

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

**VERGİ İCRA HUKUKU' NDA KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE  
TAHSİLİNDE HACİZ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Hazırlayan**  
**SEYİT AHMET ÖZVATAN**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. TÛLİN CANBAY**

**MANİSA**  
**2014**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**VERĐİ İCRA HUKUKU’ NDA KAMU ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNDE HACİZ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gűsterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

SEYİT AHMET ÖZVATAN

18.03.2014

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 22.01.2014 tarih ve 2/3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Seyit Ahmet ÖZVATAN'ın "Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 18.03.2014 tarihinde saat 11.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına  \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine  \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN  
Doç. Dr. Tülin CANBAY  
(Danışman)

ÜYE  
Yrd. Doç. Dr. Gül KAYALIDERE

ÜYE  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet UÇAR

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

## ÖZET

Kamusal mal ve hizmetlerin miktarı, toplumsal huzurun ve refahın sağlanabilmesi için her geçen gün daha da artmakta ve önem kazanmaktadır. Kamu hizmetlerinin sürekliliği ve zorunluluğu nedeniyle kamu alacaklarının sağlıklı bir şekilde hazinenin hesabına aktarılması gerekmektedir. Ülkemizde kamu alacaklarının kanunlarda belirtildiği şekilde ve sürede ödenmemesi durumunda bu alacakların cebri yollarla tahsili gündeme gelmektedir.

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ( AATUHK ) ile kamu alacaklarının tahsili güvence altına alınmıştır. AATUHK' ya göre kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinin sınırları tespit edilmiştir. Kamu alacaklarının cebren takip ve tahsilinde en etkili yöntem Haciz uygulamasıdır. Haciz uygulaması, ödeme emrinden sonra mükellefin mal bildiriminde bulunduğu veya idarece re'sen yapılan mal varlığı araştırması sonucunda tespit edilen borçluya ait menkul ve gayrimenkul mallarına tahsil dairesince el konularak satılması sonucu kamu alacağının tahsil edilmesidir. E- Haciz uygulaması ile idare artık mal varlığı araştırmasını anında elektronik olarak yapabilmektedir.

Çalışmada Vergi icra Hukuku'nda kamu alacaklarının takip ve tahsilinde haciz ve e-haciz uygulamaları değerlendirilecektir. Birinci bölümde kamu alacağı kavramı ve kapsamı, kamu alacaklarının tarafları, kamu alacağını sona erdiren haller açıklanmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde ise kamu alacaklarının korunması gereği, vergi alacağının değerinin korunması, vergi alacağının zorla tahsili, tahakkuktan önce kamu alacaklarının korunması ve tahakkuktan sonra kamu alacaklarının korunması konularına yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise kamu alacaklarının cebren tahsilinde haciz ve e-haciz uygulamaları değerlendirilecektir. Bu bağlamda haciz ve e-haciz kavramı, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı, e-haciz uygulamasının vergi dairesi ve mükellef açısından değerlendirilmesi ve haciz ve e-haciz uygulamasının karşılaştırılması yapılacaktır. Haciz ve e-haciz uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri ortaya konmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelime:** Kamu Alacağı, Vergi Alacağı, Haciz, E-Haciz.

## ABSTRACT

The amount of the public good and services are important increasing day by day in order to ensure social peace and prosperity. Due to the continuity of public services and public necessity in a healthy way will have to be transferred to the treasury. In our country, as stated in the law of public claims and is not paid in time by means of forced collection of these receivables comes to the fore.

Collection of public receivables are secured with The Law No: 6183 The Procedure Law on Collection of Public Claims. According to The Procedure Law on Collection of Public Claims forcible collection of public receivables boundaries of methods have been identified. Follow up and collection of public receivables forced the most effective method is the application of lien. Lien application, pay at your disposal after the taxpayer's declaration of property is located or by the administration ex officio the assets of the survey results identified in the debtor's movable and immovable property charged to authorities repossessions as a result of public receivables is charged to. E-Lien application and administration of property research now is the time to do electronically.

In the study follow-up tax enforcement and collection of public receivables law in the e-lien, liens, and applications will be evaluated. In the first chapter the concept and scope of public receivables, receivables side of the public, government will end the situations that will be explained. In the second part of the protection of the public should receive the protection of the value of tax assets, forced collection of tax receivables, accrued receivables and the protection of the public before after accrual will be given to the issue of protection of public receivables. In the third chapter in the collection of public receivables forcibly e-lien, liens, and applications will be evaluated. In this context, e-lien and liens concept, the lien and sale of movable and immovable property, e-liens, tax authorities and taxpayers in terms of application evaluation and comparison of the effects of liens and liens will be done. E-liens, liens and the problems encountered in practice and to put forward suggestions for solutions to these problems will be studied.

**Key Words:** Public Claim, Tax Claim, Lien, Electronic- Lien.

## ÖNSÖZ

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile vadesinde tahsil edilemeyen kamu alacaklarının cebri icra yolu ile tahsili düzenlenmiştir. Kamu alacaklarının diğer alacaklardan ayıran en önemli özelliği kamusal mal ve hizmetlerin finansman kaynağını oluşturuyor olmasıdır. Kamu alacağı diğer özel alacakların tabi olduğu özel hukuktan ayrı olarak kamu hukuku içerisinde AATUHK maddeleri çerçevesinde takip ve tahsil edilmektedir.

Kamu alacaklarının tahsili AATUHK ile garanti altına alınmaktadır. Kamu alacağının tahsili sürecinde kamu idaresine tanınan yetkiler sınırsız değildir. Yapılan her işlem idari bir işlem olmasından dolayı idarenin bu süreçteki her türlü eylemine karşı dava yolu açıktır.

Bu çalışmanın özünü kamu alacaklarının cebri takip ve tahsil yollarından en can alıcısı olan haciz uygulamasının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Özellikle günümüzde sıkça kullanılmaya başlanan e-haciz uygulamaları çok küçük miktarda bile kamu idaresine borcu olan her mükellefin karşına çıkabilmektedir. Bu bağlamda bu tez çalışmasında e-haciz uygulaması literatürde yapılan çalışmalar ile konu hakkında mesleki tecrübe ve birikimi olan kişilerin görüşleri alınarak değerlendirilmiştir.

Bu tezin ilgili konularında çalışma yapan araştırmacı arkadaşlarıma faydalı olmasını dilerim. Tez çalışmam sürecinde emeğini ve kıymetli vaktini esirgemeyen, destekleyici, yapıcı ve yönlendirici tavırlarıyla süreç boyunca yanımda olan tez danışmanım saygıdeğer hocam Doç. Dr. Tülin CANBAY' a, tez çalışmama mesleki tecrübe ve birikimleriyle katkı sağlayan SMMM Figen İLHAN' a, SMMM Uğur HASACAR' a, SMMM Ayşe YANAR KARABAŞ' a teşekkür ederim.

Ayrıca geçen süreçte her türlü fedakârlığı gösteren aileme, özet bölümünün çevirisinde bana yardımlarından dolayı kuzenim Aylin KORKMAZ' a, çalışmam boyunca beni sabırla destekleyen ve motive eden nişanlım Dr. Selviye HALKSEVER' e teşekkür ederim.

SEYİT AHMET ÖZVATAN

Mart, 2014

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT .....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLOLAR LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xiii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I- KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI.....	4
A- KAMU ALACAĞI VE VERGİ ALACAĞI KAVRAMI.....	4
1- Kamu Alacağı Kavramı.....	5
2- Vergi Alacağı Kavramı.....	5
3- Vergi Alacağının Takip Hukuku İçindeki Yeri.....	6
B- VERGİ İCRA HUKUKU HÜKÜMLERİ KASAMINDA TAKİP VE TAHSİLİ MÜMKÜN OLAN KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI.....	6
1- Asli Kamu Alacakları.....	7
2- Fer'i Kamu Alacakları.....	8
3- Kamu Hizmetlerinin Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları.....	9
4- Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacağı.....	10
5- Tahsili Emval Kanunu'na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları.....	11
6- AATUHK Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları.....	12
C- HUKUKİ STATÜSÜ AÇISINDAN KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ.....	15
II- KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI.....	16
A- KAMU BORÇLUSU.....	16

1- Gerçek Kişi Kamu Borçlusu.....	16
a- Vergi Mükellefi.....	17
b- Vergi Sorumlusu.....	17
c- Kefil.....	19
2- Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları.....	20
B- KAMU ALACAKLISI.....	21
III- KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILAMAYACAK İŞLEMLER.....	22
A-ÖDEME ZORUNLULUĞU GETİRİLEN KAMU ALACAKLARI.....	23
B- ZORUNLULUK KAPSAMINA ALINAN İŞLEMLER.....	24
1- Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşlemler.....	24
2- Devlet Yardımları, Teşvikler ve Destekler Kapsamındaki İşlemler.....	24
IV- KAMU ALACAĞINI SONA ERDİREN HALLER.....	25
A- KAMU ALACAĞININ ÖDENMESİ.....	25
B- ZAMANAŞIMI.....	26
C- TERKİN.....	29
D- TAHAKKUKTAN VAZGEÇME.....	31
E- ÖLÜM.....	31
F- TAKAS VE MAHSUP.....	32
G- CEZALARDA İNDİRİM.....	35
H- AF UYGULAMASI.....	36

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

I- KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI İHTİYACI.....	38
A- KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER.....	39
B- VERGİ ALACAĞININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ.....	40
1- Teminat İsteme.....	40
2- İhtiyati Tahakkuk.....	41
3- İhtiyati Haciz.....	41



4- Yurt Dışı Çıkış Yasağı.....	42
<b>II- KAMU ALACAĞININ DEĞERİNİN KORUNMASI YÖNTEMLERİ.....</b>	<b>44</b>
<b>A- GECİKME ZAMMI.....</b>	<b>44</b>
<b>B- GECİKME FAİZİ.....</b>	<b>46</b>
<b>III- KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ.....</b>	<b>48</b>
<b>A- CEBREN TAHSİL.....</b>	<b>48</b>
1- Vergi İcra Hukukuyla İlişkisi.....	48
2- Cebren Tahsile Gidilmesi Şartı.....	49
a- Kamu Alacağının Vadesinde Ödenmemesi.....	50
b- Ödenmeyen Kamu Alacakları İçin Ödeme Emri Tebliği Edilmesi.....	50
c- Ödeme Emri ile Verilen Yedi Günlük Süre İçinde Kamu Borcunun Ödenmemesi.....	50
3- Cebren Tahsil Yolları.....	51
a- Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibi.....	51
b- Borçlunun Mallarına Haciz Uygulaması.....	52
c- Borçlunun İflas Yoluyla Takibi.....	53
<b>B- MAL BİLDİRİMİ.....</b>	<b>56</b>
1- Mal Bildiriminin Kapsamı ve Hukuki Niteliği.....	57
2- Mal Bildiriminde Bulunulmaması ve Yaptırımları.....	58
3- Mal Edinme ve Mal Artmalarının Bildirilmesi.....	58
<b>C- ÖDEME EMRİ.....</b>	<b>59</b>
1- Ödeme Emrinin Tebliği.....	60
2- Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması.....	62
<b>IV- TAHAKKUKTAN ÖNCE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI.....</b>	<b>64</b>
<b>A- TEMİNAT İSTENMESİ.....</b>	<b>65</b>
1- Teminat İsteme Nedenleri.....	65
a- Vergi Ziyayı Suçunda Teminat İstenmesi.....	66
b- Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi.....	66
c- Türkiye' de İkametgahı Olmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi.....	67
2- Teminat İsteme Yetkisi.....	67

3- Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi ve Ayni Unsurlar ile Şahsi Kefalet.....	68
a- Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi Unsurlar.....	68
b- Teminat Olarak Kabul Edilen Ayni Unsurlar.....	70
c- Şahsi Kefalet.....	71
4- Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları.....	71
<b>B- İHTİYATİ TAHAKKUK.....</b>	<b>72</b>
1- İhtiyati Tahakkuk Nedenleri.....	74
a- Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Mevcut Olması.....	74
b- Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk.....	75
c- Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması.....	76
2- İhtiyati Tahakkuk Süreci.....	76
3- İhtiyati Tahakkukun Sonuçları.....	77
a- Matrahı Belli Olan Kamu Alacakları.....	77
b- Matrahı Belli Olmayan Kamu Alacakları.....	78
4- İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması.....	79
<b>C- İHTİYATİ HACİZ.....</b>	<b>80</b>
1- İhtiyati Haczin Kapsamı ve Niteliği.....	81
2- İhtiyati Haciz Uygulamasına Yol Açan Haller.....	83
a- Teminat İstenmesi Gereken Hallerin Bulunması.....	84
b- Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması.....	84
c- Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunu Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Varsa.....	85
d- Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi.....	85
e- Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması.....	86
f- Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılması.....	86

g- Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması.....	87
3- İhtiyati Haciz Süreci.....	87
a- İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları.....	88
b- İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi.....	88
c- İhtiyati Haciz Uygulamasında Usul Şartı.....	89
d- İhtiyati Haczin Sonuçları.....	90
e- İhtiyati Haczin Kaldırılması.....	91
4- İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması.....	92
a- İhtiyati Haciz Kararına Karşı Açılacak Davalar.....	92
b- İstihkak Davaları.....	93
<b>V- TAHAKKUKTAN SONRA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI.....</b>	<b>94</b>
<b>A- RÜÇHAN HAKKI.....</b>	<b>94</b>
<b>B- ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENMESİ.....</b>	<b>96</b>
<b>C- KAMU ALACAĞININ TAKASI.....</b>	<b>97</b>
<b>D- HÜKÜMSÜZ SAYILAN TASARRUFLAR.....</b>	<b>98</b>
1- Tasarrufun İptali Davası.....	98
2- İptal Davasının Koşulları.....	100
a- Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağıın Olması.....	101
b- Alacağın Tahsil Olanacağının Kalmaması.....	101
3- İptal Davası Açılabilecek Haller.....	101
a- Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması.....	101
1- İvazsız Tasarruflar.....	102
2- Bağışlama Sayılan Tasarruflar.....	102
3- Hükümsüz Sayılan Tasarruflar.....	103
b- Kamu Alacağıın Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması.....	104
4- İptal Davası Açma Süresi ve Sonuçları.....	105
<b>E- KAMU ALACAĞININ SORUMLU SIFATIYLA ÖDENMESİ.....</b>	<b>107</b>
1- Mirasçıların Sorumluluğu.....	108
2- Kesinti Yapanların Sorumluluğu.....	108

3- Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....	109
4- Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu.....	109

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ CEBREN TAHSİL YOLU: HACİZ UYGULAMASI

I- HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	111
A- HACZİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	112
1- Yetki Unsuru.....	113
2- Şekil Unsuru.....	114
3- Sebep Unsuru.....	114
4- Konu Unsuru.....	115
5- Amaç Unsuru.....	116
B- HACZİN TÜRLERİ.....	116
1- E- Haciz.....	117
2- İhtiyati Haciz.....	119
3- Kesin Haciz.....	121
4- Muvakkat Haciz.....	121
5- Tamamlama Haczi.....	122
II- HACİZ UYGULAMASINDA UYULMASI GEREKEN KURALLAR.....	122
A- HACZEDİLEMİYEN MAL VE ALACAKLAR.....	124
B- KISMEN HACZEDİLEBİLEN GELİRLER.....	126
C- YETİŞMEMİŞ MAHSULLERİN HACZİ.....	127
III- MALLARIN HACZİ VE SATIŞI.....	127
A-HACZEDİLEN MENKUL MALLARIN KORUNMASI VE SATIŞI.....	129
1- Hacedilen Menkul Malların Korunması.....	129
2- Hacedilen Menkul Malların Satışı.....	130
B- GAYRİMENKUL MALLARIN HACZİ VE SATIŞI.....	132
1- Gayrimenkul Malların Haczi.....	132
2- Hacedilen Gayrimenkul Malların Satışı.....	133
IV- HACİZ İŞLEMİNE İTİRAZ YOLLARI.....	134
A- ÖDEME EMRİNE İTİRAZ.....	135

<b>B- ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARA YÖNELİK HACİZ BİLDİRİLERİNDE DAVA YOLU.....</b>	<b>136</b>
1- Üçüncü Şahsa Mahsus Davaya Yolu.....	136
2- Kamu Alacaklısına Mahsus Davaya Yolları.....	138
<b>C- İSTİHKAK DAVASI.....</b>	<b>138</b>
1- İstihkak İddiası.....	139
2- Borçlunun Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası...140	
3- Üçüncü Kişinin Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası.....	141
<b>V- HACİZ VE E-HACİZ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>142</b>
1- Kamu Alacağının Ödenecek Aşamaya Gelmesi Açısından.....	143
2- Ödeme Emri Tebliği Açısından.....	144
3- Mal Bildiriminde Bulunulması Açısından.....	145
4- E-Haciz Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar.....	145
<b>VI- HACİZ VE E- HACİZ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>148</b>
<b>A- VERGİ DAİRESİ AÇISINDAN HACİZ VE E- HACİZ UYGULAMASI.....</b>	<b>149</b>
1- Tahsilatta Etkinlik Sağlaması ve Gelir Artırıcı Etkisi.....	150
2- İş Yükümlülüğünü Azaltıcı Etkisi.....	151
<b>B- MÜKELLEF AÇISINDAN HACİZ VE E- HACİZ UYGULAMASI.....</b>	<b>151</b>
1- E- Haciz Uygulamasının Adalet Açısından Değerlendirilmesi.....	152
a- Kamu Alacağından Fazlasına E- Haciz Konmamalı....	153
b- Emekli Maaşı ile Ücret Aylıklarının Tamamına ve Haline Münasip Eve E- Haciz Konmamalı.....	153
2- E-Haciz Uygulamasının Kayıt Dışılık Üzerine Etkisi.....	155
3- E-Haciz Uygulamasının Ekonomik açıdan Değerlendirilmesi.....	158
a- E-Haciz Uygulamasının Ticari Faaliyetin Sürekliliğine Etkisi.....	158
b- E- Haciz Uygulamasının Mükelleflerin Piyasa İtibarına Etkisi.....	160
<b>C- E-HACİZ UYGULAMASININ MAL VARLIĞI ARAŞTIRMASI ÜZERİNE ETKİSİ.....</b>	<b>161</b>

<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>164</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>173</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>180</b>

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.1:</b> Mahsup ve Takas Arasındaki Farklar.....	34
<b>Tablo 2.1:</b> Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Arasındaki Benzerlikler ve Farklar.....	47
<b>Tablo 3.1:</b> Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ ye Oranı ( 2002-2013 ).....	156

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AATUHK:</b>	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
<b>a.g.e.:</b>	Adı Geçen Eser.
<b>a.g.i.s.:</b>	Adı Geçen İnternet Sitesi.
<b>a.g.m.:</b>	Adı Geçen Makale.
<b>a.g.t.:</b>	Adı Geçen Tez.
<b>A.Ş.:</b>	Anonim Şirketi.
<b>B.K.:</b>	Borçlar Kanunu.
<b>BKNZ:</b>	Bakınız.
<b>B.S.M.V.:</b>	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.
<b>C.:</b>	Cilt.
<b>D.:</b>	Daire.
<b>Dş:</b>	Danıştay.
<b>DİBS:</b>	Devlet İç Borçlanma Senedi.
<b>D.V.:</b>	Damga Vergisi.
<b>E.:</b>	Esas.
<b>E- Devlet:</b>	Elektronik Devlet.
<b>E- İmza:</b>	Elektronik İmza.
<b>E.V.K.:</b>	Emlak Vergisi Kanunu.
<b>G.İ.B.:</b>	Gelirler İdaresi Başkanlığı.
<b>G.M.S.İ.:</b>	Gayri Menkul Sermaye İradı.
<b>G.S.Y.İ.H.:</b>	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla.
<b>G.V.:</b>	Gelir Vergisi.
<b>G.V.K.:</b>	Gelir Vergisi Kanunu.
<b>H.U.M.K.:</b>	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu.
<b>İ.İ.K.:</b>	İcra ve İflas Kanunu.
<b>İSMMMO:</b>	İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası.
<b>İ.Y.U.K.:</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu.
<b>K.:</b>	Karar.
<b>K.D.V.:</b>	Katma Değer Vergisi.



<b>K.D.V.K.:</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu.
<b>K.V.:</b>	Kurumlar Vergisi.
<b>K.V.K.:</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu.
<b>MERNİS:</b>	Merkezi Nüfus İşleri Sistemi.
<b>Md.:</b>	Madde.
<b>M.T.V.:</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi.
<b>Ö.İ.V.:</b>	Özel İletişim Vergisi.
<b>Ö.T.V.:</b>	Özel Tüketim Vergisi.
<b>Ö.T.V.K.:</b>	Özel Tüketim Vergisi Kanunu.
<b>PTT:</b>	Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü.
<b>R.G.:</b>	Resmi Gazete.
<b>S.:</b>	Sayı.
<b>s.:</b>	Sayfa.
<b>SMMM:</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir.
<b>T.C.:</b>	Türkiye Cumhuriyeti.
<b>T.C.K.:</b>	Türk Ceza Kanunu.
<b>T.M.K.:</b>	Türk Medeni Kanunu.
<b>T.T.K.:</b>	Türk Ticaret Kanunu.
<b>vb.:</b>	Ve Benzeri.
<b>vd.:</b>	Ve Diğerleri.
<b>VEDOP:</b>	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi.
<b>V.İ.V.K.:</b>	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.
<b>V.U.K.:</b>	Vergi Usul Kanunu.
<b>YMM:</b>	Yeminli Mali Müşavir.
<b>Yrg.:</b>	Yargıtay.

## GİRİŞ

Her geçen gün kamusal mal ve hizmetlere karşı duyulan talep artarak devam etmektedir. Bu yüzden idarenin yerine getirmek zorunda olduğu eğitim, sağlık, güvenlik, adalet vb. gibi hizmetlerin üretimi aralıksız devam etmek zorundadır. Aksi takdirde ülkede kaos ortamı hakim olur. Kamu alacakları taşıdıkları önem dolayısıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmektedir. Vergi icra hukuku, kamu alacaklarının tahsilinde zor kullanımı, mükellef tarafından usulüne uygun olarak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının cebri tahsil aşamalarını düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre vergi, resim ve harçlar gibi imtiyazlı kamu alacakları, vadesinde ödenmediği takdirde, devreye kamusal güç girmekte ve bu tür alacaklar cebri icra yoluyla tahsil edilmektedir.

Vergi icra hukukunda kamu alacaklarının tahsilinde en etkili ve en can alıcı olan yöntem haciz uygulamasıdır. Haciz uygulaması, ödeme emrinden sonra mükellefin mal bildiriminde bulunduğu mallara veya idarece re'sen yapılan mal varlığı araştırması sonucunda tespit edilen ve üçüncü kişiler elinde bulunan borçluya ait menkul ve gayrimenkul mallarına, kamu alacağını karşılayacak miktarına tahsil dairesince el konulması ve bu malların satılması sonucu kamu alacağının tahsil edilmesi işlemidir.

Gelişen teknoloji ile birlikte piyasalarda yaşanan değişime paralel olarak vergi idaresinde bir takım yeniliklere gidilmiştir. Bunlardan sadece bir tanesi olan e- haciz uygulaması ile vergi dairesi kamu alacağını sanal ortamdaki takip ve tahsil edebilmektedir. Elektronik haciz uygulamasıyla birlikte mükelleflerin artık mal bildiriminde bulunma zorunlulukları kaldırılmıştır. Mal varlığı araştırması sonucu tespit edilen hak ve alacaklarına doğrudan elektronik haciz uygulanmaktadır.

E-haciz uygulaması sırasında vergi idaresi bazen aşırıya kaçarak kanunda belirtilen mükellefe ait haczi mümkün olmayan hak ve alacaklarını hacedebilmektedir. Yine aynı şekilde kısmen hacedilmesi gereken borçlunun gelirlerinin tamamını hacedebilmektedir. Vergi idaresinin bu şekilde olan kat'i uygulamaları sonucu e-haciz uygulamasında mükellef ve vergi idaresi arasında bir takım sorunlar yaşanmaktadır.

Tez çalışmamın birinci bölümünde, kamu alacağı kavramı ve kapsamı, kamu alacaklarının tarafları, kamu alacağını kesip ödemek zorunda olanlar, kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler ve kamu alacağını sona erdiren haller açıklanmaya çalışılacaktır.

Tezin ikinci bölümünde, kamu alacaklarının korunması gereği, vergi alacağının değerinin korunması, vergi alacağının zorla tahsili, tahakkuktan önce kamu alacaklarının korunması ve tahakkuktan sonra kamu alacaklarının korunması konularına yer verilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde ise, kamu alacaklarının cebren tahsilinde haciz ve e-haciz uygulamaları değerlendirilecektir. Bu bağlamda haciz ve e-haciz kavramı, menkul ve gayrimenkul malların haczi ve satışı, e-haciz uygulamasının vergi dairesi ve mükellef açısından değerlendirilmesi, haciz ve e-haciz uygulamalarının karşılaştırılması yapılacaktır. Son olarak haciz ve e-haciz uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri ortaya konmaya çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Kamu alacağı; kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden kaynaklanan, kamu bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığı ile tahsil edilebilen gelirlerdir. Kamu alacağı ile kamu geliri çoğu zaman aynı anlama gelmektedir<sup>1</sup>.

Kamu idaresinin yerine getirmek mecburiyetinde olduğu zorunlu görev ve hizmetlerin ( eğitim, sağlık, güvenlik, savunma, adalet ) yanında sosyal devlet ilkesi gereği günümüzde devletlerin yerine getirmesi gereken görev ve hizmetleri artmıştır. Artan kamu hizmetleri ile birlikte bu hizmetlerin finansmanını sağlayan kamu gelirlerinin önemi de değer kazanmıştır. Kamu gelirleri içerisindeki en önemli finansman kaynağı vergi gelirlerinden oluşmaktadır.

Vergi, devletin kendisine vergilendirme yetkisi vermiş olduğu diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirebilmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir<sup>2</sup>. Bu mali yükümlülüğün yerine getirilmesinde ilgili kanunların belirttiği şartlar geçerlidir. Bu şartların uygun yerine getirilmemesi halinde alacağın zorla tahsili gündeme gelmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)' da kamu alacaklarını koruma altına alan bir sistem oluşturulmuştur. Tahsil daireleri teminat istenmesini gerektiren bir durum doğduğunda teminat istemekte, buna bağlı olarak ihtiyati haciz uygulamakta ve kamu borçlusunun daha tahakkuk etmemiş olan kamu borçlarını ihtiyati tahakkuk ettirmektedir.

Bu bölümde kamu alacağı ve vergi alacağı kavramları üzerinde durulacaktır.

---

<sup>1</sup> Yusuf KARAKOÇ ( a ), **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 382.

<sup>2</sup> Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s. 111.

## I- KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirlerdir<sup>3</sup>; bir başka ifadeyle devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri<sup>4</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Devletin tüzel kişiliğe sahip bir kurum olarak alacak hakları kamu alacakları ve adi alacaklar olarak iki başlık altında incelenmektedir. Bunlardan adi alacaklar; sözleşme, haksız fiil ve adi alacaktan devlet lehine doğan alacaklardır. Bu tür alacakların kaynağı medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukukudur. Devlet bu alacaklarda bir taraf olup, egemenlik hakkının söz konusu olmadığı bir hukuki ilişki içerisindedir. Bu haklar devletin özel hukuktan doğan ( örneğin; mülkiyeti devlete ait olan bir binanın kiraya verilmesinden doğan alacaklar gibi ) adi alacaklardır ve 2004 sayılı İcra İflas kanunu hükümleri çerçevesinde takipleri yapılmaktadır<sup>5</sup>.

Kamu alacağı ise, devletin sahip olduğu egemenlik gücünün sonucu olarak ortaya çıkan ve devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Kuşkusuz, devlet dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir<sup>6</sup>.

Bu çalışmada adi alacaklar inceleme kapsamına alınmamış olup, kamu alacağı kavramı üzerinde durulacaktır.

## A- KAMU ALACAĞI VE VERGİ ALACAĞI KAVRAMI

Kamu alacağı kavramı Türk mali literatürüne Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu ile girmiş olup, Türk Vergi Hukukunun kendine özgü bir kavramıdır ve bu nedenle batı dillerinde de bu kavramın tam bir karşılığı bulunmamaktadır<sup>7</sup>. Kamu

<sup>3</sup> Yusuf KARAKOÇ ( b ), **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 601.

<sup>4</sup> Hakan ARSLANER, **6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 27.

<sup>5</sup> Hatice YURTSEVEN, **Vergi Hukukunda Terkin**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir, 2007, s. 3.

<sup>6</sup> Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 159.

<sup>7</sup> Adnan GERÇEK ( a ), **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, 2003, s. 4.

alacağı kapsamında incelenmesi gereken kavramlardan birisi de vergi alacağıdır. Vergi alacağı kavramı, sadece vergiye ilişkin alacakları ifade ettiğinden kamu alacağı kavramına göre daha dar kapsamlıdır.

### **1- Kamu Alacağı Kavramı**

Çelik'e göre kamu alacağı "devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacakları" şeklinde tanımlanmaktadır<sup>8</sup>.

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak bazı mali yaptırımlar koymaktadır. Bunlar vergi, resim, harç gibi dar anlamda kamu gelirleri olarak ifade edilirler. Bu mali yükümlülüklerin en önemli özelliği kamu gücüne dayanılarak alınmasıdır. Ayrıca devletin borçlanma, para işlemleri ya da mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla kamu gücü kullanmadan elde ettiği ve geniş anlamda kamu gelirleri dediğimiz iktisadi değerleri de vardır. Kamu hukukundan doğan kamu gelirleri tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilecek bir aşamaya gelerek "kamu alacağı" özelliğini kazanmaktadır<sup>9</sup>.

AATUHK' un 1. maddesine göre; "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklar ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. / Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri saklı tutulmuştur." AATUHK' nın 1. maddesi ile kamu alacağı kavramı belirlenmekte, diğer yandan da kamu icra hukukunun kapsamı ortaya konmaktadır<sup>10</sup>.

### **2- Vergi Alacağı Kavramı**

1982 Anayasası'nın 73. maddesine "Vergi Ödevi" başlığı verilmiş olmasına rağmen, bu başlık sadece vergileri değil resim, harç ve benzeri gelirleri, bir başka

<sup>8</sup> Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s. 24.

<sup>9</sup> Adnan GERÇEK ( b ), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 2.

<sup>10</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 601.

değişle kamusal güce dayalı bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Görüldüğü gibi; vergileme, vergilerin bütününe kavrayan üst bir kavramdır<sup>11</sup>. Bu bağlamda vergi kavramı, harç ve resim türündeki diğer kamu alacaklarını da kapsamaktadır<sup>12</sup>.

Vergi alacağı ile kamu alacağı arasında farklı ve benzer özellikler mevcuttur. Vergi alacağı kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak amacıyla alınır. Diğer kamu alacaklarının her biri farklı amaçlarla alınmaktadır. Örneğin vergi cezaları mükellefleri uslandırmak ve caydırma amacıyla alınmaktadır. Ayrıca vergiler kanundan doğarken, kamu alacaklarından biri olan idari sözleşmelerden doğan alacaklar, idari sözleşmelerden doğar. Her iki alacağın ortak yönleri ise şunlardır; vergi gibi diğer kamu alacakları devlet gücünden kaynaklanmaktadır. Vergi ve diğer mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacakları da karşılıksızdırlar<sup>13</sup>.

### **3- Vergi Alacağının Takip Hukuku İçindeki Yeri**

Özel hukuktan kaynaklanan alacakların takibi icra ve iflas hukuku alanında takip edilirken, vergi alacaklarının takibi AATUHK kapsamı içinde yapılmaktadır.

Bir kamu alacağı olan vergi alacağının zamanında hazineye kazandırılmaması takip hukuku kavramı içinde, bir takip sürecini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca her kamu alacağı kendi kanunu içinde tarh ve tahakkuk aşamasına tabi olmaktadır. Ancak kamu alacağı kesinleştikten sonra bu alacak AATUHK' ya tabi olacaktır. Örneğin, gümrük vergileri açısından Gümrük Kanunu, bazı vergi borçları içinde V.U.K. hükümleri geçerli olmaktadır. Vergi alacağı kesinlik kazandıktan sonra ise bu alacaklar takip hukuku alanında AATUHK uygulama alanı bulmaktadır<sup>14</sup>.

## **B- VERGİ İCRA HUKUKU HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA TAKİP VE TAHSİLİ MÜMKÜN OLAN KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI**

Kamu alacaklarının takip ve tahsil usulüne ilişkin esasları belirleyen AATUHK' nın 1. maddesinde bu Kanunu uygulayacak alacaklı kamu idareleri

---

<sup>11</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, M. Ezban DOĞRUSÖZ, v.d., **Vergi İcra Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2726, Eskişehir, s. 3.

<sup>12</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 4.

<sup>13</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 4.

<sup>14</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 10.

belirtilmiş ve bu idarelerin hangi alacaklarına bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilerek bu kapsama giren alacaklar sayılmıştır.

Bir alacağın kamu alacağı olabilmesi için iki koşulu birlikte taşıması gerekmektedir<sup>15</sup>;

- İlk olarak bir alacağın kamu alacağı olabilmesi için devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait bir alacak olması gerekir. Bu üç kurum dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan alacaklar, nitelikleri ne olursa olsun, 1. madde kapsamında değildir.
- Diğer bir koşul ise alacağın, AATUHK' nın 1. maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekmektedir. Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin Özel Hukuktan doğan ve idare edilenlerin üçüncü kişilerden olan alacaklarıyla aynı hukuki rejime tabi olan alacakları, AATUHK kapsamında değildir.

AATUHK' nın 1. maddesinde, Devlete, İl özel idareleri ve belediyeler alacaklı kamu idareleri olarak sayılmıştır. Ayrıca kamu alacaklarının kapsamına giren alacaklar kendi içinde; Asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları ve kamu alacaklarının takip giderlerinden oluşan kamu alacakları olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca bu dört gruba ek olarak özel kanunlarda AATUHK' ya göre tahsili öngörülen alacaklar da eklenmiştir<sup>16</sup>.

### **1- Asli Kamu Alacakları**

Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ve İdari Yargılama Kanunu kapsamında olan ve bu kanunlar çerçevesinde tahsil edilen vergi, resim, harç ile bunların ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı ile vergi cezası, para cezası gibi kamu alacakları, asli kamu alacakları olarak AATUHK' nın 1. maddesinde belirtilmiştir<sup>17</sup>. Buna göre asli kamu alacakları; vergi, resim, harçlar ve bunların cezaları; ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları ve para cezalarından oluşmaktadır.

---

<sup>15</sup> Turgut CANDAN, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak, 2011, s. 8.

<sup>16</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 5.

<sup>17</sup> ARSLANER, **a.g.e.**, s. 31.



Vergi, devletin kendisine vergilendirme yetkisi vermiş olduğu diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirebilmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir<sup>18</sup>.

Resim, herhangi bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığında ya da herhangi bir faaliyet icra etmek için gerekli olan izni almak için ödenen bir bedeldir<sup>19</sup>.

Harç ise, genellikle yarı kamusal hizmetlerden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir<sup>20</sup>.

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; Vergi cezaları ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaya çalışır, tersine hareket edenlerin cezalandırılmasını öngörür<sup>21</sup>.

## 2- Fer'i Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlerden AATUHK hükümlerine göre; gecikme zammı, haksız çıkma zammı ve tecil faizinden oluşmaktadır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ( V.U.K. ) düzenlenen ve tahsil edilen gecikme faizi ve pişmanlık zammı fer'i kamu alacakları olarak kabul edilmiştir<sup>22</sup>.

- AATUHK' nın 51. maddesindeki “gecikme zammı”, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına, vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı maddede yer alan oranda gecikme zammı uygulanmakta; ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı ise günlük olarak hesaplanmaktadır,

<sup>18</sup> MUTER, v. d., **a.g.e.**, s. 111.

<sup>19</sup> Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2006, s. 95.

<sup>20</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN ( a ), **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Baskı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2010, s. 407.

<sup>21</sup> MUTER, v. d., **a.g.e.**, s. 111.

<sup>22</sup> Tamer BUDAK, Serkan BENK, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business and Economics Research Journal**, Vol: 2, Number: 2, 2011, s. 65, < www.berjournal.com >, ( Erişim: 26.01.2013 ).

- AATUHK' nın 58. maddesinde belirtilen kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin ödeme emrine itirazı, tamamen ya da kısmen haksız bulunduğu ödeyeceği zam,
- Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık zammı,
- Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3. bendinde yer alan hükme göre dava konusu yapılan vergi uyuşmazlığını kaybedenlerden alınacak faiz, fer'i alacaklar kapsamında değerlendirilmektedir.

### **3- Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları**

AATUHK' ya göre kamu hizmeti, kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usuller dairesinde ve bu hukuktan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak gösterdiği faaliyetlerle yaptığı hizmetlerdir<sup>23</sup>.

Geçmişten günümüze gelindiğinde devletin kamu hizmetleri genişlemiş ve bu hizmetlerin tam olarak maliyetini karşılamasa bile bir bedel talep edilmeye başlanmıştır. Örneğin sağlık hizmeti sunan devletin bu hizmetten dolayı kişilerin ödemek zorunda kaldığı giderler ( sigorta primleri vb. ) ya da belediyeler tarafından sunulan hizmetlerden yararlananların ödemek zorunda olduğu giderler de ödenmediğinde alacaklı kamu kurumu tarafından AATUHK çerçevesinde bu alacaklarını takip ve tahsil etme yoluna gidebilmektedir<sup>24</sup>.

Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil\* ve haksız iktisaptan\*\* doğan alacakları dışında kalan, ancak kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları kapsamaktadır. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakların belirlenmesinde kanun koyucu istisnaları gösterme gereğini tercih etmiştir. Çünkü bir akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar özel hukuk ilişkisi sonucu ortaya çıkmaktadır<sup>25</sup>. Bu bağlamda devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları İcra ve İflas Kanunu'nun 47. maddesine göre takip edilmektedir.

---

<sup>23</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 26.

<sup>24</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 58.

\* Haksız fiil, bir kişinin akit dışı, hukuka aykırı ve kusurlu bir davranışla başkasına zarar vermesidir.

\*\* Haksız iktisap, bir kişinin haklı bir sebep olmaksızın başkası aleyhine iktisapta bulunması ve zenginleşmesidir.

<sup>25</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s.7.

Kamu hizmeti uygulamasından doğan alacakların asli kamu alacaklarında olduğu gibi tek tek sıralanmasındaki güçlük ve kanunun hazırlandığı sırada belirlenemeyen, fakat ileride, AATUHK' ya göre takibi gereken alacakları kapsamı ve uygulamaya esneklik getirilmesi amaçlanmıştır<sup>26</sup>.

Ayrıca AATUHK düzenlemesinde Türk Ceza Kanunu 52. maddesinde hükmedilen para cezalarına ilişkin hükümleri saklı tutulmuştur. Bu nedenle ceza mahkemelerince ceza yargılaması sonucuna göre hükmedilen para cezalarının infazı 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'un 106. maddesi hükümlerine göre yapılmakta ve adli para cezalarının infazı bu kanun hükümlerine göre Cumhuriyet savcılıklarınca yerine getirilmektedir. Fakat zamanında yerine getirilmeyen adli para cezaları yine anılı kanun hükümlerince para cezası hapse çevrilmek suretiyle infazı yoluna gidilebilmekte; hapis cezası ile giderilemeyen kısmın tahsili için ise cumhuriyet savcılıklarınca AATUHK hükümlerine göre tahsile yetkili kılınmış daireye bildirmek suretiyle, tahsil bu idarece gerçekleştirilmektedir<sup>27</sup>.

#### **4- Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacağı**

Kamu alacaklarının takip giderleri, kamu alacağının cebren takip ve tahsili sırasında alacaklı kamu idaresi tarafından yapılan masraflardan oluşmaktadır. 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. giderlerden oluşmaktadır<sup>28</sup>.

Takip giderlerinin tahsilini AATUHK' dan ayrı bir rejime tabi tutmak, alacaklı kamu idaresini aynı borçlu hakkında bu defa icra mercilerinde takibe sevk etmek olacaktır. Takip giderlerinden oluşan kamu alacakları, bir kamu alacağının takip ve tahsili sırasında ortaya çıktığına göre bunların da kamu alacağı sayılmaları ve asıl alacağın tabi olduğu usule göre takip ve tahsil edilmeleri gerekmektedir<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 27.

<sup>27</sup> Muhsin KOÇAK, **Vergi- İcra Hukuku ( Mukayeseli )**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 16.

<sup>28</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 7.

<sup>29</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 29.

## 5- Tahsili Emval Kanunu' na Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacakları

Ülkemizde kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan özel takip sistemi, Tahsili Emval Kanunu ve ekleriyle kurulmuştur. Tanzimat dönemiyle ( 1839 ) başlayan ıslahat programı ve sonrasında devam eden çalışmalar sonucunda dört bölümden ve 23 maddeden oluşan Tahsili Emval Kanunu çıkarılmıştır<sup>30</sup>.

AATUHK' nın 2. maddesinde ve çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacakların, AATUHK' ya tabi olmaları belirtilmiştir. Bu hükme göre, bu özellikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmayacağı belirtilmektedir<sup>31</sup>.

Ayrıca kendi kanunlarında Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği hususunda özel hüküm bulunan her çeşit alacak içinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bunlardan bir kısmı, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olup akit, haksız fiil ve haksız iktisaplardan doğanlar dışındaki alacaklardır. AATUHK' nın 1. maddesi esasen kapsama girer. Diğerlerinde ise AATUHK uygulaması için birinci maddedeki şartların varlığını aramaya gerek yoktur<sup>32</sup>. Bir alacağın tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanmasına ilişkin yollamalar, söz konusu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmamaktadır. Bu tür yollamalar ile alacaklı kuruma kamu gücünü kullanma ve AATUHK' da kabul edilen cebren tahsil yöntemlerinden yararlanma imkânı tanınması amacını taşımaktadır<sup>33</sup>.

Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği kendi özel kanunlarında belirtilen alacaklarla ilgili olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

07.04.1924 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 442 sayılı Köy Kanunu'nun 45. maddesi ile köy parasının harcanmasında fenalık ve yolsuzluk olduğu hükümetçe anlaşılırsa Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar heyeti üyesinin malları satılarak köylünün parasının ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>30</sup> Nilgün SERİM, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 3.

<sup>31</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>32</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, Şubat, 2012, s. 63.

<sup>33</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 609.

29.12.1934 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 19. maddesinde tapu işlemlerinden dolayı alınan harçların eşit taksitlerle beş yıl içinde vergi ile birlikte Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği, iki seneye ait taksit ödenince gayrimenkulün sahibi adına tescil edileceği ve geri kalan taksitler için o gayrimenkulün ipotekli olacağı hüküm altına alınmıştır.

01.01.1936 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan 2903 sayılı Pamuk Islahı Hakkında Kanun'un 7. maddesinde Ziraat Vekilligince ( Tarım ve Köy İş Bakanlığı ) tayin edilen çeşitlerden başka pamuk çeşitlerini veya karşılığını ekenlerin tarlalarındaki pamukların masrafları kendilerine ait olmak üzere söküleceği ve yok edileceği, buna ilişkin masrafın eken kişiden alınacağı vermemesi durumunda Bakanlık bütçesinden karşılanacağı ve Tahsili Emval Kanununa göre üreticiden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

10.07.1941 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanununun 15. maddesinde Çiftçi Mallarını koruma bedellerinin Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği, koruma tarifesinin bir senelik bekçi ücretlerinden başka peşin olarak ödenecek zarar ve ziyanlarla masraf karşılığı olarak bekçi ücretlerine % 30' u geçmemek üzere yapılacak bir ilaveyi karşılayabilecek şekilde tanzim olunacağı hüküm altına alınmıştır.

3524 Sayılı Kanun'un 3. maddesine göre milli emlak taksit bedelleri, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu\*'nın 88. maddesine göre mutemet avansları, 873 Sayılı Kanun'un 3. maddesine göre askeri teçhizatı seferiye bedelleri ve 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7. maddesine göre asker ailelerine yapılacak yardımları dağıtmaktan kaçınanlardan, nakdi yardımların Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil olunacağı belirtilmiştir<sup>34</sup>.

## **6- AATUHK Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları**

AATUHK yürürlüğe girdikten sonra çıkarılan bazı kanun ve kararnemelerde bazı alacakların cebri tahsilinin bu Kanun hükümlerine göre yapılabileceği belirtilmiştir. Tam olarak kamu alacağı niteliğinde olmayan ancak kendi özel kanunlarında borçlusu

\* 24.12.2003 tarihli R.G. yayımlanarak günümüzdeki 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur.

<sup>34</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 30.

tarafından vadesinde ödenmediğinde AATUHK göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar bulunmaktadır<sup>35</sup>.

AATUHK kapsamı dışında kalan kamu alacaklarından birisi borçlanma işleminden doğmaktadır. Devlet iki tür borçlanma yoluna gidebilir. Bunlardan ilki devlet piyasaya tüzel kişi olarak girer ve özel hukuk ilkelerine göre piyasaya borçlanır.

Bir diğer borçlanma yolu ise zorunlu borçlanmadır. Bu borçlanmada kamu gücü ağır basmaktadır. Devletin bu borçlanmadan elde ettiği gelirler kamu alacağı olarak kabul edilmektedir. Ancak zorunlu borçlanmadan doğan alacaklar da AATUHK' nın 1. maddesi kapsamı dışında kaldığı için bunlar üzerinde bu kanun hükümleri uygulanmamaktadır<sup>36</sup>.

AATUHK' nın 1. maddesinin son fıkrasında, T.C.K.' nın para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm, tahsil şekli T.C.K.' da gösterilen para cezalarının AATUHK' ya tabi olmayacağı belirtilmektedir. Tahsilat Genel Tebliğlerinde konu ile ilgili olarak ilk açıklama 278 Seri No Genel Tebliğde yapılmıştır. Tebliğe göre Karayolları Trafik Kanunu, Milli Korunma Kanunu, Orman Kanunu, İспенçiyari\* ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu gibi, kendi içlerinde hükmedilen para cezalarının tahsil şekli gösterilmemiş olan kanunlara göre verilen kamu nev'inden para cezalarının AATUHK' ya göre takip ve tahsili mümkün değildir<sup>37</sup>.

T.C.K.' da yer alan, asgari ve azami para cezalarının miktarı, suçlunun ekonomik durumu, aile sorumluluğu, meşgale ve mesleği, yaş ve sağlık durumu, cezanın sosyal etkisi, uyarma amacı, vb. konular göz önünde tutularak tespit edilir. Para cezaları T.C.K.' nın 5. maddesine göre yerine getirilmektedir. Para cezasını içeren ilamın kesinleşmesi ile birlikte ilam Cumhuriyet Savcılığına gönderilir. Cumhuriyet Savcısı hükümlüye bir ay içinde ödemedede bulunması için ödeme emri tebliğ eder. Hükümlü bu süre içerisinde para cezasını ödemelidir. Mahkeme kararında para cezası

---

<sup>35</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 60.

<sup>36</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 32.

\* Eski dilde Eczacılık.

<sup>37</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 49-50.

taksitlendirilmiş ise ödeme emrinin üzerinde bu taksitlere uygun şekilde açıklama yer almalıdır<sup>38</sup>.

Ecrimisil Alacaklar da kamu alacakları kapsamı dışındadır. Bir malın sahibinin rızası dışında ve onun bu malı kullanmamakla bir zarara uğrayıp uğramayacağı söz konusu edilmeksizin bu maldan işgal, tasarruf veya her ne şekilde olursa olsun yararlanılması sebebiyle fuzuli şagil\* tarafından ödenen veya idarece talep edilen tazminat; hazine taşınmazının idarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi nedeniyle, idarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazdan işgalden önceki haliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak idarece talep edilen tazminat olarak tanımlanan ecrimisil alacakları rızaen ödenmez ise AATUHK hükümlerine göre tahsil edilebilmektedir<sup>39</sup>.

Parafiskal gelirler, sosyo-ekonomik alanda, devlet müdahaleciliğinin genişlemesi sonucu artan kamu giderlerinin bir bölümünü karşılamak için, belirli amaçların gerçekleştirilmesine yönelik kamusal veya yarı kamusal ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşlara; bu kuruluşların amaçlarına tahsis edilmek üzere, kamu otoritesince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan bütçe dışı bir tür kamu geliridir<sup>40</sup>.

Parafiskal gelirlerin AATUHK' nın dışında kalması, bu gelirlerin kamusal niteliğini bozmamakta, fakat bu Kanun'a göre tahsil olanağını ortadan kaldırmamaktadır<sup>41</sup>.

