıslardan alacağı olduğunun tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulması gerektiği,

**2-**Vergi borcu bulunan mükellefin davacıya yaptığı satışı (Bs) formuyla beyan etmesinin, ödemeye ilişkin bir tespitte bulunulmaksızın, davacıdan alacağının bulunduğu yolunda bir bildirim olarak kabul edilemeyeceği, kaldı ki, idarece kanuna uygun bir tespit yapılmış olması halinde dahi haciz uygulanabilecek ve sonrasında ödeme emriyle istenebilecek tutarın alacaklının tüm vergi borcu kadar değil, tespit edilen hak ve alacak tutarı kadar olması gerektiği hakkında.

**Temyiz Eden :** ... Dış ve İç Pazarlama Anonim Şirketi

**Karşı Taraf :** .....Vergi Dairesi Müdürlüğü

**İstemin Özeti :** Davacı şirket adına düzenlenen 14.12.2009 gün ve 2009/85 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 29/06/2010 günlü ve E:2010/55, K:2010/2088 sayılı kararıyla; davacı şirketin mal aldığı ...'ın ödenmeyen vergi borçları nedeniyle adı geçenin davacı şirket nezdinde bulunan hak ve alacaklarının haczi için 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi uyarınca davacı şirket adına 12.11.2009 tarih ve 52923 sayılı haciz bildirisinin düzenlenerek 25.11.2009 tarihinde tebliğ edildiği, 7 günlük süre içerisinde itiraz edilmediğinden dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği, uyuşmazlıkta usulüne uygun olarak tebliğ edilen haciz bildirisine süresinde itiraz edilmediği ve Adli Yargı mahkemelerinde menfi tespit davası açılmadığı dikkate alındığında davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti :** Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

**Tetkik Hâkimi B.Barış Özkanay'ın Düşüncesi :** Asıl borçlu mükellefin davacı şirketten alacağı olduğu yönünde somut bir tespit bulunmaksızın düzenlenen haciz bildirisinde ve buna dayanarak tebliğ edilen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**Danıştay Savcısı Erhan Çiftçi'nin Düşüncesi :** 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "haciz" başlıklı 62'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı hükmüne yer verilmiş, aynı Kanunun "üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi" başlıklı 79'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında da; borçlunun alacağı veya üçüncü şahıstaki bir malı haczedilip de üçüncü şahıs, borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden evvel borç ödenmiş veya mal istihlak edilmiş yahut kusuru olmaksızın telef olmuş veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise keyfiyeti, haczin kendisine tebliğinden 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı beyanla bildirmeye mecbur olduğu, bildirmediği takdirde mal elinde ve borcun zimmetinde sayılacağı ve hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı öngörülmüştür. Bu düzenlemelere göre amme borçlusunun üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine haciz uygulanabilmesi için amme borçlusunun üçüncü şahıs nezdinde alacağının bulunduğunu bildirmiş olması veya idarece borçlu şirketin bu şahıslardan alacağı olduğunun açık ve kesin bir şekilde tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulması gerekmektedir. Olayda, bu şekilde bir tespit olmadığı gibi, 6183 sayılı Kanunun 79. maddesi hükmü uyarınca yasal süresi içerisinde itiraz edilmemiş olması ibraz edilen belgelerin gösterilen delillerin kabul edilmemesi, ileri sürülen iddiaların değerlendirilmemesi sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca resen araştırılması, davacı şirketin asıl borçlu kişiye karşı menfi tespit davası açıp açmadığı, ayrıca asıl amme borçlusu olan kişi tarafından düzenlenen 2009 yılı BS formunda belirtilen ve davacı şirketle 9.170 TL emtia alım satımı bilgisi haricinde, davalı idare tarafından borcun miktarına ilişkin somut bir tespit bulunup bulunmadığı hususlarının araştırılması suretiyle ve ödeme emri ile istenilen tutarın ticari ilişkiden kaynaklanan (9.170 TL) işlem tutarından fazla olduğu dikkate alınarak, uyuşmazlık hakkında bir karar verilmesi gerekirken, haciz bildirisine yasal süresi içerisinde itiraz edilmemiş olması gerekçesiyle davanın reddinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunanların böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödemediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itirazda bulunabileceği, aynı Kanun'un "Haciz" başlıklı 62'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun "Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi" başlıklı 79'uncu maddesinin birinci fıkrasında, hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılacağı, üçüncü fıkrasında haciz bildirisini tebliğ edilen üçüncü şahsın borçlu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu iddiasında ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorunda olduğu, üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılacağı ve hakkında bu Kanun hükümlerinin tatbik olunacağı belirtilmiş, dördüncü fıkrasında ise, "Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10'uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir." Hükümüne yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre amme borçlusunun üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine haciz uygulanabilmesi için amme borçlusunun üçüncü