Köy gelirleri de AATUHK kapsamına girmez. Kanununun 1. maddesinde kamu alacakları aidiyeti itibariyle belirlenirken; Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin gelirleri söz konusu kanun kapsamına alınmış ancak köy gelirlerine değinilmemiştir. Köy gelirlerinin tahsili 442 Sayılı Köy Kanununa göre yürütülmektedir<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> Pınar YAYAR, **Kamu Alacaklarının Korunması**, T.C. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye-Ekonomi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır, 2007, s. 18.

\* Kusuru aranmaksızın kendisine ait olmayan ve sahibinin de rızası veya muvafakatı bulunmayan bir malın zilyetliğinin eline geçiren, elinde tutan veya her ne şekilde olursa olsun bu maldan tasarrufta bulunan kişileri ifade eder.

<sup>39</sup> ARSLANER, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>40</sup> MUTER, v.d., **a.g.e.**, s. 109.

<sup>41</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>42</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 33.

## C- HUKUKİ STATÜSÜ AÇISINDAN KAMU ALACAKLARININ NİTELİKLERİ

Kamu alacakları özel alacaklardan farklı bir hukuka tabidir. Bu değişik statü, idare hukuku ile özel hukuk arasındaki değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Özel hukuk, eşit hukuki ilişkiler, eşit hak ve yetkiler esasına dayanır ve konusunu eşit hak ve çıkar sahipleri arasındaki ilişkiler oluşturur. İdare hukukunda, genel çıkarlar özel çıkarların üstünde tutulur ve genel çıkarların ona uyması esastan hareket edilir. İdare hukukunda konu, genel çıkarları koruyan kamu otoritesi ile özel çıkar sahipleri arasındaki ilişkidir. Ayrıca, özel hukukta hukuki durumları yaratan, değiştiren ve kaldıran irade beyanları iki taraflıdır, idare hukukunda ise, tek taraflı irade beyanları, yani tek taraf hukuki tasarruflardır<sup>43</sup>.

Kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan nitelik itibariyle farklı olması ve kamu alacaklarının tahsil sürecinin özel alacakların tahsil sürecine göre farklılık göstermesi nedeniyle, ülkemizde İcra İflas Kanunu yanında kamu alacaklarının zorla tahsili için de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir<sup>44</sup>.

Özel hukuktan doğan alacaklarda, İcra İflas Kanunu hükümlerine göre borçlunun borcunu zamanında yerine getirmemesi durumunda, alacaklının talebi ile devletin cebri icra organları harekete geçmektedir. Yapılan takip sonucunda gerekirse borçlunun borcu kadar olan malları haciz edilerek satılması sonucunda alacaklının alacağı karşılanmaktadır. Buna karşılık, kamu hukukundan kaynaklanan alacakların takibinde kamusal nitelikteki borcun süresinde ödenmemesi halinde devletin ilgili organları otomatik olarak kamu alacağını tahsil etme sürecini başlatmaktadır. Bu tür nitelikteki alacakların tahsilinde ise AATUHK hükümleri uygulanmaktadır.

Kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı diğer özellikleri ise; kamu alacağının haczedilemezliği, kamu alacaklısının kabulü olmaksızın takas ile

---

<sup>43</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 45.

<sup>44</sup> DOĞRUSÖZ, vd., a.g.e., s. 9.



ödenemeyeceği, adi alacaklar karşısında üstün olmaları, rüçhan hakkına sahip olmaları şeklinde sayılabilir<sup>45</sup>.

## **II- KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI**

AATUHK' nın 3. maddesinde kamu alacaklarının tarafları kamu borçlusunu ve kamu alacaklısı olarak sayılmıştır. Kamu alacağı nedeniyle devlet ve bireyler arasında bir borç-alacak ilişkisi doğmaktadır. Bu da her iki tarafa sorumluluk yüklemektedir. Bir tarafta devlet, diğer tarafta kamu borçlusunu bulunmaktadır<sup>46</sup>.

Kamu hukuku alanında gerçekleşen borç-alacak ilişkisinde bir tarafta kamu alacaklısı veya aktif taraf olarak devlet, diğer tarafta kamu borçlusunu veya pasif taraf olarak kişi ve kurumlar vardır. Bu ilişkide devlet daima üstün durumdadır. Bu nedenle, devlet daha çok yetkisini kullanmakta ve kamu borçlusuna ödevler yüklemektedir. Bu ödevlerin başında vergi borcunun kanuna uygun şekilde ödenmesi gelmektedir<sup>47</sup>.

### **A- KAMU BORÇLUSU**

Kamu borçlusunu, AATUHK' nın 3. maddesinde; kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilci veya mirasçuları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri olarak sayılmıştır.

Kanun koyucu kamu borçlularını belirlerken sadece gerçek ve tüzel kişilerden bahsetmiştir. Ancak hem gerçek hem de tüzel kişi olmayan bazı ortaklıkların ya da mal topluluklarının da kamu borçlusunu olabildikleri görülmektedir<sup>48</sup>.

#### **1- Gerçek Kişi Kamu Borçluları**

Gerçek kişilik, T.M.K.' nın 27. maddesinde; “çocuğun sağ olarak tamamıyla doğdu anda başlayan ve ölümle son bulan kişiliktir”, şeklinde tanımlanmıştır.

Gerçek kişi kamu borçluları vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve kefilidir.

---

<sup>45</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 45.

<sup>46</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN ( b ), **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 41.

<sup>47</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 23.

<sup>48</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 38.

### **a- Vergi Mükellefi**

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Gerçek kişilik, insanın insan olduğu için ve tek başına sahip olduğu kişiliktir. Tüzel kişilik veya tüzel kişiler ise, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş kişi topluluklarıdır<sup>49</sup>.

Vergi mükellefi olmak için fiil ehliyetinin bulunması şart değildir. Buna göre, reşit olmayan kişi veya kısıtlı olan bir kişi vergi mükellefi olabilmektedir<sup>50</sup>.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir. Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede önemli bir kriterdir. Vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olayla bağının bulunmasıyla başlamaktadır. Bunun için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın kurulması gerekmektedir. Ayrıca mükellef vergi borcunu kendi mal varlığı ile ödemek zorundadır. Ödenmemesi durumunda tahsil dairesi mükellefin mal varlığına karşı cebren takibat yapabilmektedir. Bu özelliklerinden dolayı mükellefe dava açma, uzlaşma, düzeltme, mahsup ve iade, takas ve terkin talebinde bulunma veya zamanaşımını ileriye sürme hakları tanınmaktadır<sup>51</sup>.

### **b- Vergi Sorumlusu**

Vergi sorumlusu, V.U.K.' un 8/2. maddesinde, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır. Fakat vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumlularının da V.U.K.' da ve diğer vergi kanunlarında belirtilen belli başlı şekli ödevleri vardır.

Vergi sorumlusu, mükellef ile devlet arasındaki üçüncü kişidir. Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellefin ekonomik değerlerinden vergi keserek, mükellef adına ödeme yapar. Vergiyi doğuran olay ile vergi sorumlusu arasında

<sup>49</sup> MUTER, v.d., a.g.e., s.136.

<sup>50</sup> V.U.K., md. 9/1.

<sup>51</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 31.

doğrudan bir ilişki yoktur, ancak vergiyi doğuran olay sorumluluğun başlamasına yol açar<sup>52</sup>.

Vergi mükellefi ile olan hukuki veya ekonomik ilişki veya yapılan işlem nedeniyle, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusuna ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi mal varlığından ödeyen vergi sorumlusuna fer'i vergi sorumlusu denmektedir. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı “vergi alacağını güvence altına almaktır”<sup>53</sup>. Fer'i vergi borçlusuna, mirasçılar, kanuni temsilciler, SMMM ve YMM, Limited Şirket Ortakları örnek verilebilir.

Bir diğer vergi sorumlusu konumunda olanlar da vergi ödevlisi durumunda olanlardır. Vergi ödevlisi niteliğindeki vergi sorumlusu, asıl mükellefin vergi ödevlerinin eksiksiz, zamanında ve usule uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi mükellefiyle herhangi bir ilişkisi olmayan bazı kişi, kurum ve kuruluşları ifade etmektedir.

AATUHK' nın, kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri arasında yer alan bir diğer hüküm 22. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, kamu alacağını borçludan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olanlar bu ödevi yerine getirmediklerinde, ödenmeyen alacak kendilerinden bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunacaktır<sup>54</sup>.

G.V.K.' da, K.V.K.' da, Damga Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan bazı vergi Kanunlarında vergi sorumluluğu müessesesi düzenlenmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi açısından temel kural gelir veya kazancın yıllık olması, verginin mükellefler tarafından verilecek yıllık beyannamelere göre tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Ancak bazı gelir kalemleri açısından yıllık beyanname verilmesi beklenmeksizin istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapılmaktadır. Bu kesinti, gerek G.V.K. kaynaklı mükelleflerin gelir ve kurumlar

---

<sup>52</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 40.

<sup>53</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 33.

<sup>54</sup> V.U.K.'nın 11. maddesi vergi kesenlerin, kestikleri vergilerin ödenmesinden vergi dairesine karşı sorumlu olduklarını düzenlemekte, AATUHK' nın 22. maddesi ise söz konusu vergilerin ödenmemesi durumunda vergi sorumluları adına zorla tahsil yollarına gidileceğini düzenlemektedir.

vergilerine mahsuben, gerekse K.V.K. kaynaklı kurumlar vergisine mahsuben yapılan tahsilâtlar sonucu ortaya çıkmaktadır. G.V.K.’nın 94. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar\*, yine aynı maddede yer alan ödemeleri istihkak sahiplerine yaparken, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben, tevkifat yaparlar. Yapmış oldukları vergi kesintilerini de bağlı oldukları vergi dairesine ilgili Kanunda yer alan süre içerisinde beyan ederler ve ödemede bulunurlar. Vergi kesintisi yapacak olanların bu sorumluluğu tam ve eksiksiz olarak getirmeleri ile kanunen kendilerine atfedilen görev sona ermektedir. Bu durumda, istihkak sahibine herhangi bir nedenle haksız yere tevkif edilen vergilerin iade edilmesi halinde, haksız yere iade edilen vergiler istihkak sahibinden istenmelidir. Zira vergi keseni, istihkak sahibinin kusurundan sorumlu tutmak hukuk mantığı çerçevesinde de mümkün bulunmamaktadır<sup>55</sup>.

V.U.K. dışında böyle bir hükme yer verilmesinin iki amacı bulunmaktadır. Bunlarda birincisi, V.U.K.’nın sadece bu kanun kapsamındaki kamu gelirlerine ilişkin olması ve AATUHK’nın daha genel bir kanun olmasıdır. Bu bağlamda, AATUHK’nın 22. maddesi, sorumluluğu hem V.U.K. kapsamındaki gelirler hem de diğer kamu alacaklarını kapsayacak bir şekilde genelleştirmektedir. İkinci amaç ise, bu durumdaki kişilerin kamu icra hukuku hükümlerine göre takip edilmesinin istenilmesidir<sup>56</sup>.

### **c- Kefil**

Kefil, bir borcun borçlu tarafından yerine getirilmesini alacaklıya karşı garanti eden üçüncü kişidir. AATUHK’nın 3. maddesinde belirtilen kefil ise, bir kamu borçlusunun borcunun, alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir.

AATUHK’nın 11. maddesinde, vergi alacağını güvence altına almak için vergi daireleri güvenilir bir kişinin kefaletini kabul ederler. Borçlar Kanunu’nun 484. maddesine göre kefalet sözleşmesinin yazılı olması ve kefilin sorumlu olacağı tutarın

---

\* G.V.K.’nın 94/1. maddesi; “Kamu idareleri ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ilgili bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”

<sup>55</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 165.

<sup>56</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 638.

gösterilmesi yeterli iken, vergi hukuku açısından bu sözleşmenin noterden tasdikli olması ve gösterilen kefillerin müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu durumunda olması gerekir.

Vergi dairesi her durumda şahsi kefilliği kabul etmemektedir. Şahsi kefillerin taşınması gereken bir takım şartlar vardır<sup>57</sup>;

- Kefil olacak şahsın, öncelikle muteber yani ekonomik durumu iyi ve toplumda güvenilir biri olmalıdır. Bu husustaki takdir yetkisi tahsil dairesine aittir,
- Tahsil dairesi bazı durumlarda bir kefile yetinmeyebilir. Veya bir kimse tek başına kefalet vermekten çekinebilir. Bu durumda birden fazla kimsenin kefalet vermesi durumu doğar. Bu takdirde, müşterek borçlu ve kefillerin hepsi için geçerli olur,
- Alacaklı kamu idaresi, şahsi kefil veya kefillerden herhangi birisinden alacağının tamamını tahsil edebilir. Bunun için öncelikle asıl borçluya başvurma zorunluluğu yoktur. Ancak, AATUHK' nın 62. maddesinin son fıkrası ile kanun hükmüne bağlanmış olan ilke, "tahsil dairesinin alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmesidir". Bu açıdan, asıl borçluya başvurulmadan doğrudan kefil aleyhine takibata girilmesi bu genel ilke ile bağdaşmaz. Normal olarak, başlangıçta asıl borçluya başvurulması, kefile sonuç alınmadığında gidilmesi gerekir.

AATUHK' nın 57. maddesinde, kefillerinde aynı asıl borçlular gibi tabi tutuldukları usullere göre takip olunacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda kefil, ödemiş olduğu borçlar için asıl borçluya rücu hakkını elinde bulundurmaktadır<sup>58</sup>.

## **2- Gerçek ve Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları**

Kanun koyucu, V.U.K.' nın 8. maddesinde vergi mükelleflerini tanımlarken, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler olduklarını belirtmiştir. Kamu borçlularını belirlerken sadece gerçek ve tüzel kişiler AATUHK' nın 3. maddesinde sayılmıştır.

---

<sup>57</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 191.

<sup>58</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 42.

Vergi hukukunda adi ortaklık ile cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların da bazı durumlarda vergi borçlusu olabileceği kabul edilmektedir. Bu bağlamda K.D.V. Kanunu 44/a maddesinde, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, verginin ortaklardan herhangi biri adına tarh olunabileceği belirtilmektedir.

Ayrıca, V.U.K. (10/1. md.)’da, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler tarafından yerine getirilmesi hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1/d, 2/7. maddelerinde tüzel kişiliğinin bulunmamasına rağmen, kurumların kendi aralarında veya bir veya birkaç kurumun gerçek kişilerle kurdukları iş ortaklıklarını kurumlar vergisi mükellefi saymaktadır.

Görüldüğü gibi kanunda yer alan hükümler doğrultusunda amaçsal yoruma bazen gerek kalmadan, lafzi yorumla belirtilen kuruluşlara mükellef statüsü kazandırılmıştır. Lafzın açık olmadığı durumlarda ise, V.U.K.’nin 3. maddesine uygun olarak amaçsal yorum yapılması gereklidir. Amaçsal yorum metodu kullanıldığı takdirde, tüzel kişiliği ve gerçek kişiliği olmayan Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarına, Gayrimenkul Kıymetler Yatırım Fonlarına ve adi şirketlere kamu borçlusu sıfatı verilebilmektedir<sup>59</sup>.

## **B- KAMU ALACAKLISI**

Kamu alacaklısı kavramı, AATUHK’nin 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre Devlet ( genel bütçe ile yönetilen kurum ve kuruluşlar ), Vilayet Hususi İdareleri ( İl özel İdareleri ) ve belediyeler alacaklı kamu idaresidir. Alacaklı kamu idaresinin bu kanunu uygulamakla görevli dairesi, servisi, memur veya memurları tahsil dairesi kavramının kapsamı içine alınmıştır<sup>60</sup>.

İl özel idarelerine sunmuş oldukları kamu hizmetlerinden dolayı AATUHK ile kamu alacaklısı sıfatı kazandırılmıştır. Ayrıca 5302 sayılı yeni Yasa ile İl Özel

---

<sup>59</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 41.

<sup>60</sup> SERİM, a.g.e., s. 9.

İdarelerine kamu hizmetlerinin sürekli, hızlı, etkin ve verimli sunulabilmeleri amacıyla yetki devrine imkan tanınmıştır<sup>61</sup>.

Tahsil daireleri Gelirler İdaresi Başkanlığı bünyesi içindeki vergi dairesi müdürlüklerini, belediye tahsilat şubelerini, il özel idarelerinin bünyesindeki tahsilat şubelerini, bu şubelerin olmadığı yerlerde il özel idaresi tahsildarlarını ifade etmektedir.

Kamu alacakları, kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da kamu alacaklısıdır. Bu bağlamda kamu alacaklısı kavramı, dar anlamda ele alınan Devlet kavramından daha geniş anlamı ifade etmektedir. Çünkü kamu alacağı, sadece merkezi idare gelirlerini içermemektedir. Ülkemizde kamu alacaklarından önemli bir kısmını Tasarruf mevduatı Sigorta Fonu oluşturmaktadır. Fona devredilen banka alacakları kamu alacağı sayılmaktadır ve kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilmektedir<sup>62</sup>.

### III- KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILAMAYACAK İŞLEMLER

Ülkemizde kamu alacaklarının korunması ve daha güvenilir bir şekilde hazineye aktarılması amacıyla, teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmelere uygun yeni güvenlik önlemi olarak 5766<sup>63</sup> sayılı Kanunla “kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler”, AATUHK’ nın 22/A maddesine eklenmiştir.

Bu eklenen hükme göre, bazı ödemeler ve işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için tahsil dairelerinden alınacak borcu yoktur belgesinin aranılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini, yayımlamış olduğu Seri A ve Sıra 2 Tahsilât Genel Tebliğinde kullanmıştır<sup>64</sup>. Bu tebliğde “vadesi geçmiş borç” kapsamında dikkate alınacak kamu alacakları ile “vadesi geçmiş borcu yoktur” belgesi ibraz edilmeden yapılmayacak işlemler sayılmıştır.

<sup>61</sup> Ahmet UÇAR, “İl Özel İdarelerinde Demokratik Katılım ve Yönetişim Uygulamaları”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 9, S.:2 ( Prof. Dr. Mahmut KAPLAN Armağan Sayısı ), Ekim, 2011, s. 620.

<sup>62</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 612.

<sup>63</sup> 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 06/06/2008 tarih ve Mükerrer 26898 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>64</sup> 29.06.2008 tarih ve 26921 sayılı R.G.

## A- ÖDEME ZORUNLULUĞU GETİRİLEN KAMU ALACAKLARI

Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belge ibrazı zorunluluğu getirilebilecek işlemler, sıralanmıştır;

- 4.1.2002 gün ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların, bu kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler,
- Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemeler,
- 2.7.1964 gün ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan;
  - ✓ Ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçlarına,
  - ✓ Noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlara,
  - ✓ Tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlara,
  - ✓ Gemi ve liman harçları ile diploma harçları hariç olmak üzere ( 8 ) sayılı tarifeye konu harçlara,
  - ✓ Trafik harçlarına konu işlemler,
- 26/5/1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına konu olan işlemler olarak sayılmıştır.

Maliye Bakanlığı, bu işlemlerden hangisi ve hangi kamu alacağı için, hangi hallerde belge ibrazı zorunluluğunun aranacağını belirleyebilir. Ayrıca; zorunluluk kapsamına giren kamu alacaklarını tespitinde, tür, tutar ayırımı yapabilir; kamu alacaklarını, işlemler itibariyle topluca veya ayrı ayrı tespit edebilir<sup>65</sup>.

Maliye Bakanlığı, “vadesi geçmiş borç” olarak değerlendirilmek üzere, yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi, K.D.V, Ö.T.V, Ö.İ.V, B.S.M.V., gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar, geçici vergiler ve bu sayılanlara ait vergi ziyayı cezaları ile gecikme zam ve faizlerini ödeme zorunluluğu kapsamına almıştır. Ancak bu kamu alacaklarından toplam tutarı 1.000 TL'nin altında olanlar, zorunluluk kapsamına girmemektedir<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> CANDAN, a.g.e., s. 146.

<sup>66</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 174.



## **B- ZORUNLULUK KAPSAMINA ALINAN İŞLEMLER**

Maliye Bakanlığı, yapılan işlemler sırasında “borcu yoktur belgesi” aramak zorunda olan kurum ve kuruluşları teker teker belirlemiştir.

### **1- Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşlemler**

Kamu ihale Kanunu kapsamına giren kurumlar, bu kanun kapsamında hak sahiplerine 01.08.2008 tarihinden itibaren yapılan ödemeler sırasında, “borcu yoktur belgesi” aranmaktadır. Bu kurumlar;

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler,
- Yukarıda kurumlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (mesleki kuruluşlar ile bunların üst kuruluşları hariç) tüzel kişiler,
- Kamu İktisadi Teşebbüsler,
- Yapım ihalelerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (mesleki kuruluşlar ve vakıf yükseköğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar,
- Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşların, doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerdir.

Bu belirtilen kurum ve kuruluşlar söz konusu ödemeleri yapmadan önce, istihkak sahiplerinden “vadesi geçmiş borç” durumlarını gösterir bir belge istemek zorundadır. Toplam 2.000 TL’nin üzerinde “vadesi geçmiş borcu” bulunanlara kamu ihale kanunu kapsamında ödeme yapılmaz<sup>67</sup>.

### **2- Devlet Yardımları, Teşvikler ve Destekler Kapsamındaki İşlemler**

Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan; Devlet yardımları, Teşvikler ve Destekler nedeniyle yapılacak ödemeler sırasında, istihkak

---

<sup>67</sup> Seri A ve Sıra No: 3 Tahsilat Genel Tebliği, 19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

sahiplerinden “vadesi geçmiş borçlarının bulunmadığını gösterir bir belge” istenmektedir.

Ancak, eğitim ve öğretime yönelik olarak öğrenim bursu ve öğrenimle ilgili diğer adlarla verilen Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde bu zorunluluk aranmamaktadır<sup>68</sup>.

Uygulama, sadece nakdi olarak ödenen “Devlet yardımları, teşvik ve desteklerini” kapsamaktadır. Bu ödemeleri yapan kurum ve kuruluşlar; bu ödemeleri yapmadan önce vergi dairesindeki dosya memurlarından “vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge” istemektedirler. Hak sahiplerinin toplam 1.000 TL’nin üzerinde “vadesi geçmiş borcunun” bulunması halinde bu ödeme yapılmamaktadır.

#### **IV- KAMU ALACAĞINI SONA ERDİREN HALLER**

Vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağı; tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri ile somut bir şekilde hesaplanarak mükellef tarafından ödenebilir, kamu tarafından ise tahsil edilebilir hale gelmektedir. Bundan sonraki aşama da kamu alacağının ortadan kaldırılmasıdır. Bu bağlamda bu sürecin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için vergi borcu mükellef tarafından vadesi içinde ödenmelidir. Ancak, bazı durumlarda mükellef, vergi borcunu ödemesi dahi zamanaşımı, terkin, vergi affı, mahsup ve takas, tahakkuktan vazgeçme, cezalarda indirim ve ölüm gibi nedenlerle vergi alacağı kendiliğinden veya idare tarafından yapılan işlemlerle ortadan kalkabilmektedir.

#### **A- KAMU ALACAĞININ ÖDENMESİ**

Vergi borcunu sona erdiren en doğal işlem o vergi borcunun tahsil dairesine ödenmesidir. V.U.K.’nın 23. maddesine göre “ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesidir”. Bu işlemin alacaklı vergi dairesi açısından karşılığı tahsildir. Yani vergilendirme sürecinin son aşaması vergi mükellefi tarafından vergi borcunun ödenmesi iken idare açısından vergi alacağının tahsil edilmesidir. Vergi alacağının muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş olmasıdır. Bu bağlamda vergi idaresi bu alacağın ödenmesini isteyebilmektedir. Vergi hukukunda

---

<sup>68</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 175.

vergi borcunun muaccel olmasının kriteri, verginin tahakkuk etmiş olmasıdır. Tahakkuk etmeyen vergi borçları, kural olarak muaccel hale gelmemektedir<sup>69</sup>.

Vergi yükümlüsü kanunda belirtilmiş olan usul ve esaslar çerçevesinde ilgili olduğu vergi dairesine vergi borcunu ödemekle yükümlüdür. Vergi borcunun ödeme müddetinin son günü verginin vade tarihi olmaktadır. Mükellef örneğin beyana tabi vergilerin ödenmesinde vergisini hesaplatarak vade sonu olan son günde vergisini ödeyebilmektedir<sup>70</sup>.

Ayrıca 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. Aksi halde alacak ortadan kalkmadığı gibi, buna ek olarak bir takım ödemelerle karşı karşıya da kalılabilmektedir. Ödemenin vergi alacağını ortadan kaldıracak nitelikte olması, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse diğer vergi kanunlarında belirtilen; verginin ödeneceği daire, ödeme zamanı ve ödeme şekline ilişkin hükümlere uyulmasına bağlıdır<sup>71</sup>.

Günümüzde vadesi içinde olan vergi ödemelerini PTT veya bankalara yapmakta mümkündür. Böylece vergi idarelerinin üzerindeki iş yükü hafifletilmekte ayrıca mükellefler içinde kolaylık sağlanmaktadır. Vadesi içinde bankalara yapılan vergi ödemelerinde mükellefler hangi vergi idaresi hesabına vergi ödemesi yapacağını ve ödeyecek olduğu vergiye ait tahakkuk fişi numarası ile vergi borcunu kolaylıkla ödeyebilmektedir.

## B- ZAMANAŞIMI

Türk Vergi Hukuku Sisteminde, çeşitli zamanaşımı düzenlemeleri mevcuttur. Vergi Hukuku'nda verginin aslı ve cezası açısından iki çeşit zamanaşımı söz konusudur. Bunları; verginin aslı açısından 'tahakkuk zamanaşımı' ve 'tahsil zamanaşımı', ceza açısından da 'ceza kesme zamanaşımı' ve 'ceza tahsil zamanaşımı' şeklinde sınıflandırılmak mümkündür. Bunlardan, tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı ve

<sup>69</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 427.

<sup>70</sup> Mustafa ALPASLAN, Mustafa SAKAL, "Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi", < www.legalisplatform.net >, (Erişim: 07.01.2014).

<sup>71</sup> Gökçe Kafkas DURMUŞ, **Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013, s. 25.

ceza kesme zamanaşımı süreleri 213 Sayılı V.U.K.' da, tahsil zamanaşımı ise AATUHK' da düzenlenmektedir.

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, borçlu tarafından ileri sürülmesine gerek yoktur, hâkim tarafından re'sen nazara alınır. Bu açıdan ele alındığında vergi hukukunda zamanaşımını alacaklı açısından alacağını talep etme hakkını ortadan kaldırdığı için “hak düşürücü süre” olarak nitelendirmek mümkündür. Zamanaşımı süresi mükellef açısından vergi borcunu ödememe hakkını ortaya çıkardığından özel hukuktaki “kazandırıcı zamanaşımı”na benzetilebilir. 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<sup>72</sup>.

Vergi Hukuku'nda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Vergi Hukuku'nda zamanaşımı süresinin dolmasından sonra idarenin alacağı talep etme yetkisi ortadan kalkmakta ve ancak yükümlünün rızası ile ödenebilir bir hale gelmektedir. Yükümlü zamanaşımının geçtiğini bilmeden borcunu ödeyebilmektedir. Bu bağlamda Vergi Hukuku'nda zamanaşımı ile borç düşmemekte, zamanaşımına uğramış bir borcun borçlu tarafından bilerek veya bilmeden ödenmesi geçerli bir ödeme sayılmaktadır<sup>73</sup>.

Tahakkuk zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmemesi halinde, vergi borcunun istenememesi halidir. Tahakkuk zamanaşımı alacağın istenebilmesi olanağını kaldırır. Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi idaresi o vergiye

---

<sup>72</sup> Neslihan COŞKUN KARADAĞ ( a ), “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 61, S. 3, 2012, s. 1025.

<sup>73</sup> DURMUŞ, a.g.t., s. 37.

yönelik olarak tarhiyat ve tebligat yapamaz. Vergi idaresinin yaptığı bu tür işlemler hükümsüz sayılmaktadır<sup>74</sup>.

Tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere, AATUHK' nın 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı suresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır<sup>75</sup>.

AATUHK' da tahsil zaman aşımının başlangıcını “vade tarihine” bağlamıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren başlamaktadır. Verginin vadesi, ilgili verginin özel kanunlarla belirlenmiş ödeme süresinin son gününü ifade etmektedir<sup>76</sup>.

Tahsil zamanaşımının süresini durduran ve kesen nedenler AATUHK' nın 103 ve 104. maddelerinde sayılmıştır.

AATUHK' nın 103. maddesinde; ödeme, haciz uygulaması, cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her türlü tahsilat, ödeme emri tebliği, mal bildirimi, mal edinme ve artmaların bildirilmesi, yukarıda belirtilen işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi, kamu alacağının teminata bağlanması, yargı organlarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması tahsil zamanaşımını kesen haller olarak sayılmıştır<sup>77</sup>.

Tahsil zamanaşımı süresini durduran sebepler AATUHK' nın 104. maddesinde üç grup olarak sayılmıştır. Bunlar; vergi yükümlüsünün yabancı bir ülkede bulunması, borçlunun hileli iflas etmesi ve borçlunun terekesinin tasfiyesi, dolayısıyla hakkında

---

<sup>74</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 230.

<sup>75</sup> İbrahim ORGAN, Doğan BOZDOĞAN, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart, 2012, s. 177.

<sup>76</sup> KARADAĞ ( a ), a.g.m., s. 1031.

<sup>77</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 233.

takibat yapılmamasına imkan bulunmamasıdır<sup>78</sup>. Bu hallerin devam etmesi halinde, zamanaşımı durmaktadır.

AATUHK' nın 104/2. maddesine göre zamanaşımını durduran hallerin ortadan kalktığı günü takip eden günden itibaren zamanaşımı süresi ( işlemiş olduğu süreye toplanarak ) işlemeye devam etmektedir<sup>79</sup>.

Zamanaşımı kurumunun 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 kurumu alacaklı idareleri görevlerini zamanında yerine getirmeye zorlamaktadır ve sistemin işleyişini hızlandırmaktadır<sup>80</sup>.

Binnur Çelik'e; Borçlu olduğundan bile haberi olmayan bir mükellef, hatalı hesap sonucu 20 yıl öncesinde çok küçük bir tutarda eksik vergi ödemiştir. Bu mükellefi alacaklı kamu idaresi 20 yıl sonra bulup, borcu ile borca bağlı alacaklarını birlikte hesaplayıp çok büyük bir tutardan sorumlu tuttuğunu varsayalım. Bu durumda olan mükellef doğrudan devleti suçlayacak ve daha önce neden kendisinden borcun talep edilmediğini sorgulayacaktır. Kanunlar ile kendisine çıkış yolu bulamayan mükellef zamanında işini yapmadığı için kamu idaresine ve hukuk devleti ilkesine olan güvenini yitirecektir.

## C- TERKİN

Terkin, vergi borcunun silinmesidir. Terkin, bazı şartların varlığı halinde vergi borcunu bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir. Verginin silinmesi 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 alacakları da terkin edilir. Borcun doğumundan önce yapılan terkin borcun doğmasına engel olur; tahakkuk

---

<sup>78</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 450.

<sup>79</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 232.

<sup>80</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 229.

etmesinden veya kesinleşmesinden sonra yapılan terkin ise, doğmuş borcu sona erdirmektedir<sup>81</sup>.

AATUHK' nın 105. maddesinde doğal afetler nedeniyle terkin başlığı altında düzenlenen hükümler gereği; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili kamu alacakları İcra Vekilleri Heyeti kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunur. Ayrıca bu madde hükmünden faydalanmak için afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır<sup>82</sup>.

İdarenin tahakkuktan vazgeçmesi, vergi almaktan feragati anlamına gelir. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek bir vergi ile bunlara ilişkin cezaların toplamı, belirli bir tutarın altında kalıyorsa ve bu alacağın tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri asıl vergi ve cezadan daha fazla ise, bu takdirde, Maliye Bakanlığı'na tespit ve tayin olunacak usullere göre, vergi idaresi tahakkuktan vazgeçmektedir<sup>83</sup>.

V.U.K.' nın terkinine ilişkin mükerrer 115. maddesinde, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamının 2014 yılı için 21 TL<sup>84</sup>'yi aşmaması ve tahakkuklar için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına anlaşılması halinde, Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, V.U.K.' daki düzenlemeye paralel bir düzenleme de tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin başlığı altında AATUHK' nın 106. maddesinde öngörülmüştür. Bu hükme göre yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu "anlaşılmalı 213 sayılı Kanun kapsamına giren kamu alacaklarında 10 TL ( 10 TL dahil ), diğer kamu alacaklarında 20 TL ( 20 TL dahil )' ye kadar" kamu alacakları, kamu idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil

---

<sup>81</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 457.

<sup>82</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 299.

<sup>83</sup> DURMUŞ, a.g.t., s. 55.

<sup>84</sup> 30.12.2013 tarihli T.C. Resmi Gazete, "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra no: 432", Mükerrer Sayı: 28867.

zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Ayrıca Bakanlar Kurulu, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır<sup>85</sup>.

V.U.K.' da yer alan tahakkuktan vazgeçmenin terkinden farkı, tahakkuktan vazgeçme durumunda, henüz ne tahakkuk etmiş ve ne de tahsil edilmiş bir kamu alacağı söz konusudur. Terkin ise, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmemiş bir kamu alacağından vazgeçilmesi ve bu doğrultuda silinmesi söz konusudur<sup>86</sup>.

#### **D- TAHAKKUKTAN VAZGEÇME**

V.U.K.' nın mükerrer 115. maddesi vergi idaresine, miktarı düşük ve tahsili masraflı bazı vergi alacaklarından vazgeçme imkanı vermektedir. Buna göre, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 432 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2014 tarihinden itibaren 21 TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak masrafın bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığı' nca belirlenecek usul ve esaslar içinde bunların tahakkukundan vazgeçilebilmektedir. Ancak, burada tahakkuktan önce bir vazgeçme söz konusu olduğundan terkin işlemine gerek yoktur<sup>87</sup>.

#### **E- ÖLÜM**

Ölüm, vergi cezalarının sona erme nedenlerinden birisidir. Ölümle birlikte cezaların son bulması, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir. Vergi yargısı organları ölümle tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona ereceğini kabul etmektedir. Bu durumda mükellefin ölümü halinde, mükellefin fiil ve işlemlerinden kaynaklanan kesilmiş/tahakkuk etmiş ve kesilecek/tahakkuk edecek usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı 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

---

<sup>85</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 299.

<sup>86</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 300.

<sup>87</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 461.



olmadığından, ölen kişi adına tahakkuk etmiş gecikme zammı ve gecikme faizi varsa bunlar mirasçılardan alınacaktır<sup>88</sup>.

## F- TAKAS VE MAHSUP

Kamu alacağını sona erdiren diğer yöntemlerden biri de mahsup ve takas işlemleridir. Mahsup ve takas işlemlerinde kamu alacağının ödenmesi söz konusu değildir. Ancak, yapılan hukuki işlem sonucunda kamu alacağı ortadan kalkmaktadır.

Takas, karşılıklı, birbirine benzer ve istenebilir iki borcu, ayrı ayrı ödenmeksizin, bir beyanla, ( borçların eşit olması durumunda tamamen, eşit olmamaları durumunda küçük olanı oranında ) hesaben tahsil eden ve borcu sona erdiren bir yoldur<sup>89</sup>. Örneğin; X ve Y kişileri karşılıklı olarak birbirlerinden alacaklı ve borçlu kişilerdir. X ödünç aldığı para nedeniyle Y'ye 100 TL borçludur, buna karşılık Y'de X'ten satın aldığı bir mal nedeniyle 70 TL borçludur. X ya da Y'nin takas beyanında bulunmasıyla, yani borcunu alacağıyla takas etmesiyle her iki borç, borçlardan miktar itibariyle az olan kadarınca sona erecektir. Takastan sonra X, Y'ye 30 TL borçlu kalır. Her iki tarafın borçları aynı miktarda olsaydı takas beyanıyla birlikte her iki borç da sona ermiş olacaktır<sup>90</sup>.

Takas, vergi dairesine borçlu bulunan birinin aynı zamanda vergi idaresinden alacaklı olması durumunda başvurulabilecek bir yoldur. Mükellefin vergi dairesine borcu ile vergi dairesinin mükellefe borcu birbirinden bağımsızdır. Takasta bulunabilmek için her iki tarafın birbirlerine olan borçlarının muaccel olması aranır. Bu borçların tutarları birbirine eşit ise her ikisi de sona erer. Ancak eşit değilse küçük borç ortadan kalkar. Büyük borcun küçük borcu aşan kısmı kadar borç hukuki varlığını sürdürür<sup>91</sup>.

AATUHK' nın 23. maddesinde, kamu alacakları arasında takası mümkün görmektedir. Bununla birlikte, kamu icra hukukunda tanınan takas isteyebilme hakkı, sınırlı bir haktır. İdarenin ve yükümlülerin karşılıklı ve muaccel her türlü borçları

---

<sup>88</sup> DURMUŞ, a.g.t., s. 107.

<sup>89</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 131.

<sup>90</sup> Fethi HEPER, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, Temmuz, s. 165, < <http://books.google.com.tr/>>, ( Erişim: 19.01.2014 ).

<sup>91</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 129.

birbiriyle takas edilememektedir. İdare ve yükümlü arasında iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden veya taraflardan birisi için özel hukuka, diğeri için kamu hukukuna dayanan ilişkiden doğan alacak ve borçlar kamu icra hukuku hükümlerine göre takas edilemez. Kamu icra hukuku hükümlerine göre takası istenebilen borçlar, tahsil edilip de hukuki nedenlerle hükümlüye red ve iadesi gereken kamu alacakları ile yükümlünün reddiyatı yapacak olan idareye olan muaccel borçlarıdır. Bunlar, her iki taraf için de kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmaktadır<sup>92</sup>.

Daha açık bir ifadeyle takas işleminin olabilmesi için alacakların karşılıklı muaccel olması gerekmektedir. Ayrıca taraflar arasında kamu hukukundan doğan bir ilişki olmalıdır. Yani hem alacak hem borç bir kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmalıdır. Örneğin, bir okul yapan müteahhitin alacağı ile vergi idaresine olan vergi borcunun takası mümkün değildir. Reddiyatı yapacak vergi dairesi aynı olmalıdır. Yani alacaklı olan daire ile iadesi gereken bir yükümlü alacağını ödeyecek dairenin aynı olması gerekir<sup>93</sup>.

Vergi hukukunda, ödenmiş bir kamu alacağının ödenmemiş bir kamu alacağından indirilmesine mahsup denir. Bazen mükellef aynı tür faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelirden fazla vergi ödeme durumunda kalabilmektedir. Bu durum aynı vergi kanununun uygulamasından ve belirli bir vergi döneminde aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınması şeklinde olmuşsa çifte vergilendirme olmaktadır. Kanun koyucu bu durumu önlemek için verginin mahsubu ilkesini kabul etmiştir<sup>94</sup>.

Verginin mahsubu, daha önce fazladan ödenen bir verginin yine aynı mükellefin ödeyeceği bir başka vergiye sayılmasıdır. Örneğin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nde mükellefler yıl içinde geçici vergi ödemektedir. İzleyen yılın Mart ve Nisan aylarında verecekleri beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, daha önce ödedikleri bu geçici vergiler mahsup edilecektir.

---

<sup>92</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 453.

<sup>93</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 454.

<sup>94</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 128.

**Tablo 1.1. Mahsup ve Takas Arasındaki Farklar**

<b>TAKAS</b>	<b>MAHSUP</b>
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 (b), a.g.e., s. 131.

AATUHK' nın 23. maddesinde, kamu idarelerince yükümlüden fazla tahsil edilmiş olan ve bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle red olunacağı belirtilmektedir. İlgili maddede her ne kadar "mahsup" terimi yer almakta ise de, söz konusu olan olay takas işlemidir. Çünkü mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir, bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur; bu nedenle mahsup edilen miktarlar, takastan farklı olarak, karşılıklı birer alacak değildirler. Örneğin gelir vergisinde, yıllık beyannamede gösterilen toplam matrahın vergisinden yıl içinde tevkif yolu ile alınmış olan vergilerin indirilmesi bir mahsupdur. Oysa takas mutlaka karşılıklı iki alacağın varlığını gerektirir.

Öte yandan mahsup bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka bir deyimle, verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme aşamasına ilişkindir<sup>95</sup>

Mahsup ise, bir alacağın ( veya borcun ) tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir. Mahsup edilen miktarlar karşılıklı birer alacak değildir. Sonuç olarak takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı alacak vardır; mahsup ise, bir alacağın ( veya borcun ) tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupta karşılıklı alacak yoktur<sup>96</sup>.

## G- CEZALARDA İNDİRİM

Uyuşmazlık haline gelecek anlaşmazlıklarının sayısını düşürmek amacıyla V.U.K.'nin 376. maddesinde yer alan, vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmaması ve ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerle indirimden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belli sürelerde ödenmesi şartıyla, cezalarda önemli bir indirim imkanından yararlanılmasıdır. İndirim oranı, vergi ziyayı cezasında birinci defasında yarısı, daha sonra kesilen cezanın üçte biri; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasının üçte biridir<sup>97</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde ceza indiriminden yararlanabilmek için bir takım şartlar öngörülmüştür. Bu şartlara uyulduğu takdirde, ceza indirimi yapılabilmekte; bu şartlardan birine uyulmaması halinde ise, ceza indirimi uygulanamamaktadır.

Ceza indiriminden yararlanabilmenin ilk şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesinde ödeyeceğini bildirmesidir. Dava açma süreci, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür<sup>98</sup>.

<sup>95</sup> Mualla ÖNCEL, "Türk Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1978, C. 35, Sayı: 1-4, s. 9.

<sup>96</sup> Binnur ÇELİK ( a ), "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart, 2000, < <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>>, (Erişim: 19.01.2014).

<sup>97</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 463.

<sup>98</sup> DURMUŞ, **a.g.t.**, s. 99.

Vergi aslı ve cezasının tutarında indirim talep edilecek cezanın dava konusu edilmemesi gerekmektedir. Dava açma halinde ceza indirimi uygulanmaz. Ancak, ihbarnamenin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, vergi davasından vazgeçilmiş ise ceza indiriminin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde ya da teminat gösterilmek koşuluyla vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Normal ödeme vadesi dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren başlayarak 30 gündür. Bir aylık ödeme süresi de bu tarihten başlar. Teminat gösterilmesi durumunda bir aylık süreye üç ay daha eklenir ve toplam dört ay olur<sup>99</sup>.

## H- AF UYGULAMASI

Vergi affı, devletin çıkardığı bir kanunla alacak hakkından vazgeçerek, vergi alacağını ortadan kaldırmasıdır. Vergi affı denildiğinde genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların kaldırılması anlaşılmaktadır<sup>100</sup>. Bir başka tanıma göre vergi affı; vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemiş olan vergi yükümlülükleri için kanunlarda öngörülmüş olan cezaların kısmen veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimlerdir<sup>101</sup>.

Literatürde vergi affı ve mali af kavramlarının bazı yazarlar tarafından ayrı başlıklar altında değerlendirildiği görülmektedir. Ancak çoğu yazar bu iki kavramın tanımını yaparken bir farklılık gözetmemiştir. Örneğin literatürde yaygın bir tanım olarak kullanılan “Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” şeklindeki tanım bazı yazarlar mali affın tanımında, bazı yazarlar da vergi affının tanımında kullanmışlardır. Fakat mali af kavramı, yapısında belirsizliği ve genişliği barındıran bir kavram olup, bu kavramın kapsamına sadece vergiler girmemektedir. Mali af kavramının kapsamına vergi ilişkisi dışında

<sup>99</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 133.

<sup>100</sup> Mustafa BULUT, Seda ÇALIŞKAN, Ayça BULUT, “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008, s. 29.

<sup>101</sup> Coşkun Can AKTAN, Dilek Dileyici, İstiklal Y. VURAL, **Vergileme Ekonomisi ve Vergi Psikolojisi**, Birinci Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 200.

kalan ve bütçe uygulamalarından başlayıp, devletin özel hukuk ilişkilerine giden son derece geniş bir parasal ilişki alanı girmektedir<sup>102</sup>.

Mali af, vergi affını da içine alan bir kavram olarak kullanmak daha doğru olacaktır. Mali affın kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girmekte iken; vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir<sup>103</sup>.

Vergi affı, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla beraber bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmının da affedilmesi mümkündür. Ayrıca vergi affı sadece cezalara özgü bir sona erme nedeni olarak düşünülmelidir. Vergi borcu aslının affı beklentisi yaratılması, vergi ödemeyi caydırıcı bir sonuç doğurmaktadır. Vergisini ödeyen ve ödemeyen arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenle, sık aralıklarla vergi alanında af uygulaması yapılmamalıdır<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> DURMUŞ, **a.g.t.**, s. 112.

<sup>103</sup> DURMUŞ, **a.g.t.**, s. 112.

<sup>104</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 465.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

Günümüzde artan kamu hizmetleriyle birlikte, kamu gelirlerinin finansman kaynaklarının önemi de bir o kadar artmıştır. Kamu giderlerini finanse edebilmek için otorite yeni kaynaklar aramaktadır. En önemli kamu gelirlerinin başında vergi gelirleri gelmektedir. Devlet ek kaynak ve var olan kaynakları artırabilmek için yeni vergi kanunları ile verginin konusunu ve matrahını genişletebilmekte; istisna, muafiyet ve indirimleri daraltabilmekte veya kaldırabilmekte, vergi oranlarını belirli bir orana kadar yükselterek toplam vergi yükündeki artışı sağlayarak kamu gelirlerini artırabilmektedir. Ayrıca kamu idaresi vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele ederek kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma gayreti içinde bulunmaktadır.

AATUHK' nın en önemli işlevlerinden biri de kamu alacaklarının korunmasını sağlamaktır. Nitekim, idarenin kamu alacakları bakımından “alacağına şahin, borcuna karga” deyimini, 6183 sayılı AATUHK' da yer alan birçok düzenleme ile doğrulanmaktadır. İdarenin kamu alacağına bir an önce ve eksiksiz bir biçimde kavuşabilmesi amacıyla öngörülen pek çok müessese, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini, “kamu gücü” karşısında ikinci plana iterek, “Hazineci” bir yaklaşımı ortaya koymaktadır<sup>105</sup>. Aslında kanun koyucunun idare lehine, kişi aleyhine düzenlemeleriyle ulaşmak istediği temel amaç kamu alacaklarını güvence altına almaktır. Bu bölümde özellikle AATUHK çerçevesinde kamu alacaklarının korunması yöntemleri üzerinde durulacaktır.

#### I- KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI İHTİYACI

Kamu gelirleri, kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak kullanılır. Kamu hizmetlerinin aralıksız devam etmesi için kamu alacaklarının süresi içinde bir an önce hazinenin kasasına girmesi gerekmektedir. Bu nedenle, özellikle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için kanun koyucu bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik önlemlere başvurmaktadır. Bu amaçla da AATUHK

---

<sup>105</sup> BUDAK, BENK, a.g.m., s. 72-73.

çerçevesinde gönüllü ya da cebren tahsilat hükümlerinin yanı sıra kamu alacaklarını koruyucu düzenlemelere de yer verilmiştir.

## **A- KAMU ALACAKLARININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER**

Kamu alacaklısı açısından, alacağın tehlikeye düşmesi halinde kamu alacağını koruyucu bazı tedbir yollarının bulunması, alacağın daha kısa sürede ve tam olarak tahsil edilmesine katkı sağlamaktadır. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu olanaklarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayıcı bir faktördür<sup>106</sup>.

Kamu alacakları, kural olarak, devletin kendi giriştiği işlemlerden değil, gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarındaki girişimlerinden, faaliyetlerinden bir Kanun hükmü gereği olarak doğmaktadır. Dolayısıyla, devletin bu alacakların doğumunda bir taraf olarak veya başka bir şekilde daha önceden haberdar olması ve hazır bulunması ihtimali zayıftır. Bu nedenle, kamu alacağının korunması için özel alacaklardan farklı olarak bir takım tedbirler ve ilkeler benimsenmiştir. Ayrıca, kamu alacağı kamu hukuku kuralları ve yaptırımları ile de güvence altına alınmaktadır. Devlet, kamu tüzel kişiliğine haiz olmayan kurumlar ve gerçek kişiler tarafından bazı ekonomik ve hukuki işlemlerin yapılmasından ötürü kamu alacaklarının doğacağını ve bu alacakların ilgili kurumlara ödenmesi gerektiğini muhtelif Kanunlarda belirtmiştir. Örneğin K.D.V.'nin doğmasında devlet, K.D.V.'nin doğmasına sebebiyet veren bir ilişkide birebir taraf olarak yer almamaktadır. Ancak katma değer vergisinin doğmasına neden olan işlemin gerçekleşmesi hâlinde vergi alacağının doğacağını ve bu verginin Kanunda belirtilmiş olan kişiler tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi gerektiğini hüküm altına almıştır<sup>107</sup>.

Kamu alacaklarının korunması ve tahsilinde, kamu alacağının meydana gelmesinden tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu yaptırımların olması

---

<sup>106</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 47.

<sup>107</sup> Hakan ARSLANER, **Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s. 6.



gerekmektedir<sup>108</sup>. Bu sebeple AATUHK' nın çeşitli hükümlerinde kamu alacağını koruyucu düzenlemeler getirilmiştir. Bunlar;

- Mal bildiriminde bulunulması zorunluluğu,
- İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulaması,
- Teminat istenmesi,
- Sorumluluk kurumuna yer verilmesi,
- İptal davası açılabilmesi,
- Takas,
- Ortaklığın feshi,
- Kamu alacaklarına rüçhaniyet hakkının tanınması olarak sayılabilir.

## **B- KAMU ALACAĞININ KORUNMASI YÖNTEMLERİ**

Kamu alacağının korunması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla bir takım tedbirler getirilmiştir. Bunların başında teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gelmektedir. Ayrıca diğer koruma önlemlerinin başında ise yurt dışı çıkış yasağı, iptal davası, rüçhan hakkı ve kamu alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler gelmektedir.

### **1- Teminat İsteme**

Kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat isteme gelmektedir. AATUHK' nın 9. maddesinde teminat isteme düzenlenmiştir. Alacaklı vergi dairesinin isteği üzerine borçlunun mal varlığındaki kıymetlerden kendi seçtiklerini borcuna karşılık göstermek suretiyle kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Kamu alacağını teminata bağlamak, hem devletin haklarının korunması hem de borçlu hakkında zor kullanmaya sebep olan önlemlere başvurulmasını gereksiz kılmak bakımından önemlidir. Bu sebeple, teminatın hangi durumlarda istenebileceği, nelerin teminat olarak kabul edileceği ve teminatın nasıl sonuçlar yaratacağı kanunlarla belirlenmiştir<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 47.

<sup>109</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 136.

Teminat isteme ile ilgili daha geniş içerik tahakkuktan önce kamu alacaklarının korunması konu başlığı altında inceleneceğinden teminat isteme konusuna ayrıntılı olarak ilerleyen bölümde yer verilmiştir.

## **2- İhtiyati Tahakkuk**

Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle verginin tahakkuku arasında geçen zaman içinde yükümlünün hal ve hareketleri, ileride verginin alınmasını güçleştireceği izlenimini verdiği takdirde, vergi alacağını güvence altına alabilmek açısından verginin tahakkukunun öne alınması yoluna gidilebilmektedir. Kamu icra hukukunda bu güvenlik önlemine, ihtiyati tahakkuk denir<sup>110</sup>.

İhtiyati tahakkuk, kamu alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir koruma tedbiridir. Bazı hallerde borçlunun kuşku veren durumu ve tutumu nedeniyle, vergi alacağının ödenmemesi tehlikesine karşı bir güvence tedbiri olarak ihtiyati tahakkuk uygulaması kabul edilmiştir<sup>111</sup>.

İhtiyati tahakkuk konusu tahakkuktan önce kamu alacaklarının korunması konu başlığı altında ayrıntılı olarak incelenmiştir. İhtiyati tahakkuk, bu konu başlığı altında tekrar değinilecektir.

## **3- İhtiyati Haciz**

İhtiyati Haciz' in tanımı AATUHK' da yer almamakla birlikte, bu tanımlamanın Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre ihtiyati haciz; İleride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan, ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denir. İhtiyati haciz işleminin kamu alacağının tahsilinde bir ön tedbir olarak uygulanması gereken bir yöntem olduğu tanımda açıklıkla ifade edilmektedir<sup>112</sup>.

---

<sup>110</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 624.

<sup>111</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 159.

<sup>112</sup> İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar", **Mali Mevzuat Platformu**, Aralık, 2006, s. 29, < [www.istanbulymmo.org.tr/platform/dergiler.aspx](http://www.istanbulymmo.org.tr/platform/dergiler.aspx) >, (Erişim: 26.01.2014).

Bir başka tanıma göre ihtiyati haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen sebeplere dayanılarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulması şeklinde tanımlanmıştır<sup>113</sup>. Ayrıca ihtiyati haciz, tüm ihtiyati tahakkuk uygulanan mükellefler için de uygulanabilmektedir.

Uygulamada, ihtiyati haciz konusu teminatsız alacaklar gibi takip edilmektedir. Bu bağlamda, ödeme vadesi geldiği halde, ödeme yapılmamışsa bir ödeme emri çıkartılmaktadır. Ödeme emrine rağmen ödeme yapılmazsa 7 günlük dava açma süresinin dolmasıyla ihtiyati haciz kesin hacze dönmektedir.

İhtiyati haciz konusu ayrıntılı olarak tahakkuktan önce kamu alacaklarının korunması konulu başlık altında incelenecektir.

#### **4- Yurt Dışı Çıkış Yasağı**

Yurt dışı çıkış yasağı, farklı suçlara yönelik olarak uygulanmakla birlikte; kamu borçlularına, kamu alacaklarını korumak ve kolay tahsil etmek amacıyla uygulanmaktadır. AATUHK uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından günün koşulları doğrultusunda belirlenen ve parasal sınırlar dahilinde uygulanan yurt dışı çıkış yasağının mantığı, kamu borcu bulunan yükümlülerin, borcun tahsilini tehlikeye düşürebilme ihtimallerine karşı yurt dışı seyahatlerinin kanunen belirlenen ölçütlere göre sınırlandırılmasını içermektedir. Yasak, borçluya pasaport talebinin reddi, pasaport veya vesika almış olanlar için seyahatlerinin engellenmesi biçiminde uygulanmaktadır. Böyle bir uygulamaya pozitif hukuk içinde yer verilmesindeki gerekçe, kötü niyetli yükümlülerin kamu borcunu ödememek amacıyla mal varlıklarını elden çıkararak, yurt dışına kaçmalarını engellemektir<sup>114</sup>.

Kamu borçlularının zamanında borçlarını ödemelerini ve tahsilatın hızlandırılmasını sağlamak amacıyla taşıyan bu düzenleme, kamu borcunun

---

<sup>113</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 619.

<sup>114</sup> Can Barlas ARSLAN, "Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı", *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Ocak-Haziran, 2010, s. 449.

ödenmemesinin müeyyidelerinden birisidir ve bu yasak Pasaport Kanunu'nda düzenlenmiştir<sup>115</sup>.

Yurt dışı çıkış yasağı, 06.06.2008 tarihinden itibaren 5766 sayılı Kanun ile AATUHK' ya eklenen 36/A maddesi ile birlikte uygulanmaya başlamıştır. Pasaport Kanunu'nun 22.\* maddesi ile yapılan düzenlemenin yetersiz kalması neticesinde, Maliye Bakanlığı çıkardığı tebliğler ile uygulamaya yön vermiş ve konuyla ilgili olarak 29.06.2008 tarihine kadar 346, 353, 365, 368, 379, 395, 404, 424 Seri No'lu ve Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliğlerini yayımlamıştır<sup>116</sup>. Maliye Bakanlığı 395 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde "Pasaport Kanunu'nun 22. maddesindeki 'vergiden borçlu' ifadesinden, 'kamu alacağı'nın anlaşılacağını belirtmiştir. Buna göre, AATUHK' nin 1 ve 2. maddesinde belirtilmiş olan kamu alacaklarını ödemek zorunda olan kişilerin yurt dışına çıkışları yasaklanacaktır<sup>117</sup>.

Ayrıca yurt dışı çıkış yasağı sadece, devlete ait olup, V.U.K. ile Gümrük Kanunu kapsamına giren kamu alacakları ile bu alacaklara ait zam ve cezalar için uygulanmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin il özel idaresine ve belediyelere olan borçları nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı uygulanamaz<sup>118</sup>.

Yurt dışı çıkış yasağının muhatabı, AATUHK' nin 36/A maddesi kapsamında borçları bulunan ve uyruğuna bakılmaksızın kamu borçlusu konumundaki gerçek kişilerdir. Bu durumda yurt dışı çıkış yasağının muhatabı; kamu alacağını ödemek zorunda olan vergi mükellefleri, vergi sorumluları, mirasçılar, kefiller, gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile yabancı kişi ve kurumların temsilcileridir. Ancak, tüzel kişilerin borçları nedeniyle bu kişilikleri temsile yetkili bulunan kişilere kanuni temsilci

---

<sup>115</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 136.

\* "Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere (Anayasa Mahkemesinin 18/10/2007 tarihli ve 2007/4 esas, 2007/81 sayılı kararı ile iptal edilen ibare) pasaport veya seyahat vesikası verilmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir..."

<sup>116</sup> ARSLAN, a.g.m., s. 450.

<sup>117</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 137.

<sup>118</sup> Bilgili Denetim, "Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması", <[www.bilgidenetim.com/vergi-hukukunda-yurtdisi-cikis-yasagi-uygulamasi.html](http://www.bilgidenetim.com/vergi-hukukunda-yurtdisi-cikis-yasagi-uygulamasi.html)>, (Erişim: 28.01.2014).

sıfatlarıyla takibe başlanılmak üzere ödeme emri tebliğ edilmeden önce yurt dışı çıkış yasağı uygulanamamıştır<sup>119</sup>.

Yurt dışı çıkış yasağının uygulanabilmesi için öncelikle kamu alacağına ait olan ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içinde ödenmemiş olmasıdır. Bu bağlamda, yurt dışı çıkış yasağı kararı verilebilmesi için kamu alacağı ile ilgili cebri takibatın başlatılmasına yönelik olarak düzenlenen ödeme emrinin kurallara uygun olarak tebliğ edilmiş olması gerekir<sup>120</sup>. Bir diğer şart ise kamu borçlusu hakkında yurt dışı yasağının uygulanabilmesi için, Kanunda belirtilen ve teminat altına alınmamış 100.000 TL ve üzerinde borç bulunması gerekmektedir. Borcun Kanunen belirlenen tutarın altında olması halinde yurt dışı çıkış yasağı uygulanmayacak; yasağın uygulanmasından sonra borç tutarının 100.000 TL'nin altına düşmesi halinde yurt dışı çıkış yasağının hemen kaldırılmaktadır<sup>121</sup>.

Son olarak, AATUHK' nın 13. maddesine göre hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış olan mükellefler hakkında da yurt dışı çıkış yasağı uygulanmaktadır. Kanuni temsilci, ortak gibi kamu borçlusu ile birlikte kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olan şahıslar hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış ise bu kişiler hakkında ödeme emri tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın yurt dışı yasağı uygulanabilmektedir<sup>122</sup>.

## **II- KAMU ALACAĞININ DEĞERİNİN KORUNMASI YÖNTEMLERİ**

Vergi idaresi kamu alacağını mükelleflerden her zaman vadesi içinde tahsil edememektedir. Ayrıca vergi idaresi vergisini vadesi içinde düzenli olarak ödeyen mükelleflere karşı ortaya çıkabilecek adaletsizliği engellemek ve verginin zaman içinde ekonomik sebeplerden dolayı değer kaybını engellemek için bir takım tedbirler almıştır.

### **A- GECİKME ZAMMI**

AATUHK' nın 51. maddesine göre, kamu alacağının ödeme zamanı içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitimi tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanmaktadır.

---

<sup>119</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 185.

<sup>120</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 186.

<sup>121</sup> Bilgili Denetim, **a.g.i.s.**, ( Erişim: 28.01.2014 ).

<sup>122</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 186.

Gecikme zammı uygulaması bir taraftan kamu alacağının kanunda belirtilen süre içinde ödenmemesinde doğabilecek mali kaybı engellemek, bir taraftan da kamu alacaklarının ödenmesini gecikmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmak suretiyle, kamu borçlularını borçlarını zamanında ödemeleri konusunda mükellefleri daha özenli davranmaya sevk etmektedir<sup>123</sup>.

Kısaca, gecikme zammı, kamu borcunun geç ödenmesinin bir yaptırımı olmakla birlikte, sadece hukuki bir yaptırım olup, cezai bir özelliği yoktur. Bu nedenle gecikme zammı, fer'i bir kamu alacağı niteliğindedir. Gecikme zammı asıl kamu alacağına eklenen, doğumu, devamı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil bir alacak durumundadır. Ayrıca gecikme zammının önceden kamu borçlusuna bildirilmesi gerekmemektedir<sup>124</sup>.

Dolayısıyla gecikme zammının hukuki niteliğine bakıldığında, bunun bir ceza değil, ek bir mali yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Bu da ölüm ile birlikte vergi cezalarının düşmesi; ancak fer'i bir alacak olan gecikme zammının düşmemesi anlamına gelmektedir. O halde kanuni mirasçılar ölen kişinin vergi borçlarından nasıl ki sorumlu tutuluyorlarsa gecikme zammının ödenmesinde de sorumlu tutulurlar<sup>125</sup>.

Gecikme zammının uygulanabilmesi için öncelikle kamu alacağının tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Böylece vergi idaresinin talep edebileceği kamu alacağı netleşmiştir. İkinci aranan şart ise kamu alacağının vadesi geçmiş ve ödenmemiş olması gerekmektedir. Gecikme zammı, kamu alacağının ödeme süresi geçip de ödenmeyen kısmı için vadenin bitim tarihinden ödeme tarihine kadar uygulanmaktadır<sup>126</sup>.

Gecikme zammı oranı AATUHK' nın 51/1. maddesinde aylık % 4 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranını yüzde onuna kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Nitekim Bakanlar Kurulu bu oranı 19.10.2010 tarih, 27734 sayılı Resmi Gazete de ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu tarihten itibaren aylık % 1,40 olacak şekilde tespit etmiştir. Gecikme zammı her ay için aylık olarak hesaplanır ve ay kesirleri içinde günlük olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca

---

<sup>123</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 687.

<sup>124</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 70.

<sup>125</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 72.

<sup>126</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 70.

gecikme zammının asgari miktarı için bir alt sınır getirilmiş olup, hesaplanan gecikme zammı 1 TL'den az olamaz ve gecikme zammının bir üst sınırı da belirtilmemiştir.

Vergi cezalarından sadece vergi ziyayı cezasına gecikme zammı uygulanmaktadır. Vergi ziyayı cezası vadesinde ödenmediği takdirde cezanın aslına, ödemedeki gecikme süresine göre ayrıca gecikme zammı eklenerek tahsil edilmektedir. Buna karşılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için gecikme zammı uygulanmaz. Mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan kamu alacakları da gecikme zammı uygulamasına konu olmaktadır. Ancak, bunlar için gecikme zammı oranının yarısının uygulanması gerekmektedir<sup>127</sup>.

## **B- GECİKME FAİZİ**

1983 yılına kadar vergi ile ilgili ödevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyerek, vergilerin kanunlarda belirtilen zamanlarda tahakkuk etmesini engelleyen mükelleflerden faiz veya herhangi bir ek ödeme alınmamaktaydı. Sadece gecikme zammı uygulaması vardı, ancak, bu uygulama sadece tahakkuk etmiş fakat vadesinde ödenmemiş kamu alacaklarına uygulanmaktaydı. Kamu borcunu hiç tahakkuk ettirmemiş veya eksik tahakkuk ettirmiş mükelleflere gecikme zammının uygulanamaması nedeniyle sistemde boşluk bulunmaktaydı. Bunun üzerine 21.01.1986 tarih 2791 Sayılı Kanun'la V.U.K.'nın 112. maddesinde değişiklik yapılmış ve ihtilafli tarhiyatlarda tecil faizi oranında faiz alınması uygulaması başlamıştır. Daha sonra 01.01.1986 tarih ve 3239 Sayılı Kanun ile V.U.K.'nın 112. maddesinde değişiklik yapılmış ve günümüzdeki gecikme faizi uygulamasına geçilmiştir<sup>128</sup>.

Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için, sonradan yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, gecikme zammı oranında uygulanan bir faizdir. Yani verginin zamanında tahakkuk ettirilmeyen kısmı için uygulanan faize gecikme faizi denir<sup>129</sup>.

---

<sup>127</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 689.

<sup>128</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 178.

<sup>129</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 78.

Gecikme faizi bir ceza niteliği taşımamaktadır. Devletin kasasına zamanında girmesi gereken vergi gelirleri bazen mükellef tarafından zamanında ödenmemektedir. Devlet belirli bir süre bu gelirlere mahrum kalmakta ve vergi gelirlerinin parasal değerinde kayıplar olmaktadır. Devlet bu kayıpları telefi etmek amacıyla vergi alacağına üzerine ek bir mali yükümlülük getirmiştir.

Gecikme zammı ve gecikme faizi arasındaki fark ve benzerlikleri tablo 2.1'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.1. Gecikme Faizi ile Gecikme Zammı Arasındaki Benzerlik ve Farklar**

<b>GECİKME FAİZİ</b>	<b>GECİKME ZAMMI</b>
V.U.K.' da 112. madde de düzenlenmiştir.	AATUHK' da 51. madde de 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 ziyası 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 (tecil, iflas, aciz hali) 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.
Oranı gecikme zammı oranına endeksli olup, aylık oran % 1,40 'dır.	Aylık oran % 1,40'dır.
Ölümlerle sona ermez, mirasçılara geçer.	Ölümlerle sona ermez, mirasçılara geçer.

**Kaynak:** GERÇEK (b), a.g.e., s. 83-84.

Gecikme faizi sadece, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler için uygulanmaktadır. Dolayısıyla beyana dayanan vergiler ile vergi cezaları gecikme faizi



kapsamına girmemektedir. Sadece, süresinden sonra ve pişmanlık talebi olmaksızın verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergiler için gecikme faizi hesaplanması gerekir. V.U.K.' da her ne kadar beyana dayanan vergiler için gecikme faizinin hesaplanmayacağı belirtilmişse de süresinden sonra verilen beyannamelerin V.U.K.' nın 30/1. maddesi hükmüne göre re'sen tarh edilmiş sayılacağı nedeniyle gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir<sup>130</sup>.

Gecikme faizi, gecikme zammı oranındadır. Bu durumda gecikme zammı oranındaki değişiklikler doğrudan gecikme faizi uygulamasında da değişikliğe neden olacaktır. Gecikme faizinin hesaplanmasında, gecikme zammının aksine, ay kesirleri dikkate alınmamaktadır<sup>131</sup>.

### **III- KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ**

Kamu ( vergi ) alacağının kamu borçlusu tarafından vadesinde ödenmemesi durumunda, bu alacağın idare tarafından zorla tahsili gündeme gelmektedir. Vergi idaresinin kamu alacağını cebri yollardan tahsil edebilmesi için kanunda öngörülen şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

#### **A- CEBREN TAHSİL**

Vergi alacağının tahsilinde ödeme emri düzenlenmesi ve tebliği cebri takibin başlangıcı ve devamı açısından önem arz etmektedir. Çünkü ödeme emrinin tebliği üzerine kamu borçlusunun izleyeceği yol, kamu alacağının takibinde etkili bir süreç olacaktır. Bu nedenle vergi alacağının takibinde ve cebren tahsilde ödeme emri kavramı önemli bir idari işlemdir<sup>132</sup>.

#### **1- Vergi İcra Hukukuyla İlişkisi**

Cebren takip ve tahsil, “Yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi için borçlunun mallarına ve şahsına karşı belli bir usule ve şekle uyularak zor kullanılmasıdır”. AATUHK’ da, vergi ve benzeri kamu alacaklarının imtiyazlı alacaklar

---

<sup>130</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 79.

<sup>131</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 179.

<sup>132</sup> DOĞRUSÖZ, vd., a.g.e., s. 85.

olması, talep, tahsil ve takip usullerini şekli kurallara bağladığı gibi; rızaen tahsil edilemediği takdirde de cebren takip ve tahsil kuralları düzenlenmiştir<sup>133</sup>.

Kamu alacağının cebren tahsili süreci, cebri icra yoluyla yapılacak tahsilât ile sona erebileceği gibi mükellefin cebren tahsil süreci işletilirken esasen cebren tahsil işlemleri nedeniyle oluşan “rızası” ile yapacağı ödemeye de sona erebilir. Kamu alacağının cebren tahsili sürecinde, çeşitli idari işlemler ve eylemler tesis ve icra edilmek suretiyle ve bu işlemlerin sonucunda gerek gönüllü gerek cebri olarak alacağın tahsili sağlanacaktır<sup>134</sup>.

Kamu alacağının cebren tahsil süreci, içerisinde idari yargı ile adli yargı arasında görev alanına ilişkin sorunların da var olduğu bir alandır. Menkul yahut gayrimenkullerin cebren satışında ihalenin feshi istemli davalar ( AATUHK md. 99 ) ile hükümsüz sayılan tasarrufun iptaline ilişkin davalar ( AATUHK md. 24-30 ), mülkiyet hakkına ilişkin olduklarından, çözümleri yasa gereği adli yargıya bırakılmıştır. Bu ayrıksı durumlar dışında genel kurallar geçerli olmaktadır<sup>135</sup>.

Vergi İcra Hukukunda cebren tahsil sürecinin başlaması için öncelikle mükellefe ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir.

## **2- Cebren Tahsile Gidilmesinin Şartı**

Kamu alacaklarının cebren tahsiline gidilebilmesi için öncelikli şart kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Böylece idarenin zorla tahsil edebilme aşamasına geçen bir alacağı doğmuş olur. İdarenin bu alacağını tahsil edebilmesi için bir takım şekil şartlarının da gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vadesi içinde ödenmemiş bir kamu alacağı olmalıdır ve vergi idaresi vadesi içinde ödenmeyen kamu alacağı için mükellefe ödeme emri tebliğ etmelidir. Ödeme emri ile verilen yedi günlük süre içinde kamu alacağı hala ödenmemiş olması gerekmektedir.

---

<sup>133</sup> KOÇAK, **a.g.e.**, s. 184.

<sup>134</sup> Kerem CANBAZOĞLU, “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, Temmuz-Ağustos, 2010, s. 179.

<sup>135</sup> CANBAZOĞLU, **a.g.m.**, s. 180.

### **a- Kamu Alacaklarının Vadesinde Ödenmemesi**

Kamu alacağının cebren tahsil ve isteme aşamasına gidilebilmesi öncelikle usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk etmiş ve ödenebilir aşamaya gelmiş bir kamu alacağının oluşması gereklidir. Normal şartlarda bu kamu alacağının vadesi içinde ödenmesi beklenmektedir.

Kamu alacağını vadesinde ödemeyen borçlular, AATUHK' da belirtilen usul ve esaslara göre takibata tutulmakta olup alacağın cebren tahsiline başvurulmaktadır. AATUHK' nın 54. maddesinde “ödeme müddeti içinde ödenmeyen kamu alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur” hükmü ile vurgulanmıştır. Bu bağlamda tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş kamu alacağının vadesi gelmiş olup ve kamu alacağının ödenmemesi halinde vergi idaresi bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kamu borçlusuna nezdinde cebren takip ve tahsil işlemlerini yürütme yetkisini kazanmaktadır<sup>136</sup>.

### **b- Ödenmeyen Kamu Alacakları için Ödeme Emri Tebliğ Edilmesi**

Kamu alacaklarının cebren takip ve tahsilatına başlanabilmesi için ilk olarak borçluya bir ödeme emri tebliğ edilmelidir. Ödeme emri ile vadesi geçmiş borcunu ödemesi için kendisine son bir şans verilir. Kamu alacağının vadesi dolmuş olsa bile, usulüne uygun olarak borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden vergi idaresi cebri tahsilat işlemine başlayamaz.

### **c- Ödeme Emri ile Verilen Yedi Günlük Süre İçinde Kamu Borcunun Ödenmemesi**

Ödeme emri ile kamu borçlusuna tanınan yedi günlük süre içerisinde vergi idaresi cebri takibat işlemleri açısından hiçbir işlem yapamaz. Kamu borçlusuna tanınan bu yedi günlük süre içerisinde borcunu öderse borç ortadan kalkmaktadır. Eğer borçlu kamu alacağını bu süre içinde ödemezse vergi idaresi alacağını cebren tahsil etme yoluna gidebilecektir.

---

<sup>136</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 192.

### 3- Cebren Tahsil Yolları

Vergi idaresinin cebri takip işlemlerine başlayabilmesi için alacağın kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş olması gerekir. Ayrıca ödeme emrinin tebliği edilmiş olması gerekir. Ödeme emrinin tebliği ile başlayan süreç, kamu alacağının tahsil edilmemesi veya borcun ödenmemesi durumunda cebren tahsil işlemleri AATUHK' da belirtilen icra yöntemleri ile devam etmektedir<sup>137</sup>. Kamu alacağının devlet açısından ayrıcalıklı bir alacak olmasından dolayı, cebren tahsilin kolay ve seri bir şekilde gerçekleşmesi için AATUHK' da genel icra yolundan farklı ve özel bir icra yolu düzenlenmiştir<sup>138</sup>.

AATUHK' nın 54. maddesinde cebren tahsilatın üç yoldan biri seçilerek yapılabileceği belirtilmiştir. İlgili maddeye göre;

- Borçlu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi,
- Borçlunun borcuna yetecek miktardaki malların haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartların bulunması halinde borçlunun iflasının istenmesi şeklinde cebren tahsilat yapılabilmektedir.

AATUHK teminatın paraya çevrilmesi yolu ile takip ve haciz yolu ile takip hakkında ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir. Buna karşılık, iflas yolu ile takibin İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir<sup>139</sup>.

#### a- Teminatın Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibi

AATUHK' nın 56. maddesi, teminata bağlanmış olan alacağın takip usulünü belirlemektedir. Bu madde hükmüne göre, karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağının vadesinde ödenmemesi halinde borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi takdirde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı hususlarının borçluya bir yazıyla bildirilmesi gerekmektedir. Teminatlı

<sup>137</sup> Burçin BURAN, **Türk Vergi Hukukunda Haciz ve Elektronik Haciz Uygulaması**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013, s. 38.

<sup>138</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 207.

<sup>139</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 207.

alacaklar için bu madde hükmüne göre takip yapılacağından ayrıca ödeme emri tebliğ edilmesine gerek yoktur<sup>140</sup>.

Teminatın paraya çevrilmesi, kamu alacağı karşılığında gösterilen teminatın türüne bağlıdır. Para teminat gösterilmişse, irat kaydedilir; banka teminat mektubu verilmişse, mektubu veren bankadan ödeme yapılması istenir; menkul ve gayrimenkul mal teminat gösterilmişse, haczedilen menkul ve gayrimenkul malların paraya çevrilmesindeki usul uygulanır. Birden fazla menkul veya gayrimenkulün teminat olarak gösterilmesi halinde, bunların hangisinin öncelikle paraya çevrileceği konusunda, alacaklı tahsil dairesinin takdir yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir<sup>141</sup>.

Kamu borçlusu tarafından, borcuna karşılık olarak AATUHK' nın 10. maddesinde belirtilen maddi teminatlardan herhangi biri verilmeyip, aynı Kanunun 11. maddesi gereğince şahsi kefalet gösterilmesi halinde, vadesi gelen teminatlı alacakların 7 gün içinde ödenmesi aynı zamanda kefilinden de istenir. AATUHK' nın 11. maddesi gereğince gösterilen kefiller, müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu durumunda olduklarından Borçlar Kanunu'nun 487. maddesi gereğince borçlunun borcunu ödememesi halinde, tahsil dairesi onun hakkındaki takibatın neticesiz kalmasını beklemeden aynen borçlu gibi doğrudan doğruya kefilin takibine başvurabilecektir. B.K. 487. maddesinde, alacaklının asıl borçluya müracaat etmeksizin doğrudan kefil aleyhine takibata geçebilmesi söz konusudur<sup>142</sup>. Bu bağlamda, AATUHK' nın 57. maddesinde kefilin veya yabancı şahıs veya kurum temsilcilerinin de aynen asıl borçlular gibi bu kanun hükümlerine göre takip edileceği vurgulanmıştır. Burada yabancı şahıs ve kurum temsilcilerinden, yabancı şahıs ve kurumları Türkiye'de temsil eden kişiler anlaşılmalıdır<sup>143</sup>.

### **b- Borçlunun Mallarına Haciz Uygulaması**

Haciz yoluyla takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline imkan sağlayan bir cebren tahsil

---

<sup>140</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 203.

<sup>141</sup> CANDAN, a.g.e., s. 287.

<sup>142</sup> Şebnem BOSTANCI, "Kefalet ile Müteselsil Borçluluk İlişkisi", s. 5, < [www.hukukiboyut.com/arsiv/d20091123131545.pdf](http://www.hukukiboyut.com/arsiv/d20091123131545.pdf) >, (Erişim: 02.02.2014).

<sup>143</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 208.

yoludur. Haciz yoluyla takip ile iflas yoluyla takip arasındaki en önemli farklılık, iflasta borçlunun bütün malvarlığının bütün borçlarına karşılık oluşturmasıdır. İflas yolunda, kural olarak, bütün alacakların borçluya karşı birlikte hareket etmesi gerekmektedir. Haciz yolunda ise, borçlunun alacakları birbirlerinden bağımsız olarak borçlunun sahip olduğu malvarlığı unsurlarının haczini talep edebilmektedir<sup>144</sup>.

Haciz işleminin uygulanabilmesi için, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının ödenmesi için borçluya ödeme emri tebliğ edilmesi ve tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılmaması veya dava açılmışsa, mahkemece davanın reddine karar verilmesi ve bunun sonucunda ödeme emrinin kesinleşmiş olması gerekmektedir<sup>145</sup>.

Haciz yolu ile takip konusu çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

### **c- Borçlunun İflas Yoluyla Takibi**

AATUHK' un 54. maddesinin 1/3. bendine göre, kamu borcunun vadesinde ödenmemesi halinde başvurulabilecektir. Bu cebri icra yolu, alacaklı kamu idaresi tarafından, borçlunun, gerekli şartların bulunması halinde iflasının istenmesidir. Bu şartlar, borçlunun iflasa tabi kişilerden olması ve iflas şartlarının bulunmasıdır<sup>146</sup>.

İflas, borçlarını ödemekten aciz olduğu mahkeme kararı ile tespit ve ilan olunan borçlunun hâlidir. Bir başka ifadeyle iflas, ticaret mahkemesinde iflasına karar verilen bir borçlunun haczedilebilen bütün mal varlığının cebri icra yoluyla paraya çevrilip bundan bilinen bütün alacaklıların tatmin edilmesini sağlayan külli\* bir cebri icra yoludur<sup>147</sup>.

İflas yolu ile takip, bu kanuna göre haciz yolu ile takibe devam ederken istenebileceği gibi, İcra ve İflas Kanunu'nun ilgili hükümlerindeki şartların bulunması halinde doğrudan doğruya da istenebilir. Bu şartlar<sup>148</sup>;

---

<sup>144</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 644.

<sup>145</sup> DOĞRUSÖZ, vd., a.g.e., s. 92.

<sup>146</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 225.

\* Külli icra, bu cebri icra yolunda borçlunun karşısında tüm alacaklıları bulunur ve takibin konusunu borçlunun tüm mal varlığı oluşturur. Ancak bu takip yoluna tüm borçlular için değil; iflasa tabi borçlular için başvurulabilir.

<sup>147</sup> DOĞRUSÖZ, vd., a.g.e., s. 96.

<sup>148</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 675-676.

- Borçlunun ikametgahının bulunmaması,
- Taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçması,
- Alacaklı kamu idaresinin haklarını ihlal eden işlemlerde bulunması veya bunlara teşebbüs etmesi ya da haciz yolu ile takip sırasında mallarını saklaması,
- Ödemelerini tatil etmesi,
- Konkordatonun tasdik edilmemesi veya sürenin kaldırılması,
- İlama bağlı bir alacağın icra emri ile istemesine rağmen ödenmemesi halidir.

Alacaklı kamu idareleri alacaklarını, borçluların kendiliğinden ödemede bulunmaması halinde, borçlularından, AATUHK' ya göre icra yoluyla tahsil etmektedirler. İcrai takibata rağmen kamu alacağı tahsil edilemediği takdirde, AATUHK' nın 100. maddesine göre, alacaklı kamu idaresi kamu alacağının tahsilini temin için devreye İflas İdaresini sokmakta, İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde kamu borçlusunun iflasını isteyebilmektedir<sup>149</sup>.

İflas yoluyla takip İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapıldığı için, kamu alacakları ile özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklar arasında kural olarak muacceliyet ile ilgili bir farklılık bulunmamakta ve iflasla birlikte kamu borcunun tamamı muaccel hale gelmektedir. Örneğin, gelir vergisini ödemeyen bir kamu borçlusunun mayıs ayında iflasına karar verilmesi halinde, mart ayında ödenmesi gereken 1. taksitin yanı sıra temmuz ayında ödenecek olan 2. taksiti de muaccel hale gelmektedir<sup>150</sup>.

Kamu borçlusunun iflası halinde, iflasın açıldığı tarihe kadar tahakkuk eden kamu alacaklarına iflasın açıldığı tarihe kadar gecikme zammının uygulanması gerekir. Bu tarihten sonra iflasın açılmasıyla gecikme zammının uygulanması durmaktadır<sup>151</sup>.

İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinde bazı alacakların diğerlerinden önce ödenmesini sağlamak için alacakların sırasına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması

---

<sup>149</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 842.

<sup>150</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 216.

<sup>151</sup> BURAN, a.g.t., s. 45.

hallerinde borçlunun mallarının satış tutarlarından alacaklılar şu sıraya göre tatmin edileceklerdir<sup>152</sup>;

1. **İflas masası alacakları:** İflas işlemi ile ilgili masraflar ayrılmaktadır.
2. **Malın aynına bağlı kamu alacakları:** Emlak vergisi, gümrük vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi malın aynından doğan kamu alacakları ödenmektedir.
3. **Rehinli alacaklar:** Borçlu tarafından rehin edilmiş, ipotek gösterilmiş veya teminata bağlanmış alacaklar ödenmektedir.
4. **İmtiyazlı alacaklar:**

**Birinci sıra:**

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

**İkinci sıra:**

- Velayet ve vesayet nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklar.

**Üçüncü sıra:**

- Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar (kamu alacakları).

5. **İmtiyazsız adi alacaklar:** Herhangi bir ayrıcalık tanınmamış alacaklardır.

İflas masasına dahil mal ve alacakların tasfiyesi ve paylaşılmasında adaletin sağlanması amacıyla alacakların belli bir sıraya göre tatmin edilmesi düşünülmüş ve sıra düzenine göre kamu alacaklarının imtiyazlı alacaklar içinde üçüncü sırada tahsil edilmesi benimsenmiştir<sup>153</sup>.

Konkordato, elinde olmayan nedenlerle işleri iyi gitmeyen ve mali durumu bozulmuş olan, dürüst borçluları korumak için kabul edilmiş bir müessesedir. Borçlu tarafından alacaklılarının üçte iki çoğunluğu ile yaptığı ve onu kabul etmeyen diğer alacaklıları da bağlayan anlaşmaya konkordato denir. Esas itibariyle borçlunun menfaatini ön planda tutan konkordato aynı zamanda alacaklıların menfaatlerini de

---

<sup>152</sup> BURAN, a.g.t., s. 46.

<sup>153</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 217.



koruma amacı gütmektedir. Böylece alacaklılar alacaklarının hiç olmazsa bir kısmını tahsil etme olanağını elde etmektedir<sup>154</sup>.

Borçlunun özel hukuk ilişkilerinden doğan borçları dolayısıyla, alacaklılarla borçlular arasında yapılmış konkordato anlaşması kamu alacakları bakımından bağlayıcı olmamaktadır. AATUHK' nın 101. maddesinde, “kamu idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato kamu alacakları için mecburi değildir” denmektedir. Bu hüküm ile kamu alacakları konkordato kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle konkordatoda borçlunun, kamu alacaklarını tam olarak ödemesi gerekmektedir<sup>155</sup>.

## **B- MAL BİLDİRİMİ**

Alacaklı kamu idaresi tarafından, borçlulardan mal bildiriminde bulunulmasının istenmesi, borca karşılık olabilecek mal varlığının öğrenilmesi ve borcun takibini kolaylaştıran bir yoldur<sup>156</sup>. Diğer taraftan vergi idaresi borç karşılığında haczedilecek malları mümkün olduğu kadar borçluya beyan ettirmek suretiyle tespit ederek haciz sırasında ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan da borçluyu mümkün olduğu kadar koruyarak itibarının zedelenmesini engellemektir<sup>157</sup>.

Mal bildirimini, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü kişilerin elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarını, çeşidini ve niteliğini, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczedilebilen mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış şekline göre geçim kaynaklarını ve borcunu nasıl ödeyebileceğini yazılı veya sözlü olarak tahsil dairesine bildirmesi şeklinde olmaktadır<sup>158</sup>.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu yedi gün içinde bu borcunu ödemek zorundadır. Eğer ödeme yapamayacaksa yedi gün içinde vergi dairesine mal bildirimini yapması gerekmektedir.

Mal bildiriminin yapılmasının belirli bir şekil şartı bulunmamaktadır. Kamu borçlusu yazılı veya sözlü olarak mal bildiriminde bulunabilir. Yazılı bildirim bir

---

<sup>154</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 217.

<sup>155</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 47.

<sup>156</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 48.

<sup>157</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 202.

<sup>158</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 651.

dilekçe ile yapılabileceği gibi taahhütlü mektupla da vergi dairesine bildirilebilir. Sözlü bildirim halinde ise, durumun yetkili memur tarafından tutanakla tespit edilmesi ve borçlu ile birlikte imzalanması gerekir. Gerek sözlü, gerekse yazılı yapılan mal bildirimini belgelemek için, herhangi bir harç alınmaksızın borçluya bir makbuz verilir. Bununla birlikte elinde makbuz olmayan borçlu mal bildiriminde bulunduğunu tahsil dairesindeki defter ve belgelerle kanıtlanma imkanına da sahiptir<sup>159</sup>.

Köylerde ise, AATUHK' nın 59/2. maddesine göre, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunacak vergiler dışında kalan ( Emlak vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ) kamu alacakları için mal bildirimini, köy muhtarlığına yapılabilmektedir. Fakat, köylerde mal bildirimini köy muhtarlığına yapılması şart değildir. Borçlu dilerse mal bildirimini tahsil dairesine de yapabilmektedir<sup>160</sup>.

### **1- Mal Bildiriminin Kapsamı ve Hukuki Niteliği**

Mal bildiriminde esas olan borçlunun vergi dairesine borcunu karşılayacak miktarda bir mal varlığını bildirmesidir. Bu durumda, borçlunun kendisinin ve üçüncü kişiler elinde bulunan, borca yeter miktardaki hak ve alacakları, gelirleri, yaşam tarzına göre geçim kaynakları, mal bildirimini kapsamını belirlemektedir. Bu bağlamda, borca yetecek kadar mal bildiriminde bulunabilenler bunu bildirecekler, bulunamayanlar ise borcu karşılayacak malları olmadığı ve ayrıca yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borçlarını nasıl ödeyeceklerini bildireceklerdir. Ayrıca borçlu, mal bildiriminde haczedilebilir taşınır ve taşınmaz malları ile geçim kaynaklarının ne olduğunu da belirtmelidir<sup>161</sup>.

Mal bildirimini, servet beyanı niteliğinde olmadığından, borcu karşılamaya yetecek kadar bildirimde bulunulması yeterlidir. Ancak, alacaklı vergi dairesi bildirilen malın kamu alacağını karşılamayacağına veya haciz ve satışın güç olacağına karar verirse, borçludan ek bildirimde bulunmasını isteyebilir. Bunun için ikinci bir ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur. Vergi dairesi ek bildirimini bir yazıyla borçludan istemesi yeterli görülmüştür<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 203.

<sup>160</sup> ARSLANER, **a.g.e.**, s. 224.

<sup>161</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 203-204.

<sup>162</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 652.

## **2- Mal Bildiriminde Bulunulmaması ve Yaptırımları**

AATUHK' nın 60. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçluya, tanınan 7 günlük süre içinde borcunu ödemez veya mal bildiriminde bulunmaz ise mal bildiriminde bulununcaya kadar ve en çok üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik yaptırımı uygulanmaktadır.

Hapisle zorlama kararı, ödeme emrinin tebliği ve 7 günlük sürenin bitmesinden sonra, tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine İcra Tetkik Mercii Hakimliği tarafından verilir. Bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur<sup>163</sup>. Aynı borç için bir defa hapsen tazyik olur. Ayrıca farklı ödeme emirleri ile talep edilen borçlar için de ayrı ayrı hapsen tazyik yoluna gidilebilmektedir<sup>164</sup>.

Buradaki hapis, borca karşılık verilen bir hürriyeti bağlayıcı ceza değil, sadece borçlunun mal bildiriminde bulunmasına yönelik bir zorlamadır. Başka bir deyişle, hapsen tazyik, borcun nakden ödenmesini sağlamak için borçluya mal bildiriminde bulunmaya zorlamaya yönelik olarak kabul edilmiş geçici bir tedbirdir. Hapis edildikten sonra mal bildiriminde bulunan kamu borçlusunun derhal tahliye edilmesi gerekir. Nitekim kişi hapis yatmakla borcunu ödemiş olmamaktadır<sup>165</sup>.

## **3- Mal Edinme ve Mal Artmalarının Bildirilmesi**

AATUHK' nın 61. maddesine göre, mal bildiriminde malı olmadığını gösteren veya borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur.

Mal bildirimini gerçeğe aykırı yapanlar ile yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Mal edinme ve artmalarının bildirilmesi zorunluluğuna uyulmayarak kamu alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar ise, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar<sup>166</sup>.

---

<sup>163</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 205.

<sup>164</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 656.

<sup>165</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 653-654.

<sup>166</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 38.

Kanunda, mal edinme ve artmalarının ne kadar süre içinde bildirilmesi gerektiğine yönelik herhangi bir ifade yoktur. Fakat, kamu alacağı ödeninceye kadar mal edinme ve artmalarının bildirilmesi gerekmektedir<sup>167</sup>.

### C- ÖDEME EMRİ

Ödeme emrinin tebliği, cebri icra aşamasının başlangıcıdır. Başka bir ifade ile ödeme emri tebliğ edilmeden alacaklı kamu idaresi, alacağını tahsil etmek amacıyla cebri takibat işlemlerine başlayamamaktadır. Bu açıdan, alacaklı kamu idaresinin alacağını elde etmek için yapacağı tüm takip işlemlerinin başında ödeme emrinin tebliğ edilmesi gelmektedir<sup>168</sup>.

Ödeme emri, kamu alacağını mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleştiren, bu konuda vergi dairesince bir yanlışlık yapıldıysa bunun düzeltilmesine imkan veren bir işleve sahiptir<sup>169</sup>. Ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin niteliği ve tutarı, borcun nereye ödeneceği, süresinde ödenmediğinde mal bildiriminde bulunulması gerektiği, mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde bildirimde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis cezası ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirim halinde hapisle cezalandırılacağı kayıtlı bulunmaktadır<sup>170</sup>. Danıştay, içeriği eksik düzenlenmiş ödeme emirlerinin hukuka aykırı olduğunu birçok içtihadında karara bağlamıştır<sup>171</sup>.

Bu bağlamda, Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen 26.03.1997 tarih ve E. 1197/ 1301 kararda, gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gereken miktarı bildirilerek, borcun ödenmemesi halinde AATUHK uyarınca takibe geçileceği ihtarı içeren belgenin ödeme emri niteliğinde sayılamayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle neyin, nereye, ne zaman ödeneceğinin ve ödememe durumunda gerçekleşecek sonucun belirtilmediği bir belgeye uygun hareket etmek mümkün olmayacağı gibi böyle bir belgenin icrai niteliğinden de bahsetmek mümkün değildir<sup>172</sup>.

<sup>167</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 206.

<sup>168</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 183.

<sup>169</sup> Niyazi ÇÖMEZ, "Mükelleflerin Banka Hesaplarına Uygulanan Haciz", Finans Dünyasında Güncel Vergi Konuları Semineri, Aralık, 2007, s. 7, < www.deloitte.com >, ( Erişim: 04.02.2014 ).

<sup>170</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 645- 646.

<sup>171</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s 184.

<sup>172</sup> Özgecan GÖK, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündükleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 392.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi hakkında, cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmek için, kamu borcunu belli süre içinde ödemekten veya aynı süre içinde ödeme emrini idari davaya konu edip, yürütmenin durdurulmasını istemekten başka bir seçeneği bulunmamaktadır<sup>173</sup>.

Ayrıca ödeme emirlerindeki yanlışlıklar açısından V.U.K.'nin hata düzeltmeye ilişkin hükümleri geçerli değildir. Bu yanlışlıklara karşı dava yoluna gidilmesi gerekmektedir<sup>174</sup>.

AATUHK'nın 114. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığını belirten kamu borçlusunun, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde en son ki kanuni ikametgah ve iş adreslerini varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve kayıt numaralarını bildirme ve nüfus kayıt suretini verme zorunluluğu vardır. Bu yükümlülüğün geçerli bir mazerete dayanmadan yerine getirilmemesi halinde verilecek cezalar da ödeme emrinde belirtilmektedir. İstenilen bilgileri vermeyenlere, ilgili maddeye göre sulh işlerine bakan mahkemece 50 güne kadar adli para cezası verilmektedir<sup>175</sup>.

Ayrıca borçlulara tebliğ edilen ödeme emrinde, gecikme zammının miktarı yer almamaktadır. Çünkü gecikme zammı borcun ödemesinin yapılacağı günde belli olacağından ödeme emrine yazılmamaktadır. Bu nedenle, ödeme emrinde "Ayrıca Gecikme Zammı Hesaplanacaktır" yazan basılı damga yer almalıdır<sup>176</sup>.

## **1- Ödeme Emrinin Tebliği**

Cebren takip ve tahsil işlemlerinin başlangıcı olan ödeme emrinin tebliğ, kanuna uygun ve usulüne göre yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde sonraki aşamalarda yapılacak idari işlemler sakat doğmuş sayılacaktır.

Tebliğ işlemleri açısından V.U.K.'nin 93. maddesi ve devamı maddeleri özel düzenleme niteliğindedir. Buna göre, örneğin tebligat yapılacak kişiler Tebligat Kanunu'ndaki düzenlemelerden farklı ve daha az sayıda düzenlenmiştir. Kamu icra

---

<sup>173</sup> CANDAN, a.g.e., s. 278.

<sup>174</sup> BURAN, a.g.t., s. 31.

<sup>175</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 194.

<sup>176</sup> Ayşe GINALI ( a ), "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", **İSMMMO Mali Çözüm**, Mayıs- Haziran, 2011, s. 272.

hukuku işlemlerine yönelik tebligatın V.U.K.' da sayılan kişilerden başkasına yapılması tebligatı usulsüz kılacağı gibi hak arama özgürlüğüne de aykırı düşmesine neden olacaktır. Tebligat işleminin amacı, muhatabın haklarını kullanabilmesine olanak sağlamaktır. Usulsüz tebligat ise, ödeme emrine karşı dava açılması gibi bir hakkın, ( diğer işlemlere göre daha kısa olan ) sürenin geçmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmesine neden olmakta ve hak arama özgürlüğü bakımından daha ciddi bir tehlike taşımaktadır<sup>177</sup>.

Kural olarak ödeme emirlerinin tebliğlerinde, V.U.K.' nın 93. maddesi ve devamındaki maddelerinde yer alan düzenlemeler uygulanır. Bununla birlikte; AATUHK' nın 55. maddesinin üçüncü fıkrasında, belediye sınırları dışında kalan köylerdeki kamu borçlularına ödeme emri tebliğinde uygulanacak özel düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; ödeme emri tebliğinin, belediye hudutları içinde V.U.K. hükümleri uygulanarak yapılacağı; bu hudutlar dışında kalan köylerde ise, ayrıca 55. maddenin anılan fıkrasındaki düzenleme de göz önünde bulundurularak yapılması gereği belirtilmektedir<sup>178</sup>.

Buna göre belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ olunur. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde, ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir “ödeme cetveline” alınarak borçlular, borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulunun kapısına, bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalde 10 gün süreyle asılmak suretiyle tebliğ olunur. Cetvel asılırken ve indirilirken keyfiyet muhtarlıkça zabıt varakasıyla tespit edilir. Cebren tahsil ve takip ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olur<sup>179</sup>.

Maliye Bakanlığı, 01.08.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere V.U.K.' nın 107/A maddesinde; “Bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullere bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres

---

<sup>177</sup> GÖK, a.g.m., s. 397.

<sup>178</sup> CANDAN, a.g.e., s. 282.

<sup>179</sup> CANDAN, a.g.e., s. 275.

vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili olarak her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğ elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükümlerine yer vererek, gelişen teknolojiye dayanarak tebliğ işlemlerini elektronik ortamda sağlamayı amaçlamıştır<sup>180</sup>.