şahıs nezdinde alacağının bulunduğu bildirmiş olması veya idarece borçlu şirketin bu şahıslardan alacağı olduğunun tespit edilmesi ve tespit edilen tutar için haciz konulması gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden; davalı İdareye 118.000 TL vergi borcu bulunan ...'ın davacı şirkete mal sattığı ve 9.170 TL ( katma değer vergisi hariç) tutarındaki bu satışın mükellef tarafından (Bs) formuyla beyan edildiği, bunun üzerine davacıya 25.11.2009 tarihinde tebliğ edilen 12.11.2009 tarih ve 52923 sayılı haciz bildirisini ile söz konusu hak ve alacağın haczedildiğinin bildirildiği, davacı şirketin 3.12.2009 tarihli dilekçesiyle ...'a söz konusu alım tutarını nakden ödediklerini, bu sebeple adı geçenin herhangi bir hak ve alacağının bulunmadığını bildirerek haciz bildirisine itiraz ettiği, ancak itirazın 7 günlük yasal süre içinde yapılmaması nedeniyle mal elinde ve borç zimmetinde sayılarak 118.000 TL tutarındaki amme alacağının tamamı için dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmıştır. Uyuşmazlıkta, vergi borcu bulunan mükellefin davacıya yaptığı satışı (Bs) formuyla beyan etmesi, ödemeye ilişkin bir tespitte bulunulmaksızın, davacıdan alacağının bulunduğu yolunda bir bildirim olarak kabul edilemeyeceği gibi, İdarece davacı şirketin ...'a borcu olduğuna ilişkin somut bir tespit de yapılmamıştır. Kaldı ki, İdarece bu tespitlerin yapılmış olması halinde dahi haciz uygulanabilecek ve sonrasında ödeme emriyle istenebilecek olan tutar, alacaklının tüm vergi borcu kadar değil, tespit edilen hak ve alacak tutarı kadar olacaktır. Buna göre; 6183 Kanun'un 62'nci maddenin 1'inci fıkrasında haciz için öngörülen koşullar oluşmadığından, davacı adına bu Kanun'un 79'uncu maddenin 3'üncü fıkrası hükmüne dayanılarak, borç zimmetinde sayılmak suretiyle ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir. Öte yandan, davacı şirket tarafından, vergi borcu bulunan ...'ın kendilerinden herhangi bir alacağının bulunmadığına ilişkin olarak açtığı menfi tespit davasında, Bakırköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesinin 2.3.2011 günlü ve E:2010/432, K:2011/75 sayılı kararıyla, alışveriş tutarının 12.11.2009 tarihi itibarıyla ödendiği, bu tarih itibarıyla davacının ...'a borçlu olmadığını tespitine karar verilmiş olup, davacı tarafından ileri sürülen iddiaların "böyle bir borcun olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, dava konusu ödeme emrinin iptali gerekirken aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 29/06/2010 günlü ve E:2010/55, K:2010/2088 sayılı kararının bozulmasına, 10/06/2013 gününde oybirliğiyle karar verildi.