Konu ile ilgili Danıştay kararları mevcuttur. Danıştay 4. D., E: 1982/423, K: 1982/188 sayılı kararında, kamu alacağının dayanağı ihbarnamelerin V.U.K.’ nın tebligat hükümlerine aykırı olarak tebliğ edilmeleri nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir<sup>181</sup>.

## **2- Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması**

AATUHK’ nın 58. maddesi “Ödeme Emrine İtiraz” hükümlerini içermekte olup, ödeme emrine karşı itirazların alacaklı tahsil dairesinin itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonu’na yapılacağını belirtmektedir. Fakat V.U.K.’ nın vergi anlaşmazlıklarına ilişkin 379 ve 412. maddeleri 2577 sayılı İ.Y.U.K.’ nın 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış ve aynı kanunun 37/1. maddesinde ödeme emriyle ilgili uyuşmazlıklarda, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Bu nedenle, konunun “Ödeme Emrine İtiraz” yerine “Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması” başlığı altında incelenmesi daha uygundur<sup>182</sup>.

Ödeme emrine karşı davanın nasıl açılması gerektiğine dair AATUHK’ da özel bir hüküm olmadığı için, dava dilekçesi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3. maddesinde belirtilen unsurları taşımaları ve bu dilekçe mahkeme başkanlığına ibraz edilerek dava açılmalıdır<sup>183</sup>.

AATUHK’ nın “ödeme emrine itiraz” başlıklı 58. maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan mükellef;

➤ Böyle bir borcun olmadığı,

<sup>180</sup> Ayşe GINALI ( b ), “Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Mart- Nisan, 2011, s. 219- 220.

<sup>181</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 301.

<sup>182</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 196.

<sup>183</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 88.

- Borcun kısmen ödendiği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir.

Ayrıca vergi mahkemesi kararlarının mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda mükellef isterse bir üst yargı mercii nezdinde itiraz veya temyiz talebinde bulunabilir.

Ödeme emrine dava açma gerekçeleri madde hükmü ile sınırlı hale getirilmiştir. Bunun en önemli nedeni tahsil edilmesi gereken safhaya gelen alacağın sürüncemede bırakılmadan en kısa sürede tahsilinin sağlanmasıdır. Bunun bir diğer göstergesi de dava açma süresinin 7 gün gibi kısa bir süre olmasıdır<sup>184</sup>.

Ödeme emrine karşı açılacak davalarda, kesinleşmiş ve ödenmesi gerekli duruma gelmiş kamu alacağının tahsil aşamasına ilişkin işlemlerde herhangi bir hukuki sakatlık olup olmadığının yargı organlarınca denetlenmesidir. Ayrıca tarhiyat aşamasında dava konusu edilmeyen esasa ilişkin iddiaların, ödeme emri aşamasında dava konusu edilmesi de mümkün değildir<sup>185</sup>.

Ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülebilecek nedenlerden en önemlisi böyle bir borcun olmadığı iddiasıdır. Kamu borçlusu; borcun hukuken doğmamış olması, borcun maddi olarak mevcut olmaması, borcun mahsup edilmediği, vadenin gelmemiş olması, borcun idarece tecil veya terkin edildiği, borçluda hata yapıldığı veya tahakkukla ilgili tebligatın geçersiz olduğu nedenlerinden dolayı böyle bir borcun olmadığı iddiasında bulunabilir. Ödeme emrine karşı açılan davada bu durumların varlığı iptal nedeni olarak dikkate alınmaktadır<sup>186</sup>.

Ödeme emrine karşı açılacak davada ileri sürülebilecek nedenlerden bir diğeri ise kamu borcunun tamamı ödenmiş olmamasına rağmen, kısmen yapılmış olan ödemeler dikkate alınmaksızın borcun tamamının talep edilmesi halinde, borcun kısmen ödendiği iddiası ileri sürülerek dava konusu edilebilmektedir<sup>187</sup>. Bu durumda, ödenen

---

<sup>184</sup> GINALI ( a ), **a.g.m.**, s. 276.

<sup>185</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 35.

<sup>186</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 197.

<sup>187</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 648.



tutar ile ne şekilde ödendiğinin borçlu tarafından belirtilmesi ve ödemeye ilişkin belge ve makbuzların vergi mahkemesine sunulması gerekmektedir<sup>188</sup>.

Ödeme emrine yapılacak olan itirazın üçüncü nedeni ise, borcun tahsil zamanaşımına uğramış olması ile ilgilidir. Daha net bir ifadeyle, borç tahsil zamanaşımına uğradıktan sonra ödeme emrinin yollanmış olması halinde, bu ödeme emrinin iptali için vergi mahkemesinde dava açılmasıdır<sup>189</sup>.

Ödeme emrine karşı açılacak davaların son aşama olması nedeni ile bu davaların vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı açılacak dava gibi basit bir dava değildir. Ödeme emri aşamasında bir davanın açılması hali, ileri sürülecek sebepler bakımından oldukça sınırlıdır. Ödeme emrine karşı dava açılması halinde borçlunun yani davacının mahkeme kararı sonucuna göre bu borcu ödeyip ödeyemeyeceği belli olmaktadır. Davacının dava açma sırasında dava açarken aynı zamanda İ.Y.U.K.'nın 27/1. maddesi uyarınca yürütmenin durdurulmasını da talep etmelidir<sup>190</sup>.

Ödeme emrine karşı dava açılması ve açılan davanın da kısmen veya tamamen red olunması durumunda kamu alacağı % 10 zam ile tahsil edilir. Ayrıca borcun bir bölümüne karşı bu madde hükmü gereğince vaki itirazlar "mal bildiriminde" bulunma süresini etkilememektedir<sup>191</sup>.

#### **IV- TAHAKKUKTAN ÖNCE KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI**

AATUHK'nın Birinci Kısmının İkinci Bölümü, kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. Bu hükümlerden bir bölümü, henüz kamu alacağı kesinleşmeden, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkânsızlığına yönelik olarak alınabilecek tedbirleri; bazıları ise kamu alacağının kesinleşmesinden sonra borcun ödenmesi için alınabilecek tedbirleri içermektedir.

AATUHK'nın 9 ile 36. maddelerinde kamu alacağının korunması ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

---

<sup>188</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 198.

<sup>189</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 187.

<sup>190</sup> Hakan AY, Mustafa ALPASLAN, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 360, Ağustos, 2011, s. 168.

<sup>191</sup> AY, ALPASLAN, **a.g.m.**, s. 168.

## A- TEMİNAT İSTENMESİ

213 sayılı V.U.K.' un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallerde temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir<sup>192</sup>.

Kamu borçlusunun mal varlığına dahil kıymetleri istek üzerine fakat kendi belirlemesi ile borcuna karşılık göstermek suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması amacına yöneliktir. Bu yönü ile teminat isteme, borçlu açısından idarenin re'sen hareket ederek mal varlığına dahil bir kısım kıymetler üzerindeki zilyetlik ve tasarruf hakkını cebren kaldırdığı ihtiyati hacze nazaran çok daha hafif bir önlem olma özelliği taşır<sup>193</sup>.

Teminat normal olarak kamu borçlusundan istenir. Bazı durumlarda ise kanuni temsilci, mirasçı, ortak ve kefillerden de teminat istenebilir. AATUHK' nın 57. maddesinde kefil ile ilgili olarak yabancı kişi ve kurum temsilcilerinin asıl borçluların tabi tutuldukları usullere göre takip olunacaklarını belirlemiş olması, bu kişilerden de teminat istenebileceği sonucunu yaratmaktadır<sup>194</sup>.

AATUHK' nın 9. maddesinde, kamu alacaklarının korunması amacına yönelik olarak istenecek teminatın hangi hallerde isteneceği; 10. maddesinde, nelerin teminat olarak kabul edileceği; 11. maddesinde, şahsi kefalet konusu; 12. maddesinde de teminat hükmünde olan eşyanın neler olduğu sayılmıştır.

### 1- Teminat İsteme Nedenleri

AATUHK' nın 9. maddesinde, teminat istenecek haller ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. İlki V.U.K.' nın 344. maddesinde belirlenen vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller ile aynı Kanun'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarını oluşturan hallerde teminat istenmesidir. İkinci durum ise, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan bir

<sup>192</sup> Neslihan COŞKUN KARADAĞ ( b ), "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak- Haziran, 2012, s. 242.

<sup>193</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 162.

<sup>194</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 51.

kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilini tehlikeye soktuğunu göstermesidir. Bu tür durumlarda her türlü kamu alacağı için teminat istenmektedir.

#### **a- Vergi Ziyayı Suçunda Teminat İstenmesi**

Vergi ziyayı; V.U.K.' nın 341/1. maddesine göre mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Yine aynı Kanun'un 341/2. maddesinde; Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya başka yollarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olmak da vergi ziyasına sebep olmaktadır.

V.U.K.' nın 341/3. maddesinde de vergi ziyasına neden olan hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması, ceza uygulamasına engel olmadığı belirtilmiştir.

Bu bağlamda vergi ziyaya uğratıldığı takdirde, vergi ziyayı cezası kesilecek ve tahsil dairesi, vergiyi ziyaya uğratan kişiden teminat isteyecektir.

#### **b- Kaçakçılık Suçlarında Teminat İstenmesi**

V.U.K.' nın 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun neler olduğu sayılmıştır. Bu maddeye göre, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması ya da defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,

- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması veya belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,
- Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan yerlerde basılması veya bu belgelerin kullanılması hallerinde tahsil dairesince teminat istenecektir.

### **c- Türkiye’de İkametgâhı Olmayan Kamu Borçlusundan Teminat İstenmesi**

Türkiye’de yerleşim yeri bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa tahsil dairesince kendisinden teminat istenir. Medeni Kanununun 19. maddesine göre “yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yerdir” şeklinde tanımlanmaktadır. Kamu borçlusunun yerleşim yerinin yurtdışında olması iş ve aile ilişkilerinin merkezi olarak Türkiye dışında bir ülkeyi seçiyor olması demektir<sup>195</sup>. Bu bağlamda kamu borçlusunun kamu idaresinden kaçması kolay olduğundan vergi dairesi alacağının tahsil güvenliğini sağlayabilmek için gerekli tedbiri almak zorundadır.

Kamu alacağının hangi durumlarda tehlikede sayılacağı kanunda belirtilmemiştir. Tahsil dairesi bu durumu, bir ihbar veya basından, kendisine intikal eden bir işlem üzerine veya yaptığı icrai takibat sırasında borçlunun işlerini tasfiyeye başladığını, mallarını elden çıkarmakta olduğunu ve alacağın tahsilini olanaksız hale getirecek hareketlere başvurduğunu, örneğin adresini sakladığını görerek öğrenebilir<sup>196</sup>.

### **2- Teminat İsteme Yetkisi**

AATUHK’ nın 9/1. maddesinde belirlenen vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı hallerinin varlığı durumunda tahsil dairesi tarafından teminat istenmesi zorunlu tutulmuşken, 9/2. maddesinde belirlenen Türkiye’de ikametgahı olmayan kamu borçlusunun durumunun varlığında teminat istenmesi onun takdirine bırakılmıştır. Çünkü, 9. maddenin 1. fıkrasında “... tahsil dairesince teminat istenir”, 2. fıkrasında ise “... tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir” ifadesi kullanılmıştır. Bu bağlamda

---

<sup>195</sup> SERİM, a.g.e., s. 20.

<sup>196</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 54.

kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin riskli olduğunu göstermesinin teminat istenmesi için yeterli bir gerekçe olduğundan, vergi dairesinin yetkisini teminat isteme yönünde kullanması gerekir<sup>197</sup>.

İkametgahı olmayan kişinin muteber bir kişi olmaması, ülkeyi terk niyeti ortaya koyacak şekilde işlerini tasfiyeye girişmesi, gerektiğinde vergiyi karşılayacak miktarda mal varlığının mevcut olmaması gibi durumlar, tehlikeli haller olarak kabul edilebilir<sup>198</sup>.

Teminat istenmesi, teminat istenmesini gerektiren birinci halde zorunlu; ikinci halde ise, takdiridir. Nitekim Danıştay da, incelemeye yetkili kişilerce inceleme yapılmadan, salt takdire gidilmesi ve bunun üzerine teminat isteminde bulunulmasının, AATUHK' nın özü ve sözüne aykırı olduğu belirtilmiştir<sup>199</sup>.

### **3- Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi ve Ayni Unsurlar ile Şahsi Kefalet**

AATUHK' nın 10. maddesinde vergi dairelerince teminat olarak kabul edilecek nakdi ve ayni unsurları belirtilmiştir, 12. maddesinde teminat hükmünde olan ayni unsurların neler olduğu açıklanmıştır. AATUHK' nın 11. maddesinde de teminat olarak kabul edilecek nakdi ve ayni unsurların sağlanamaması durumunda, bazı koşullarla şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceği belirtilmiştir.

#### **a- Teminat Olarak Kabul Edilen Nakdi Unsurlar**

AATUHK' nın 10. maddesinde teminat olarak kabul edilecek unsurlar sayılmıştır. Bu bağlamda nakdi unsurlar; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları ile hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilattan ibarettir.

Para, tedavül değerine sahip kâğıt ve madeni paraların hepsini kapsamaktadır. Kanun koyucu teminat olarak kabul edilecek paranın TL ya da yabancı para ayrımını yapmamıştır. Bu bağlamda yabancı paralar da teminat olarak kabul edilmektedir<sup>200</sup>. Teminat olarak yabancı paranın gösterilmesi halinde, bunların o gün içinde Türkiye

<sup>197</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 140.

<sup>198</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 615.

<sup>199</sup> Dş. 4. D., E.1975/2990, K. 1976/1881 ( ÇELİK, **a.g.e.**, s. 55).

<sup>200</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 56.

Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz kurlarına göre değerlendirerek kabul edilmesi gerekmektedir. Altın, menkul mal hükmünde olduğu için, teminat olarak gösterilmesi halinde haciz anında tespit edilen kıymeti üzerinden teminat olarak kabul edilir<sup>201</sup>.

Teminat mektupları, iş sahiplerinin, gerçek ve tüzel kişilere ya da resmi kurumlara karşı üstlendikleri yükümlülüklerin yerine getirilmesine veya borçlarının ödenmesine kefalet etmek amacıyla bankaların bu kişilere yahut kurumlara hitaben müteşebbisler lehine verdiği mektuplardır<sup>202</sup>. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, AATUHK' nın 10/1. maddesinin 2 numaralı bendinde 5234\* sayılı Kanunla değişiklik yapılmıştır. Değişen hükme göre "Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları" nominal değeri ile teminata kabul edilecektir<sup>203</sup>.

AATUHK' nın 10/3. maddesinde, hazine tahvil ve bonolarının vergi dairesi tarafından teminat olarak kabul edileceği belirtilmiştir. 5234 sayılı Kanun ile hazine tahvil ve bonoları ibaresi değiştirilerek, değişik ihtiyaçlara göre çıkarılan Devlet İç Borçlanma senetleri veya bunlar yerine düzenlenen belgelerin teminat olarak alınabileceği hükmü konulmuştur. DİBS ve bunlar yerine geçen belgelerde nominal bedele faiz dahil edilmiş ise; teminat olarak yalnızca bu senet veya belgedeki ana paranın kabul edileceği; faize tekabül eden kısmının teminat miktarına dahil edilmeyeceği görülmektedir<sup>204</sup>. Hazine tarafından çıkarılan devlet iç borçlanma senetlerinin kısa vadeli olanlarına hazine bonusu, uzun vadeli olarak çıkarılanlara da devlet tahvili denmektedir<sup>205</sup>. Hazine bonoları, Devletin bütçe kanunu ile her yıl aldığı yetkiye dayanarak ve yine aynı kanunla her yıl belirlenen tavanı aşmamak üzere çıkardığı ve bankalara iskonto ettirdiği, bütçe açığını kapatmak için çıkartılan kısa vadeli borç senetleridir.

---

<sup>201</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 141.

<sup>202</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 57.

\* Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

<sup>203</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 176.

<sup>204</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 177.

<sup>205</sup> Abuzer PINAR, **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Üçüncü Baskı, Naturel Yayınları, Ankara, Ekim, 2010, s. 43.

Hükümetçe belli edilen milli esham ve tahvilatlar, AATUHK' nın 10/4. maddesinde teminat olarak kabul edileceği öngörülen değerler, özel kurumlar tarafından finansman ihtiyaçlarının karşılanması karşılığında sermaye piyasası kanunu hükümleri çerçevesinde ihraç edilen hisse senetleridir. Hisse senetlerinin değeri borsa seansları süresince her an değişim gösteren bir hareketliliğe sahip değerlerdir. Bu bağlamda kanun koyucu bu hisse senetlerinin teminat olarak kabul edilmesi halinde borsa değerinin % 15 eksiği ile kabul edilmesini uygun bulmuş olup borsada meydana gelen değer kayıplarına karşı önlemini almıştır<sup>206</sup>. Ayrıca teminat olarak gösterilecek hisse senedi ve tahvilin, teminat gösterecek olan şirkete ait olmaması gerekmektedir<sup>207</sup>.

### **b- Teminat Olarak Kabul Edilen Aynı Unsurlar**

Teminat olarak kabul edilen aynı unsurlar AATUHK tarafından iki ayrı şekilde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki AATUHK' nın 10/5. maddesinde borçlu veya borçlu lehine üçüncü kişiler tarafından seçilip alacaklı vergi dairesince haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır. İkincisi ise, borçlunun her hangi bir ayırım yapmasına gerek kalmadan kanuna göre zaten teminat hükmünde olan aynı unsurlardır.

Menkul malların teminat olarak gösterilmesi halinde, bunlar haczi yapan memur tarafından belirlenen değer üzerinden teminat olarak alınır. Gayrimenkullerin teminat olarak gösterilmesi halinde ise, bunların bilirkişi takdiri üzerine satış komisyonu tarafından biçilen rayiç değer üzerinden teminat olarak kabul edilmesi gerekir<sup>208</sup>. Üçüncü kişiler tarafından borçlu lehine teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul malları vergi dairesi teminat olarak kabul etmektedir. Bu durumda, üçüncü kişinin kendisine ait olan malı bir başkasının borcuna karşılık teminat göstermek istediğini bildiren irade beyanını imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine şahsen getirmeli veya noter tarafından onaylanmış bir örneğini vergi dairesine teslim etmesi gerekmektedir.

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

---

<sup>206</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 90.

<sup>207</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 58.

<sup>208</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 143.

içerisinde bulunan eşya ve malzemeler bu işletmelerin faaliyetlerinden doğan kamu borçlarına karşı kendiliğinden teminat hükmünde sayılmıştır. Bu işletmelerin faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan G.V., K.V., K.D.V., Ö.T.V., M.T.V., Geçici Vergi, B.S.M.V., D.V., Harçlar, Ecrimisil ile bunlara bağlı olarak kesilen vergi cezaları ve fer'i kamu alacaklarına karşı bu eşyalar teminat hükmündedir.

### **c- Şahsi Kefalet**

Nakdi ve aynı şekilde teminat gösteremeyen kamu borçlusu, muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilmektedir. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli sözleşme ile tesis edilmektedir. Vergi dairesi şahsi kefaleti ve gösterilen kişiyi kabul edip etmemekte serbesttir. Kamu alacağını ödeyen kefile buna ilişkin bir belge verilmektedir ve kefilin asıl borçluya rücu edebilmesi sağlanmaktadır. Kefiller aynen asıl borçluların tabi oldukları hükümlere göre takip edilmektedir. Nitekim kamu borcunun ödenmemesi halinde teminatın nakde çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle tahsil yoluna gidilmektedir<sup>209</sup>.

### **4- Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları**

AATUHK' nın 9/1-2. maddelerinde ifade edilen teminat istenmesi gerektiren hallerin varlığı aynı zamanda aynı Kanun'un 13/1. maddesi 1. bendi hükmüne göre İhtiyati Haciz sebebidir. AATUHK' nın 17/2. maddesinin 1. bendine göre ise İhtiyati Tahakkuk sebebidir.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin doğduğu durumda mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek olanlara, bunların zam ve cezalarının derhal ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verilebileceği hükme bağlanmıştır<sup>210</sup>. Tahsil dairesi, kamu alacağını teminat isteyerek güvence altına almaktadır. Teminat gösterilmiş olup eğer kamu borcu ödenmediği takdirde alacaklı kamu idaresi bu teminattan alacağını kolayca tahsil etme olanağını elde etmektedir.

---

<sup>209</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 616.

<sup>210</sup> SERİM, a.g.e., s. 37.



Diğer taraftan, kamu borçlusunun teminat göstermesi ağır sonuçlar yaratabilmektedir. Bunlardan bazıları; ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin uygulanabilmesi nedenlerinin birisi teminat isteme nedenlerinin varlığıdır. Uygulamada, vergi idaresinin ve yargı organlarının kabul ettikleri yoruma göre teminat istenmesini gerektiren hallere bağlı olarak başvuru ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yolları teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı tutulmaktadır. Doktrinde teminat istenmesi gerektiren hallerin varlığı durumunda borçlunun diğer kamu alacaklarına karşı da ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz yoluna gidilmesi gerektiği yönünde görüşler olmasına rağmen, uygulamanın teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı tutulması “alacaklı vergi dairesi ile borçlunun menfaatlerinin mümkün olduğu kadar dengelenmesi” ilkesi açısından adil görünmektedir<sup>211</sup>.

## **B- İHTİYATİ TAHAKKUK**

İhtiyati tahakkuka ilişkin düzenleme AATUHK’ nın 17/1. maddesinin, Kanununun 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birinin mevcut olması halinde ihtiyati tahakkuk uygulanacağı, atıfta bulunulan 13/1. maddesinde ise AATUHK’ nın 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması durumunda ihtiyati haciz işleminin uygulanacağı öngörülmüştür.

Kamu alacağının tahsilinin riskli duruma girmesi ile henüz vadesi gelmemiş olan alacak tahakkuk ettirilerek önceden mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden, ihtiyati haciz konulduğu sırada, ihtiyati haciz kararı ile birlikte tebliğ edilir. Bir verginin tahsiline kadar izlenen olağan yol verginin vadesinde tarh, tebliğ, itiraz, tahakkuk aşamalarından geçip tahsil edilmesidir. İhtiyati tahakkuk amme alacağının tahsilini güvenceye almak için yapılır. Mükellef açısından kesin borç niteliğinde değildir. Kamu alacağının korunması için düşünülmüş bir tedbirdir ve ihtiyati hacizle birlikte uygulanır<sup>212</sup>.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ihtiyati tahakkuk, “İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka ihtiyati tahakkuk denir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

---

<sup>211</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 146.

<sup>212</sup> SERİM, a.g.e., s. 55.

Bu güvence önlemi tüm kamu alacakları için değil, sadece vergi ve resim alacakları için uygulanmaktadır. Kanun hangi vergi alacaklarının ihtiyati tahakkuka tabi olacağını belirlemesi yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı, bu yetkisini kullanarak A Seri 1 sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğ'de; Gelir vergisi, kurumlar vergisi, bunların geçici vergileri dahil, K.D.V., Damga Vergisi, Ö.T.V., Ö.İ.V., Şans Oyunları Vergisi, B.S.M.V., Veraset ve İntikal Vergisi ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı cezaları ihtiyati tahakkuka tabi tutulmuşlardır.

Kamu alacağının korunması için teminat alındığı takdirde, borçlunun doğrudan doğruya mal varlığı etkilenmemekte, sadece idari bir kararla bu malvarlığının pasifini etkileyecek nakdi veya ayni ya da kefalet şeklinde bir teminat istenmektedir. İhtiyati hacizde ise idari bir kararla ve idari icra yollarıyla borçlunun malvarlığının aktifine giren bir unsura el konmaktadır. İhtiyati tahakkukta alınan karar ve önlemler ise, doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir. Kamu alacağının tarh ve tahakkuk işlemleri tamamlanmadan ve tahakkuk ve tahsil icrai kararı verilmeden, kamu alacağı tahakkuk ettirilmektedir<sup>213</sup>.

AATUHK' nın 17-21. maddeleri arasında ihtiyati tahakkuk için gerekli şartlar sayılmıştır.

İhtiyati tahakkuku düzenleyen 17. madde hükmüne göre, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerden, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen ve ilan edilenler ve bunların zam ve cezaları ihtiyati tahakkuk kapsamına alınabilir ya da istediklerini bu kapsama dahil edebilirler.

Yine aynı madde de ihtiyati tahakkuk uygulaması için herhangi bir süre yoktur. Bu bağlamda belirtilen hallerin bulunması durumunda, ihtiyati tahakkuk hemen uygulanır ve kamu alacağının, özel kanununa göre tahakkukuna kadar ihtiyati tahakkuk uygulaması devam eder.

İhtiyati tahakkuk; Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan inceleme sonucunda tanzim edilen inceleme raporuna dayanılarak mükellef adına ilave vergi ve

---

<sup>213</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 82.

buna bağlı olarak da kesin cezaya ilişkin ihbarname mükellefe tebliği edilir. Kamu alacağını güvence altına alabilmek için mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmasına emir verilmesi vergi dairesi müdürünün yazılı isteği ile talep edilmektedir<sup>214</sup>.

### **1- İhtiyati Tahakkuk Nedenleri**

AATUHK' nın 17. maddesinde ihtiyati tahakkuk nedenleri; 13. maddesinin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birinin varlığı, mükellef hakkında 110. madde gereğince takibata girişilmiş ise, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller edilmiş olması şeklinde 3 bent halinde tespit edilmiştir.

#### **a- Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Mevcut Olması**

AATUHK' nın 17/1. maddesinde ihtiyati haciz uygulamasına yol açan durumlar belirtilmiştir;

- AATUHK' nın 9. maddesine göre teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması halinde ihtiyati tahakkuk uygulanabilir,
- Borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması,
- Borçlunun kağmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması, hallerinin varlığı durumunda ihtiyati tahakkuk uygulanacağı belirtilmiştir.

Uygulamada, teminat istenmesi gerektiren hallerin varlığı durumunda vergi daireleri ihtiyati tahakkuk işlemini yapmadan teminat istememekte ve sadece teminat istenmesi gereken borç miktarı ile sınırlı bir şekilde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz yapmaktadır. AATUHK' nın 9. maddesi uyarınca teminat istenmesi gereken hallerin bulunması durumunda, teminat, ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenmeli ve verilen sürenin dolması beklenmelidir. Vadesinde teminat gösterilmemesi halinde ise aynı Kanun'un 13/4. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuka gerek duyulmadan ihtiyati haciz

---

<sup>214</sup> SERİM, a.g.e., s. 55.

uygulanmalıdır. Diğer taraftan, borçlunun belirli bir yerleşim yerinin olmaması, ödevlinin kaçmış olması, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması durumunda; borçlunun daha tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk, sonra ihtiyati haciz işlemi yapılmaktadır<sup>215</sup>.

### **b- Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olmaya Bağlı Olarak Yapılan İhtiyati Tahakkuk**

AATUHK' nın 17. maddesinin 2. bendinde, mükellef hakkında aynı Kanun'un 110. maddesine göre amme alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette, gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır<sup>216</sup>.

Eğer meydana gelen zarar az ise verilecek ceza yarısına kadar indirilir, çok ise ceza yarısına kadar artırılır<sup>217</sup>.

Mükellef hakkında 110. maddeye göre takibata girişilmişse bu kişi için aynı zamanda ihtiyati tahakkuk emri verilebilir. İhtiyati tahakkuk emri üzerine derhal ihtiyati tahakkuk işlemine girişilir ve ardından beklenilmeden borçlu hakkında ihtiyati haciz işlemi uygulanır. İhtiyati tahakkuk emri vergi dairesi müdürünün isteği üzerine bizzat defterdar tarafından verilebilir. İhtiyati haciz kararını ise Vali veya Kaymakam verir. Defterdar, Vali veya Kaymakamın görevlendirme yetkisi yoktur. Bu kişiler yerine vekillerinin de aynı yetkiyi kullanabilecekleri tabiidir<sup>218</sup>.

---

<sup>215</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 161.

<sup>216</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 891.

<sup>217</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 162.

<sup>218</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 892.

### **c- Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğu Hakkında Delillerin Bulunmuş Olması**

AATUHK' nın 17/3. maddesinde teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması hali de ihtiyati tahakkuk nedeni sayılmıştır.

Uygulamada zaman zaman bazı kişi ve kuruluşlar kaçakçılık yapmayı ve kamu idaresinin takibinden kurtularak ortaya çıkacak kamu alacağını karşılıksız bırakmayı amaçlamakta ve bu faaliyetlerini, kuracakları paravan bir teşebbüs tarafından yürütebilmektedirler. Kamu idaresine karşı bu teşebbüs muhatap olmakta, ancak, genelde bu teşebbüsün herhangi bir varlığı da olmadığı için ortaya çıkan kamu borcu tahsil edilememektedir. Böyle bir durumda AATUHK' nın 17/2-3. maddesine göre muvazaalı teşebbüsten, vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında da derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır<sup>219</sup>.

Buna benzer durumları önlemek için kanun koyucu, muvazaalı teşebbüsü bir tarafa bırakarak asıl teşebbüs sahibini takip edebilmek için, onun hakkında bir ihtiyati tahakkuk ve AATUHK' nın 18/3. maddesine göre derhal ihtiyati haciz uygulamasını hedeflemektedir. Bir teşebbüsün muvazaalı olduğu gerekçesiyle ihtiyati tahakkuk uygulanması için, bu teşebbüsün gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, alacaklı kamu idaresinin elinde bu hale ilişkin delil olmadığı durumda ihtiyati tahakkuk ve dolayısıyla ihtiyati haciz uygulanamaz<sup>220</sup>.

## **2- İhtiyati Tahakkuk Süreci**

AATUHK' nın 17. maddesinde yazılı ihtiyati tahakkuk nedenlerinin bulunması halinde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü sebepleri yazılı olarak belirtmek suretiyle Vergi Dairesi Başkanlığı veya defterdarlığa başvurarak, ihtiyati tahakkuk uygulaması isteğinde bulunur. Bu konuda vergi dairesi müdürünün takdir hakkı yoktur. Sebeplerin varlığı halinde ihtiyati tahakkuk talebinde bulunulması zorunludur. Vergi

<sup>219</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 85.

<sup>220</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 163.

Dairesi Başkanı veya defterdar durumu inceleyerek vergi alacağının tehlikede ve dolayısıyla ihtiyati tahakkukun gerekli olduğuna kanaat getirirse, ihtiyati tahakkukun yapılması için yazılı emir verir. İhtiyati tahakkukun uygulanması ile ilgili takdir hakkı tamamen Vergi Dairesi Başkanı veya Defterdara aittir. Ancak, bunlar ihtiyati tahakkuk emrini re'sen değil, vergi dairesi müdürünün isteği üzerine verebilir. Vergi Dairesi Başkanı veya defterdarın yazılı emri üzerine ihtiyati tahakkuk vergi dairesi tarafından ivedilikle yapılır<sup>221</sup>.

### **3- İhtiyati Tahakkukun Sonuçları**

AATUHK' nın 18. maddesinde ihtiyati tahakkukun neticeleri düzenlenmiştir. Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınan mükelleflerin ihtiyati tahakkuk işlemine konu olan vergi, resim ve cezalarından, matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesaplanarak miktarı tespit edilir. Matrahı belli olmayanlar, geçici olarak dış belirtilere göre takdir komisyonları tarafından takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır.

#### **a- Matrahı Belli Olan Kamu Alacakları**

Matrahı belli vergi ve resimler, esas itibariyle ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş vergi ve resimleri ve bunların cezalarını ifade eder. İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler, ihbarname esasında mükellefe tebliğ edilir. Bunlara karşı muhatapların dava açma hakları vardır. Tahakkuk etmesi için, tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesine rağmen dava açılmamış olması veya dava açılmışsa vergi mahkemesinin, vergi tarhiyatı ve ceza kesilmesini tasdik etmesi gerekir.

AATUHK' nın 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk yapılacak olan durumlarda, ikmalen ve re'sen salınmış bir vergi veya resim ve bunların cezası ile ilgili ihtilaf vergi mahkemesine intikal etmiş olabilir veya ihbarname tebliğ edilmiş henüz dava açma süresi dolmamış bulunabilir. Yahut matrah ve ceza tespit edilmiş ihbarname çıkarılacak duruma gelinmiş olmakla beraber henüz, ihbarnamenin tebliği yapılmamış olabilir. Bütün bu hallerde matrahı belli olan fakat daha tahakkuk etmemiş bulunan bir

---

<sup>221</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 163.

alacak bulunmaktadır. Bu belli olan tutarlar üzerinden ihtiyati tahakkuk yapılarak ihtiyati haciz uygulanır<sup>222</sup>.

Örneğin; yükümlünün imzasız beyannamesi idare tarafından kabul edilse bile, beyanname üzerinde verginin normal bir şekilde tarh ve tahakkuk ettirilmiş ve tahsil yoluna gidilmiştir. Bu durumda, gerçekten bir vergi kaybı yoksa, re'sen takdir yoluna başvurulamaz ( Dş.4. D. 29. 4. 1969 T. 67/155-69/ 1945 )<sup>223</sup>.

### **b- Matrahı Belli Olmayan Kamu Alacakları**

Geçmiş yıllara veya içinde bulunulan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz bilinmeyen vergi ve resimlerle bunların zam ve cezaları, geçici olarak ve harici karinelere göre, takdir komisyonunca, en çok bir hafta içinde, takdir olunur ve takdir olunan bu matrah üzerinden hesaplanan vergi, resim, zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir<sup>224</sup>.

Geçmiş yıllara ve cari olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve cezalarından kastedilen; henüz beyanname verme süresi gelmediği için veya beyanname verme süresi geldiği halde beyanname verilmediği ve bir incelemeye de konu olmadığı için matrahı belli olmayan vergilerdir<sup>225</sup>.

Karine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız olan bir olayın; ihtilafli olan diğer bir olayın varlığının kanıtı olarak kabul edilmesidir. Hukukta iki tür karine vardır; Aksinin ileri sürülmesi ve kanıtlanması olanaksız bulunan kesin karine ve aksinin ispatı her zaman mümkün olan adi karine. Bu tanıma göre vergi hukukunda kanıt olarak karine, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır. Vergi Hukuku'nda kanıt olarak kullanılan karineler, bizzat Kanun koyucu tarafından öngörülmüş olabileceği gibi, tüm bu karineleri kullanarak, mükellefin henüz bilinmeyen vergi matrahını takdir eder. Uygulamada, matrah takdirinde, mükellefin işi, iş durumu ve türü, iş yerinin mevki, günün ekonomik

---

<sup>222</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 264.

<sup>223</sup> Mustafa Lütfi TOMBALOĞLU, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık. Ankara, 2011, s. 74.

<sup>224</sup> CANDAN, a.g.e., s. 127.

<sup>225</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 89.

koşulları, hayat standardı gibi karinelere başvurulmaktadır. Uyuşmazlık halinde, yapılan takdirin gerçeğe ve hukuka uygunluğunun takdiri idari yargı yerine açıklanmak zorundadır<sup>226</sup>.

İhtiyati haciz paravan bir işletme için alındığında bu teşebbüsten yararlananların mal varlığı hakkında da uygulanır. Örneğin; İhracatçı bir Anonim Şirket tarafından yapılan ihracatın herhangi bir mal hareketi olmaksızın hayali faturalara dayandığının, yapılmasına başlanan vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi ve avans olarak iade edilen ihracatta vergi iadesi tutarı üzerinden kaçakçılık cezası kesilmesi için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda, AATUHK' nın 9. maddesi (teminat istenmesi), 13. maddesi (ihtiyati haciz), 17. maddesi (ihtiyati tahakkuk) ve 18. maddesi ( ihtiyati tahakkukun sonuçları) maddeleri gereğince kamu alacağının korunmasının temini için önce ilgili şirketin mallarına, bu şirketin mal varlığı kamu alacağını karşılamıyorsa şirketin yönetim kurulu üyelerinin mallarına ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanır<sup>227</sup>.

#### **4- İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması**

Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınıp uygulanan mükellefler, tahakkuk nedenlerine ve tutarına karşı dava açabilir. Fakat, ihtiyati tahakkuka karşı, ancak ihtiyati hacizle birlikte dava açma imkanı vardır. Çünkü ihtiyati tahakkuk tek başına yükümlülerin çıkarlarını ihlal eden ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuran bir işlem değildir<sup>228</sup>. Bu bağlamda, AATUHK' nın 20. maddesi haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkukun nedenlerine ve miktarına karşı aynı Kanun'un 15. maddesi hükümleri çerçevesinde dava açma esasları düzenlemiştir. Açılacak dava, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi uygulayan alacaklı vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde görülür. Dava açma süresi, borçlunun yanında yapılan ihtiyati hacizlerde, ihtiyati haczin uygulandığı tarihten itibaren 7 gündür. Eğer ihtiyati tahakkukun üzerine uygulanan ihtiyati haciz borçlunun gıyabında yapılırsa, haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 günlük süre içinde dava açılması gerekir. Bu konuda verilmiş Danıştay kararları da mevcuttur.

---

<sup>226</sup> CANDAN, a.g.e., s. 128.

<sup>227</sup> SERİM, a.g.e., s. 62.

<sup>228</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 165.



Bu bağlamda Danıştay 13. D., E. 1979/332, K. 1979/3017 sayılı davada, özetle “müvekkili adına düzenlenen 6.4.1978 gün ve 1978/GA-1 sayılı ödeme emri; AATUHK’ nın 15. maddesinde, haklarında ihtiyati haciz uygulananların, haciz tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonuna ihtiyati haczin sebebine itiraz edebileceklerinin hükme bağlandığı, 20. maddesinde ise, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkuk sebeplerine 15. madde uyarınca itiraz edebileceklerinin belirtildiği, olayda yükümlünün gerek ihtiyati tahakkuk, gerekse ihtiyati hacizden 13.12.1977 gününde bilgi sahibi olmasına karşın süresi içinde sadece ihtiyati haciz için itirazda bulunduğu, ihtiyati tahakkukun kesinleştiği, kesinleşen ihtiyati tahakkukun Vergi Dairesi Müdürlüğünce ve AATUHK’ nın 19. maddesi uyarınca kesin tahakkuka dönüştürülmesinde ve süresinde ödenmeyen bu kamu alacağını tahsil amacıyla ödeme emriyle istenmesinde yetersizlik bulunmadığı gerekçesiyle onayan İtiraz Komisyonunun 18.8.1978 gün ve 1978/1268 sayılı kararının; vergi ve ceza ihbarnamelerinin müvekkiline tebliğ edilmediği, bu nedenle kamu alacağının kesinlik kazanmadığı iddialarıyla bozulması istemine ilişkindir.

Danıştay’ın vermiş olduğu karara göre; Dayandığı tüzel ve yasal nedenlerle gerekçesi yukarıda yazılı İtiraz Komisyonu kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığında davanın reddine oybirliği ile karar verilmiştir<sup>229</sup>”. İhtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizde, sadece ihtiyati hacze karşı dava açılırsa ihtiyati tahakkuk kesinleşmiş olur.

### **C- İHTİYATİ HACİZ**

AATUHK’ nın 13. maddesinde yer alan ihtiyati haciz yolu, kamu alacaklarını güvence altına alan en etkili yollardan bir tanesidir. İhtiyati haciz, “ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan haciz” şeklinde tanımlanmıştır. İhtiyati Haciz’ in tanımı AATUHK’ da yer almamakla birlikte, bu tanımlamanın Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin

---

<sup>229</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 277.

126. maddesinde yapılmış olduğu görülmektedir. Yine aynı yönergeye göre ihtiyati haciz, AATUHK' nın 13. maddesinde sayılan nedenlerin bulunması halinde haciz hükümlerine göre, hiç bir süreye bağlı olmaksızın haciz varakasına dayanılarak derhal uygulanır denmektedir.

İhtiyati haczin amacı kamu alacağını teminat altına almak olup, vergi dairelerince mükellefin menkul ve gayrimenkul malları ile diğer hak ve alacaklarının kaçırılmasına engel olunmasıdır. İhtiyati haciz uygulamasından beklenen faydanın elde edilebilmesi için, ihtiyati haciz kararının bir an önce uygulanması zorunludur. Dolayısıyla, ihtiyati haciz kararlarına ilişkin işlemlerin elden takip edilerek gecikmeye yer verilmeden tamamlanması ve haciz kararlarını gerek hazırlanması ve gerekse uygulanması aşamalarında gizlilik içerisinde hareket edilerek borçlunun mallarını kaçırmasına engel olunması gereklidir<sup>230</sup>.

Özel hukuk alanında ihtiyati haciz, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 389 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir ve ihtiyati tedbirin özel bir türüdür. İhtiyati haciz ve ihtiyati tedbir arasında benzerlik varsa da ihtiyati haciz kararı alındıktan sonra, yapılacak işlemler ve doğurduğu sonuçlar açısından farklıdır. İhtiyati tedbirin konusu çok geniştir. İhtiyati haciz sadece para ve teminat alacakları hakkında istenebilmektedir. İhtiyati tedbir ise taşınır ve taşınmaz mallar ile haklar için de istenebilmektedir<sup>231</sup>.

Vergi hukuku alanında ihtiyati haciz, AATUHK' nın 13-16. maddelerinde düzenlenmiştir ve kamu alacağını güvence altına almak bakımından en etkili yoldur.

### **1- İhtiyati Haczin Kapsamı ve Niteliği**

AATUHK' nın 13. maddesinde ihtiyati haciz kararı alınmasını gerektiren durumlar yedi bent olarak sayılmıştır. Bu yedi bentten üçünün varlığı halinde doğrudan doğruya ihtiyati haciz kararı alınırken, diğer dördünün varlığı halinde ise ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz birlikte alınmaktadır.

İhtiyati haczin doğrudan alınmasını gerektiren bentler 4, 6 ve 7. bentlerde sayılmıştır. Bu bentler sırasıyla;

<sup>230</sup> Gelirler İdaresi Başkanlığı, **Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1, s. 8,** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/tektek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Tebliği-A1\\_01112013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/tektek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği-A1_01112013.pdf)>, (Erişim: 21.11.2013).

<sup>231</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 147.

- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde kendisine verilen süre içerisinde teminat veya kefil göstermemiş ya da şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse, bu durum direk ihtiyati haciz sebebidir.
- Ceza Mahkemeleri Usulü Kanununa göre hüküm olunan para cezalarına, hapse çevrilmesi mümkün olduğundan savcılıkça takip edildiği sırada ihtiyati haciz tatbik edilemez. Savcılık mahkeme kararını, takibi için alacaklı kamu idaresine gönderdikten sonra ihtiyati haciz mümkündür. Bu durum dışında kalan ve AATUHK göre tahsil edilmesi gereken para cezalarına ilişkin davalar sürerken alınmış olan ihtiyati haciz kararları ise dava kesinleşince kesin hacze döner.
- İptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu teşkil eden mallar, elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere borçlunun ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren geriye dönük iki yıl içinde ve ödeme süresi başladıktan sonra yaptığı bağışlar, karşılıksız tasarruflar, başka bir borcu karşılamak için yaptığı ödemeler, kamu alacağının tahsilini imkânsızlaştırmak için borçlu tarafından amacını bilen veya bilmesi lazım gelen kişilerle yapılan işlemler varsa iptal edilir ve ihtiyati haciz yapılır.

İhtiyati hacizde muhatap kamu borçlusudur. Kamu borçlusu AATUHK' nın 3. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre kamu borçlusu, kamu alacağını ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişi ve kurumlar temsilcileri, ihtiyati haczi belirleyen 13. maddede sıralanan hallerden herhangi birinin varlığı durumunda ihtiyati hacizde vergi dairesi ile muhatap olacaklardır.

İhtiyati haciz düzenlenirken, ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği düzenlenmemiştir. Ancak, ihtiyati hacze karşı açılan davada vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmamasına karar vermesi halinde, teminat gösterilmesi halinde, ihtiyati haciz nedeninin ortadan kalkması halinde ve borcun ödenmesi halinde ihtiyati haciz kalkacaktır. İhtiyati haciz kalkana kadar veya kesin hacze dönüşene kadar ihtiyati haciz devam edecektir<sup>232</sup>.

---

<sup>232</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 66.

Kamu icra hukukunda ihtiyati haciz bireysel bir idari işlemdir. İhtiyati haciz, yeni bir hukuki durum yaratarak kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu varlıklar üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırdığı için yapıcı; borçluyu belli bir yüküm altına soktuğu için ise yükümlendirici bir idari işlemdir. İcra ve iflas hukukunda ihtiyati haciz sadece hâkim kararıyla ve icra daireleri tarafından uygulanmaktadır. Kamu icra hukukunda idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir karar ve idarenin re'sen hareket yetkisi çerçevesinde hareket edilerek uygulanmaktadır. İhtiyati haciz uygulamasının hangi hallerde olacağını AATUHK' nın 13. maddesinde belirtilmiştir. Bu bağlamda, ihtiyati haciz sebebe bağlı bir idari işlemdir. Diğer taraftan, ihtiyati haciz sebeplerinin bulunması halinde, vergi dairesi ihtiyati haciz uygulamak zorundadır. Vergi dairesi ihtiyati haciz konusunda bağlı yetki ile donatılmış olduğundan yasa da belirtilen hallerin varlığında ihtiyati haciz yoluna gidip gitmeme konusunda herhangi bir takdir yetkisini kullanamamaktadır<sup>233</sup>.

Teminat ile ihtiyati haciz arasındaki fark ise, teminatta alacaklı tahsil dairesine kamu alacağının güvencesi olarak verilecek değerleri kamu borçlusunun kendi iradesiyle belirleyebilmesi; ihtiyati hacizde ise, ihtiyaten haczedilecek malvarlığı unsurlarını idarenin re'sen belirlemesidir. Bu nedenle, ihtiyati haciz konusu kamu alacağı da teminatlı alacak sayılmaktadır<sup>234</sup>.

## **2- İhtiyati Haciz Uygulamasına Yol Açan Haller**

AATUHK' nın 13. maddesinde; “Amme borçlusunun ikametgâhının olmaması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalinde, kendisinden teminat istendiği halde belli müddet içinde teminat veya kefil gösterememiş veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse, mal bildirimine çağrılan kamu borçlusunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmasında ve para cezasını müstelzim fiil nedeniyle amme davası açılması gereken durumlarda ihtiyati haciz verilebileceği” düzenlenmiştir.

---

<sup>233</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 148.

<sup>234</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 620.

### **a- Teminat İstenmesi Gereken Hallerin Bulunması**

Teminat istenmesi gereken haller iki grupta incelenmektedir. Bunlardan ilki V.U.K.' nın 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren hallerin bulunması ile 359. maddesinde sayılan hallerdir. İkincisi ise, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan vergi borçlusunun durumu kamu alacağını tehlikeye düşürmesi durumudur.

Teminat istenmesi gereken durumlarda kanun koyucu normal olarak teminat istenmesi ile yetinilmesini öngörmüştür. Kamu alacağının bu müesseselerden biri ile güvence altına alındıktan sonra, diğerinin uygulanmasına gerek yoktur. İhtiyati haczin hukuki niteliği ve amacı göz önüne alındığında teminata bağlanmış bir kamu alacağı için ayrıca ihtiyati haciz uygulamasına gerek yoktur. Fakat, teminat verilmemesi veya verilen teminatın kamu alacağını tümüyle karşılamaması halinde, kamu alacağının teminata bağlanmayan kısmı için ihtiyati haciz istenir. Bu bağlamda, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığında, borçlunun mallarını kaçırma ya da hileli yollara sapma gibi bir girişimi olmadığı takdirde, ivedilikle ihtiyati hacze gidilmemeli öncelikle teminat istenmelidir<sup>235</sup>.

### **b- Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması**

Kamu borçlusunu belli bir ikametgahının olmaması halinde, AATUHK' nın 13/2. maddesinde ihtiyati haciz nedeni olarak gösterilmiştir.

Kanunda ikametgahın yeri bakımından bir kısıt getirilmediği için, Türkiye içinde ve dışında belli bir ikametgahının olması halinde, bu maddeye göre ihtiyati haciz uygulanamaz. Borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması, hiç ikametgahının olmaması şeklinde algılanmamalı, kötü niyetli ve vergi alacağının tahsilini zora sokmak için sık sık ikametgahını değiştirmesi ve bunları vergi dairesine bildirmemesi şeklinde anlaşılmalıdır<sup>236</sup>.

---

<sup>235</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 150.

<sup>236</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 151.

Yurtdışında ikametgahı olan borçlu için AATUHK 9/2. maddesine göre teminat istenir, 17. maddeye göre ihtiyati tahakkuk alınır ve 13/1. maddeye göre ihtiyati haciz uygulanır<sup>237</sup>.

**c- Borçlu Kaçmışsa veya Borçlunun Kaçması, Mallarını Kaçırması ve Hileli Yollara Sapması İhtimalleri Varsa**

Kaçığı için kendisine ihtiyati haciz uygulanan mükellefin kaçmadığını ortaya çıkıp vergi mahkemesinde ispatlaması durumunda yapılmış olan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kaldırılabilir<sup>238</sup>.

Kamu idaresi borçlunun kaçmış olduğunu çeşitli yayınlardan, ihbar veya şikâyetlerden öğrenebilir. Ancak, idarenin; borçlunun kaçması veya mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığını belirlemesi oldukça güçtür. Kamu idaresinin bu ihtimalleri yoklama ve inceleme sırasında veya tapu dairesinden veya çeşitli yayınlardan öğrenebileceği düşünülse bile, yine de bu hüküm ile vergi dairesi çok fazla takdire dayalı bir uygulama yetkisi verilmiş olmaktadır. Bu durumda kamu idaresinin ihtiyatlı hareket etmesi gerekmektedir<sup>239</sup>.

**d- Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi**

AATUHK' nın 13/1. maddesinde teminat istenmesini gerektirecek hallerin varlığı ihtiyati haciz uygulaması için yeterli görülmüş iken, aynı maddenin 4. bendinde ihtiyati haciz uygulanması için, borçludan teminat istenmesine rağmen, süresi içinde teminatın gösterilememesi ya da gösterilen kefilin kabul edilmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanması hükme bağlanmıştır.

Şahsi kefalet gösterilebilmesi ve gösterilen kefilin kabul edilebilmesi belli koşullara bağlıdır. Ayrıca tüm bu koşulların sağlanmış olması bile, alacaklı kamu idaresinin, bu kefilin kabul edip etmeme konusu kendi takdirine bırakılmıştır. Bu bağlamda teminat gösterilmesi için belli edilen süre içerisinde bu konuda yapılan

---

<sup>237</sup> SERİM, a.g.e., s. 43.

<sup>238</sup> SERİM, a.g.e., s. 43.

<sup>239</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 69.

teklifin ya da gösterilen kefilin kabul edilmemesi halinde de, alacaklı kamu idaresi ihtiyati haciz kararı alma yoluna gidebilir<sup>240</sup>.

#### **e- Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması ya da Eksik Mal Bildiriminde Bulunması**

AATUHK' nın 55. maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 gün içinde ödeme yapmaz veya ödeme emrine karşı yargı yoluna başvurmazsa mal bildiriminde bulunmak zorundadır. AATUHK' nın 13/5. maddesine göre borçlunun bu süre içinde belirtilen şekilde mal bildiriminde bulunmaması veya bildirdiği malların borcunu karşılamaması halinde ihtiyati haciz uygulanmaktadır.

Uygulanacak ihtiyati haciz, ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Çünkü ödeme emrine konu olan borç kesin olarak tahakkuk etmiş ve ödeme vadesi gelmiş olduğundan, bununla ilgili kesin haciz yoluna gidilmektedir. Ancak, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk ettiği halde ödeme vadesi gelmemiş alacakların tahsilini de tehlikeye soktuğu için, bu alacakların güvence altına alınması amacıyla ihtiyati haciz uygulanmaktadır<sup>241</sup>.

#### **f- Borçlu Hakkında Para Cezası Gerektiren Bir Fiil Nedeniyle Kamu Davası Açılması**

Kamu borçlusu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasını gerektiren bu sebep, kamu borçlusunun o andaki borcu ile ilgili değildir. Para cezasını gerektiren kamu davası açılmasını gerektiren bir faaliyette bulunan kişiler hakkında, bu dava sonunda, yargı yerince hüküm altına alınacak olan para cezasını güvence altına almak amacıyla ihtiyati haciz uygulanır<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> CANDAN, a.g.e., s. 103.

<sup>241</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 152.

<sup>242</sup> Dş. 10. D., 10.4.1989, E.: 1988/1239, K: 1989/765: " Yukarıda ayrıntıları açıklanan dava konusu olayda davacı muhbir olarak eski iş ortağını kaçakçılık yaptığı nedeniyle ihbar etmiş, ancak bu kişinin davacının da kaçakçılığa karıştığı yolunda ifade vermesi üzerine.... Ağır Ceza Mahkemesinde açılan kamu davasına davacı da dahil edilmiştir. Bu durumda idarenin ihtiyati haciz işlemini tesis etmesini gerektiren kamu davası açılması koşulu gerçekleşmiş bulunmaktadır. İdarenin tesis ettiği ihtiyati haciz işlemi, ceza davası sonunda hükmedilecek karara göre gözden geçirilecek ancak bu süre içinde idarenin kaçakçılık eyleminin gerçekleşmesi durumunda zararını karşılamaya yönelik olacaktır." ( CANDAN, a.g.e., s. 104 ).

T.C.K. kapsamında yer alan para cezaları öncelikle savcılıkça takip edilmekte ve bazı şekli işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Bu aşamada para cezasının ödenmesi durumunda, vergi dairesinin haberi olmaksızın kamu alacağı tahsil edilmiş olmaktadır. Bu nedenle, henüz vergi dairesine bildirilmemiş para cezaları ile ilgili ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Ancak, savcılık tarafından kamu alacağı tahsil edilemez ve bunun için vergi dairesine yazılı talepte bulunulmuş ise vergi dairesi tarafından ihtiyati haciz uygulamasına başvurulmaktadır<sup>243</sup>.

### **g- Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması**

Borçlu, kamu alacağının tahsilini engellemek için çeşitli muvazaalı yollara başvurabilmektedir. Böylece kendi mal varlığını bir başkası üzerine devredebilmektedir. AATUHK' nın 27, 29 ve 30. maddeleri ivazsız tasarruflar, hükümsüz sayılan işlemler ve bazı tasarrufların iptali yoluna gidilebileceği belirtilmiş ve bu yollarla borçlunun mallarını kısmen veya tamamen elden çıkarması durumunda ihtiyati haciz uygulanabileceği belirtilmiştir.

Burada ihtiyati haczin konusu doğrudan kamu alacağı değildir. Kesinleşmiş, ödenebilecek aşamaya gelmiş olan kamu alacağının tahsilini sağlayacak ve alacağa karşılık olabilecek malların korunmasını amaçlamaktadır. Çünkü, bu tasarrufların iptali mümkündür ve iptal edildiğinde alacağın tahsiline karşılık teşkil edilecektir. Böylece iptali istenecek muamele konusu malların korunması için, bunlar üzerinde ihtiyati haciz uygulanmasına imkan verilecektir<sup>244</sup>.

### **3- İhtiyati Haciz Süreci**

AATUHK' nın 13. maddesinde, ihtiyati haciz ve ihtiyati haciz sebepleri sayılmıştır. Bu sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde, herhangi bir süreye bağlı kalmadan, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının; vergi

---

<sup>243</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 153.

<sup>244</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 218.



dairesi başkanlığının bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürünün kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına ilişkin hükümlere göre ihtiyati haciz hemen uygulanır<sup>245</sup>.

### **a- İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları**

İhtiyati haciz bir koruma önlemi olduğu için, ihtiyati haciz sebeplerinin olması halinde, kesinleşmemiş, tarh ve tebliğ edilmemiş alacaklar için uygulanabilmektedir. V.U.K.'nın 135. maddesinde yazılı vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında tespit ettikleri matrah farkları üzerinden ek vergi ve ceza miktarı ile ilgili yapılan ilk hesaplamalar içinde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemi yapılmaktadır<sup>246</sup>.

Ayrıca ihtiyati haciz uygulanabilmesi için aranan diğer şartlarda; ihtiyati haciz nedenlerinden birinin doğması gerekir ve ihtiyati haciz kararının alınmış olması gerekmektedir.

### **b- İhtiyati Haciz Uygulama Yetkisi**

İhtiyati haciz, Vergi Dairesi Müdürlüğünün talebi üzerine Vergi Dairesi Başkanının kararıyla<sup>247</sup>, vergi dairesinin bulunmadığı yerlerde mahallin en büyük memurunun kararıyla hemen uygulanır. Mahallin en büyük memuru illerde vali, ilçelerde kaymakamdır. Alacaklı kamu idaresinin il özel idare olması halinde, ihtiyati haciz verme kararı valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir.

Kanun, ihtiyati haciz kararının geçici önlem olma niteliğini ve sebeplerinin özelliğini dikkate alarak, yetki devrine izin vermemiştir. Kamu düzeni ile ilgili olan yetkinin, yasa izin vermedikçe, idari metin ve işlemlerle başka idari makamlara devri mümkün değildir<sup>248</sup>.

İhtiyati haciz kararı alındıktan sonra ihtiyati haciz varakası düzenlenmektedir. İhtiyati haciz varakasinda borçlunun kimlik bilgileri, kamu alacağı ile ilgili bilgiler,

---

<sup>245</sup> AATUHK'nın 13. maddesinde, ihtiyati haciz kararının alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından verileceği hükmüne yer verilmiş ise de, 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33. maddesine göre, diğer mevzuatta "mahallin en büyük memuru"na yapılan atıfla "vergi dairesi başkanı"na; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise, "vergi dairesi müdürü"ne yapılmış sayılacağından, bu yetki vergi dairesi başkan veya müdürlerine devredilmiş bulunmaktadır.

<sup>246</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 154.

<sup>247</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Görevleri Hakkında Kanun, md. 33.

<sup>248</sup> CANDAN, a.g.e., s. 108.

ihtiyati haciz nedenleri ve dayanağı gibi bilgiler yer almaktadır. Varakanın altına vergi dairesi tarafından kamu alacağını karşılayacak kadar borçlunun mal varlığına ihtiyati haciz uygulandığı belirtilir ve yetkili kişilerce imzalanır ve ardından icra memuru veya tahsildar bu ihtiyati haciz işlemini uygular.

### **c- İhtiyati Haciz Uygulamasında Usul Şartı**

İhtiyati haciz AATUHK' da yer alan bütün kamu alacakları için uygulanabilmektedir. Daha çok vergi yükümlülüğü ve sorumluluğundan doğan asli ve fer'i alacaklarla ilgili başvuru bir yoldur. Bu bağlamda, ihtiyati haciz de muhatap, vergi mükellefi, adlarına vergi cezası kesilenler, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları, kefiller ve yabancı kişi ve kurum temsilcileri, limited şirket ortakları yani vergi borcunu kendi mal varlıklarıyla ödemek zorunda olan kişiler olmaktadır<sup>249</sup>.

İhtiyati haciz, tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile ilgili olduğundan öncelikle AATUHK' nın 17. maddesi hükmüne göre ihtiyati tahakkuk kararı alınır. Tahakkuk etmemiş kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk alınmadan ihtiyati hacze gidilemez. Ardından ise Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi dairesi başkanı tarafından ihtiyati haciz kararı alınmalıdır. İhtiyati haciz kararının alınmasından sonra ise ihtiyati haciz varakası düzenlenir ve yine aynı makam tarafından onaylatılarak ihtiyati hacze geçilir<sup>250</sup>.

İhtiyati haciz, borçlunun kişiliğine değil, mal ve alacakları ile diğer haklarına yönelik uygulanan bir işlemdir. Kamu borçlusunun malvarlığını oluşturan bütün mal, hak ve alacaklar ihtiyati hacze konu olabilir fakat AATUHK' nın 70. maddesinde yer alan haczedilemeyecek malların haczedilmesi mümkün değildir. Yine AATUHK' nın 71. maddesinde kısmen haczedilebilecek gelirler sayılmıştır ve kanunun öngördüğü şekilde bu haklar haczedilebilmektedir.

İhtiyati hacizde, kesin haciz hükümleri çerçevesinde borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya vergi dairesi tarafından tespit edilen gayrimenkul ve menkul mallardan, alacak ve haklardan amme alacağını karşılayacak miktarı tahsil

---

<sup>249</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **İhtiyati Tahakkuk ve ihtiyati Haciz Uygulama Rehberi**, İstanbul, Mayıs, 2008, s. 12.

<sup>250</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 208- 209.

dairesince el konulmaktadır. Üzerine ihtiyati haciz uygulanan mallar, icra memuru tarafından doldurulan ihtiyati haciz tutanağı ile tespit edilmektedir<sup>251</sup>.

#### **d- İhtiyati Haczin Sonuçları**

İhtiyati haciz, hem kamu borçlusunu hem de vergi dairesi açısından hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Kamu borçlusunu açısından bakmak gerekirse öncelikle ihtiyati haciz sonucu el konulan malların tasarruf hakkını kaybeder ve borçlu bu mallar üzerinde vergi dairesinin muvafakatı olmaksızın, herhangi bir tasarrufta bulunamaz. Vergi dairesi açısından ise ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde rehin hakkı veya herhangi bir hak doğmamaktadır<sup>252</sup>.

İdarece kendisine ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusunu ihtiyati haczi dava konusu ederse, Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar ihtiyati haciz uygulamasına devam edilir. Ayrıca kamu borçlusunu bu süre zarfında ciddi maddi kayıplara uğrayabilir ve ticari itibarını büyük ölçüde kaybedebilir. Kamu borçlusunu borcuna yetecek kadar kanunda sayılan teminatlardan birini gösterdiğinde ihtiyati haciz kalkar. İdarenin uygun bulması halinde haczedilen malın borçluya veya üçüncü kişi elindeyken haczedilmişse üçüncü şahsın kullanımına bırakılması mümkündür<sup>253</sup>.

Diğer taraftan, kamu alacağının vadesi dolmadan tahsil dairesinin satış isteminde bulunma yetkisi yoktur. İhtiyaten haczedilen mallara sadece teminat veya güvence olarak el konulmaktadır. Ancak kamu alacağı tahsil edilebilir hale geldikten sonra yükümlü borcunu ödemezse, ihtiyaten haczedilen mallar satılarak paraya çevrilir<sup>254</sup>.

İhtiyaten haczedilen malların nakliyesi ve muhafaza edilmesi alacaklı kamu idaresine ek yükümlülükler getirmektedir. İhtiyati haczin uzun bir süre devam etmesi durumunda vergi dairesinin masraflarının artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, AATUHK'nın 14. maddesine göre, borçlu ve üçüncü kişi açısından hacizli maldan faydalanmalarını sağlamak üzere, ihtiyaten haczedilen malların bazı şartlarda borçluya bırakılması mümkündür.

---

<sup>251</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 155.

<sup>252</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 156.

<sup>253</sup> SERİM, **a.g.e.**, s. 54.

<sup>254</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 156.

İhtiyaten haciz olunan mallar vergi dairesi tarafından istenildiğinde, idareye para ve aynı olarak verilmesi ve bu hususu temin için malların değerlerinin depo edilmesi veya vergi dairesinin bölgesinde ikamet eden bir kişinin müteselsil kefil göstermesi koşulu ile borçluya bırakılabilmektedir. Bu yetki sadece vergi dairesine aittir. İhtiyaten haczedilen malların borçluya bırakılması halinde, borçlunun bu mallar üzerinde tasarrufta bulunma hakkı olsa bile, konulmuş olan ihtiyati haciz devam etmektedir. Bu uygulama, hem vergi dairesi hem de kamu borçlusunun çıkarlarını koruyarak olumlu bir uygulama olmaktadır<sup>255</sup>.

### **e- İhtiyati Haczin Kaldırılması**

AATUHK'ın ihtiyati haciz ile ilgili son maddesi 16. maddedir. Bu maddeye göre borçlu, 10. maddede sayılan teminatlardan menkuller haricinde herhangi birisini teminat gösterdiği takdirde, ihtiyati haciz, haciz koyan tahsil dairesi tarafından kaldırılacaktır. Ancak gösterilen teminat kamu alacağını karşılayacak değerde olması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi dairesi ihtiyati haczi kaldırmaz ve vergi mahkemesi de ihtiyati haczin kaldırılmasına karar vermez<sup>256</sup>.

İhtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren diğer durumlar ise şöyledir<sup>257</sup>;

- İhtiyati hacze ilişkin son yargı kararı, 2577 sayılı İ.Y.U.K.'nin 28/1. fıkrasında "haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra işlem tesis edilir" denilmektedir. Danıştay temyiz kararı verdikten sonra bu karar aleyhine kararın düzeltilmesi talebi açık kanun yolu olarak idari yargıda mevcut bulunduğundan, kararın kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden tashihi karar talebi sonuçlanıncaya kadar ihtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin herhangi bir işlem tesis edilmemektedir.
- İhtiyati hacze konu kamu alacağının kaldırılmasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin iptal kararı varsa örneğin; Yeni bir vergi kanunu çıkar ve yeni bir vergisel yükümlülük doğar. Eğer mükellefler bu yasaya göre

---

<sup>255</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 75.

<sup>256</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 79.

<sup>257</sup> SERİM, a.g.e., s. 53.

ödemeleri gereken vergiyi ödemeyip, dava konusu edebilirler. Nihai yargı kararı çıkana kadar alacaklı kamu idaresi bu vergiden doğan kamu alacaklarına ihtiyati haciz koyar. Bu mükelleflerin açmış olduğu davalar yargının çeşitli aşamalarında görüşülürken, mahkemelerin getirilen bu yeni vergiyi Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine götürmesi ve orada bu yasanın iptali durumunda artık ödenecek bir vergi olmadığından bu vergiden dolayı konulmuş olan ihtiyati haciz kalkar,

- 213 Sayılı V.U.K. hükümlerine göre vergi hatasının 117. maddeye göre hesap hatalarının\*, 118. maddeye göre vergilendirme hatalarının\*\* düzeltilmesi,
- İhtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi,
- İhtiyati haczin alınmasına sebep olan vergiler ve resimler ile bunlara ilişkin zam ve cezaların ödenmesi olarak sayılabilir.

#### **4- İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması**

İhtiyati haciz uygulaması idari bir işlemdir. Anayasamızın 125. maddesine göre idari işlemler yargısal denetime dahildir. İhtiyati haciz işlemine karşı iptal davası açılmakla beraber idarenin sorumluluğu çerçevesinde tam yargı davası açılması da mümkündür. İhtiyati hacze karşı açılacak davaları iki grupta incelemek mümkündür.

##### **a- İhtiyati Haciz Kararına Karşı Açılacak Davalar**

AATUHK' nın 15. maddesine göre, haklarına ihtiyati haciz uygulananların haczin uygulanması sırasında kamu borçlusunun olmadığı durumlarda yapılan hacizlerde, haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı vergi dairesinin görev bölgesi içinde bulunan vergi mahkemesine dava açılabilir. İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda iki iddia ileri sürülebilir. Bu iddialardan ilki, ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmadığı iddiasıdır. Diğer iddia ise, AATUHK' nın 13. maddesinde bulunan ihtiyati haciz halleri olmaksızın

---

\* Matrah hataları, vergi miktarında hata, verginin mükerrer olması.

\*\* Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata.

ihtiyati haciz uygulandığı iddiasıdır. Bu durumlardan herhangi birinin bulunması durumunda ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir<sup>258</sup>.

İdari davanın açıldığı idare veya vergi mahkemesinden, 2577 sayılı İ.Y.U.K.' da öngörölen yargılama usulleri uygulandığından; AATUHK' nın 15/2. maddesinde itirazın şekli ve incelenmesi hususunda V.U.K. hükümlerinin uygulanacağı; bu uyuşmazlıkların itiraz komisyonlarınca diğer işlere göre öncelikli olarak inceleneceği ve karara bağlanacağı; itiraz komisyonlarınca bu konuda verilecek kararların kesin olduğu yolunda yer alan düzenlemenin uygulama yeri kalmamıştır<sup>259</sup>. Ayrıca ihtiyati haciz itirazlarında mahkeme kararlarına karşı üst yargı yolu açıktır<sup>260</sup>.

### **b- İstihkak Davaları**

AATUHK' nın 66. maddesinde; borçlu tarafından, elinde hacedilen malın üçüncü kişinin mülkü veya rehni olduğunun iddia edilmesi halinde ya da üçüncü kişi tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edilmesi halinde, bu iddia ile ilgili tebliğin yapılmasından itibaren 7 gün içinde dava açılması gerektiği belirtilmiştir. AATUHK' nın 68. maddesinde istihkak davalarına, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki adli mahkemenin yetkili olduğu belirtilmiştir<sup>261</sup>.

Kesin haciz işlemindeki istihkak iddiaları, ihtiyati haciz uygulaması sırasında da ortaya atılabilir ve çözümü için istihkak davası açılması gerekmektedir. Bu tür uyuşmazlıkların kesin haciz sırasında doğması ile ihtiyati haciz sırasında ortaya çıkması arasında bir fark olmadığından, ileri sürülecek istihkak iddialarının kesin hacizde olduğu gibi ihtiyati hacizde de genel hukuk mahkemeleri tarafından karara bağlanması gerekmektedir<sup>262</sup>.

---

<sup>258</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 158.

<sup>259</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 116.

<sup>260</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 158.

<sup>261</sup> ÇELİK, **a.g.e.**, s. 74.

<sup>262</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 159.

## V-TAHAKKUKTAN SONRA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI

AATUHK' nın birinci kısmının ikinci bölümü, kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. Bu hükümlerden 21- 36. maddelerinde kamu alacağının kesinleşmesinden sonra borcun ödenmesi için alınabilecek tedbirleri içermektedir.

### A-RÜÇHAN HAKKI

Borçlu bir kişinin alacaklısı bir kişi ise, alacağın takibinde bir öncelikten söz edilemez. Ancak, birden fazla alacaklı varsa ve borçlunun mal varlığı tüm borçlarını karşılamaya yetmiyorsa, bazı alacakları diğerlerine göre öncelikle tatmin etmek gündeme gelir. Özel hukukta veya kamu hukukunda, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olmasına rüçhan hakkı denir<sup>263</sup>. AATUHK' nın 21. maddesinde haciz ve iflasta vergi dairesine alacağın tahsili bakımından “rüçhan hakkı” adı verilen bir ayrıcalık tanınmıştır.

Üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısının da aynı malı haczetmesi halinde bu alacak hacze iştirak\* etmekte; satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında garameten yani alacakları oranında paylaştırılmaktadır. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde İ.İ.K. 268/1. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz<sup>264</sup>. AATUHK' nın 21. maddesinin ilk fıkrasına 5479 sayılı Kanunla eklenen düzenleme, bu kısıtlamanın, Genel Bütçeye gelir kaydedilen, vergi, resim ve harçlar ile bunların, zam, ceza ve faizleri için konulan hacizler için uygulanmasını sağlamamaktadır.

Ayrıca ilgili madde de sözü edilen garamet esasında amaç, satış bedelinin aynı derecede kayıtlı alacakların tamamını ödemeye yetmediği takdirde, satış bedelinden sağlanan paranın alacakların alacaklı oranında bir paylaşıma tabi tutulmasıdır<sup>265</sup>.

<sup>263</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 167.

\* İ.İ.K.,md. 100 ' e göre haczi ilk yaptıran alacaklının koydurduğu hacze, daha sonra aynı malı haczettiren alacaklıların katılıp katılmayacağını düzenleyen müessesesidir.

<sup>264</sup> İ.İ.K. 268/1. md. son cümlesi, "...rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde, kamu alacağı dahil, hiçbir haczin rehinden önceki bu hacze iştirak edemeyeceğidir".

<sup>265</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 628.

AATUHK' nın 21. maddenin ikinci fıkrasının ilk cümlesi, rehinli, alacakların haklarını, "Rehinli alacakların hakları mahfuzdur." cümlesi ile korumuştur. Bu düzenleme, İ.İ.K. 206. maddesinde yer alan sıra\* cetveline uygundur. Bu cetvelde, vergi alacakları, imtiyazlı alacak olarak, beşinci sırada yer almasına karşın, rehinli alacaklar, tüm imtiyazlı alacaklardan önce gelmektedir. Bu kuralın istisnası, gümrük vergisi, bina ve arazi (emlak) vergisi gibi hacze konu eşya ya da gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarıdır. Bu alacaklar, hacizli malın satış bedelinden, rehinli alacaklardan önce ödenir. Bu alacaklar ödendikten sonra kalan miktar, rehinli alacaklara verilir<sup>266</sup>.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacaklarının rüçhaniyet durumu belirlenmiştir. Buna göre, belirtilen durumlarda kamu alacaklarının rüçhaniyeti; İ.İ.K.' nın 206. maddesinde üçüncü sıradaki imtiyazlı alacaklar arasında yer alan amme alacaklarının bu sıranın önceliğini alan alacaklarda dâhil diğer imtiyazlı alacaklarla birlikte işleme tabi tutulacağı hükmüne göre belirlenecektir. Bu düzenlemeden; üçüncü fıkranın uygulaması söz konusu olduğundan, İ.İ.K.' nın 206. maddesinde üçüncü sıradaki tahsil dairesinin, kendisinden önceki sıralarla birlikte masaya iştirak edebileceği anlaşılmaktadır<sup>267</sup>.

Diğer taraftan K.D.V. Kanunu'nun 55. maddesinde mükellefin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü kişilere satılmış veya rehin edilmiş olsa dahi, K.D.V. ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, söz konusu mallar rehinli olsa dahi, bedellerinden ilk önce K.D.V. ile zam ve cezalarının tahsil edilmesi gerekir. K.D.V. Kanunundaki özel hüküm nedeniyle K.D.V. ile zam ve cezalarının bu eşyaların aynından doğması şartı aranmamaktadır<sup>268</sup>.

---

\* 1.sıra: İflas masası alacakları, 2. sıra: Malın aynına bağlı kamu alacakları, 3. sıra: Rehinli alacaklar, 4. sıra: 1. İşçilerin, ihbar ve kıdem tazminatları dahil tüm alacakları, işverenlerin, işçiler için sosyal güvenlik kurumları ve yardım sandıklarına olan borçları, 2. Velayet ve vesayet nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklar, 3. Özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirtilen kamu alacakları., 5. sıra: imtiyazsız adi alacaklar

<sup>266</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 142.

<sup>267</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 283.

<sup>268</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 168.



## B- ORTAKLIĞIN FESHİNİN İSTENMESİ

Ortaklıklar, kişi ortaklıkları ve sermaye ortaklıkları olarak ikiye ayrılır. Kişi ortaklıkları; adi ortaklıklar, kolektif ortaklıklar ve adi komandit ortaklıklardır. Kollektif ortaklıklar ve adi komandit ortaklıklar, T.T.K.' ya göre kurulmuştur ve tüzel kişiliği vardır. Sermaye ortaklıkları; T.T.K. hükümlerine göre kurulmuş, anonim şirketler, limited şirketleri, hisseleri paylara bölünmüş komandit şirketler ile aynı özellikteki yabancı kurumlardır<sup>269</sup>.

AATUHK' nın 34/1. maddesinde, borçluya ait mal bulunmadığı veya kamu alacağını karşılamaya yetmediği yahut borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde, borçlunun sermayesi paylara bölünmeyen ortaklıklardaki hisselerinden, kamu alacağının tahsili için genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshinin istenebileceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da bu hükmün, sermayesi paylara bölünen komandit şirketlerin komandite ortaklarının borçları için bu şirketler hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu bağlamda 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.

Ortağın şahsi borcu nedeniyle ortaklığa yönelmek için bazı şartların bulunması gerekir. Bunlar; borçluya ait mal bulunmaması veya borçlunun malın borcu karşılamaya yetmemesi yahut borçlu veya ortaklığın bu kanuna göre teminat göstermemiş olması gerekir. Ortaklığa yönelmenin genelde, ödeme emrinin çıkarılmasından sonra cebren takibat safhasında olacağı kabul edilir. Ancak, bunun yanında borçlu veya ortaklık tarafından bu Kanuna göre teminat gösterilmemiş olan haller de ortaklığa yönelme sebepleri arasında sayılmıştır. AATUHK' ya göre teminat esas itibarıyla 9. maddesinde yazılı hallerin vukuunda istenir. Bunun dışında cebren takibat aşamasına girmiş ödenmesi gereken kamu alacağı için teminat gösterilmesi söz konusu değildir. Bu bağlamda, 9. madde uyarınca istenen teminatın borçlu tarafından gösterilmemesi ve bunun üzerine uygulanacak ihtiyati hacizde mal varlığının da tespit edilememesi

---

<sup>269</sup> SERİM, a.g.e., s. 92.

durumunda teminat göstermesi için ortaklığa başvurulacağı anlaşılmaktadır. Ortaklıkça da gerekli teminat gösterilmediğinde, AATUHK' nın 34. maddesine göre işlem yapılacaktır<sup>270</sup>.

Kamu borçlusunun sermayesi hisselerle bölünmüş şirketlerdeki payına alacaklı kamu idaresinin başvurusu, genel hükümlere; yani tüzel kişiliği olan ortaklıklar için, T.T.K.; diğerleri için ise, Borçlar Kanunu hükümlerine göre, ortaklığın feshinin istenmesi suretiyle olur. Tüm şartlar gerçekleştiğinde, alacaklı kamu idaresi, alacağını, borçlunun ortaklık payından tahsil etmek üzere, ortağın feshini isteyebilmektedir<sup>271</sup>.

Bu düzenleme ile şirketin tasfiyesinden korkan ortağın veya diğer ortakların kamu borcunu ödemeleri sağlanırken, diğer taraftan ortaklara, aralarındaki bir ortağın kamu borcu yüzünden şirketlerini tasfiyeden kurtarmalarına imkan sağlamaktadır<sup>272</sup>.

### **C- KAMU ALACAĞININ TAKASI**

AATUHK' nın 23. maddesinde "Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icap eden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle red olunur. Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden hazinece tevkif ve mahsup olunur" hükmüne yer verilmiştir.

Bu işlemin yapılmasına neden olan kamu alacağı vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla vergi istenmesi veya alınması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu hatanın düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. V.U.K. 20. maddesine göre, "Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe red olunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek koşuluyla mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak için müracaat etmezse bu hakkı düşer".

---

<sup>270</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 352.

<sup>271</sup> CANDAN, a.g.e., s. 167.

<sup>272</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 130.

Ayrıca AATUHK' nın 23. maddesi gereğince Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Reddiyat Sebebiyle Mahsup (takas) işleminin yapılabilmesi, ancak kamu borçlusunun aynı zamanda tahsil dairesinden alacaklı olması halinde mümkündür. Örneğin: Vergi matrahını azaltıcı yönde verilen düzeltme beyannamesinin inceleme elemanı tarafından tetkiki neticesinde mükellefin iddialarının ve dolayısıyla ile düzeltme beyanının doğruluğunun tespiti üzerine düzeltme beyannamesi dikkate alınarak düzeltme işlemi yapılır. Mükellefin fazladan ödediği para ise mahsup (takas) talebi doğrultusunda vergi borçlarına mahsup edilir<sup>273</sup>.

## **D- HÜKÜMSÜZ SAYILAN TASARRUFLAR**

AATUHK' nın 24-31. maddelerinde, sayılan belli başlı işlemlere girişen kamu borçlusunun gerçekleştirdiği bir takım temlik işlemleriyle borç taahhütlerinin, adli yargıda açılacak davalar ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla, kamu borçlusunun yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip de bağışlama sayılan tasarruflar, kamu alacağının tahsilini imkansız kılmak için yapılan işlemler hükümsüz sayılarak iptal ettirilebilmektedir<sup>274</sup>.

### **1- Tasarrufun İptali Davası**

İptal davası AATUHK' nın 24. maddesinde düzenlenmiştir. AATUHK' nın 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde düzenlenen iptal davası; borçlunun kamu alacağına zarar veren bazı tasarrufların hükümsüz hale gelmesini sağlamak için vergi dairesine açılan bir dava şeklidir. Yargıtay'a göre, "AATUHK' nın öngördüğü iptal davaları ile güdülen amaç; bir kamu alacağının tamamının ya da bir kısmının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı hukuksal işlemlerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün hukuksal işlemlerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile kamu alacağını tahsil etmektir"<sup>275</sup>.

---

<sup>273</sup> SERİM, a.g.e., s. 78.

<sup>274</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 630.

<sup>275</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 176.

İptal davasına konu tasarruf ve muameleleri bağışlamalar, bağışlama sayılan tasarruflar ve karşılıksız tasarruf vb. şeklinde gruplamak mümkündür. Bu tasarrufların iptali için dava konusu edilecek parasal miktara göre bu tür davaların kişisel dava olmaları nedeniyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 9 ve 21. maddelerine göre davalının yerleşim yerindeki veya davalılardan birinin yerleşim yerindeki sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde açılır, haksız fiilden dolayı açılacak davalar ise haksız fiilin olduğu yer sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemesinde açılabilir. Bu davaların görüşülmesinde diğer davalara göre öncelikli olduğu sonucunu AATUHK' nın 24. maddesinde çıkarmamız gerekmektedir. Bu davaların görülmesi H.U.M.K.' nın 176. maddesindeki düzenlemeye uygun olarak adli tatil\* döneminde de yapılacaktır<sup>276</sup>.

İptal davasına konu olacak tasarruf ve muameleler AATUHK' nın 27- 30. maddelerinde şu şekilde belirlenmiştir<sup>277</sup>;

- Bir grubu borçlu tarafından yapılan bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar teşkil etmektedir. 27 ve 28. maddelerde hükme bağlanmıştır. İ.İ.K. 278. madde hükmüne denk gelmektedir.
- 29. maddede yer alan ikinci grup, borçlunun amme borcunu ödeme güçlüğü içinde iken diğer borçları için yaptığı ödemeler veya bunlar için gösterdiği teminatlardan oluşmaktadır. İ.İ.K. 279. madde hükmüne paraleldir.
- Üçüncü grup ise kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsiline imkan bırakmamak amacı ile borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan işlemlerden oluşmaktadır. 30. madde ile belirlenmiş bu grup da İ.İ.K.' nın 280. madde hükmünün karşılığını teşkil etmektedir.

İlk iki grup işlemlerde, tasarrufun amacı, maksat unsuru önemli değildir. Kamu borcunun ödenmesine engel olunması ile ilgili bulunmayan çok belli ve haklı sebeplerle de yapılmış olsa, bu tasarruflar belli şartlar bulunduğunda hükümsüz sayılacaktır. Üçüncü grupta ise, gerek tek taraflı tasarruflar gerekse karşılıklı muameleler bakımından amaç unsuruna yer verilmiştir. Tasarruf veya işlemlerin hükümsüzlüğü için,

---

\* Her yıl 20 Temmuz'da başlar ve 31 Ağustos'ta sona eren dönemdir.

<sup>276</sup> SERİM, a.g.e., s. 79.

<sup>277</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 310.

kamu alacağının tahsiline imkân vermemek amacıyla yapılmış olması şartı aranacaktır<sup>278</sup>.

İptal davası, alacaklı kamu idaresi veya alacağın tahsilini üstlenen tahsil dairesi tarafından açılmaktadır. AATUHK' nın 25. maddesinde iptal davasının kimler aleyhine açılacağı düzenlenmektedir. Buna göre;

- Asıl borçlu ile iptal konusu işlem yapan kimseler,
- Asıl borçlu tarafından kendisine bir ödeme yapılanlar,
- Asıl borçlu ile iptal konusu işlemi yapan kimsenin mirasçıları,
- Asıl borçlu ve kötü niyetli üçüncü kişiler, kamu alacağından dolayı iptal davasının muhatabı olabilmektedir.

Tahsil dairesi, bu şekilde açmış olduğu dava ile tasarruf ve muamelelerden faydalanan üçüncü kişilerle bunların mirasçılarından, yaptıkları muameleyi iptal ettirerek alacağını tahsil ettiği takdirde, adı geçenlerin yükledikleri kamu alacaklarını genel hükümler çerçevesinde asıl borçludan talep edebilmektedir<sup>279</sup>.

## 2- İptal Davasının Koşulları

İptal davalarının açılabilmesi için ilk olarak kesinleşmiş bir kamu alacağı olmalı ve alacağın tahsili için asıl borçlu nezdinde yapılan takibatta sonuç alınmamış olması gerekmektedir. Yapılan takipte, borçlunun, iptal davasına konu olabilecek tasarrufları dışında kalmış mal varlığından tahsil imkanı bulunduğu veya teminat alınabildiğinde iptal davası açılması için ortada bir sebep bulunmamaktadır. Ayrıca, iptal davası açma hakkının, kamu alacağını tahsil amacı ile sınırlı sayılması; diğer taraftan davaya konu olan ivazsız tasarrufun ödeme gününde geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda, iptal davalarında, bu unsurların gerçekleşip gerçekleşmediğinin öncelikle saptanması gerekir. Bu şartlar gerçekleşmeden, iptal davasını açma hakkından söz edilemez<sup>280</sup>.

---

<sup>278</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 310.

<sup>279</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 177.

<sup>280</sup> Hüseyin SAVAŞ, "Kamu Alacaklarında İptal Davası", **Mevzuat Dergisi**, S. 48, Yıl: 4, Aralık, 2001, <[www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm](http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm)>, (Erişim: 28.07.2013).

### **a- Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Olması**

İptal davasının açılabilmesi için ilk olarak kesinleşmiş ve ödeme aşamasına gelmiş bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir. Ayrıca alacaklı kamu dairesi kesinleşmiş ve ödeme aşamasına gelmiş bu kamu alacağının tahsili için yapmış olduğu işlemlerinin sonuçsuz kalması ve kamu alacağının teminata bağlanamamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, ihtiyaten tahakkuk ettirilerek ihtiyati haciz uygulanan kamu alacakları kesinleşmediğinden dava konusu edilememektedir<sup>281</sup>.

Bu bağlamda iptal davasının açılabilmesi için, öncelikle kesinleşmiş ve istenebilir hale gelmiş bir kamu alacağının bulunması gerekir. Bu durumla ilgili Yargıtay kararları<sup>282</sup> da mevcuttur; 6183 sayılı Kanuna göre iptal davası açılabilmesi için alacağın kesinleşmiş olması gerekir.

### **b- Alacağın Tahsil Olanığının Kalmaması**

İptal davasının açılabilmesi için, vergi dairesinin tüm kanun yollarını kullanmasına rağmen alacağını tahsil edememiş olması gerekmektedir. Takibat aşamasında borçlunun elindeki varlığının yeterli olmayacağı anlaşıldığında iptal davası açılabilmektedir<sup>283</sup>. Borçlu hakkında yapılan takip sonucunda yeterli malın bulunmadığı hususunda düzenlenen haciz vesikası takibatın sonuçsuz kaldığını göstermeye yeterlidir. Borçlunun mal bildiriminde bulunmamış olması da kanıt teşkil etmektedir<sup>284</sup>.

## **3- İptal Davası Açılabilecek Haller**

İptal davası açılabilecek haller iki ana başlık altında toplanabilir. İlk olarak, borçlunun hükümsüz sayılan tasarruflarının bulunması; diğer başlık ise kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların bulunması durumudur.

### **a- Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması**

AATUHK, kamu alacağını güvence altına alırken, borçlunun bir takım davranışlarını göz önünde bulundurmaktadır. Borçlu borcunu ödememek için kötü

---

<sup>281</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 178.

<sup>282</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 315.

<sup>283</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 178.

<sup>284</sup> ÖZBALCI, **a.g.e.**, s. 313.

niyetli ve şüphe uyandırabilecek davranışlar içinde olabilmektedir. Bu durumda, borçlunun yapmış olduğu bazı tasarruflar hükümsüz sayılmıştır.

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

### **1- İvazsız Tasarruflar**

AATUHK' nın 27. maddesinde ivazsız tasarruflar açıklanmıştır. Bu bağlamda; kamu alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme sürelerinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar geçersiz sayılmaktadır.

İvazsız tasarruf; karşılık alınmadan yapılan bir hukuki işlemdir. Borçlunun karşılıksız olarak alacağından vazgeçmesi, bir mal vermeyi taahhüt etmesi, miras hissesinden feragat etmesi gibi işlemler ivazsız tasarrufa örnek teşkil eder. Bağışlama ise, bir kimsenin, karşılığında bir ivaz taahhüt edilmeksizin malının tamamını veya bir kısmını diğer bir kimseye temlik etme sözleşmesidir<sup>285</sup>.

### **2- Bağışlama Sayılan Tasarruflar**

AATUHK' nın 28. maddesi, diğer bazı tasarrufları da bağışlama saymıştır. Mal kaçırmannın kolay yolu olan bağışlama yolunu kapatmak isteyen kanun koyucu, bağışlama sayılan tasarrufları şu şekilde belirtmiştir;

- Üçüncü derece ve bu dereceye kadar olan kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar ve ikinci derece de dahil olmak üzere sıhri hısımlar \* arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın, sözleşmenin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun karşılık olarak çok aşağı bir fiyat kabul ettiği sözleşmeler,

---

<sup>285</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 180.

\* Karı ve kocadan her birinin kan hısımları diğerinin aynı derecede sıhri hısımları olur.

- Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine hayatta kalması şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği sözleşmeler olarak sayılmıştır.

### 3- Hükümsüz Sayılan Tasarruflar

Kötü niyetli borçluya karşı kamu alacağını korumak amacıyla yönelik olarak getirilen diğer bir önlem, AATUHK' nın 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu önlem daha çok kamu borçlusunun, alacaklı tahsil dairesinden varlık kaçırmasını engellemeye yöneliktir. Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar şunlardır;

- Borçlunun teminat göstermeyi önceden taahhüt etmiş olduğu hallerin dışında, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,
- Borca karşılık para veya bilinen ödeme araçlarından farklı bir şekilde yapılan ödemeler,
- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

Konu ile ilgili bir diğer önemli kısım ise, hükümsüz sayılan tasarruflar kesin suretle iptale tabi olduğundan alacaklıyı zarara uğratma kastı aranmaz ve bu tasarrufların iyi veya kötü niyetle yapılıp yapılmadıklarının araştırılmasına da gerek yoktur<sup>286</sup>. Başka bir ifadeyle, borçluların veya tasarruflardan yararlananların, kamu borcunu ödenmesi konusunda kötü niyetlerinin olmaması halinde dahi açılacaktır<sup>287</sup>.

Borçlunun hükümsüz sayılan tasarrufları ile ilgili uygulama koşullarını özetlemek gerekirse<sup>288</sup>;

- Kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığı şarttır,
- Borçlunun mal beyanında bulunmamış ya da malı bulunmadığını bildirmiş veya varlığını bildirdiği malın borcuna yetmediği anlaşılmış olmalıdır,
- Hükümsüz sayılan tasarruflar, ödeme süresinin başlamasından geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme gününün başlamasından sonra yapılmış bulunmalıdır,
- Bu tasarruflar, kamu borcunu doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılmış olmaları zorunludur,

<sup>286</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 181.

<sup>287</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 96.

<sup>288</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 181.



➤ Hükümsüz sayılan tasarruflar, maddede belirtilenlerden ibarettir şeklindedir.

### **b- Kamu Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarrufların Bulunması**

AATUHK' nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı işlemlerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün işlemler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

Belirtilen hükümde yer alan tek taraflı işlemlerden kasıt karşı tarafın irade beyanına gerek kalmaksızın, sadece kamu borçlusunca yapılan hukuki işlemlerdir. Örnek vermek gerekirse, haksız bir ödeme emrine itiraz etmemek, davada kabul veya çekinme, poliçede protesto çekmemek ve sulh gösterilebilir<sup>289</sup>.

AATUHK' nın 27, 28 ve 29. maddelerinde düzenlenen tasarruf ve işlemler, amacına bakılmaksızın hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemler olarak sayılmıştır. Buradaki varsayım olarak kamu alacağının tahsiline imkan bırakmadığı kabul edilen işlemlerdir. Bu işlemlerin geçersiz sayılması için kanunda sayılan koşulların bulunması gerekir. Ayrıca amacın kamu alacağını karşılıksız bırakmak olduğunu kanıtlaması gerekmez. Aynı şekilde, yasada belirtilen şartların varlığı durumunda işleme taraf olan kişi, kendisinin iyi niyetli olduğunu kanıtlaması işlemin hükümsüzlüğüne karar verilmesini sağlamaz. Buna karşılık, 30. maddede herhangi bir varsayıma yer verilmemiştir. Bu maddede esas olan kötü niyetin varlığıdır. Kötü niyet varsa işlem hükümsüz sayılır, kötü niyet yoksa işlem hükümsüz sayılmaz. İspat külfeti ise iddia eden tarafa aittir. İdarenin borçlunun kötü niyetinin varlığını yani kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla yaptığını kanıtlaması gerekir. Aynı şekilde borçlu ile işlem yapan üçüncü kişi açısından da borçlunun bu amacının biliniyor veya bilinmesi gereken durumda olması gerekir. Bu bilme ve bilmesi gerekme durumunun kanıtlanması yine iddia eden idareye düşmektedir<sup>290</sup>.

---

<sup>289</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 182.

<sup>290</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 336.

“Yargıtay’ca; ticari bir işletmenin veya işyerindeki malın tamamının veya bir kısmının borçlu tarafından devrinde satın alınan borçlunun alacaklılarına zarar kastını bildiği ve borçlunun da bu yüzden, ticareti terk eden tacirin; işyerini iş ortağına, yanında çalışan kalfasına, işçisine devretmesi halinde bu kişilerin iyi niyetli olmadıkları kabul edilmektedir”<sup>291</sup>.

#### **4- İptal Davası Açma Süresi ve Sonuçları**

Hükümsüz sayılan işlemlerin yani AATUHK’ nın 27, 28, 29 ve 30. maddelerinin iptali için zamanaşımı (dava açma süresi) beş yıldır. Beş yıl geçtikten sonra tahsil dairesi bu işlemlerin hükümsüzlüğünü iddia ederek iptal davası açamaz<sup>292</sup>. Kanunda tasarrufun iptali davası için kabul edilen beş yıllık dava açma süresinin, zamanaşımı değil, hak düşürücü süre olduğu kabul edilmektedir. Bu sürede dava açma hakkının kullanılmaması halinde, bu hak düşmekte; yargı organının davanın süresinde açılmadığını re’sen incelemesi gerekmektedir<sup>293</sup>. Dava açma süresi, işlemin yapıldığı tarih esas alınarak hesaplanır<sup>294</sup>. Örneğin, 1 Ağustos 2008 tarihinde yapılan bir tasarruf için iptal davasının, 31 Temmuz 2013 günü mesai saati sonuna kadar açılmış olmalıdır.

Burada düzenlenen beş yıllık sürenin AATUHK’ nın 27 ve 29. maddelerinde belirtilen iki yıllık sürelerle çatışması durumunda, söz konusu maddelerde belirtilen iki yıllık sürenin öncelikle dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda, AATUHK’ nın 27 ve 29. maddelerinde belirtilen iki yıllık süre iptal davası açılması için bir koşul olduğu için bu sürelerin geçmiş olması halinde artık beş yıllık sürenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü beş yıllık hak düşürücü süre, iptale konu olacak tasarrufun iptal edilmesi için açılması gereken iptal davasının en geç hangi tarihe kadar açılması gerektiğini belirlemektedir<sup>295</sup>.

İptal davasının sonuçları, AATUHK’ nın 31. maddesinde düzenlenmiştir. İptal davasının kabul edilmesi halinde alacaklı kamu idaresi yararına ne gibi sonuçlar doğuracağını gösterir. İptal davasının kazanılması durumunda, vergi dairesi, davaya

---

<sup>291</sup> SERİM, **a.g.e.**, s. 86.

<sup>292</sup> AATUHK, 26. Md.

<sup>293</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 634.

<sup>294</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 160.

<sup>295</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 182.

konu olan mal ister borçlu ister üçüncü kişi elinde olsun, bunu hemen haczettirme yetkisine sahiptir.

Dava sonunda, kamu borçlusunun söz konusu tasarruf ve işlemlerin yargı yerince iptal edilmesi durumunda; bu tasarruf ve işlemlerden yararlanmış olanlar;

- Bu tasarruf ve işlemlerden elde ettikleri,
- Elde ettiklerini ellerinden çıkarmışlarsa, bunların takdir olunacak değerini,

AATUHK 31. madde hükümleri gereğince, alacaklı vergi dairesine vermeye mecburdurlar. Yasa, kamu borçlusunun tasarruf ve işlemlerinden yararlanan kişinin elde ettiği değerleri alacaklı kamu idaresine vermeye değil, sadece vermeye mecbur olduğundan bahseder. Verme eyleminin alacaklı kamu idaresine yapılacağı, 31. maddenin son cümlesinin, “Bunlara karşılık olarak verdikleri şeyden dolayı alacaklı amme idaresinden bir talepte bulunamazlar.” ibaresinden anlaşılmaktadır. Bu cümleden anlaşılacağı üzere, kamu alacaklısının hükümsüz sayılan tasarruf ve işlemlerinden yararlananların elde ettiklerini veya bunların takdir edilecek bedelini geri vermeleri dolayısıyla, alacaklı vergi dairesinde herhangi bir talepleri söz konusu olamaz<sup>296</sup>.

Tasarrufun iptali davasında, mahkemenin, kamu alacağına miktarı ile sınırlı olmak üzere tasarrufun iptaline karar vermesi gerekir. Alacak miktarını aşan kısmın iptaline karar verilmesi hukuka aykırıdır. Nitekim, iptal davasının amacı, kamu alacağının tahsiline yetecek miktardaki tasarrufun kamu idaresini bağlamayacağına hükmetmektir. Çünkü, bu gibi tasarruflar, muvazaalı sözleşmelerden farklı olarak, geçerli tarafları bağlayıcı özelliindedir<sup>297</sup>.

İptal davalarından amaç, alacağın tahsiline yeter derecede olmak üzere tasarrufun iptaline hükmetmektir. Diğer yandan, taşınmazın tapu kaydı ya da motorlu araçların trafikte kayıt ve tescili idari bir işlemdir; yargı yerinin bu konuda bir karar vermesi istenemez. Dolayısıyla, kesinleşen vergi borcunun ödenmesi için, üçüncü kişi lehine kayıt yapılmış tapunun iptaline ve borçlu adına düzeltilmesi yanlıştır. Yapılması gereken, kamu alacağına yetecek miktardaki tasarrufun iptaline karar vermesidir<sup>298</sup>.

---

<sup>296</sup> CANDAN, a.g.e., s. 161.

<sup>297</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 634.

<sup>298</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 183.

İptal davaları, aynı bir dava olmadığından, bu davalar kazanıldığı takdirde iptale konu olan mal, kamu borçlusunun mülkiyetine geri dönmez. Üçüncü şahıs mala sahip olmaya devam eder. Çünkü iptal davasının amacı kamu alacağının maldan tahsil edilmesini sağlamaktır. Kamu alacağı tahsil edildikten sonra artan bir tutar olduğunda bu tutar borçluya değil üçüncü kişiye verilecektir. Zaten iptal davasının kazanılması sonucunda dava konusu malın taşınmaz olması halinde tapu iptali gerekmemektedir. Diğer bir ifadeyle, dava kazanılsa dahi, taşınmaz üçüncü şahsın mülkiyetinde kalmaktadır<sup>299</sup>.

### **E- KAMU ALACAĞININ SORUMLU SIFATIYLA ÖDENMESİ**

Kamu alacağının güvence önlemlerinden bir diğeri ise üçüncü kişilerden sorumlu sıfatıyla kamu alacağının talep ve tahsil edilmesidir. Sorumluluğun fer'iliği ilkesi gereği, kamu alacağının kamu borçlusunun malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması halinde ancak üçüncü kişilerden sorumlu sıfatıyla kamu alacağının talep ve tahsil edilmesi mümkündür. Bu bağlamda, sorumlu sıfatını taşıyan kişilerin takip edilebilmesi için, kamu alacağının tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir<sup>300</sup>.

Fer'i vergi borçlusu durumunda bulunanlardan bazıları doğrudan doğruya asıl borçlunun yerine geçmekte olup ödedikleri vergiler için mükellefe rücu etme olanağına sahip değildiler. Bu durumda vergi borcunun başka bir kişiye intikalinden söz edilmekte ve fer'i vergi borçluları verginin son yüklenicisi durumunda kalmaktadır. Fer'i vergi borçlusu durumunda olanlardan bazıları ise, asıl borçlu ile birlikte sorumlu tutulmuş ve ödedikleri vergi borçları için asıl borçluya rücu hakları saklı tutulmuştur<sup>301</sup>.

Sorumluluk müessesesi sadece vergiler açısından değil, tüm kamu alacakları açısından önemlidir. Zaten AATUHK' da çeşitli sorumluluklarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Tüm kamu alacaklarının güvenliği açısından getirilen sorumluluk müessesesi, kamu borcunun doğmasına neden olan olayla ilgisi bulunmayan bir kişinin, kanunlarda öngörülen bazı şekle ve usule yönelik ödevleri yerine getirmesi ve kamuya

---

<sup>299</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 99.

<sup>300</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 635.

<sup>301</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 28.

olan borcu ödemesi bakımından görevlendirilmesini ifade eder<sup>302</sup>. Burada ki temel amaç alacaklı vergi dairesinin çok sayıda kamu borçlusu yerine az sayıda sorumlu sıfatı verilmiş kişiler aracılığıyla, kamu borcunun ödenmesini sağlamaktır.

### **1- Mirasçıların Sorumluluğu**

AATUHK' nın 7. maddesi, borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının kamu borcundan sorumluluğunu düzenlemektedir. Maddeye göre, borçlunun ölümü halinde, kamu alacağı, mirası reddetmemiş mirasçılardan, bu Kanun hükümleri tatbik edilerek, aranır.

Mirasçılar, takip işlemleri ölüm tarihinde hangi aşamada ise, o aşamadan itibaren AATUHK hükümlerine tabi olurlar. Örneğin; kamu borçlusunun ölüm tarihinde vadesi henüz geçmiş fakat ödenmemiş bir kamu alacağının takibi, mirasçılara, hisseleri oranında ödeme emri düzenlenerek tebliği ile olur. Buna, karşılık; murise sağlığında ödeme emri tebliğ edilmiş ve yedi gün içinde ödeme olmamışsa; mirasçılarını, haciz işlemi ile fakat hisseleri oranında, takip olunurlar; adlarına, hisseleri oranında, yeniden ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur<sup>303</sup>.

Bu işlemin istisnası ise terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter gereğince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi kamu alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile sorumludur<sup>304</sup>.

### **2- Kesinti Yapanların Sorumluluğu**

AATUHK' nın 22. maddesi, kamu alacağını borçlusundan kesip alacaklı tahsil dairesine ödemek zorunda olanların bu konudaki yapmaları gerekeni zamanında yerine getirmemeleri halinde, bu kişiler hakkında yapılacak işlemler düzenlenmektedir.

Borçlunun istihkakından kesilerek tahsil dairesine ödeme yapılması, geneli ile vergi, resim ve harç şeklinde kamu alacağı işlerlik taşır. Vergi kanunlarında bu hususlar işlerlik taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve K.V.K.'nın 15 ve 30.

<sup>302</sup> Binnur ÇELİK ( b ), “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2000, s. 122.

<sup>303</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 55.

<sup>304</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 636.

maddelerinde, belli konumdaki gerçek ve tüzel kişiler, belli nitelikteki istihkaklardan vergi kesintisi yapması ve vergi dairesine ödemesi mükellefiyetine tabi tutulmuştur<sup>305</sup>.

Belirtilen hallerde kanunlarda öngörülen kesintinin yapılmaması halinde, kesintiyi yapması gereken tarhiyata muhatap tutulacaktır. V.U.K.'nın 11. maddesine göre, bu şekilde sorumlu sıfatıyla ödenecek vergiden dolayı asıl mükellefe rücu etmeleri mümkündür. Ancak, bu, alacaklı tahsil dairesini bağlayıcı bir husus olmamaktadır<sup>306</sup>.

### **3- Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu**

Temsilci, başkasının nam ve hesabına eylemlerde bulunarak, temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci, temsil yetkisini bir kanun hükmünden almış ise kanuni temsil söz konusudur. Bu yetkiye sahip olan kişiye de kanuni temsilci denir<sup>307</sup>.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından AATUHK hükümlerine göre tahsil edilir. Bu kural, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanmaktadır<sup>308</sup>.

### **4- Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu**

Limited şirket ortaklarına başvurulabilmesi için kamu alacağının tahsil imkansızlığının ortaya çıktığı anda bu kişilerin ortak statüsüne sahip olmalarına yöneliktir. Yani, kamu alacağının tahsil imkansızlığının ortaya çıktığı andan önce ortaklıkta payının tamamını devretmiş bir kişinin sorumluluğu söz konusu olmaz<sup>309</sup>.

AATUHK'nın 35. maddesine göre, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır ve AATUHK

---

<sup>305</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 291.

<sup>306</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 292.

<sup>307</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 104.

<sup>308</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 641.

<sup>309</sup> ÇELİK ( b ), a.g.m., s. 124.

hükümleri gereğince takibe tabidirler. Bu nedenle, limited şirket ortağının daha önce sermaye borcunu ödemiş olması onu bu sorumluluktan kurtarmamaktadır. Limited şirket ortakları üstlendikleri ve koydukları sermaye sonradan yok olmuş bulunsa bile, tasfiyeden sonra, hisseleri oranında, kendi malvarlıkları ile kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır<sup>310</sup>.

---

<sup>310</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 641.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ CEBREN TAHSİL YOLU: HACİZ UYGULAMASI

#### I- HACİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

AATUHK' nın 54. maddesinde, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı ve cebren tahsilin; kamu borçlusunu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi, kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, gerekli şartların bulunması durumunda borçlunun iflasının istenmesi şekillerinden birinin tatbik edilmesi suretiyle kamu alacağı tahsil edilir.

Kamu alacaklarının cebren tahsil yollarından biri olan haciz işlemleri, kamu alacaklarının takibinde en etkili yöntemlerinden bir tanesidir. Haciz yoluyla takip, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması ve bunların satılıp paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsiline imkan sağlayan bir cebren tahsil yoludur<sup>311</sup>; kendisine usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmesine karşın, borcunu 7 gün içinde ödemediği gibi bu süre içerisinde ödeme emrinin iptali istemiyle idari dava açmayan veya açmış olduğu davada idari yargı yerince verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı bulunmayan kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterilen veya başka suretle tespit olunan mal, hak ve alacakların kamu alacağını karşılamaya yeterli miktar üzerine, AATUHK hükümlerine uygun olarak tahsil dairesince el konulması<sup>312</sup> şeklinde tanımlanmıştır.

AATUHK' nın 62-99. maddelerinde kamu alacaklarının takibinde uygulanabilecek haciz işlemleri ve hacizli malların satış süreci yer almaktadır. Haciz uygulamasında amaç, borçluya bir ceza vermek olmayıp sadece alacağın tahsil edilmesidir. Bu sebeple borçluya ait mallar haczedilirken bunlardan borçluya mahrumiyeti en az dokunanları seçmek gerekmektedir. Kamu alacaklarının tahsili için tatbik edilecek olan hacizlerde izlenecek sıra, AATUHK' nın 62. maddesi\* ile tayin

<sup>311</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 644.

<sup>312</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 198.

\* AATUHK 62. Maddesine göre; "Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur".



edilmiştir. “Hacizde tertip” olarak bilinen bu sıraya göre haciz için önce fazla para eden, muhafazası ve satılması kolay olan ve borçlunun daha az muhtaç olduğu menkul mallar tercih edilmelidir<sup>313</sup>.

Haciz uygulanabilmesi için borçluya ödeme emrinin tebliğ edilmiş olması ve borçlunun süresinde borcunu ödememiş olması şarttır<sup>314</sup>.

## **A-HACZİN HUKUKİ NİTELİĞİ**

Bir idari işlemin hukuka uygun olabilmesi için, o işlemin konu, sebep, yetki, şekil ve amaç unsurlarına uygun olması gerekmektedir. Bir idari işlemin bu unsurları barındırmaması o işlemin sakatlığını ve hukuk kurallarına aykırı olduğunu gösterir<sup>315</sup>.

Kesinleşmiş bir ödeme emrine karşın kamu borçlusu borcunu ödemez ise vergi dairesi cebri takibe haciz işlemi ile başlayabilir. Alacaklının alacağını temin edebilmesi için haczedilen malların satışa çıkması şarttır. Hacizli mallar alacaklıya aynı olarak devredilemez. Bu bağlamda haciz işlemi, alacaklıya haczedilen malı kullanma yetkisi vermez.

Haczin hukuki niteliği değerlendirildiğinde rehine benzer bir durumun ortaya çıktığı görülse de her iki müessese arasında farklılıklar vardır. Rehin, alacaklı için alacağın ödenmesi için bir teminattır. Bu nedenle alacağı rehinle temin edilmiş alacaklı, malın satışından sonra bedelden öncelikli alım hakkına sahiptir. Bu öncelikli alım iflas alacaklıları içinde geçerlidir. Haciz ise alacağın tahsili için bir teminat değildir sadece zorunlu bir tahsil yoludur<sup>316</sup>.

Cebri icra hukukunda ana kural, alacaklının para ile tatmin edilmesidir. Paraya çevirme prensibi olarak adlandırılan bu kurala göre, borçluya ait mal ve haklar haczedildikten sonra paraya çevrilerek alacaklıya ödenir. Borçludan haczedilen mallar alacağına karşılık olmak üzere alacaklıya aynı olarak devredilemez. Dolayısıyla haciz, mal ve hak iktisabı için yapılan bir işlem ve eylem olmadığından, alacaklıya haczedilen malı kullanma yetkisi verilmez. Sadece rehine benzer bir durum doğmaktadır. Yani,

---

<sup>313</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 199.

<sup>314</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 192.

<sup>315</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 188.

<sup>316</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 200.

haciz işlemiyle alacaklı tarafından borçlunun mal varlığı üzerine koyduğu rehin hakkı belli mallar üzerinde somutlaşmış ve maddileşmiş olmaktadır<sup>317</sup>.

Devletin koyduğu mali yükümlülüklerin temel özelliği, kamu gücüne dayanarak alınmalarıdır. Bu sebeple bu yükümlülüklerin hepsi, idare hukuku anlamında idari bir işlemdir. Haciz süreci de kamu hukuku içerisinde yer alan birden fazla idari işlemin bulunduğu bir idari işlemler topluluğudur. İdarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanan irade açıklaması olarak tanımlanan idari işlemler; tek yanlıdır, kamu yararı için yapılır, içeriği önceden düzenlenmiş kurallara bağlıdır, Kanuna uygun olarak yapılır ve Kanuna uygunluk karinesinden yararlanır, işlem yapıldıktan sonra herhangi bir yargı kararına dayanmaksızın uygulanabilirler. İdari işlem, idare hukuku düzenlemelerine ilişkin salt yargılama hukukunun ürünü değil; idari usul Kanunlarıyla kurallaştırılmış, idari faaliyetin düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin bir karardır<sup>318</sup>.

## 1- Yetki Unsuru

Anayasa ve Kanunların yetkili kıldığı kurum ve kişiler idari işlemleri yapmakla mükelleftir. Bu bağlamda, idari işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için bu işlemleri yapmakla yükümlü olan kurumların; kanunların belirlediği ölçüde; yer, zaman ve konu yönünden kendilerine verilen yetkiyi, hukuka uygun olarak uygulamalıdır. Tahsil dairesi kavramı, alacaklı kamu idaresinin AATUHK' yı uygulamakla görevli dairesi, servisi, memur veya memurlarını ifade etmektedir. Yetkisiz bir makam ya da görevli tarafından düzenlenmiş tahsil işlemi, yetki unsurundaki sakatlık nedeniyle iptal edilebilmektedir<sup>319</sup>.

AATUHK' ya göre, ödeme emri işleminin tesis yetkisi alacaklı kamu dairesine verilmiştir. Verilen bu yetkiye bağlı yetki denmektedir. Yasaya göre alacaklı kamu idaresi, devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmıştır. Yasanın birinci maddesinde kamu alacağının, Devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait olacağı belirtilmiştir<sup>320</sup>.

---

<sup>317</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 210.

<sup>318</sup> ARSLANER, **a.g.e.**, s. 201.

<sup>319</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 307.

<sup>320</sup> KOÇAK, **a.g.e.**, s. 192.

## 2- Şekil Unsuru

İdari işlemlerin belli şekil kurallarına uyularak yapılması gerekmektedir. İdari işlemlerin belli bir biçimde ve belli usuller izlenerek yapılması, hem idarenin işlemi yaparken sonuçlarını düşünmesini hem de kamu borçlusunun kanunlar karşısında hakkının güvencede olduğunu göstermektedir.

Şekil unsuru, idari tasarrufun oluşu ve tamamlanması, iradenin hazırlanması ve tespiti için takip edilecek usul ve vesikalara; usul unsuru ise, idari işlemin temini için takip edilmesi gereken yollara denir. Bir idari işlemin, hukuki bir sonuç doğurmadan önce hazırlık ve inceleme sürecinden geçmesi gerekir. Bu süreçten geçen işlemler şekil unsuruna tabidir ve bunlarda ki eksiklikler ya da hukuka aykırılıklar idari işlemin iptal edilmesine neden olmaktadır<sup>321</sup>.

## 3- Sebep Unsuru

İdarenin bir işlem yapabilmesi için onu yapmaya “yetkili” olması yetmez, ayrıca onu yapmak için “sebebi” olması gerekir. İdareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler, idari işlemin sebep unsurudur<sup>322</sup>.

Tahsil işleminin sebep unsurunu mali kanun hükümleri, AATUHK ile kamu borcunun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması oluşturmaktadır. Nitekim, tahsil işlemi ile tarh işlemi arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunmaktadır. Tahsil işlemi, kendisinden önce gelen tarh işleminden ayrı olmakla birlikte, ondan tamamen bağımsız değildir<sup>323</sup>.

Bir idari işlem olan ödeme emrini düzenleyebilmek için alacaklı tahsil dairesinin dayanmak zorunda olduğu sebep, AATUHK’ nın 55/1. maddesinde gösterilmiştir. Buna göre; ödeme emrinin düzenlenmesinde hukuka uygun olarak dayanılması olanaklı sebep, kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmemiş olmasıdır. Bunun için de, öncelikle, ortada hukuken tahakkuk etmiş bir alacağın bulunması; bu alacağın da, kamu alacağı olması ve bu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş bulunmasına rağmen, özel kanunda gösterilen veya AATUHK’ nın 37. maddesinde

<sup>321</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 205.

<sup>322</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 206.

<sup>323</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 309.

belirtilen tebliğin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlayan ödeme süresi içerisinde, alacaklı vergi dairesine, ödenmemiş olunması gerekir. Eğer; alacak hukuken mevcut değilse ya da hukuken mevcut olan alacak, kamu alacağı özelliği taşııyorsa; örneğin, özel hukuktan kaynaklanan bir alacaksa; alacak kamu alacağı olmasına rağmen, tahsili olanaklı değilse veyahut tahsilinin olanaklı olmasına karşın henüz vadesi gelmemişse veya vadesi içinde ödenmişse, düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır<sup>324</sup>.

#### 4- Konu Unsuru

Yönetmelik işlemlerin meydana getirdiği sonuçlar yani işlemin konusu, Kanunlarda önceden tespit edilmiştir. Bu bağlamda yönetmelik işlemler, medeni hukuk işlemlerinden ayrılırlar. Medeni hukuk alanında, kural olarak, sözleşme serbestliği vardır; taraflar yapacakları işlemlerin içeriğini karşılıklı tespit edebilirler. Bu nedenle özel hukukta yasak ve imkansız olmayan her konuda işlem yapılabilir. Buna karşın, idari işlemlerin içerikleri kanunlarla önceden belirlenmiştir<sup>325</sup>.

Konu, idari işlemin özü ve esasıdır. Uygulanan hukuk kuralı, konusuyla kendini gösterir. Ödeme emrinin konusu, AATUHK' nın 1 ve 3. maddesi, 213 Sayılı V.U.K. ve Gümrük kanunu kapsamında takip ve tahsili gereken kamu alacağı olmakla birlikte, öncelikli olarak kamu alacağının nelerden oluşup oluşmadığının tespit edilmesi gerekir. Yapılacak araştırma da vergi ve benzeri mali yükümlere ilişkin mevzuattan kaynaklanıp kaynaklanmadığı veya bunların tahkik ve takip masraflarına ilişkin olup olmadığı, kamu hizmeti uygulamasından ortaya çıkıp çıkmadığının araştırılması gerekir. Ayrıca akitten, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden ortaya çıkıp çıkmadığının da araştırılması ve bu incelemeye, özel kanunlarda AATUHK' ya atıf yapıp yapılmadığı da tespit edilmelidir. Bu araştırmalar sonucunda, ödeme emri ile istenilen alacağın, kamu alacağı olmadığı tespit edilirse, ödeme emri konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacak ve hükümsüz sayılacaktır<sup>326</sup>.

---

<sup>324</sup> CANDAN, a.g.e., s. 296-297.

<sup>325</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 207.

<sup>326</sup> KOÇAK, a.g.e., s. 189.

## 5- Amaç Unsuru

Amaç, kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği, o işlemde beklediği nihai sonuçtur. İdari işlemlerin amacı, kanunda açıkça belirtilmemiş bile olsa, kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik bakımından gereği gibi yerine getirilmesi suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır. Bu bağlamda, tahsil işlemlerinin amacını, kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi suretiyle kamu yararının sağlanması oluşturmaktadır. Bunun dışında bir amaçla düzenlenen tahsil işleminin, amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olduğundan iptal edilmesi söz konusudur<sup>327</sup>.

Haciz işlemlerinin de amacı kamu finansmanının kaynağını oluşturan kamu alacaklarının bir an önce hazineye intikalini sağlamaktır. Bu amaç dışında idarenin hacze başvurması, idari işlemleri amaç yönünden hukuka aykırı kılar ve iptal davasına konu edilebilir<sup>328</sup>.

## B- HACZİN TÜRLERİ

Alacaklının alacağını borçludan zorla tahsil etme olarak genel anlamda tanımlanan haczin uygulama nedenleri ve doğurduğu hukuki sonuçlar bakımından İ.İ.K. hükümlerine göre dört çeşidi vardır. Özel alacaklar için bu dört haciz türü uygulama alanı bulurken, kamu alacakları AATUHK' ya göre yalnızca ihtiyati haciz ve kesin haciz şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca, tamamlama haczi, AATUHK' da yer almamasına rağmen borçlunun hacedilen mallarının kamu alacağını karşılamadığı durumlarda vergi dairesinin, borçluya ait olan ve ilk hacze konu olmayan mallarına haciz uygulaması olasıdır<sup>329</sup>.

Ülkemizde vergi hizmet sunumunda yeniden yapılanma çalışmaları 1995 yılında Dünya Bankasının finansmanını sağladığı Kamu Mali Yönetiminin Modernizasyonu Projesi ile başlatılmıştır. Söz konusu projede ilk olarak, Kamu Gelir Yönetiminde otomasyona geçilmesine ağırlık verilmiş ve Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi olarak bilinen (VEDOP) projesi uygulamaları başlatılmıştır.

<sup>327</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 309.

<sup>328</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 208.

<sup>329</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 209.

Bilgisayar sistemlerinin vergi dairelerinde kullanılmasıyla birlikte iş gücü kaybı minimum seviyeye gelerek, toplam maliyetlerin azaltılması amaçlanmaktadır<sup>330</sup>.

Türk Gelir İdaresi Başkanlığı e- devlet uygulamaları kapsamında 1998 yılında Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'ni (VEDOP) başlatmıştır. Bu proje, VEDOP1, VEDOP2 ve VEDOP3 aşamalarından oluşmaktadır. VEDOP3 doğrultusunda kamu alacaklarının bir an önce tahsili, takip masraflarının ve idarenin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması amacıyla elektronik haciz (e-haciz) projesi geliştirilmiştir. E-haciz uygulamasının temeli 2006 yılında AATUHK' nın 79. maddesinde yapılan düzenlemeye dayanmaktadır. Bu düzenleme ile üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczi mümkün hale gelmiştir. E- haciz projesinin üç ayağı vardır. Bunlar; Vergi dairesi, Merkezi Kayıt Kuruluşu ve Bankalardır. Günümüzde uygulama alanı hızla yayılan E-haciz uygulaması, diğer haciz türlerinden farklı olarak sanal ortamdaki yürütülmektedir. E-haciz uygulamasında, normal haciz uygulamasındaki gibi icra takibi kesinleşen borçlunun mal varlıklarına icra memurları tarafından yerine gidilerek el konulmamaktadır. Tüm işlemler vergi dairesi, merkezi kayıt kuruluşu ve bankalar üzerinden sanal ortamda gerçekleştirilmektedir.

### **1- E-Haciz**

Gelir İdaresi Başkanlığının “2011 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporunda” İdare, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, vergi gelirlerini artırmak ve daha etkin bir denetim amacıyla çeşitli projeler üzerinde çalıştıklarını belirtmekteydi.

VEDOP–3 doğrultusunda kamu alacaklarının süratle tahsili, posta, kırtasiye gibi takip masraflarının ve idarenin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması amacıyla elektronik haciz (e-haciz) projesi geliştirilmiştir. G.V.K, AATUHK, Ö.T.V.K. ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla üçüncü kişilerin elindeki varlıkların elektronik ortamda haczine imkân veren yasal düzenleme yapılmış, projenin tarafları olan bankalar ile görüşmeler başlatılmış ve proje alt yapısı oluşturulmuştur. Proje ile vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin banka genel merkezlerine, banka bildirimlerinin vergi dairelerine ve vergi dairesi

---

<sup>330</sup> Naci B. MUTER, Gül KAYALIDERELİ, “Toplam Kalite Yönetiminin Manisa Mesir Vergi Dairesinde Uygulanabilirliği”, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 10, S.:1, 2003, s. 146.

değerlendirmelerinin banka genel merkezlerine elektronik ortamda aktarımı e-imza ile sağlanmaktadır. Projenin pilot uygulaması anlaşma sağlanan 38 banka ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. ile yürütülmektedir<sup>331</sup>.

Bu bağlamda, gerçek ve tüzel kişiler tarafından kullanılan elektronik hesaplar Gelirler İdaresi Başkanlığı tarafından takibe alınmış olup vadesi geçmiş vergi alacağı için borcu olan mükelleflerin hesaplarına elektronik haciz işlemi uygulanmaktadır. Elektronik haciz uygulaması ile vergi dairesi çeşitli kurum ve kuruluşlarla birlikte çalışmaktadır. Bankalar ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Trafik Tescil ile elektronik bağlantılar kurulmaktadır. Otomasyon sistemi ve veri paylaşımı yoluyla, vergi borcunu ödemeyen mükellefin banka hesabı, gayrimenkul, araba ve diğer mal varlıkları anında tespit edilerek tahsil dairesi elektronik ortamdan bütün icrai işlemlerini yürütebilmektedir.

AATUHK' nın 79. maddesi 8/4/2006 tarih ve 26133 sayılı R.G.' de yayınlanan 5479 sayılı yasanın 5. maddesi ile değişikliğe uğramış ve yeni hükme göre Maliye Bakanlığı "haciz konusunda" önemli yetkilerle donatılmıştır. Buna göre AATUHK' nın 440 sayılı genel tebliği hükmü uyarınca idare vergi borcu bulunan mükelleflerin herhangi bir yerde, bankalarda veya üçüncü şahıslarda veya herhangi bir kurumda alacağının bulunduğunu tespit etmesi halinde "haciz bildirisi" tebliğ etmek ve buna göre de bu alacağını tahsil yoluna gidebilmektedir. Daha sonra yürürlüğe giren AATUHK ile ilgili Seri A, Sıra No: 1 tebliği ile yapılan açıklamalarda 3. şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi konusunda gerekli açıklamalar, örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca, V.U.K. 107/A maddesine göre; "Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" denmiştir.

---

<sup>331</sup> Ayşe Yiğit ŞAKAR, "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", **İSMMM Mali Çözüm**, Temmuz- Ağustos, 2011, s. 72.

Elektronik haciz uygulaması, AATUHK' nın 62. maddesine eklenen hüküm gereğince ve yine aynı yasanın 79. maddesi hükmü gereğince borçlu mükelleflerle ilgili bunların banka hesaplarına uygulanan bir haciz yöntemidir. E-haciz yapılması sırasında Gelir İdaresi Başkanlığı'na gelen bilgiler topluca Türkiye genelinde faaliyette bulunan banka genel müdürlüklerine tebliğ edilerek e-haciz başlamaktadır. Banka Genel Müdürlükleri, kendilerine gelen kamu borçlusu listelerindeki bilgilere göre herhangi bir saatte elektronik haciz tatbik edebilmektedir. E-haciz uygulaması internet üzerinden bankalara otomatik tebliği edilmektedir ve aynı gün içinde de işleme alınmaktadır. Ayrıca bankaların en yoğun olduğu cuma günlerinde ise e-haciz uygulaması bankalar tarafından uygulanamadığından bir sonra ki iş gününde işleme alınacağı bilgisi vergi dairelerine otomatik iletilmektedir. Mesir vergi dairesi müdürlüğü icra servisi günde ortalama 45 mükellefe e-haciz uygulamaktadır. E- haciz uygulanacak mükelleflere ilişkin bilgiler merkezi kayıt sistemine bildirilmektedir. Bu kuruluşta toplanan veriler ile günde 20 bin mükellefe aynı anda e-haciz uygulanmaktadır.

E-haciz uygulanabilmesi için borçlu mükelleflere mutlaka AATUHK' nın 55. maddesine göre ödeme emri tebliğ edilmiş olmalıdır. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi uygulamaları gereğince her vergi dairesi borçlu mükelleflerinin unvanı, adı soyadı, kamu borcunun türü, tutarı, yılı, vadesi, vb. bilgileri liste halinde elektronik ortamda bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlıklarına bildirir. Vergi Dairesi Başkanlıkları bu listeyi elektronik ortamda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat Grup Müdürlüğüne bildirir. Buradan da Gelir İdaresi borçlu mükellefleri için Türkiye genelinde bankaların genel müdürlüklerine bildirir. Böylece e-haciz başlamış olur. Aynı işlemler PTT Genel Müdürlüğüne de yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken hususlar yerel vergi dairelerinin borçlular listesini hazırlarken mahsup talebi olan veya vergi dairesinden alacağı olan mükellefleri bir kenara ayırmayı unutmamalıdır<sup>332</sup>.

## **2- İhtiyati Haciz**

İhtiyati haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği hâlde henüz ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacizdir. İhtiyati haciz, AATUHK'

---

<sup>332</sup> Hakan AY, Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, **Vergi Uygulamalarında E-tebligat ve E-haciz**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Kasım, 2011, s. 28.



nın 13. maddesinde sayılan hallerden herhangi birinin varlığı halinde belli bir süre ile sınırlandırılmaksızın uygulanır<sup>333</sup>.

İhtiyati haciz işleminin uygulanabilmesi için kamu alacağının kesinleşmemiş olması veya kesinleşmiş olsa dahi vadesinin gelmemiş bulunması veyahut da ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması gerekir. Bu bağlamda ihtiyati haciz işlemi aşamasında kamu alacağının varlığının henüz kesinlik kazanmadığını, kamu alacağının varlığı kesin olsa dahi tahsili ile ilgili cebri işlemlere başlanılma aşamasına hukuken gelinmediği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle ihtiyati haciz işleminin kamu alacağının tahsilinde bir ön tedbir olarak uygulanması gereken yöntem olduğu belirtilmektedir<sup>334</sup>.

İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün değildir. Ancak, ihtiyaten haczedilen malların bozulması, çürümesi gibi nedenlerle korunmasının mümkün olmadığı veya beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağına anlaşılması hallerinde, bu mallar derhal paraya çevrilerek, elde edilen tutarlar teminat olarak muhafaza edilmektedir<sup>335</sup>.

İhtiyati haciz işlemi ile haciz işlemi birbirine karıştırılmakta ihtiyati haciz işlemi ile haciz işlemi bir arada yapılmamaktadır. Oysa AATUHK' da İhtiyati haciz işlemi 13. ve takip eden maddelerde hüküm altına alınmış ve ihtiyati haczi gerektiren durumlar sayılmış iken, haciz işlemi yasanın 62. ve onu takip eden maddelerinde hüküm altına alınmak suretiyle ne şekilde haciz yapılacağı ve haczedilen malların nasıl paraya çevrileceği belirlenmiştir.

Genel icra hukukunda ihtiyati haczin hukuki sebepleri ile özel icra hukukunda yer alan ihtiyati haciz uygulamasının hukuki sebepleri birbirine çok yakındır. Aralarında ki en önemli fark, ihtiyati hacze gidebilmek için borcun vadesinin gelmesi konusundadır. Kamu alacakları için borcun ödeme vadesinin gelmesi zorunlu değil iken, özel alacaklar için alacaklı eğer ihtiyati hacze başvurmak istiyorsa borcun

---

<sup>333</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 22.

<sup>334</sup> İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**İhtiyati Haciz Uygulamasındaki Sorunlar**”, 15.12.2006 tarihli Rapor, s. 21.

<sup>335</sup> Gelirler İdaresi Başkanlığı, **Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1, s. 8**, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Tebliği-A1\\_01112013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği-A1_01112013.pdf)>, (Erişim: 21.11.2013).

vadesinin gelmesini beklemek zorundadır. Ancak İ.İ.K.' nın 257. maddesinde \* yer alan şartlar oluşmuş ise alacaklı, borcun vadesini beklemeden de ihtiyati haciz kararı alınmasını talep edebilir<sup>336</sup>.

### 3- Kesin Haciz

Kesin haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının tahsili için, talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra müdürü tarafından el konulmasıdır. Kesin haciz için kesinleşmiş bir ödeme emrinin bulunması gerekir<sup>337</sup>.

Özel alacaklar için uygulanan kesin hacizden söz edilebilmesi için; icra takip konusunun para alacağı olması gerekir ve alacaklının haciz işlemleri için talepte bulunması gerekmektedir. Ayrıca haciz süreçlerine borçlu tarafından itiraz edilmediği, edilmiş olsa bile itirazın kaldırılmış olması gerektiğini ve hukuken haczi caiz olan mallara haciz memurunun el koymuş olması gerekmektedir<sup>338</sup>.

### 4- Muvakkat Haciz

Geçici haciz, özel alacaklar için düzenlenmiş bulunan bir haciz türü olup İ.İ.K.' nın 69/1. maddesi gereğince borçlunun, kendisine tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan borca itiraz etmesi halinde, alacaklı itirazın kaldırılmasını talep edebilmektedir. Bu durumda icra mahkemesi, borçlunun itirazının geçici olarak kaldırılmasını ve ödeme emrindeki sürenin geçmesi halinde, alacaklının istemi ile borçlunun malları üzerine geçici olarak haciz konulmasına karar verebilir. Borçlu geçici haciz kararının kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde borçtan kurtulma davası açmaz ya da açılan dava reddedilirse İ.İ.K.' nın 69/3. maddesine göre itirazın kaldırılması kararı ile birlikte geçici haciz kesinleşir.

---

\* İ.İ.K. madde 257' ye göre; "Vadesi gelmemiş borçtan dolayı yalnız aşağıdaki hallerde ihtiyati haciz istenebilir;

1. Borçlunun muayyen yerleşim yeri yoksa,
2. Borçlu taahhütlerinden kurtulmak maksadıyla mallarını gizlemeğe, kaçırmağa veya kendisi kaçmağa hazırlanır yahut kaçar ya da bu maksatla alacaklının haklarını ihlal eden hileli işlemlerde bulunursa".

<sup>336</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 210.

<sup>337</sup> Dursun Ali GÜNDOĞDU, **İhtiyati Haciz Sebepleri**, T.C. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006, s. 13.

<sup>338</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 212.

## 5- Tamamlama Haczi

Hacedilen malların borcu karşılama yetmediği durumlarda icra memuru re'sen yeni haciz yapabilir<sup>339</sup>. İcra memurunun, alacaklının talebini beklemeden yapmış olduğu bu hacze tamamlama haczi denir<sup>340</sup>.

İ.İ.K.'nın 139. maddesine göre, icra memuru tamamlama haczi yaparken daha önce başkaları tarafından hacedilen malları da hacedebilir. Bu durumda daha önce haciz koydurmuş alacaklıların haklarını korumak bakımından son yapılan tamamlama haczi, mevcut hacze katılmaz. Tamamlama haczine konu olmuş mallar üzerinde haciz işlemi yaptıran alacaklıların önce alacak hakları ödenir. Geri kalan bakiye ise tamamlama haczine eklenir.

## II- HACİZ UYGULAMASINDA UYULMASI GEREKEN KURALLAR

Hak, en genel ifade ile hukuk düzeninin tanıdığı yetki, koruduğu menfaat olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla maddî hukukça korunan her hak beraberinde bir menfaati de barındırır; hak ve menfaat birbirinden ayrılamaz bir işleve sahip olur. Maddî hukukça kişilere tanınan hakların icrasını sağlayan cebrî icra kuralları da bünyesinde önemli birtakım menfaatleri barındırır. Zira icra hukuku, alacaklı ile borçlunun menfaatlerinin yoğun bir şekilde çatıştığı bir mücadele alanıdır. Bu hukuk alanında, borcunu vadesinde kendi iradesiyle ifa etmeyen borçluya karşı, alacaklının menfaatleri devlet gücüyle korunur. Bir tarafta alacaklının, alacağını tahsil etme isteği yer almakta; diğer tarafta da, borçlunun olabildiğince mal varlığına ve şahıs varlığına zarar verilmeden borcun tahsil edilmesi veya borcunun sona ermiş olduğunu ispatlama isteği yer almaktadır<sup>341</sup>.

İcra müdürünün, borçlunun mallarını (ve haklarını) hacederken, uyması gereken birincil sıra, hacedilemezlik kurallarını göz önünde bulundurmasıdır. Zira, kanun, alacaklının tatmini amacıyla, borçlunun bazı mal ve haklarının tamamen

<sup>339</sup> İ.İ.K. madde 139, "Satış tutarı bütün alacakları ödemeye yetmezse icra memuru kendiliğinden yeni hacizler yaparak haczi tamamlar; ancak bu suretle hacedilen mallar üzerinde sonra gelen derecelerin evvelce koydurdukları hacizler varsa bu hacizlerin doğurduğu haklara hâle gelmez. Yeniden hacedilen mallar ayrıca satış talebine hacet kalmaksızın ve mümkün olduğu kadar çabuk satılır."

<sup>340</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 213.

<sup>341</sup> Pınar ÇİFTÇİ, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 316.

haczedilemeyeceğini (İ.İ.K. md. 82); bazılarının ise, ancak kısmen haczedilebileceğini (İ.İ.K. md. 83) hükme bağlamıştır<sup>342</sup>.

Cebrî icra hukukunda alacaklı ile borçlu arasında oluşan menfaat çatışmasının konusunu, gerek alacaklının gerekse borçlunun uluslararası sözleşmelerle kabul edilmiş ve anayasal temel hak ve özgürlükleri oluşturmaktadır. Bu çerçevede alacaklının “mülkiyet hakkı’nın” karşısında, borçlunun “konut dokunulmazlığı”, “kişi dokunulmazlığı”, “insan onuru” gibi temel hakları bulunmaktadır. Şüphesiz ki hukuk düzeni içerisinde makul ve basiretli bir borçludan beklenen, borcunu zamanında eksiksiz bir şekilde yerine getirmesidir. Ancak borçlunun borcunu zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemesi, alacaklıya da borçlunun anayasa ve uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınan temel haklarına ölçsüz ve sınırsız müdahale hakkını tanımayacaktır<sup>343</sup>.

AATUHK’ nın 62. maddesinin birinci fıkrasında, ödeme emrinin tebliğinden sonra 7 günlük süre içinde borçlarını ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesinin belirlediği borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul ve gayrimenkul mallarından, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarına tahsil dairesinin haciz uygulayacağı belirtilmektedir.

Vergi dairesinin, mal bildiriminde belirtilmiş olan mallara bağlı kalmayabilir. Tahsil dairesinin kendi belirlediği mallar üzerine de haciz uygulayabilmektedir. Ancak, vergi dairesi, borçlunun o anda var olan malları ve alacakları üzerine haciz uygulayabilir. 284 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği’nde, ileride doğma ihtimali bulunan mallar ve alacaklar üzerine haciz uygulanamayacağı belirtilmektedir<sup>344</sup>.

Ayrıca, kamu alacaklılarına tanınan rüçhan hakkı nedeniyle, kamu borçlusunun daha önce üçüncü kişiler tarafından haczettirilen malları da, paraya çevrilinceye kadar, alacaklı kamu idaresi tarafından haczedilebilir. Bu takdirde, satış sonucu elde edilen

---

<sup>342</sup> Kudret ASLAN, “Hacizde Sıra (Tertip)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 54, Sayı: 2, 2005, s. 307.

<sup>343</sup> ÇİFTÇİ, *a.g.m.*, s. 319.

<sup>344</sup> ÇELİK, *a.g.e.*, s. 192.

paranın, ilk haczi koyduran üçüncü kişi ile sonradan hacze iştirak eden kamu alacaklısı arasında her bir alacağın toplam alacak içindeki payı oranında paylaşılması gerekir<sup>345</sup>.

Haciz uygulamasında vergi dairesinin dikkat etmesi gereken bir takım hususlar bulunmaktadır. Tahsil dairesi haczedilemeyen malları haczetmemelidir. Ayrıca kısmen haczedilebilen gelirlerin de kanunda belirtilen oranlar dahilinde haczedilmesi gerekir. Haczedilecek mallar seçilirken paraya çevrilmesi, saklanması ve taşınması kolay olan mallara öncelik verilmelidir.

### **A- HACZEDİLEMİYEN MAL VE ALACAKLAR**

Kamu alacağının karşılanabilmesi için borçlunun mal varlığını oluşturan mal, alacak ve hakları haczedilebilmektedir. Ancak AATUHK' da kamu düzeni ile ekonomik ve sosyal düşüncelerden hareketle, haciz işleminin kapsamına sınırlama getirmiştir. Böylece bazı mal ve hakların haczedilmesine izin verilmemiştir. Bunlar, genelde borçlunun ve ailesinin yaşamını ve ekonomik varlığını devam ettirilmesi için gerekli olan mal ve haklardır<sup>346</sup>.

AATUHK' nın 70. maddesi, kamu alacağı için haczi olanaksız borçlu mallarını göstermektedir. Bu malların, hiçbir şekilde, hacizleri; yani, bu mallara, haciz varakasına dayanılarak tahsil dairesince el konulması mümkün değildir. Bu maddede geçen, "mal" sözcüğünden kasıt, AATUHK' nın 3. maddesinde tanımlandığı üzere, taşınır ve taşınmaz mallar (gemiler dahil) ile her çeşit hak ve alacaklardır<sup>347</sup>.

AATUHK' nın 70. maddesinde, haczedilemeyen mal ve haklar 13 bent halinde sayılmıştır. Buna göre<sup>348</sup>;

**1.** 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile özel kanunlarında haczi caiz olmadığı belirtilen mallar,

---

<sup>345</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 655.

<sup>346</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 220.

<sup>347</sup> CANDAN, a.g.e., s. 417.

<sup>348</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 659-660.

2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,

3. Vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak takımı ve çok gerekli ev eşyası,

4. Borçlu çiftçi ise, kendisinin ve ailesinin geçimleri için zorunlu 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 araçları,

5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği yahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,

6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a. Borçlu çiftçi ise, ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b. Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştirici ise, kendisinin ve ailesinin geçimleri için zorunlu olan, bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alet ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c. Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zorunlu olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7. Ülkenin 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,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. 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,

11. Borçlunun haline münasip evi ( ancak evin değeri fazla ise, bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir),

12. Harcırah Kanunu'na göre yapılan ödemeler,

**13.** 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Gücsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun uyarınca bağlanan aylıklar, haczedilemez.

Ayrıca, T.T.K.'nin 892. maddesine göre “yola çıkmaya hazır gemilerin” ve yolculuğa mahsus malzemeleri ve teferruatının ( filikaları, cankurtaran simitleri vb. ) haczedilmesi mümkün değildir. Bu kural emredici nitelikte olup, sözleşme ile aksi kararlaştırılmaz<sup>349</sup>.

## **B- KISMEN HACZEDİLEBİLEN GELİRLER**

AATUHK'nın 71. maddesi, kısmen haczi mümkün olan gelirleri göstermektedir. Bu gelirlerin tamamına haciz uygulanması mümkün değildir. Sadece; maddede gösterilen kısmının haczi olanaklıdır. Bu gelirlerin bir kısmına haciz uygulanmasının amacı, borçlu ve aile fertlerinin yaşamlarını sürdürebilmelerine imkan sağlanmasıdır. Kanun koyucu, kamu borçlusunu ve aile bireylerini tümüyle açlığa sevk edecek bir haciz öngörmemiştir<sup>350</sup>.

Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczedilebilmektedir. Ancak, haczedilecek miktar bunların 1/3'ünden çok, 1/4'nden az olamaz. Ayrıca, asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin 1/10'undan fazlası haczedilemez<sup>351</sup>.

İntifa hakları ve hasılatı, 4721 sayılı Medeni Kanun'unun 794. maddesinde, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulan ve aksine düzenleme olmadıkça, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisini sağlayan hak olarak tanımlanmıştır<sup>352</sup>. Bu haklardan elde edilen, kar payı, intifa olan şeyin hasılatı ve muaccel kiralar kısmen haczedilebilmektedir<sup>353</sup>.

---

<sup>349</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 223.

<sup>350</sup> CANDAN, a.g.e., s. 427.

<sup>351</sup> KARAKOÇ(b), a.g.e., s. 660.

<sup>352</sup> CANDAN, a.g.e., s. 429.

<sup>353</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 199.

### C- YETİŞMEMİŞ MAHSULLERİN HACZI

Hacedilebilecek mallar, kural olarak ekonomik değerini tamamlamış mallardır. Ancak, bazı mallar henüz ekonomik değerini tamamlamasalar dahi hacedilebilmektedir. Bu şekilde özellik arz eden bir haciz uygulaması yetişmemiş mahsuller için düzenlenmiştir<sup>354</sup>.

Yetişmemiş mahsullerin üzerinde yetiştikleri gayrimenkul ile birlikte hacedilmeleri gerekmektedir. Bu durumda tahsil dairesi, mahsullerin semerelerinden de yararlanmaktadır. Ancak AATUHK' nın 72. maddesinde bu kurala bir istisna getirilmiştir<sup>355</sup>. Yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri yetiştikleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczolunabilir. Bu suretle hacedilmiş olan mahsullerin borçlu tarafından başkasına devri haczi yapan tahsil dairesine karşı hükümsüz olup takibatın devamına engel olmaz. Örneğin: Kiraz bahçesi olan bir borçlu düşünelim ve kirazların yetiştirme zamanının 15 Temmuz olduğunu kabul edelim. Bu durumda kanundaki süreyi uyarlırsak iki ay geriye doğru gidilirse 15 Mayıs tarihinden itibaren kiraz bahçesinin mahsullerinin haczi yapılabilecektir<sup>356</sup>.

Toprağın kiracı tarafından işletilmesi halinde ise, toprak sahibinin borçlu olması halinde, alacaklı olan tahsil dairesi sadece toprağı hacedebilecektir. Kiracının borçlu olması halinde ise, alacaklı olan vergi dairesi mahsule haciz uygulayacaktır<sup>357</sup>. Toprağın sahibi tarafından işlenmesi durumunda ise, vergi dairesi zaten toprağı haciz uygulayacak ve yetişmemiş mahsulleri ile birlikte hacedecektir<sup>358</sup>.

### III- MALLARIN HACZİ VE SATIŞI

AATUHK' nın 62. maddesinin birinci 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 miktarı tahsil dairesince haczolunur.” hükmü yer almaktadır.

---

<sup>354</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 224.

<sup>355</sup> BURAN, a.g.t., s. 84.

<sup>356</sup> Baki ALTUN, “Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Mart- Nisan, 2011, s. 229.

<sup>357</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 200.

<sup>358</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 224.



Ödeme emri gönderilmesine rağmen borcunu ödemeyen kamu borçlusu için alacaklı idare haciz yoluna başvurmak istiyorsa öncelikli olarak haciz varakası düzenlemektedir. Haciz varakalarının düzenlenmesi ile birlikte haciz yoluna başvurulabilir. Haciz süreci kamu borçlularının iktisadi, sosyal ve hukuki durumlarını etkilemesi bakımından önemlidir. Bu bağlamda idare, bu belgeleri düzenlerken kanuni şartlara uymak zorundadır. İdarenin kamu gücüne dayanarak tek taraflı yapmış olduğu işlemler dava konusu olabileceğinden yeni durum haciz varakaları içinde geçerlidir<sup>359</sup>.

Menkul malların hangi esaslara göre haczedileceği AATUHK' nın 77- 87. maddeleri ve Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kural olarak her türlü menkul mallar; cins ve neveleri, vasıfları, ayırıcı özellikleri, sayı ve miktarları ile tahmin edilen değerleri “haciz tutanağı”nda belirtilerek haczedilmektedir<sup>360</sup>.

Haciz sırasında borçlu veya zilyet veya bunların vekilleri, işçi, müstahdem veya aile fertlerinden 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 bulundurulur<sup>361</sup>.

Tanzim edilen haciz zaptında, hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları ve diğer lüzumlu hususlar belirtilir, hazır bulunanlarca imzalanarak haciz işi tamamlanır<sup>362</sup>.

Menkul mallarda haciz işlemi esas olarak iş günlerinde ve güneşin doğuşundan batışına kadar geçen süre içinde yapılmaktadır. Ancak, tatil günlerinde veya geceleri çalışan yerlerde hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırma ihtimali olduğunun anlaşılması halinde her zaman haciz yapılır<sup>363</sup>.

---

<sup>359</sup> ARSLANER, **a.g.e.**, s. 228.

<sup>360</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 229.

<sup>361</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 664.

<sup>362</sup> Muharrem ÖZDEMİR, “Vergi İcra Hukukunda Menkul ve Gayrimenkul Malların Haczi”, < [www.alomaliye.com/2010/muharrem\\_ozdemir\\_vergi\\_icra.htm](http://www.alomaliye.com/2010/muharrem_ozdemir_vergi_icra.htm) >, ( Erişim: 10.02.2014 ).

<sup>363</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 231.

Ayrıca haciz uygulamasında zor kullanma konusunda oldukça fazla belirsizlik bulunmasına rağmen zor kullanma konusunda hukuka uygun olan uygulama, kolluk kuvvetlerine başvurulmasıdır.

## **A- HACZEDİLEN MENKUL MALLARIN KORUNMASI VE SATIŞI**

Haczedilebilen menkul malların başında öncelikli olarak borçlu tarafından mal bildiriminde bildirilen mallar ile AATUHK' nın 48. maddesine göre tecil ve taksitlendirme talebinde bildirilen mallar gelmektedir. Ayrıca idarenin mal varlığı araştırması sonucunda trafik tescil şube müdürlükleri kanalıyla tespit edilen araçları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü sicil kayıtları kanalıyla tespit edilen hava taşıtları ile Denizcilik Müsteşarlığı, Belediyeler ve Liman Başkanlıkları sicil kayıtları kanalıyla tespit edilen deniz taşıtlarını haczedebilmektedir. Bunlara ek olarak üçüncü kişilerin elinde olup da idareye bildirilen ya da teslim edilen menkul mallar ile idarenin icra memuru ve tahsildarlar vasıtasıyla borçluların iş ve ikametgahlarında tespit edilen menkul malları da haczedebilmektedir<sup>364</sup>.

Mal varlığı araştırması sonucu tespit olunan mallardan sicil kaydı olanların sicil kayıtlarını tutan kuruluşlara haciz bildiri gönderilerek sicil kayıtlarına haciz işlenmiş olur. Sicil kaydı olmayan menkul malların haczi ise icra memuru veya tahsildarların düzenleyecekleri haciz tutanağına istinaden yapılmaktadır.

### **1- Haczedilen Menkul Malların Korunması**

Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır. Tahsil daireleri tarafından uygun yer olarak genellikle hacizli mallar ortak satış depoları oluşturulur ve bu yerlerde malların korunmasıyla ilgili olarak personel görevlendirilir<sup>365</sup>. Tahsil dairesince görevlendirilen

---

<sup>364</sup> ALTUN, a.g.m., s. 226.

<sup>365</sup> ALTUN, a.g.m., s. 230.

memur, depo sorumlusu olarak iki yıldan fazla olmamak üzere görevlendirilir ve hacizli mallar bu kişinin zimmetine kaydedilir<sup>366</sup>.

Borçlular, zilyetler ve güvenilir şahıslar kendilerine bırakılan malları, tahsil dairesince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerinde bırakıldığı zamandaki durumları ile teslim etmek zorundadırlar. Kendisine güvenilir bir kişi olarak mal bırakılan kişinin sorumluluğu haciz tutanağında yazılı değerle sınırlıdır. Hacizli malları istenildiği zaman vergi dairesine teslim etmeyen kişilerin bu eylemleri “muhafaza görevini kötüye kullanma suçu” oluşturduğundan haklarında T.C.K.’nin 289. maddesine göre ceza davası açılır<sup>367</sup>.

## **2- Hacedilen Menkul Malların Satışı**

Hacedilen menkul mallar vergi dairesi tarafından satışı yapılır. Köylerde ise, ihtiyar kurullarınca satışı yapılır. Menkul mallar, haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır. Haczin yapıldığı tarihin üçüncü gününden önce mallar satışa çıkarılamaz. Belirtilen bu üç günlük süre, borçluya, borcunu ödemesi için verilen son şanstır. Ancak, bozulma, çürüme vb., nedenlerle korunmasına olanak bulunmayan ya da beklediği takdirde önemli bir değer düşüklüğü uğraması olası bulunan malların satılmasında bu üç günlük süre beklemez ve malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilir<sup>368</sup>.

Satış için öngörülen üç aylık süre ise, üç günlük sürenin bitiminden sonra başlayan ikinci bir süre olup, hazırlık yapılarak satışın gerçekleşmesini sağlamak için tanınan bir süredir. Ancak hacizli mallar bu süre içinde satışa çıkarılmadığı takdirde, haciz ortadan kalkmamakta ve devam etmektedir. AATUHK’ nın 87. maddesinde, satışa çıkarıldığı halde satılmayan malların ikinci artırma tarihinden itibaren 15 gün içinde tekrar satışa çıkarılacağı, bu süre içinde de satılamazsa, 6 ay içinde pazarlıkla satılacağı hükmedildiğinden, üç aylık süre içinde satışa çıkarılmayan menkul mallar bu süreden sonra da satılabilmektedir. Aynı maddede, 6 ay içinde satılamayan menkul

---

<sup>366</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 262.

<sup>367</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 223.

<sup>368</sup> ÇELİK, a.g.e., s. 211.

malların borçluya iade edileceği de öngörüldüğünden, bu durumda ise haczin kaldırılacağı açıktır<sup>369</sup>.

Tahsil dairesi ilanda; açık artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat ile satılacak menkul malın nev'i ve nitelikleri gösterilir. İlanın açık artırma tarihinden ne kadar zaman önce yapılacağı konusunda bir açıklık yoktur. Turgut Candan'a göre; ilan ile açık artırma tarihi arasında, ilandan beklenen yararı sağlamaya elverişli bir zaman dilimi bulunmalıdır<sup>370</sup>. Vergi dairesi ilan yolu olarak ağırlıklı olarak yerel ve Türkiye genelinde ki gazete yayınlarını ve kendi internet sayfalarını kullanmaktadır.

Müşteri malı almaktan vazgeçer veya verilen süre içinde bedelin tamamını vermezse, mal ikinci defa artırmaya çıkarılmakta ve en çok artırana ihale edilmektedir. Mal birinci defa kendisine ihale edilen kişiden, iki ihale arasındaki fark ve diğer zararlar ve %5 faiz; ikinci ihalede istekli çıkmaması sebebiyle ihale yapılamadığı takdirde, birinci ihale bedeli ve diğer zararlar ve %5 faiz, ayrıca bir hüküm alınmasına gerek kalmaksızın kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilmekte ve o mal için idare tarafından yapılan her türlü masraflar alınmak suretiyle mal kendisine terk edilmektedir. Mal bedeli ihale yapılan şahıstan tahsil edilemediği sürece asıl borçlunun borçlu sıfatı devam etmektedir<sup>371</sup>.

Hacedilen menkul mallara satış sırasında verilen bedelin, bu mallar için biçilmiş değer %75'inden aşağı olması veya hiç alıcı çıkmaması halinde, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılmaktadır. İkinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılmaktadır. Malların ikinci artırımda da satılamaması halinde 15 günlük sürenin bitiminden itibaren 6 ay içinde pazarlık suretiyle satış yapılmaktadır. Bu şekilde de mallar satılamazsa, satılamayan mallar borçluya geri verilebilmektedir<sup>372</sup>. Kanun, geri verileceğinden değil, verilebileceğinden söz ettiğinden, AATUHK' nın 87/2. maddesinde belirtilen koşullar gerçekleşse bile, tahsil dairesi, hacedilen, ancak satışı yapılamayan menkul malları, borçluya geri vermek zorunda değildir. Bu konuda takdir hakkına sahiptir. İsterse, geri

---

<sup>369</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 233.

<sup>370</sup> CANDAN, a.g.e., s. 486.

<sup>371</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 669.

<sup>372</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 797- 798.

verir; isterse, daha sonraki tarihlerde satışını yeniden deneyebilir. Geri vermesi konusunda tahsil dairesi zorlanamaz<sup>373</sup>.

## **B- GAYRİMENKUL MALLARIN HACZİ VE SATIŞI**

Bilindiği üzere, alacaklı tahsil dairelerine kamu alacağı niteliğinde ve AATUHK kapsamında borcu bulunan mükelleflerin menkul malvarlığı, alacağı ve hakları dışında varsa gayrimenkullerine de haciz konulmaktadır. Bu işlemin uygulanış şekli AATUHK' nın ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Bu konu başlığı altında gayrimenkul malların haczi ve haczedilen bu gayrimenkul malların satışı konularına yer verilecektir.

### **1- Gayrimenkul Malların Haczi**

AATUHK' nın 88. maddesinde gayrimenkul malların ve gemilerin haczi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; “her türlü gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır. 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. Gayrimenkul haczi, bunların hâsılat ve menfaatlerine de şamildir. Ancak borçlunun başkaca bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimleri için kafi miktarda mahsulden veya satıldıkça bedelinden münasip miktarı borçluya bırakılır. Alacaklı tahsil dairesi, haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hâsılatın toplanması için gereken tedbirleri alır” denmektedir.

Her türlü gayrimenkul malların ve gemilerin haczi, bu malların kayıtlı oldukları sicillerine işlenmek üzere ve haciz bildirisini düzenlenerek bildirim tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır. Bu bağlamda da gayrimenkul ve gemilerin, gerek teminat olarak alınmaları ve gerekse ihtiyati veya kati olarak haczedilmeleri durumlarında, tahsil daireleri tarafından kamu alacağı

---

<sup>373</sup> CANDAN, a.g.e., s. 491.

tutarının haciz bildirimlerinde kesinlikle yer alması gerekmektedir. Ayrıca düzenlenecek olan haciz bildirimlerinde alacağın aslının faiz, gecikme zammı gibi fer'ilerinin de yer verilmesi öngörülmektedir<sup>374</sup>.

## 2- Haczedilen Gayrimenkul Malların Satışı

Satışa çıkarılacak gayrimenkuller, bilirkişiler tarafından incelenerek onların da görüşü alınarak satış komisyonu tarafından bir rayiç değer tespit edilir. Haczedilen gayrimenkuller satış komisyonlarınca açık artırmayla satılmaktadır<sup>375</sup>. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun ya da vekil olarak tayin edeceği kişinin başkanlığı altında, belediye meclisi tarafından, kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişiyle alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızından oluşmaktadır<sup>376</sup>.

Vergi dairesi, satılacak gayrimenkuller için şu kayıtları içeren bir şartname hazırlanır. Bu şartnamede şu bilgiler bulunmaktadır<sup>377</sup>;

- Gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi,
- Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları,
- Gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri,
- %7,5 oranındaki teminat tutarı,
- Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı,
- Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihen ödeneceği,
- Ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı belirtilmektedir.

---

<sup>374</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 117.

<sup>375</sup> KARAKOÇ (b) , **a.g.e.**, s. 670.

<sup>376</sup> Recai DÖNMEZ, Kamil MUTLUER, FETHİ HEPER, M. Erkan ÜYÜMEZ, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 817, Eskişehir, 2006, s. 239.

<sup>377</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s. 503.

Ayrıca AATUHK' nın 93. maddesi gereğince, alacaklı vergi dairesi gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartıyla ilan etmek zorundadır.

Gayrimenkul satış ilanında; satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilmektedir. İlanın birer örneği borçluya, vekil veya temsilcisine ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilmektedir<sup>378</sup>.

Artırmaya girecek olanlar gayrimenkule biçilmiş olan değer %7,5'i oranında teminat göstermesi gerekmektedir. Gayrimenkul artırma sonunda, üç defa bağırılarak en çok artırıma satılmaktadır<sup>379</sup>. Artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş değer %75'ini bulmalıdır. Eğer kamu alacağına önceliği (rüşhanı) olan diğer alacaklar bu gayrimenkul ile temin edilmiş ise, artırma bedelinin, söz konusu önceliği olan alacakların tutarından fazlaya çıkması ve yapılmış ve yapılacak masrafları da karşılaması şarttır. Artırmada bu miktar elde edilmemiş ise, en çok artıranın taahhüdü saklı kalmak koşuluyla artırma 7 gün daha uzatılmaktadır. 7. günü aynı saatte gayrimenkul en çok artırıma ihale edilmektedir. Bu halde de, rüşhanlı alacak bulunduğu takdirde ihale bedelinin rüşhanlı alacakla birlikte masrafları da aşması şarttır; aşmazsa satış yapılmamaktadır<sup>380</sup>.

Tahsil dairesine herhangi bir istekli müracaat ettiği takdirde, bu müracaat alacaklı kamu idaresince uygun görülme şartıyla, satış için 7 günlük bir ilan yapılarak ve yine açık artırma usulüne göre en çok artırıma satılmaktadır. Gayrimenkul kendisine ihale olunan kimse derhal veya verilen süre içinde parayı ödemezse ihale kararı feshedilmekte ve gayrimenkul satış komisyonunca hemen 7 gün içinde tekrar artırmaya çıkarılarak en çok artırıma ihale edilmektedir<sup>381</sup>.

#### **IV- HACİZ İŞLEMİNE İTİRAZ YOLLARI**

Haciz sürecinde her bir idari işlem, kendisinden sonra gelen idari işlemin sebebini oluşturmaktadır. İlk idari işlem, ne kadar hukuksuz olsa da, süresi içerisinde itiraz edilmezse bir sonraki işlemin sebebi olmuş ve hukuka uygun olarak kabul

---

<sup>378</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 237.

<sup>379</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 671.

<sup>380</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 97.

<sup>381</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 237.

edilmiştir. Bir sonraki işlem için açılan davada, bir önceki işlemin hukuksuzluğa aykırı olduğu ileri sürülemez. Açılan davada, yalnızca dava konusu idari işlemin hukuka uygun olduğu ya da olmadığı sorgulanmaktadır. Örneğin, fiili haciz sırasında haczi caiz olmayan bir malın haczedilmesine karşı açılan davada kamu borçlusu, hacze konu borcun kendisine ait olmadığı iddiasında bulunamaz. Bulunmuş olsa bile mahkeme bu iddiayı dikkate almamalıdır. Bu iddianın fiili haciz işleminden önce ödeme emrine yönelik yapılan itirazda sunulması gerekmektedir. Bu nedenle hakkında haciz işlemi başlatılan kamu borçlusunun, eğer haksız ya da hukuka aykırı şekilde bir haciz takibi yapıldığı kanaatinde ise, her bir haciz işlemi için kendine has iptal gerekçeleriyle dava açması gerektiği ve her bir işlem için dava açma sürelerinin farklı olabileceği düşünüldüğünde bu sürelerin geçirilmemesi gerekmektedir<sup>382</sup>.

Haciz işlemi alacaklı vergi dairesi tarafından yapılmış olan bir kesin ve icrası gereken idari bir işlemdir. AATUHK’ da haciz işlemlerine karşı öngörülen itiraz hakkında bir hükme yer verilmemiştir. Ancak 521 sayılı Danıştay Kanunu’nun 30. maddesinde İdari Yargı Mercii gösterilmemiş olan idari uyuşmazlıklar ve davaların doğrudan doğruya ve kesin olarak Danıştay’ da çözümleneceği hükme bağlanmış olduğundan haciz işlemine ait itirazların da Danıştay’ da çözümlenmesi gerekmektedir<sup>383</sup>.

## A- ÖDEME EMRİNE İTİRAZ

Ödeme işlemine karşı açılacak davanın amacı, kesinleşmiş ve ödenmesi gerekli duruma gelmiş kamu alacağının tahsil aşamasına ilişkin işlemlerde herhangi bir hukuki sakatlık olup olmadığının yargı organlarınca denetlenmesidir<sup>384</sup>.

Ödeme emri, borçluya, kendisini savunma hakkı veren bir müessesedir. Ödeme emri usulüne uygun olarak düzenlenip tebliğ edilmeden cebri icra yoluna başvurulması hukuka aykırı bir uygulama olacaktır. Borçlu adına düzenlenmiş bir ödeme emri var iken, yanlışlıkla ikinci bir ödeme emrinin gönderilmesi halinde, ilk ödeme emrine yönelik itiraz hakkını borçlu kullansın ya da kullanmasın, gönderilen ikinci ödeme emri

---

<sup>382</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 366- 367.

<sup>383</sup> M. Bahattin KAYIŞOĞLU, “Kamu Alacaklarında Haciz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 6, 1979, s. 31.

<sup>384</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Zuhâl KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 475.



hakkında borçlunun itiraz hakkının doğması gerekmektedir. Özel alacaklar için düzenlenen ödeme emri hakkında verilen Yargıtay kararı<sup>385</sup> mevcuttur. Kamu alacaklarına yönelik düzenlenen ödeme emirleri için de bu uygulamanın kabul edilmemesi için her hangi bir hukuki sebep yoktur. Çünkü kamu alacaklarının takibi için tebliğ edilen ikinci ödeme emrinin yanlışlıkla olması, bu işlemin idari bir işlem olma özelliğini yitirmesine, sebep olmayacağı gibi yargı yoluna başvurulabilmesine de engel değildir<sup>386</sup>.

Ödeme emrine hangi durumlarda ve hangi gerekçelere istinaden dava açılacağı Ödeme Emri konulu başlık altında yapıldığı için burada çok fazla ayrıntıya tekrar girilmeyecektir.

## **B- ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARA YÖNELİK HACİZ BİLDİRİLERİNDE DAVA YOLU**

Kamu borçlusunun, üçüncü şahıslar/ bankalar nezdindeki alacak, hak ve malların haczi üçüncü kişilere tahsil dairesi tarafından, tebliğ edilecek “haciz bildirisi ile” haczedilmesi mümkün bulunmaktadır. Haciz bildirisinde, bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve kamu borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın kamu borçlusuna verilmemesi gerektiği yazı ile bildirilir. Bildirimde aksi takdirde kamu borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ile AATUHK’ nın 79. maddenin 3, 4 ve 5. fıkra hükümleri, üçüncü kişiye tebliğ edilir<sup>387</sup>.

### **1- Üçüncü Şahsa Mahsus Dava Yolu**

AATUHK’ nın 79/3. maddesine göre üçüncü şahsın; borçluya ait elinde herhangi bir mal veya ödenek olmadığına, malın tüketildiğine; haczin tebliğinden önce borcun ödendiğine, mal ve hakların kusuru olmaksızın telef olduğuna ya da alacağın

<sup>385</sup> Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi, 27.06.2006, 11254/14006, “Borçlu şirket, aleyhinde genel haciz yolu ile başlatılan ilamsız takipte ödeme emri, usulüne uygun olarak tebliğ edilmiştir. Bu tebligattan sonra alacaklının 10.12.2004 tarihli talebi üzerine aynı adrese Tebligat Kanunu’nun 35. maddesine göre, 18.12.2004 tarihinde ikinci kez ödeme emri tebliğ edilmiştir. Dairemizin yerleşik içtihatlarına göre, alacaklının talebi üzerine ikinci kez ödeme emrinin tebliğ edilmesi, borçluya yeniden bir itiraz hakkı vermektedir.” (ARSLANER, a.g.e., s. 369).

<sup>386</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 369- 370.

<sup>387</sup> Mustafa ALPASLAN ( b ), “Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi”, <www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/>, ( Erişim: 13.02.2014 ).

borçluya veya emrettiği yere ödenmiş olduğuna dair itiraz süresi yedi gün ve buna da genel mahkemelerde kanıtlama süresi bir yıldır. İtiraz edilmediği takdirde tahsil dairesi üçüncü şahıs adına haciz yoluna yedi günlük süre aşımından itibaren başvurabilmektedir<sup>388</sup>.

Kendisine haciz bildirisi tebliğ edilen kişiler, 7 gün içerisinde, haczi tebliğ eden idareye karşı itiraz etmemiş olması durumunda gidebilecekleri iki itiraz ve müracaat yolları bulunmaktadır. Bunlardan birisi menfi tespit davası açmak, diğeri de tebliğ edilecek ödeme emrine karşı, 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmaktır. Menfi tespit davası, 5479 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeler sonucunda getirilmiş olup, herhangi bir nedenle 7 günlük itiraz süresini geçiren 3. şahsın, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren, 1 yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinde, yer alan borcu sahibi mükellefin, kendisinden alacağı olmadığını veya malın elinde olmadığını ispat etmek zorundadır. İspat yükü, davacıya aittir. Menfi tespit davası açılması, takibin durdurulması için yeterli değildir. Ayrıca mahkemenin, takibin durdurulmasına, (teminat gösterilecek) karar vermiş olması gerekmektedir<sup>389</sup>.

Haciz işleminden kurtulmanın en doğal yolu, asıl kamu borçlusunun ilgili alacaklıya ödeme yapmasıdır. Borç ödendiği takdirde üçüncü şahsın hacze karşı açmış olduğu dava düşecektir. Dolayısıyla üçüncü şahıs, açtığı menfi tespit davasının aleyhine sonuçlanması durumunda, ödeyeceği “haksız çıkma zammı”ndan da kurtulmaktadır. Çünkü dava, borcun ödenmesi ile hukuki dayanağından yoksun olacaktır. Bu nedenle, ödeme emrine yönelik borçlunun açmış olduğu davanın aleyhine sonuçlanması durumu için düzenlenen haksız çıkma zammının böyle bir durumda uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ancak borcun, asıl kamu borçlusu tarafından ödenmemesi ya da davanın üçüncü kişi aleyhine sonuçlanması durumunda AATUHK’ nın 79/5. maddesinin son cümlesinde belirtilen haksız çıkılan tutarın %10’ u kadar inkar tazminatı hükmedilecektir<sup>390</sup>.

---

<sup>388</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 379.

<sup>389</sup> ALPASLAN ( a ), a.g.m., <www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/>, ( Erişim: 13.02.2014 ).

<sup>390</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 380.

## 2- Kamu Alacaklısına Mahsus Dava Yolları

Haciz bildirisini tebliğine istinaden yedi gün içinde, alacaklı tahsil dairesine itiraz eden ve asıl kamu borçlusuna ait banka hesaplarında alacağının ve mevduatının bulunmadığını beyan eden banka hakkında, alacaklı vergi dairesi, bir yıl içinde banka itirazının aksini ispat için genel mahkemelerde dava açabilir. Alacaklı kamu idaresi açtığı dava da bankadan, borçlu olunan tutarın ödenmesini istediği gibi bankanın cevabının doğru olmadığı konusunda görüşü varsa, İ.İ.K.'nın 338. maddesi gereğince banka yetkilisini gerçeğe aykırı bildirimde bulunmaktan dolayı bir aydan altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılmasını isteyebilir<sup>391</sup>.

Haciz bildirisine süresi içerisinde geri dönüş yapmayan ve menfi tespit davası açan ancak dava aleyhinde sonuçlanan üçüncü kişi üzerindeki hukuki sorumluluğa inkar tazminatı yüklenmesi ile yetinilmekle birlikte, haciz bildirisine olumsuz cevap veren üçüncü kişi hasım gösterilerek alacaklı idarenin açtığı dava sonucunda, dava alacaklı idare lehine sonuçlandığında, üçüncü kişi için de cezai sorumluluk yüklenmektedir<sup>392</sup>.

### C- İSTİHKAK DAVASI

İstihkak davası, takip hukukuna ilişkin teknik anlamda bir davadır. Çünkü, bu dava ile cebri icra organı tarafından uygulanan haciz işleminin geçersizliği iddia edilmektedir. İstihkak davasının sonucunda uygulanmakta olan haciz işleminin geçerli olup olmadığı sadece o somut olaya özgü olarak ve takip hukuku bakımından tespit edilmektedir. Nitekim, bu davada ileri sürülen maddi hukuka ilişkin hak, istihkak davasında bir ön sorun olarak incelenmekte; bu tespitten sonra o mal üzerindeki haciz işleminin kaldırılıp kaldırılmayacağına karar verilmektedir. Diğer bir ifadeyle, istihkak davası sonucunda, cebren tahsil sürecinde uygulanmış olan haciz işleminin geçerliliği hakkında bir karar verilmektedir<sup>393</sup>.

AATUHK'nın 68. maddesine göre, istihkak davalarında görevli ve yetkili mahkeme haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki adli mahkemelerdir. Nitekim Danıştay verdiği kararlarda, "özel mülkiyet hakkının korunması ile ilgili davalarda

<sup>391</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 383.

<sup>392</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 383.

<sup>393</sup> Yusuf KARAKOÇ, "Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Özel Sayı, 2009, s. 1627.

adalet mahkemelerinin görevli olması genel kuralının doğal bir sonucu olarak, istihkak davalarında adli yargının görevli olduğunu” vurgulamıştır. Bu kesin bir yetkidir. Bu bağlamda, davaya konu malın değerine göre, istihkak davalarını sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde çözümlenecektir<sup>394</sup>.

### 1- İstihkak İddiası

İstihkak, “hak istemek”, “hak sahibi olmak hali” anlamlarına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir şeyin birisi için sabit bir hak olmasının meydana çıkmasıdır. İstihkak iddiası ise, haczedilen mal üzerine alacaklı ve borçlu dışında bir kişinin bir hak sahibi olduğunu ileri sürmesidir. Haczedilen malın mülkiyetinin borçluya ait olması gerektiği gerçeği, alacağın hukuka uygun tahsil edilmiş sayılması için büyük önem taşımaktadır. Çünkü, cebri icranın konusu borçlunun malvarlığıdır. Hacizli malın borçluya ait olmadığı iddiası (istihkak iddiası), hacizli malın malikinin belirlenmesinden çok, yapılan haczin bu iddiaya karşı geçerli olup olmadığı belli edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, haciz nedeniyle borçlu ve üçüncü kişi tarafından istihkak iddialarının ileri sürülebilmesi sağlanmıştır<sup>395</sup>.

Kamu icra hukukunda olağan süreç, borcunu vadesinde ödemeyen; ödeme emri tebliğ edilmiş olmasına rağmen, ödememekte ısrar eden kamu borçlusunun, borcuna yetecek kadar malının haczedilerek paraya çevrilmesi ve kamu alacağının tahsil edilmesidir. Ancak, bazen kamu borçlusunun elinde bulunan mallarda üçüncü kişilerin korunması gereken haklarının olması; bazen de, kamu borçlusuna ait malların bunlar üzerinde hak iddiasında bulunan üçüncü kişilerin elinde bulunması mümkün ve muhtemeldir. Böyle bir durumda, alacaklı vergi dairesinin alacağının tahsil edilmesi yanında, üçüncü kişilerin haklarının da korunması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu nedenle kamu alacağı için kamu borçlusu adına haciz kararının uygulandığı mal üzerinde üçüncü kişinin korunmaya değer hak iddiasına istihkak iddiası denmektedir<sup>396</sup>.

---

<sup>394</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 226.

<sup>395</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 85.

<sup>396</sup> KARAKOÇ, **a.g.m.**, s. 1623.

İstihkak davası taşınır veya taşınmaz mal üzerinde mülkiyet ya da diğer bir aynı hak iddiası ile açılan davadır<sup>397</sup>. İstihkak davası açma hakkı üçüncü kişi ve alacaklıya aittir. İstihkak davasında davacı istihkak iddia edilen hakkın mevcut olup olmadığını tespitini istemektedir. Bu yönüyle istihkak davası bir tür tespit davasıdır. Malın kendisine ait olduğu iddiasıyla açılan istihkak davası üçüncü kişi açısından bir olumlu tespit davası iken, malın üçüncü kişiye ait olmadığı iddiasıyla açılan istihkak davası alacaklı idare açısından bir olumsuz tespit davası niteliğindedir<sup>398</sup>.

İstihkak iddialarının haczi engelleyici bir etkisi bulunmamakla birlikte, istihkak iddia edilen malın haczi en sona bırakılmaktadır. İcra memuru veya tahsil dairesi memuru istihkak iddialarını değerlendirme durumu da bulunmamakta, sadece istihkak süresini başlatmaktadır<sup>399</sup>. İstihkak iddiası haczi yapan memur tarafından haciz tutanağına geçirilir. Bu işlem bir kanıt niteliğinde olup özellikle uygulanacak sürelerin saptanmasında ve istihkak davasının kimin tarafından açılacağından önemi büyüktür<sup>400</sup>.

## **2- Borçlunun Elinde Hacedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası**

Borçlunun elinde hacedilen mallara karşı istihkak iddiaları AATUHK' nın 66. maddesinde düzenlenmektedir. Borçlunun elinde bulunan ve hacze konu mallar üzerinde üçüncü kişilerin mülkiyet veya rehin hakkı olduğu iddiasında bulunulması mümkündür. Borçlunun elinde bulunan mallar için iki yönden istihkak iddiası ileri sürülebilir<sup>401</sup>;

- Borçlu haciz sırasında, elinde bulunan bir mal üzerinde üçüncü şahsın mülkiyet veya rehin hakkı olduğunu ileri sürebilir;
- Üçüncü şahıs tarafından, borçlunun elinde bulunan ve hacedilmek istenen mal üzerinde kendisinin mülkiyet veya rehin hakkı olduğunu iddia edilebilir.

---

<sup>397</sup> Seyithan DELİDUMAN, Murat ERDEM, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)' a Göre Hacizden Doğan İstihkak İddiaları, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: III, Sayı: 1, 1999, s. 297.

<sup>398</sup> BURAN, **a.g.t.**, s. 86.

<sup>399</sup> Aziz TAŞDELEN, "Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 53, Sayı: 2, 2004, s. 124.

<sup>400</sup> DELİDUMAN, ERDEM, **a.g.m.**, s. 303.

<sup>401</sup> KARAKOÇ (b), **a.g.e.**, s. 656.

Haczi yapan memur bunu haciz zaptına geçirir. Keyfiyet, iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir<sup>402</sup>.

İstihkak iddiası borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü kişiye, üçüncü kişi tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir. Borçlunun üçüncü kişi yararına istihkak iddiası ileri sürmesi halinde, bu tek başına yeterli olmayıp, üçüncü kişinin de bunu doğrulaması ve 7 gün içinde tahsil dairesine dilekçe ile müracaat ederek yapılan hacze itiraz ve istihkak iddiasında bulunması gerekir. Haciz işleminden sonra 7 gün içinde ileri sürülmeyen istihkak iddiaları incelenmez. İstihkak iddiasında bulunulması halinde, önce bu uyuşmazlığın giderilmesi gerekmektedir<sup>403</sup>.

İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Süresinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır<sup>404</sup>.

İlke olarak, istihkak davasının açılmış olması icrai takibatı durdurmadığından, takibatın durdurulabilmesi için ayrıca istihkak davası açan üçüncü kişi tarafından yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir. İstihkak davasının amacı, hacizli mal üzerinde icra takibinin devamına olanak bulunup bulunmadığını saptamak olduğu için, dava redle sonuçlanırsa hacizli mal üzerindeki icra takibi devam eder. Yürütmenin durdurulması kararından sonra, üçüncü kişi tarafından ileri sürülen istihkak iddiasının red olunması halinde, üçüncü kişi davalı taraf olan kamu idaresine davaya konu olan malın değerinin % 10'u tutarında tazminat ödemeye mahkum olmaktadır<sup>405</sup>.

### **3- Üçüncü Kişinin Elinde Hacedilen Mallara Karşı İstihkak İddiası**

AATUHK' nın 67. maddesi borçluya ait bir malın üçüncü bir kişi elinde bulunması halinde yapılacak işlemin neler olduğunu belirtmektedir.

---

<sup>402</sup> CANDAN, a.g.e., s. 403.

<sup>403</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 227.

<sup>404</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 701.

<sup>405</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 227.

Haczi yapan memur malın borçluya ait olduğu görüşünde ise bu yola başvurmuştur. Üçüncü şahıs da bu malın kendisine ait olduğunu veya mal üzerinde rehin hakkına sahip bulunduğunu iddia etmiştir. Bu durumda haczi yapan memur keyfiyeti yine AATUHK' nın 66. maddesinde olduğu gibi zapta geçirir ve zaptı vergi dairesine verir. Alacaklı kamu idaresi ise bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde olayı inceleyerek tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki yerel mahkemesi nezdinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır<sup>406</sup>. Böylece o mal haczedilemez.

Üçüncü kişinin istihkak iddiasını kabul etmeyen vergi dairesi, keyfiyetin kendilerine bildirildiği tarihten itibaren 15 gün içinde AATUHK' nın 24. maddesinde, umumi ( Adli Yargı Düzenine mensup ) mahkemelerde iptal davası açmalıdır. Açıldığı takdirde, bu davaya, umumi hükümlere göre ve diğer davalara öncelikli olarak bakılır<sup>407</sup>.

Borçlu ile aynı yerde ikamet eden anne, baba, kardeş gibi üçüncü kişilerin hacizli malı birlikte elinde bulundurmaları durumunda, AATUHK' nın 67/2. maddesine göre, mal borçlunun elinde haczedilmiş sayılır. Bu gibi durumlarda istihkak davası açma külfeti, borçlu ile birlikte malı elinde bulunduran anne, baba, kardeş gibi üçüncü kişiye düşmektedir. Bu bağlamda üçüncü kişi, tahsil dairesine karşı açacağı istihkak davasında haczedilen malın aslında borçluya ait olmadığını kendisine ait olduğunu ispat etmek zorundadır. Bu hüküm, dava açarak mal üzerinde istihkak iddiasını ispat külfetinden kamu idaresini korumak için getirilmiştir<sup>408</sup>.

## **V- HACİZ VE E-HACİZ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Haciz, kamu borcunu zamanında ödemeyen borçlunun beyan ettiği ya da idarenin tespit ettiği taşınır, taşınmaz, alacak veya haklarından kamu alacağını karşılayacak kadar miktarı üzerinde hukuki ve fiili yetkilerini sınırlayan ve icra takip sürecinde kendisinden sonra gelen satış işlemine dayanarak ve hazırlık niteliği taşıyan bir takip işlemidir<sup>409</sup>.

---

<sup>406</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 709.

<sup>407</sup> CANDAN, a.g.e., s. 409.

<sup>408</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 228- 229.

<sup>409</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 209.

Bu bağlamda haciz, para alacağının ödenmesini sağlamak olup borçlunun mal varlığı üzerine uygulanmaktadır. Bu uygulama sadece borçlunun haczedilebilir mal ve haklarını kapsamaktadır. Ayrıca haciz uygulaması, borçlunun mal varlığına hukuken veya fiilen el koyma şeklinde gerçekleşmektedir.

### **1- Kamu Alacağının Ödenecek Aşamaya Gelmesi Açısından**

Borcunu ödemek amacıyla mükellefin vergi dairesine gelmesi durumunda, adres yetersizliği veya adres değişikliği gibi nedenlerle mükellefe ulaşılamaması nedeniyle tahsil edilemeyen ve haciz aşamasına gelen borçların vergi asıllarının ve gecikme zamlarının hesaplanması için mükellef vergilendirme servisine gönderilir. Böyle bir durumda VEDOP öncesi ve VEDOP sonrası borçlar olmak üzere borçların iki farklı kaynaktan araştırılması ve tutarlarının saptanması söz konusudur. VEDOP sonrası borçlar bilgisayardan tespit edilip vergi aslı ve gecikme zammı bilgisayar tarafından otomatik olarak hesaplanırken, VEDOP öncesi borçlar hesap makinası ile elle hesaplanarak tespit edilmektedir. Bu bağlamda hem borcun tespiti hem de gecikme zammının tespiti oldukça büyük zaman almakta ve hatalara neden olmaktadır<sup>410</sup>.

Hatalı hesaplanan ve bu nedenle fazla ödenen bir kamu borcunun mükellefin tespiti ile birlikte daha sonra yargıya taşınması doğal bir süreçtir. Alacaklı idarelerin, kesinleşen kamu alacaklarının miktarını tam olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. VEDOP, kamu alacaklarının hesaplanmasının yanında vergi dairelerinin birçok işlemlerinin hatasız ve hızlı yapılabilmesi için önemli bir projedir<sup>411</sup>. Bu bağlamda, hem mükelleflerin etkin hizmet alması hem de idarelerin mükelleflere doğru ve hızlı hizmet vermeleri bakımından önemlidir. Günümüzde tüm vergi dairelerinin bu projeye geçiş süreçleri tamamlanmış olup, otomasyona geçmemiş vergi dairesi kalmamıştır<sup>412</sup>.

Haciz ve e-haciz uygulamasına başlanabilmesi için öncelikle bir kamu alacağının kesinleşmiş olması ve borcun muaccel olması gerekmektedir. Ardından borçluya borcunu ödemesi için ödeme emri düzenlenmelidir. Düzenlenen ödeme emri

<sup>410</sup> Maliye Yayınları, Tahsil Dairesinin Görev süreci, < www.maliye-mayem.gov.tr/kalite/mtky/ustmenu/yayinlar/kutuphane/kitap/bolum3\_h.pdf >, (Erişim: 22.12.2013).

<sup>411</sup> ARSLANER, a.g.e., s. 217.

<sup>412</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “**2007 Yılı Faaliyet Raporu**”, Yayın No: 64, 2008, Nisan, s. 27.



sonrasında kamu borçlusunu, ya borcunu öder ya da mal bildiriminde bulunur. Mükellef tüm bu işlemlerden kaçmaya devam ederse vergi idaresi cebri yollarla kamu alacağının tahsili yoluna gidebilmektedir. E-haciz öncesi işlemlerde vergi idaresi bir çok takip masrafına katlanarak borçlunun adresinde kendisini ve evinde hacze değer malları varsa onları haciz varakasına işleyerek haciz işlemini uygulayabiliyordu. Günümüzde e- haciz uygulamalarının artmasıyla birlikte idarenin takip masrafları bir yandan azalırken bir yandan da kamu alacağına kavuşması daha kolay bir hale gelmiştir. Elektronik veriler sayesinde mükellefin anında mal varlığı tespit edilerek haciz işlemi anında uygulanabilmektedir.

## **2- Ödeme Emrinin Tebliği Açısından**

Kamu alacağını zamanında ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için ödeme emri tebliğ edilmektedir. Tahsil aşamasında borçluya kamu borcunu ödemesi için ihtar niteliğinde gönderilen belgeye ödeme emri denir. Ödeme emri, kamu borçlusunu borcunu ödemeye davet eden bir çağrıdır. Ödeme emrinde borcun ve fer'ilerinin içeriği ve miktarı, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil olunacağı ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı yazılır<sup>413</sup>.

Ödeme emri tebliğ edilmiş olmasına rağmen, 7 günlük ödeme süresi içinde kamu borçlusunu borcunu ödemezse, vergi dairesi icra dairesi sıfatıyla haciz işlemi ile cebri tatbikata başlamaktadır. Haciz işlemi, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının tahsilini sağlamak için, alacaklı lehine söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara icra dairesi tarafından el konulmaktadır. El koyma, gayrimenkullerde tapu kaydına haciz şerhi koydurmak şeklinde yapılırken, menkul mallarda fiili haciz uygulanması şeklinde olmaktadır<sup>414</sup>.

Bu bağlamda, ödeme emri tebliğ edilmeden borçlular hakkında haciz uygulanması yasal olarak mümkün değildir. Diğer taraftan e-haciz olarak adlandırılan

---

<sup>413</sup> KARAKOÇ (b), a.g.e., s. 646.

<sup>414</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 210.

uygulama, haciz bildirilerinin kağıt ortamında ve posta yoluyla bankaya tebliğ edilmesi yerine, elektronik imza kullanılmak suretiyle bankalara tebliğ yapılmaktadır. Gerek yapılan görüşmelerle, gerekse haciz işlemlerinin başlangıcını teşkil eden ödeme emrinin tebliği suretiyle borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri uygulanmak suretiyle tahsil edileceği konusunda bilgilendirilmiş olan borçluların banka hesaplarına haciz uygulanmadan önce bir kez daha uyarılmaları mümkün değildir. Kamu borçlusunun banka hesaplarında bulunan değerlerin haczi suretiyle kamu alacağının tahsil edileceğinin bildirilmesi halinde, banka hesaplarında haczedilecek bir değer kalmayacağı bilinmektedir<sup>415</sup>.

E-haciz uygulaması ile ansızın mükelleflerin banka hesaplarına, tapu dairesindeki gayrimenkulleri üzerine ve trafik sicil müdürlüğünde kayıtlı bulunan motorlu taşıtları üzerine tebliğler otomatik olarak elektronik yöntemlerle yapılmakta olup tespit edilen varlıklar üzerine e- haciz işlemi uygulanmaktadır.

### **3- Mal Bildiriminde Bulunması Açısından**

AATUHK' nın 60. maddesine göre haciz uygulaması öncesinde, “kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçluya, yedi gün içerisinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar ve en çok üç ayı geçmemek üzere hapsen tazyik yaptırımını uygulanmaktadır” denilmektedir.

E- haciz uygulamasıyla birlikte, Seri: A Sıra No:5 sayılı Tahsilat Genel Tebliği' ne göre, kamu borçlularının mal varlığı araştırması elektronik ortamda yapıldığından, mal bildirim beyanını vergi idaresi re'sen yapmaktadır. Dolayısıyla borçlunun mal bildiriminde bulunması beklenmemekte ve kamu alacağının bir an önce tahsili sağlanmaktadır.

### **4- E-Haciz Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar**

Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri; kamu borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya o bölgedeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın

---

<sup>415</sup> İstanbul Ticaret Odası, “**Vergide E-Haciz Sıkıntısı**”, Gazete Detay, < www.ito.org.tr >, ( Erişim: 26.12.2013 ).

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.

E-haciz uygulaması, gelir idaresi açısından pratik bir haciz yöntemi olmakla beraber mükellefler açısından beklenmedik bir anda ve olumsuz bir haciz uygulama işlemidir.

E-haciz uygulamasında yaşanan sorunlardan biri de banka sistemi üzerinden konan haciz uygulamaları sermaye birikimini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi dairesi şirket müdürlerinin, şirket ortaklarının hesaplarına genel bir borç listesi ile haciz koymaktadır. Bu genel borç döküm listesinde, o vergi dairesinin faaliyet alanındaki tüm borçlu mükellefler, o ilin içindeki tüm bankaların, merkezlerine yollanmaktadır. Banka bölge müdürlükleri de, kendileri ve bağlı olan tüm şubelere bu borçlular listesini yollayarak hem mal varlığı tespiti yapmakta hem de tebliğ etmektedir. Araştırmanın sonucunda o anda bankada, borçlu bireysel kişinin veya tüzel kişiliğin borcu var ise, bu meblağ bloke edilerek, bekletilmektedir. Şirket borcu nedeniyle, şirket ortakları, şirket müdürleri nezdinde, doğrudan haciz koyma, mevduat, banka hesaplarına bloke koyma, şirket ortağının özel otosuna haciz koyma gibi uygulamalar hukuka uygun değildir. İlk olarak şirket borcunun ortaklar veya müdürler açısından kişileştirilme işlemleri yapılmadan, doğrudan ortaklara haciz, banka hesaplarına bloke konulamaz. Şirket borcundan dolayı, ortaklara veya müdürlere ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmeden yapılan bütün işlemler hatalıdır<sup>416</sup>.

E-haciz uygulamasında yaşanan diğer önemli bir problem ise banka hesabına haciz uygulanan mükellefe ödeme emri tebliği edilmeden haciz işlemine başlanmasıdır. Bu uygulama ile mükellefler ticari faaliyetlerinde önemli sıkıntılar yaşamaktadır. Kredi çekmek, çek veya senet ödemesi veya nakit ihtiyacını gidermek için banka mevduatını çekmeye giden mükellefler e-haciz uygulamasıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu durumu önlemek için tarh dosyasındaki mevcut adreslerine veya mükelleflerin Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS)' ndeki adresine ödeme emri

---

<sup>416</sup> Mustafa SAKAL, Mustafa ALPASLAN, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafmat Basım San.İtd.Şti., İzmir, Ocak, 2008, s. 299-300.

tebliği edilmesi gerekmektedir. Fakat vergi dairesi bazı zamanlarda bunu yapmayarak direkt olarak o şahısların bankadaki mevduatına haciz koymaktadır<sup>417</sup>.

E-haciz uygulamasında sırasında mükelleflerin haczi olanaksız menkul değerleri veya emekli maaşları haczedilmektedir. AATUHK' nın 79. maddesi hükümlerine göre haczedilmesi mümkün olmayan mameleki de haczedilebilmektedir. Konu ile ilgili vergi mahkemesi kararı mevcut olup, emekli bir mükellefin vergi borcu dolayısıyla bankadaki vadesiz hesabına e-haciz uygulanmış olup mükellefin vadesiz hesabına yatan emekli maaşına bloke konulmuştur.

T.C. Manisa Vergi Mahkemesi Esas No: 2009/908 sayılı kararına göre genel Kanun olan 6183 sayılı Kanundan daha sonra yürürlüğe giren ve özel Kanun olan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunundaki hüküm gereği, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu uyarınca ödenen aylıklar ile emekli aylıklarının sadece, prim veya nafaka borçları için haczedilebileceği, bu alacaklar dışındaki alacaklar için ise haciz uygulanamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu hukuki durum karşısında, davacının vergi borçları nedeniyle almakta olduğu emekli maaşına uygulanan haciz işlemi ile ilgili olarak, 5510 sayılı Kanununun 93/1. maddesi hükmü gereğince de 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu uyarınca ödenen emekli maaşlarına vergi borçları nedeniyle haciz uygulaması yapılamayacağı belirtilmiştir<sup>418</sup>.

Uygulamada yaşanan sıkıntılardan biri daha mükelleflerin bankada yer alan mevduatının tamamına haciz konulmuş gibi banka tarafından işlem yapılması ve gelecekte hesaba yatacak paralar içinde haciz işlemini uygulamasıdır. Bu uygulama ile banka sorumluluk altına girmemek için kamu alacağını aşan tutardaki paraya bile haciz uygulamakta veya gelecekte hesaba yatan paralara bile bloke koymaktadır. Radikal gazetesinin 23.11.2013 tarihli haberinde bir milletvekilinin 6 liralık borcu için bankaya yatan maaşına e-haciz uygulanmıştır<sup>419</sup>.

---

<sup>417</sup> AY, vd.,**a.g.e.**, s. 29-30.

<sup>418</sup> T.C. Manisa Vergi Mahkemesi 20.01.2010 tarih ve Esas No: 2009/908 sayılı kararı.

<sup>419</sup> Neşe KARANFİL, Radikal Gazetesi, 23.11.2013 tarihli ekonomi haberi, <[http://www.radikal.com.tr/ekonomi/6\\_liralik\\_borc\\_icin\\_milletvekiline\\_haciz-1162406](http://www.radikal.com.tr/ekonomi/6_liralik_borc_icin_milletvekiline_haciz-1162406)>, (Erişim: 24.11.2013).

## VI- HACİZ VE E-HACİZ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Haciz, ödeme emri tebliğine rağmen kamu alacağını ödemeyen borçluların kendi ellerinde bulunan ya da üçüncü kişilerin ellerindeki menkul mallar ile gayrimenkullerine, alacak ve haklarına, alacağın asıl ve fer'ileri ile takip ve masraflarının karşılayacak ölçüde idari bir kararla tahsil dairesince el konulmasıdır<sup>420</sup>.

Haciz uygulaması ile vergi idaresi ödeme aşamasını gelmiş vergi alacağını zamanında tahsil edememesi sonucu bu alacağını mükelleften zorla tahsil etme yoluna gitmektedir. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte ülkemizde ve dünyada hızla gelişen ekonomik faaliyetler ve ekonomik ilişkiler ülkeleri birbirine yaklaştırmıştır. Gelişen bu teknolojiye sadece özel sektör değil kamu sektörü de adaptasyon olmuştur. Türkiye Gelirler İdaresi Başkanlığı e-devlet uygulamaları kapsamında 1998 yılında Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'ni ( VEDOP ) uygulamaya geçirmiştir. Bu çerçevede vergi idaresi VEDOP-1, VEDOP-2 ve VEDOP-3 olmak üzere üç aşama geçirmiştir. VEDOP-3 ile vergi idaresi kamu alacaklarının bir an önce tahsili, takip masraflarının ve idarenin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması amacıyla elektronik haciz ( e-haciz ) projesini geliştirmiştir.

E-haciz, nitelik olarak nihayetinde bir haciz işlemidir. Hacze başvurabilmek için ilgili şartların (ödeme emri gönderilmesi, mal bildiriminde bulunulması gibi) yerine getirilmesi gerekmektedir. Hatta mükellefe gönderilen ödeme emrinde, borcun ödenmediği takdirde e-haciz yoluna gidilip bankadaki hesapların haczedileceğinin de bildirilmesi hukukî güvenlik bakımından çok daha uygun olacaktır<sup>421</sup>.

E-haciz uygulaması 2006 yılında AATUHK' nın 79. maddesinde yapılan düzenleme ile üçüncü şahısların nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczi mümkün hale gelmiştir. E-haciz uygulamasının vergi dairesi ve mükellefler açısından değerlendirmek gerekirse her iki taraf açısından farklı sonuçlar doğurduğu görülmektedir.

<sup>420</sup> DOĞRUSÖZ, vd., **a.g.e.**, s. 105.

<sup>421</sup> Ümit Süleyman ÜSTÜN, "Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S.: 2, 2010, s. 19.

## A- VERGİ İDARESİ AÇISINDAN HACİZ VE E-HACİZ UYGULAMASI

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler vergileme alanında etkisini göstermiş, vergi idareleri yönetim yapılarını gözden geçirmek ve çağa ayak uydurmak zorunda kalmışlardır<sup>422</sup>. Kamu alanında verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesini temel alarak sonuca odaklanan ve hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesini esas alan yeni bir yönetim anlayışı hâkim olmaya başlamıştır. Minimum maliyetle daha etkin çalışan bir kamu yönetim mekanizmasının oluşturulması bir gereklilik haline gelmiştir<sup>423</sup>.

E-haciz müessesesinden, haciz sürecinin hızlandırılması, takip işlemlerinin etkin yürütülmesi gibi faydaların sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak bu faydaların sağlanması uğruna hukuka aykırı uygulamalara yer verilmemelidir. Herhangi bir tespit yapılmadan haciz bildirisinin tebliği hukuki güvenliğe aykırı sonuçlar doğuracaktır. Kişinin borcundan fazla miktarda parasının hacedilmesi halinde, ticari itibarın zedelenmesi gibi hukuki güvenlik ilkesine tamamen aykırı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Kişinin hak ve borçlarının bulunduğu bankalar tespit edilip e-haciz uygulaması o hesaplara karşı yapılmalıdır. Borç miktarı kadar haciz uygulamasına gidilmelidir. Borç miktarından fazla yapılan hacizler gecikmeksizin kaldırılmalıdır. Aksi halde idarenin sorumluluğuna gidilebilecektir. Tam yargı davaları ile idare tazminata dahi mahkum ettirilebilecektir<sup>424</sup>.

Gelirler İdaresi Başkanlığı, 2012 yılından itibaren vergi borçlarına yönelik elektronik haczin kapsamını genişletmektedir. İdare'nin '2011 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu'na göre GİB, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, vergi gelirlerini artırmak ve daha etkin bir denetim amacıyla yılsonuna kadar bir dizi tedbirleri uygulamaya koyacağını belirtmektedir. İdare, trafik para cezalarının online tahakkuk ve tahsilatının da aralarında olduğu çeşitli projelerin test faaliyetini tamamlayıp, Türkiye çapında uygulanacağını belirtmektedir. Mükelleflerin MTV ve trafik para cezalarını kredi kartı ile ödemelerine yönelik sistemin altyapısı geliştirilirken, elektronik haciz projesi daha da yaygın kullanılacağını belirtmektedir.

---

<sup>422</sup> Tülin CANBAY, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim ( AntikÇağdan Günümüze )*, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s. 168.

<sup>423</sup> ŞAKAR, *a.g.m.*, s. 70.

<sup>424</sup> ÜSTÜN, *a.g.m.*, s. 17.

## 1- Tahsilatta Etkinlik Sağlaması ve Gelir Artırıcı Etkisi

E-Haciz uygulamaları ile gereksiz bürokrasi, zaman kaybı ve kırtasiyeciliğe yer vermeden, çağın gereklerine uygun olarak hız, basitlik ve etkinliğin esas alındığı bir takip sistemi hedeflenmiş olup iş gücü tasarrufu yanında uygulama birlikteliğinin sağlanmasının sistemin diğer önemli beklentileri arasında olduğu değerlendirilmiştir. Bunun yanında, mükelleflerin mevduat, gayrimenkul ve motorlu taşıt bilgilerinin de kavranabilmesine imkan tanıyan borç takip sistemi oluşturularak mükellef cari hesabı aracılığı ile mükellefin borç ve alacak durumunun elektronik ortamda takip edildiği bir sistemin yaşama geçirilmesi öngörülmektedir<sup>425</sup>.

E-haciz uygulamasının amacının vergi tahsilatını artırmak olduğu ifade edilmektedir. Ancak, “e-haciz” in vergi tahsilatını artıracığı tartışmalıdır. Zira, vergi borçlarının borcunu ödeme güçlüğüne düşmesi, AATUHK ve 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu” ndaki düzenlemelerin yetersizliği değildir. Borcun ödenmemesi veya ödenememesi, tamamen uygulanan gecikme faizleri ve zam oranlarının yüksekliğinden kaynaklanmakta olup, “e-haciz” in bu sebebi ortadan kaldıracı herhangi bir hükmü bulunmamaktadır<sup>426</sup>.

Ayrıca Manisa Mesir Vergi Dairesi Müdürlüğü’nden bu konuda veri talebinde bulunulmuştur. Ancak 2013 yılı ayları itibariyle toplam tahsilat kalemleri içinde e-haciz uygulaması sonucu hem oransal hem de rakamsal olarak ne kadar tahsilat yapıldığı konusunda bir çalışmanın olmadığı ve bunun tespitinin yapılabilmesi özel bir çalışmanın gerektiği belirtilmiştir. Konu ile ilgili Mesir Vergi Dairesi Müdürlüğü’ ne ait cevap yazısı Ek-1’ de yer almaktadır. Bu sebeple e-haciz uygulamasının vergi vb. gelirleri artırıp artırmadığı konusunda net verilere ulaşılamamıştır.

E-haciz uygulamasında tahsil daireleri ile bankalar arasında borçlularla ilgili bildirimler ve yazışmalar elektronik ortama taşınmıştır. Böylece hem kırtasiye ve posta masrafından hem de zamandan ve iş gücünden tasarruf sağlanmıştır.

---

<sup>425</sup> Aydın KOCABEYOĞLU, “E-Haciz ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 209, Mayıs, 2010, s. 67.

<sup>426</sup> Baran Umut BAYCAN, “E-Haciz, Ekonomiye Katkı mı? Zarar mı?”, < <http://www.muhasibevergi.com> >, (Erişim: 12.12.2013).

## 2- İş Yükümlülüğünü Azaltıcı Etkisi

E-haciz sistemiyle birlikte; ayrıca cari hesap sistemi kurulacak mükelleflere, kamu borçlarını zamanında ödeyebilmeleri için kamu borçları ile ilgili tüm işlemlerini içeren aylık hesap özeti gönderilecektir. Mükelleflerin borç ve alacaklarına ilişkin kayıtlarını güncel olarak tutmak için mükellef cari hesabı oluşturulacak ve bu hesap mükelleflerin ve ödeme yapacakları kurumların bilgisine açılacaktır. Böylece mükelleflerin alacak ve borçlarını net olarak görebilmeleri sağlanacak ve borçlar gecikmeksizin takip edilebilecektir. Borç takip sistemini oluşturan bu ilk adım sayesinde, hem vergi borcu bulunan hem de bankada mevduat tutan mükellefler tespit edilecek, ardından bankalara elektronik ortamda yazı gönderilecek ve borçlunun banka hesaplarına elektronik haciz uygulanacaktır. Mükelleflerin banka mevduatı, gayrimenkul ve taşıt bilgileri öncelikli olmak üzere bütün mal varlığı elektronik ortamda gözetilecektir<sup>427</sup>.

E-haciz uygulamasında tahsil daireleri ile bankalar arasında borçlularla ilgili bildirimler ve yazışmalar elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. E-haciz uygulamasının en büyük iki hedefinden birisi klasik yöntemlerle yapılan haciz işlemlerinden kaynaklanan zaman kayıplarını önlemek, ikincisi de zamanında ödenmeyen vergilerin en kısa zamanda Hazine'ye aktarılmasını sağlamaktır<sup>428</sup>.

## B- MÜKELLEF AÇISINDAN HACİZ VE E-HACİZ UYGULAMASI

E-haciz uygulaması mükellefler açısından sürpriz sonuçlarla karşılaşmasına sebep olabilmektedir. Bu bağlamda vergi dairesi kamu borçlusunun banka mevduatının tamamına bloke koyabilmektedir. Ticari faaliyet içinde olan mükellefler bu durumdan oldukça olumsuz etkilenmektedir. Kredi çekmek, çek veya senet kırdırmak için bankaya gittiğinde bu işlemlerini tamamlayamamakta ve mükellef o gün içinde likidite darlığına düşerek ve ticari faaliyetini yapamamaktadır. Bununla birlikte piyasa itibarı da olumsuz yönde etkilenmektedir. Buna benzer sonuçları çoğaltmak mümkündür.

E-haciz uygulaması ile karşılaşan mükellefler bu uygulamadan kaçabilmek için banka mevduatlarını bir başka şahıs üzerine aktarabilmektedir. Mükellef e-haciz

<sup>427</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 240.

<sup>428</sup> GERÇEK (b), a.g.e., s. 240.



uygulamasından kendisini koruyarak ticari faaliyetine devam edebilmekte ya da kayıt dışılığına yönelerek bu uygulamadan kaçabilmektedir. Tahsil dairesinin bu tarz kat'ı uygulamaları sonucunda kamu alacağını bir an önce tahsil etmek isterken bir yandan da vergi gelirlerinin azalmasına sebep olabilmektedir.

2010 yılında Maliye Bakanlığı tarafından; bankalara e-haciz bildirisi gönderilen mükellef sayısının hakkında haciz varakası düzenlenmiş olan toplam mükellef sayısına oranı % 50 olarak gerçekleşmiştir<sup>429</sup>. 2012 yılında ise Maliye Bakanlığı tarafından; bankalara e-haciz bildirisi gönderilen mükellef sayısının hakkında haciz varakası düzenlenmiş olan toplam mükellef sayısına oranı % 74 olarak gerçekleşmiştir. Vergi idaresinin haciz uygulamalarının dörtte üçü e-haciz olarak gerçekleşmektedir<sup>430</sup>.

### **1- E-Haciz Uygulamasının Adalet Açısından Değerlendirilmesi**

E-haciz uygulamasının, vergi bilincinin gelişmesine gönüllü ya da zorunlu katkıda bulunacağı kesindir. Vergisini ödemeyen kişinin oluşturduğu haksız rekabeti ortadan kaldırması açısından da olumlu olduğu fakat vergi ödemeyen kişinin bir anda bütün ticari faaliyetini sarsacak bir şekilde bankadaki tüm mevduatının bloke edilmesi ve borcunu ödemedi bu blokenin çözülmemesi ya da çözülememesi, vergi borcunun ödenmesini riske atmaktadır. Buradaki adaletsizlik, doğan vergi borcunun zamanında tahsil edilmemesidir. E-haciz ticari hayatı sarsmadan ya da mükellefin ödeme gücünü elinden almadan yapılmaya çalışıldığı sürece mükellefler üzerinde vergi adaletinin sağlanması açısından bir etki yaratacaktır<sup>431</sup>.

Mülkiyet hakkına yapılacak müdahalede diğer şartların yanı sıra, toplumun genel yararı ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil bir dengenin de gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Kullanılan araçlar ile hedeflenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmalıdır. Bu adil denge, toplumun genel menfaatinin doğurduğu taleplerle bireyin temel haklarının korunması arasında olmalıdır. Bununla birlikte müdahalenin demokratik toplumun ihtiyaçları ile de orantılı olması

---

<sup>429</sup> GERÇEK (b), **a.g.e.**, s. 239.

<sup>430</sup> Mustafa ÖZKARA, “E Haciz Mi Yoksa B-Haciz Mi?”, < www.adaletbiz.com >, (Erişim: 15.12.2013).

<sup>431</sup> Figen İLHAN, “E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi”, 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

gerekmektedir. Sözleşme organlarına göre mülkiyete müdahalede bulunulduğunda birey, olağandışı ve aşırı yük altına sokulduğundan bu denge bozulmuş sayılacaktır<sup>432</sup>.

#### **a- Kamu Alacağından Fazlasına E-Haciz Konmamalı**

Vergi dairesi vergi alacağından daha fazla bir mevduata haciz koyabilmektedir. Bu bağlamda, AATUHK' nın 62. maddesinde, 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 haciz olunacağı belirtilmiştir. İkinci fıkrada ise Maliye Bakanlığı'nın kamu alacaklarının takibinde haciz olunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak kamu alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Seri A, 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde de kamu alacağını tahsil etmek amacıyla tatbik edilecek hacizlerde, alacak tutarından daha fazla değerde haciz yapılmaması ve borçlunun haczi kabil mal varlığının haczinde daha kolay paraya çevrilme olasılığı bulunan malların haczine öncelik verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Alacak tutarından fazla değerde yapılan hacizlerin kaldırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca son fıkrada yer alan "Tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir", hükmü de dikkate alındığında e-hacizlerde tahsil dairesinin araştırma yaparak, kamu alacağından fazlası bir tutara bloke koymaması gerekmektedir.

Uygulama da ise aksine tahsil daireleri borçlunun mevduatının tamamına bloke koyabilmektedir. Vergi idaresinde G.M.S.İ. mükellefi olan vergi borçlusunun 29/11/2013 tarihinde vergi aslı, gecikme faizi ve vergi ziyası cezası ile birlikte 595,54 TL olan vergi borcuna karşın bankada bulunan 3.000 TL mevduat hesabına e-haciz uygulanmıştır.

#### **b- Emekli Maaşı ile Ücret Maaşının Tamamına ve Haline Münasip Eve E-Haciz Konmamalı**

Emekli maaşlarının veya çalışan işçinin vergi borcunun büyüklüğüne göre ücretinin tamamına e- haciz konulması mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir. Örneğin, devlete tek kuruş vergi borcu olmayan bir emekli, öldüğünden haberi dahi

<sup>432</sup> ÜSTÜN, a.g.m., s. 32.

olmadığı kuzenin mirasçısı sıfatıyla miras payı da dikkate alınmadan vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmuştur. Bunun sonucunda emekli maaşının tamamına e-haciz uygulandığını ve maaşını alamayacağını öğrendiğinde oldukça zor durumda kalmıştır. Emekli maaşının ve çalışan ücretlinin ücretinin tamamına uygulanan haciz AATUHK 71. ve İş Kanunu'nun 35. maddesine aykırıdır. AATUHK 71. maddesine göre aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hâsılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok, dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz. Çalışanlar açısından ise İş Kanunu'nun 35. maddesine göre "İşçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz. Ancak, işçinin bakmak zorunda olduğu aile üyeleri için hâkim tarafından takdir edilecek miktar bu paraya dâhil değildir. Nafaka borcu alacaklılarının hakları saklıdır", denmektedir<sup>433</sup>.

T.C. Manisa Vergi Mahkemesi Esas No: 2009/908 sayılı kararına göre genel Kanun olan 6183 sayılı Kanundan daha sonra yürürlüğe giren ve özel Kanun olan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunundaki hüküm gereği, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu uyarınca ödenen aylıklar ile emekli aylıklarının sadece, prim veya nafaka borçları için haczedilebileceği, bu alacaklar dışındaki alacaklar için ise haciz uygulanamayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi icra hukukunda vergi borçlusu borcundan dolayı kural olarak tüm malvarlığı ile sorumludur. Borçlunun hem kendi hem ailesinin hayatını devam ettirebilmesi için bazı malları hacizden muaf tutulmuştur. Borçlunun "hâline münasip evi" de bu kapsamda hacizden muaf tutulan mallarından biridir. İcra ve İflas Kanununda olduğu gibi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda da borçlunun haline münasip evinin haciz olunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, alacaklı vergi dairelerince özellikle e-haciz işlemleri tesis edilmeden önce, haciz uygulanacak taşınmazın borçlunun haline münasip tek meskeni olup olmadığı hususunda gerekli inceleme ve değerlendirmeleri yapmaları durumunda, Anayasanın ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hükümlerinin temel hak ve özgürlükler kısmında yer alan mülkiyet

---

<sup>433</sup> ŞAKAR, a.g.m., s. 84.

hakkını zedeleyici uygulamaların azalması ve bu suretle ülkemizin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde itibarının korunması sağlanacaktır<sup>434</sup>.

## 2- E-Haciz Uygulamasının Kayıt Dışılık Üzerine Etkisi

Kayıt dışı ekonominin en önemli etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirleri azalmaktadır. İşletmeler, yarattıkları katma değerleri gizledikleri ya da eksik gösterdikleri oranda, katma değer vergisinin yanı sıra, mükellefiyet durumlarına göre gelir ya da kurumlar vergisini de eksik beyan etmiş olacaktırlar. Bu bağlamda, K.D.V. matrahına konu olan, ancak beyan dışı bırakılan satış hasılatları; katma değer vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi açısından birbirine yakın oranlarda vergi kaybına sebep olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, bir taraftan Devletin vergi gelirlerini aşındırırken diğer taraftan bazı kişiler vergi dışı kalmış gelir elde etmiş olduklarından vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi yükündeki adaletsizlik, gelir dağılımında da adaletsizliğe neden olmaktadır<sup>435</sup>.

Kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistiki yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir getirici ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır. Hükümetler kayıt dışı ekonomi ile mutlaka mücadele etmek zorundadırlar. Müdahale edilmemesi halinde bu olgu tüm ekonomiyi sarar ve devlet hizmet edemez bir hale gelir. Kayıt dışı ile mücadelede, önce kayıt dışılığa sebep olan temel faktörler ortadan kaldırılmalıdır. Ardından diğer kurumlarla işbirliği dâhilinde haksız rekabet önlenmeli ve sosyal adalet tesis edilmelidir<sup>436</sup>.

<sup>434</sup> Volkan ERDOĞDU, “Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Haczedilmesinin Sonuçları”, **Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği**, s. 4, <<http://www.vmhk.org.tr/?p=5419>>, (Erişim: 09.12.2013).

<sup>435</sup> BKNZ, < [http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k\\_11\\_vergi\\_rejimi\\_sonucu](http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k_11_vergi_rejimi_sonucu) >, (Erişim: 11.12.2013).

<sup>436</sup> Ersan ÖZ, Doğan BOZDOĞAN, “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.: 17, S.: 2, 2012, s. 73.

Özel İhtisas Komisyonunun 2007 yılında yayımlanmış olduğu Dokuzuncu Kalkınma Planı, Vergi adlı raporuna göre vergi denetimi, kayıt dışı ekonomiyi kavramakta yetersiz kalmaktadır. Vergi güvenlik mekanizmalarının sistemde etkinliğini kaybetmesi ve teknolojik altyapının arzulanan düzeye ulaşamaması kayıt dışı ekonomiyi kavramadaki önemli engellerin başında gelmektedir. Gelirin bir karinesi olan servet ve harcamanın kamu idareleri tarafından izlenememesi, taksi-dolmuş plâkalarının, tapusuz gecekondü rantlarının el değiştirmesiyle yaratılan kazançları adeta teşvik etmiştir. Vergi sisteminin gayrimenkul sektöründeki kayıt dışılığın vergi dışı kazançları teşvik etmesi, ancak mali tasarrufların geçmişte yüzde 20'lere varan oranlarda vergilendirilmesi, tasarrufların büyümenin kaynağı olmak yerine verimsiz alanlara kaymasına neden olmuştur. Kayıt dışı alan ile kayıtlı alan arasında, vergi faktörünü telâfi edecek düzeyde görece verimlilik ve fiyat farkı oluşmakta, kayıt dışı alanların genişlemesi ekonomide genel verimliliğin düşmesine neden olabilmektedir. Kayıt dışı ekonominin vergi sistemi tarafından kavranamaması, kurumsallaşmış bir ekonomik yapının kurulmasını da engellemektedir<sup>437</sup>. Bu bağlamda günümüzde ki teknolojik gelişmeler kamunun vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında etkili olmuştur. E-devlet ve VEDOP projeleri ile kayıt dışı ekonominin kavranmasında olumlu gelişmeler yaşanmıştır.

**Tablo 3.1. Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin GSYİH’ ye Oranı (2002- 2013)**

YIL	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ORAN	32,4	32,2	31,5	30,7	30,4	29,1	28,4	28,9	28,3	27,7	27,2	26,5

**Kaynak:** İstatistikler, < www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr >, (Erişim: 15.12.2013).

Tablo 3.1’de görüldüğü gibi 2002 yılında ekonomi GSYİH’ ye oranı % 32,4 iken 2013 yılında bu oran gerileyerek % 26,5 olmuştur. Yıllar içinde kayıt dışı ekonomi de gerileme görülmüştür. 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz nedeniyle 2009 yılında kayıt dışı ekonomide bir önceki yıla göre % 0,5 oranında bir artış görülmüştür. 2013 yılında ise kayıt dışı ekonominin GSYİH’ ya oranı % 26,5’e düşmüştür.

Yanar’ a göre<sup>438</sup>; Kurumlar arası iletişimin artmasıyla birlikte kamu hizmetleri daha etkin ve verimli hale gelmiştir. Bununla birlikte kamuda uygulamaya geçirilen elektronik uygulamalar sayesinde ekonominin kayıt altına alınması ve kayıt dışının en

<sup>437</sup> T.C. Başbakanlık DPT, “Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Vergi Özel İhtisas Raporu”, DPT Yayın No: 2734, Ankara, 2007, s. 22.

<sup>438</sup> Ayşe Karabaş YANAR, “E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi”, 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

az seviyeye indirilmesi hedeflenmiştir. Vergi dairesinin, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş., Bankalar, Tapu Daireleri ve Emniyet Şube Müdürlükleri ile eş zamanlı çalışmaları kamuya borcu olan mükelleflerin mal varlıkları ivedilikle tespit edilmekte ve bunlar üzerine e-haciz uygulanmaktadır.

Mükelleflerin bankada yer alan paraların tamamına haciz konulmuş gibi banka tarafından işlem yapılması ve gelecekte hesaba yatacak paralar içinde haciz işlemini uygulamasıdır. Burada sıkıntı kamu idaresinden ziyada bankanın uygulamasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda banka sorumluluk altına girmek istememekte ve kamu alacağını aşan tutardaki parayı bile bazen mükelleflere vermek istememekte veya gelecekte hesaba yatan paralara bile haciz işlemini uygulamaktadır. Oysa haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarihte mükellefin banka hesabında para varsa haciz işlemi uygulanması gerekmektedir. Daha sonra mükellefin hesabına yatırılacak paralar için daha önce tebliğ edilen haciz bildirisini geçerli olmayacaktır. Ancak idare yeni bir haciz bildirisini düzenlemek suretiyle tekrar haciz işlemini gerçekleştirebilecektir. Bu gelişmeler çerçevesinde mükellefler paralarını bankalara yatırma konusunda tereddüte düşmekte ve kayıt dışına itilmektedirler. Bu nedenle idare, e-haciz uygulamasını çok dikkatli bir şekilde uygulamalı ve bu uygulama ile alacaklarını tahsil ederken diğer taraftan da mükellefleri kayıt dışılığa sevk etmemelidir<sup>439</sup>.

Mükellefin bankadaki parasına sorgusuz sualsiz bloke konması, bu paranın alacaklı idarenin hesabına doğrudan geçebilmesi tehlikesi, kayıt dışı ekonominin daha da çok artmasına neden olabilir. Ticari hayat içerisinde vergi ve diğer kamu kurum alacak talepleri ile karşılaşan kişilerin nakit mevduatlarını bankalar dışında yerlerde tutma eğilimlerine yönelmelerine neden olacaktır<sup>440</sup>.

Hasacar'a göre<sup>441</sup>; vergisini ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında fark olmalıdır. Bu bağlamda yılda 1 milyon lira vergi ödeyen ve sürekliliği devam eden bir firmanın banka hesaplarına cüz'i bir rakam nedeniyle e-haciz uygulanması ne kadar adaletsiz ise faaliyetlerini bir yıldır sürdüren ve çok düşük vergi bedellerini bile

---

<sup>439</sup> Mahmut SUÇİÇEK, "E-Haciz Mükellefi Kayıtdışı İtebilir", < <http://www.muhasabenet.net> >, (Erişim: 09.12.2013).

<sup>440</sup> BAYCAN, a.g.i.s., (Erişim: 12.12.2013).

<sup>441</sup> Uğur HASACAR, "E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi", 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

ödememiş firmaya e-haciz uygulanması o kadar adaletlidir. Vergi idaresi sap ile samanı birbirinden ayırdığında mükellefler e-haciz korkusuyla hatalı tahakkuk, eksik tahakkuk yani kazancın kayıt dışında bırakılması fikrine kapılmaz ve idarenin güvenilirliği sağlanmış olacaktır.

Ayrıca e-haciz uygulaması kayıtlı istihdam üzerinde de olumsuz etki yapmaktadır. Daha önce esnaflık yapmış olup ve ticari faaliyeti terk etmiş ve G.M.S.İ. mükellefi olan bireyler vergi borcundan dolayı maaşlarına haciz gelebileceği düşüncesiyle kayıtlı istihdamda çalışmak yerine sigortasız çalışmayı tercih edebileceklerdir.

### **3- E-Haciz Uygulamasının Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi**

Kamu alacaklarının süratle tahsili, takip masraflarının (posta, kırtasiye v.b.) ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik haciz projesi geliştirilmiştir. 5479 sayılı Kanunla 6183 sayılı kanunun 79. maddesinde yapılan değişiklik ile üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczine imkan veren yasal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye istinaden uygulamasına başlanılan e-haciz ile vergi dairesine borçlu birçok mükellefin bankadaki hesapları üzerine haciz konulmuş ve mükelleflerin ticari faaliyetleri sekteye uğratılmıştır. Bu durum ise kriz ortamının olumsuz koşulları ile mücadele eden ve yeterince bir öngörüde bulunamayan mükellefler için negatif bir parametre oluşturmuş ve belirsizliği artırmıştır<sup>442</sup>.

#### **a- E-Haciz Uygulamasının Ticari Faaliyetin Sürekliliğine Etkisi**

Şirket tüzel kişiliğinin ödenmeyen borçlarından dolayı şirket ortak ve müdürlerinin sorumlulukları birbirinden farklıdır. Şirket borcu nedeniyle, şirket ortakları, şirket müdürleri nezdinde, doğrudan haciz koyma, mevduat, banka hesaplarına bloke koyma, şirket ortağının özel aracına haciz koyma gibi uygulamalar hukuka uygun değildir. Öncelikle, şirket borcunun ortaklar veya müdürler açısından şahsileştirilmelidir. Bu şahsileştirme işlemleri yapılmadan, doğrudan ortaklara haciz,

<sup>442</sup> Mustafa ALPASLAN ( b ), “Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulaması ve Banka Sistemi ile İlgili Sorunlar”, **Ekonomik Çözüm**, < <http://www.ekonomik-cozum.com.tr> >, (Erişim: 10.12.2013).

banka hesaplarına bloke konulamaz. Şirket borcundan dolayı, ortaklara veya müdürlere ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmeden yapılan bütün işlemler hatalıdır. AATUHK' nın 35. maddesine göre, şirket borçlarından dolayı sorumluluklar, ortakların koydukları sermaye payı ve taahhüt ettikleri sermaye miktarı da önem taşımaktadır. Ancak, daha önce şirket müdürünün durumunda önem taşır. Şirket borcunun, kişileştirilerek, öncelikle şirket müdürüne ödeme emri yollanmadan, şirket müdürünün banka hesaplarına bloke konulamaz<sup>443</sup>. Bu tür uygulamalar günümüz piyasa koşullarında çok dikkatli uygulanmalıdır. Aksi uygulamalarda sermayenin başka piyasalara kaçmasına neden olabilecektir.

İlhan'a göre; Vergi oranlarındaki yükseklik, karlılık oranlarındaki düşüklük, belirli aralıklarla gelen vergi borcunu yapılandırma adı altındaki aflar; mükellefleri vergilerini ödememeye sevk etmektedir. Çünkü ticari hayat eskisi gibi kolay değildir, rekabet oldukça fazladır. Bu zorlu hayatta mükellefler ayakta kalabilmek adına harcamalarında önceliklerini belirlemektedir. Bu öncelikleri arasında vergi borcu son sırada yer almaktadır. Ticari faaliyetlerini böyle bin bir zorlukla sürdürmeye çalıştıkları sırada, hesaplarına gelen bir E-haciz, ticari faaliyetlerini bağlayabilecek nitelikte bir uygulama olup mükelleflerin ticari dengelerini bozacaktır. Çünkü mükellefin hesaplamadığı yüklü bir ödeme; onun ticari diğer ödemelerini ertelemesine neden olacaktır. Bu da piyasaların dengesini bozacaktır.

Vergi borçlarını ödemekte geciken mükelleflerin banka hesaplarına haciz uygulanmaktadır. Bu haciz sonucunda ticari faaliyetlerini yürütmekte zorlanan mükellefler bir kısır döngünün içine sürükleniyor. E-haciz kısıcına takılan mükellefler, bırakın vergi borcunu ödemeyi, ticari hayattan çekilmek zorunda kalıyor. Bu kıskaç belki de mükellefleri kayıt dışılığa sevk ediyor. Geçmiş dönemden gelen vergi borçlarını 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmış bir mükellef, ödemelerini aksatmadan düzenli olarak yapmaktadır. Ayrıca, her ay yaklaşık 400-500 bin TL stopaj ve katma değer vergisini de düzenli olarak ödüyor. Bu düzenli ödemeleri sayesinde de 6111 sayılı Kanun kapsamındaki yapılandırması bozulmamış. Ancak, bu mükellefin yapılandırma kapsamına girmeyen yaklaşık 700 bin TL geçmiş dönem katma değer vergisi borcu bulunuyor. İşte bu borcu tahsil edebilmek için vergi dairesi e-haciz

---

<sup>443</sup> SAKAL, ALPASLAN, a.g.e., s. 300.



uyguluyor. Bu e-haciz yüzünden tüm ticari ilişkileri zedelenen, ticari çeklerini ödeyemeyen mükellef tam bir kriz içine giriyor. 6111 sayılı Kanun kapsamındaki yapılandırması bozuluyor, her ay ödediği 400-500 bin TL vergiyi de ödeyemez hale geliyor. İşte bu mükellef, bırakın düzenli vergi ödemeyi, düzenli ticaret dahi yapamıyor<sup>444</sup>.

Palandöken'e göre<sup>445</sup>; E-haciz uygulaması kayıt dışılığı artıracaktır. Artık kimsenin bankalarla iş yapmak istemediği, çek sisteminin işlemez bir hal aldığına değinmektedir. Çekinin karşılığı olan para haczedildiği için karşılıksız çekten sorun yaşayan esnaf artık çek kesemiyor. 8 bin liranın üzerindeki ödemelerin bankadan yapılması zorunlu olduğu için bankadan ödenemeyen borç ve alacaklar için fatura da düzenlenmiyor. Böylelikle kayıt dışılığında ciddi bir artış olacağını ön görmektedir.

Yorgancılar' a göre<sup>446</sup>; Elektronik yolla yapılan haciz işlemlerinin aynı şekilde elektronik olarak mail, mesaj ve telefonla ilgisine de anında bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan işlemin yanlış olması halinde ya da doğru olsa bile mükellefin kısa sürede sorunu çözmesine fırsat verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Günümüz teknolojisinin kamu idarelerine mükelleflerin varlıklarını hızlı tespit etme imkanı vermekte ve bu nedenle kamu alacağı için her yere haciz göndermek yerine mükellefin varlığının tespit edildiği ve alacak tutarını karşılayan yere haciz bildiri yapılması gerekmektedir.

### **b- E-Haciz Uygulamasının Mükelleflerin Piyasa İtibarına Etkisi**

Bankalar elektronik tebligatlar üzerine mükelleflerin hesaplarındaki tutarların vergi borcunu aşım aşmadığına bakmaksızın hesapları bloke etmekte ve vergi dairelerince haciz kaldırılmadığı sürece hesaplar kullanılamaz hale gelmektedir. Bu durum, her ne kadar vergi alacağının daha süratli ve etkili biçimde takibine imkan sağlasa da, mükellefler bakımından ağır sonuçlar yaratmaktadır. Öncelikle mükellefler, banka hesaplarını kullanamadıkları için çek ve ücret ödemeleri aksamakta; ticari

---

<sup>444</sup> Yahya ARIKAN, “Vergide, Kötü Gün Dostu Olmak...”, < <http://www.muhasibeveergi.com> >, (Erişim: 12.12.2013).

<sup>445</sup> Bendevi PALANDÖKEN, “E-Haciz Durdurulmalı”, < <http://www.cumhuriyet.com.tr> >, (Erişim: 12.12.2013).

<sup>446</sup> Ender YORGANCILAR, “Tahsilat Kadar Mükellefe Kolaylık da Olmalı”, < [www.haberozgurce.com](http://www.haberozgurce.com) >, (Erişim: 04.12.2013).

ilişkileri zarar görmekte; hem iş çevrelerinde hem de bankalar nezdinde itibar kaybına uğramaktadırlar<sup>447</sup>.

Zor bir dönemde ticaret yapmaya çalışan dürüst fakat ticarete zorlanan taciri Vergi Dairesi tarafından yapılan tahsilât ve banka hesaplarına konulan blokaj işlemi ticari işlem ve ilişkilerinde çok zor durumlarda bırakır. Geçen süreç içerisinde, mükellefin çeklerinin yazılmasına, maaşlarının ödenememesine, söz verilen zamanda ticari borçlarının ödenememesine dolayısıyla gerek ticari çevresi gerekse bankalar nezdinde kredibilitésinin düşmesine neden olmaktadır<sup>448</sup>.

### **C- E-HACİZ UYGULAMASININ MAL VARLIĞI ARAŞTIRMASI ÜZERİNE ETKİSİ**

AATUHK' nın 62'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı kamu alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetki alacaklı kamu idaresi itibariyle de kullanılabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini Tahsilât Genel Tebliği'nde değişiklik yaparak kullanmış bulunmaktadır<sup>449</sup>. Buna göre;

Devlete ait olup Maliye Bakanlığı veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip ve tahsil edilen kamu alacakları için tür ayrımı yapılmaksızın yurt çapında mal varlığı araştırması yapılacaktır. Kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile her türlü hak ve alacaklarından borcuna yetecek tutarda olan kısmının tespiti ve haczi için yurt çapında yapılacak mal varlığı araştırmasının, fer'ileri ile birlikte toplam tutarı 5.000 TL ve üzerindeki kamu alacakları için yapılması uygun görülmüştür. Takip konusu kamu alacağı belirlenen tutarın altında kaldığı sürece yurt çapında mal varlığı araştırması yapılmayacaktır. Ancak, mal varlığı araştırmasının elektronik ortamda yapılabilmesi durumunda takip konusu tüm amme alacakları için tutar sınırı olmaksızın yurt çapında mal varlığı araştırması elektronik ortamda yapılacaktır.

---

<sup>447</sup> M.Yavuz ÖNER, “E-Haciz Uygulamasına Dikkat”, < www.kpmgvergi.com >, ( Erişim: 12.12.2013 ).

<sup>448</sup> Nevzat ERDAĞ, “Vergi Borcunuzdan Dolayı Banka Hesaplarınıza E-Haciz Gelmiş Olabilir”, < http://kobitek.com >, (Erişim: 12.12.2013).

<sup>449</sup> Daha fazla ayrıntı için BKNZ, “T.C. Resmi Gazete, 11.09.2013 gün ve 28762 sayılı, Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:5”.

Yurt çapında mal varlığı araştırmasının amme borçlusunun haczi mümkün mal varlığının belirlenerek haczedilmesini sağlamak amacıyla yapıldığı dikkate alınarak; alacaklı tahsil dairelerince bu araştırmanın buldukları illerde doğrudan veya bu konuda görevlendirilmiş dairelerce, diğer illerde ise aynı neviden tahsil daireleri aracılığı ile AATUHK' nin haczin uygulanması şekline ilişkin hükümlerine göre yapılacak. Alacaklı tahsil daireleri, ivedilik arz eden durumlarda, buldukları illerin dışında tespit ettikleri ve haciz bildirisini düzenlenmek suretiyle haczedilmesi gereken malları doğrudan haczedebilecekler.

Haciz bildirisini düzenlemek suretiyle haczedilebilecek ve bankalar nezdinde bulunan hak ve alacaklar, tapu, trafik siciline kayıtlı mallar ve benzer varlıklara ilişkin araştırmalar, bu kayıtlara elektronik ortamda ulaşılmaması halinde en fazla 50 kamu borçlusunun borçlarını içerecek listeler şeklinde düzenlenmiş haciz bildirilerinin tebliği suretiyle yapılabilecek. Haciz bildirileri alacaklı tahsil dairelerince veya alacaklı dairenin bulunduğu ilde bu konuda görevlendirilmiş, ilgili dairelerce doğrudan ilgili idareye tebliğ edilecek.

Amme borçlusunun PTT' ye bağlı birimler nezdindeki posta çeki hesaplarında yer alan varlıklarının, ülke genelinde tek bir merkezden sorgulanması mümkün olduğundan, bu varlıkların araştırılması alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki PTT merkezine haciz bildirisinin tebliği suretiyle yapılacaktır.

Ayrıca kamu borçlusu adına kayıtlı gayrimenkullere yönelik mal varlığı araştırmaları, tapu sicil müdürlüklerine haciz bildirisinin tebliği suretiyle yapılacaktır. Bu kayıtlara elektronik ortamda ulaşılabilmesi durumunda malvarlığı araştırması elektronik ortamda yapılacak ve tespit edilen gayrimenkul kayıtlarına haciz konulmak üzere alacaklı tahsil dairesince tanzim edilen haciz bildirileri ilgili tapu sicil müdürlüğüne doğrudan tebliğ edilecektir.

Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik birimlerinin birbirleri ile bilgisayar ağ bağlantısı olduğundan, kamu borçlusunun, Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıtlı taşıtlarının haczi için alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki şube veya bürodan araştırma yapılması yeterli olacaktır. Ancak, motorlu taşıtların haczi için düzenlenen haciz bildirilerinin, elektronik ortamda tebliğ edilmesi

elektronik ortamda motorlu taşıtların sicillerine erişilerek haciz konulabilmesi halinde, trafik şube veya bürolarından yazılı ortamda mal varlığı araştırması yapılmayacaktır.

Kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkulleri dışında sahip olabileceği patent, marka, tasarım veya telif hakkı ya da maden işletme, radyo ve televizyon yayın hakkı gibi haklarına yönelik mal varlığı araştırmaları faaliyetleri nedeniyle bu haklara sahip olabilecek amme borçluları ile bu haklara sahip oldukları yönünde bilgi edinilen amme borçluları için yapılacaktır. Bu konuda yapılacak araştırma, alacaklı tahsil dairelerince doğrudan hakların kayıtlarının tutulduğu yerlere haciz bildirilerinin tebliği suretiyle yapılacaktır.

Yetkili makamın tasdik yetkisini devretmiş olması halinde, devrolunan makam tarafından haciz varakalarının tasdiki de mümkündür. Haciz varakalarının, yetki devrolunan makamın mührü bulunması halinde bu makamın mührüyle, aksi takdirde devreden makamın mührüyle mühürlenmesi gerekmektedir. Yeni düzenleme ile haciz varakalarının yetkili makam, yetki devri halinde devrolunan makam tarafından 15.1.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre alınmış elektronik imza kullanılmak suretiyle imzalanması mümkündür. Elektronik imza ile onaylanmış haciz varakaları alacaklı tahsil dairelerinin mührü ile mühürlenmesi gerekmektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan nitelik itibariyle farklı olması ve kamu alacaklarının tahsil sürecinin özel alacakların tahsil sürecine göre farklılık göstermesi nedeniyle, ülkemizde İcra İflas Kanunu yanında kamu alacaklarının cebri tahsili için de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)' da kamu alacaklarını koruma altına alan bir sistem oluşturulmuştur. Tahsil daireleri teminat istenmesini gerektiren bir durum doğduğunda mükelleften borçlarına karşılık teminat göstermesini istemekte, buna bağlı olarak borçlunun mal varlığını kaçırma ihtimaline karşı ihtiyati haciz uygulamaktadır. Ayrıca kamu borçlusunun daha tahakkuk etmemiş olan kamu borçlarını ihtiyati tahakkuk ettirmekte veya kamu borçlusunun yurt dışına kaçma ihtimali karşısında mükellefe yurt dışı çıkış yasağı koyabilmektedir.

Vergiye doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağı; tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri ile somut bir şekilde hesaplanarak mükellef tarafından ödenebilir hale gelmektedir. Bundan sonraki adım kamu alacağının ortadan kaldırılmasıdır. Kamu alacağının ortadan kalkmasının en doğal yolu vergi borcunun mükellef tarafından vadesi içinde ödenmesidir. Ancak, bazı durumlarda mükellef, vergi borcunu ödemesi dahi zamanaşımı, terkin, vergi affı, mahsup ve takas, tahakkuktan vazgeçme, cezalarda indirim ve ölüm gibi nedenlerle vergi alacağı kendiliğinden veya idare tarafından yapılan işlemlerle ortadan kalkabilmektedir.

Vergi hukukunda zamanaşımı borcu eksik borç haline getirmemektedir. Bu bağlamda kanunda belirtilen sürenin geçmesi ile zamanaşımına uğramış borç alacaklı olarak devlet tarafından istenmesi halinde bu işlem hukuka aykırılıktan geçersiz sayılacaktır. Bu açıdan ele alındığında vergi hukukunda zamanaşımını alacaklı açısından alacağını talep etme hakkını ortadan kaldırdığı için hak düşürücü süre olarak nitelendirilmektedir. Bu kamu alacağının, mükellefin kendi rızası ile vergi dairesine gidip ödeyebilmesinin önü açık bırakılmıştır. Bu açıdan borç sona ermemiştir. Böyle bir uygulamanın gerçekleşmesi mümkün değildir. Zaten bu borçtan haberi olan mükellef

borcunu vadesinde ödemediği gibi zamanaşımının geçmesinden sonra bu borcunun ödemesinin beklenmesi tamamen yanlış olacaktır. Zamanaşımı ile birlikte var olan borcun da ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Bazı kamu alacaklarının tahsilinin imkansızlığı nedeniyle veya yapılacak takip giderlerinin bu alacaktan fazla olduğu durumlarda V.U.K. kapsamına giren kamu alacaklarında 10 TL ( 10 TL dahil ), diğer kamu alacaklarında 20 TL ( 20 TL dahil )' ye kadar olan kamu alacakları, kamu idarelerince terkin yetkisini sahip olanlar tarafından silinebilmektedir.

Ayrıca ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ait cezaların toplam miktarı 01.01.2014 tarihinden itibaren 21 TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak masrafın bu miktardan fazla olması halinde, Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde kamu alacağının tahakkukundan vazgeçilebilmektedir. Böyle bir uygulama ile hem idarenin iş yükü hafifletilmekte hem de çok küçük meblağlar için kamu çalışanlarının gereksiz fazla mesai yapması engellenmektedir.

Ölümlerle birlikte cezaların son bulması, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucudur. Bu bağlamda ölümün vergi cezalarını düşürücü bir etkisi vardır. Fakat gecikme zammı ve gecikme faizi ceza niteliğinde olmadığından, ölen kişi adına tahakkuk etmiş gecikme zammı ve gecikme faizi varsa bunların tahsili için vergi dairesine karşı miras kabul etmiş mirasçılar sorumlu olacaktır.

Kamu alacağını sona erdiren diğer yöntemlerden biri de mahsup ve takas işlemleridir. Mahsup ve takas işlemlerinde kamu alacağının ödenmesi söz konusu değildir. Takas işleminde, vergi dairesine borçlu bulunan birinin aynı zamanda vergi idaresinden alacaklı olması durumunda başvurulabilir. Ayrıca takasta bulunabilmek için her iki tarafın birbirlerine olan borçlarının muaccel olması gerekir ve bu işlemin bir beyanla tahsil dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda, ödenmiş bir kamu alacağının ödenmemiş bir kamu alacağından indirilmesine mahsup denir. Mahsup işlemi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından cari yıl içinde verilen geçici vergi beyannameleri ile zaten karları vergilendirilmektedir. Bir sonra ki yılda mart ve nisan aylarında verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, geçici vergi

beyannameleri ile ödemiş oldukları vergileri, hesaplanan vergilerinden düşerek mahsup yoluna gideceklerdir. Böylece aynı vergi matrahı üzerinden iki defa vergi alınması engellenmiş olunacaktır.

Kamu alacağına sona erdiren müesseselerden biri de de cezalarda indirimdir. Bu uygulamadan yararlanabilmek için bir takım şartların varlığı gerekmektedir. Bu bağlamda ceza indiriminden yararlanabilmenin ilk şartı, ceza indiriminden yararlanmak isteyen kişinin, ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vergi aslı ve indirimden sonra kalan ceza tutarını, dava konusu yapmaksızın vadesinde ödeyeceğini bildirmesidir. Böylece vergi ceza tutarının belirli bir kısmı idarece kaldırılmaktadır.

Ülkemizde belirli dönemlerde gündeme gelen vergi affi uygulamaları, vergi kanunlarına aykırı davranan mükelleflerin cezalarının ve hukuki yaptırımlarının yine idare tarafından büyük bir kısmının affedilmesi olarak tanımlanabilir. Türkiye tarihinde 1980' den günümüze gelindiğinde neredeyse üç yılda bir yeni vergi afları çıkarılmıştır. Hatırlanacağı üzere 2011 yılında 6111 sayılı Torba Kanun yürürlüğe girmiştir. 6111 sayılı Torba Kanun cumhuriyet tarihinin en geniş vergi affi olma özelliğini taşımaktadır<sup>450</sup>. Sık aralıklarla çıkarılan vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından adaletsiz bir uygulama olup, vergi kanunlarına aykırı davranan mükelleflerin ödüllendirilmesi şeklinde sonuçlanmaktadır. Vergi zammı ve cezalarının miktarlarının fazla olması mükelleflerin vergi borcunu ödeme de zorlamaktadır. Vergi affi uygulamaları yerine vergi zam ve cezalarının düşük oranda tutulması vergiye gönüllü uyumu artıracaktır.

Vergi idaresi kamu alacağını mükelleflerden her zaman vadesi içinde tahsil edememektedir. Ayrıca vergi idaresi vergisini vadesi içinde düzenli olarak ödeyen mükelleflere karşı ortaya çıkabilecek adaletsizliği engellemek ve verginin zaman içinde ekonomik sebeplerden dolayı değer kaybını engellemek için vergi aslının üzerine, vadesinin bitmesinden tahsiline kadar geçen süre içinde gecikme zammı ve gecikme faizi uygulamaktadır.

---

<sup>450</sup> DURMUŞ, a.g.t., s. 163.

Gecikme zammı, kamu borcunun geç ödenmesinin bir yaptırımı olmakla birlikte, sadece hukuki bir yaptırım olup, cezai bir özelliği yoktur. Bu nedenle gecikme zammı, fer'i bir kamu alacağı niteliğindedir. Gecikme zammı asıl kamu alacağına eklenen, doğumu, devamı ve sona ermesi asıl alacağına bağlı olan ikincil bir alacak durumundadır.

Artan kamu hizmetleriyle birlikte, kamu gelirlerinin finansman kaynaklarının önemi de bir o kadar artmıştır. Kamu giderlerinin en önemli finansman kaynağı vergi gelirleridir. Bu bağlamda vadesinde ödenmeyen kamu alacakları AATUHK' ya göre vergi dairesi tarafından cebri takip ve tahsil yolları kullanılarak tahsil edilmektedir.

Ayrıca AATUHK ile vergi dairesi kamu alacaklarının tahsilini zora düşürebilecek olan mükelleflerin her türlü davranışlarını göz önünde bulundurarak kamu alacağını güvence altına alabilme yetkisine sahiptir.

Bu koruma tedbirlerinin başında; vergi dairesinin kamu alacağına karşılık mükelleften teminat göstermesini isteyebilir. Teminat alınarak koruma altına alınan kamu alacağı, vadesi geldiğinde ödenmezse, vergi idaresi gösterilen teminatlarla kamu alacağını kolaylıkla tahsil etme yoluna gidecektir.

Bir diğer koruma tedbiri ise ihtiyati tahakkuktur. İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının tahsilini güvenceye almak için mükellefin ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının daha önceden tahakkuk ettirilmesidir. İhtiyati tahakkuk sadece bir ön tedbirdir ve ihtiyati hacizle birlikte kullanılmaktadır. Bu nedenle ihtiyati tahakkuk mükelleflerin haklarını ve çıkarlarını ihlal eden bir uygulama içermemektedir.

İhtiyati haciz ise, kamu alacaklarını güvence altına alan en etkili yollardan bir tanesidir. İhtiyati haciz uygulaması hem kamu borçlusu hem de vergi dairesi açısından bir takım hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Mükellefin ihtiyati haciz sonucunda mallarına el konulmaktadır ve bunların tasarruf hakkını kaybetmektedir. Bu açıdan ihtiyati haciz idari bir işlem olmasından dolayı dava konusu edilebilmektedir.

İhtiyati haciz uygulamasına karşı dava açma süresi 7 gündür ve ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmadığı ve AATUHK' nın 13. maddesinde



bulunan ihtiyati haciz halleri olmaksızın ihtiyati haciz uygulandığı iddiaları ileri sürülerek dava açılabilir.

Ayrıca kamu alacakları tahakkuk ettikten sonraki aşamada da AATUHK ile bir takım koruyucu tedbirler getirilmiştir. Bu tedbirlerin başında kamu alacağının rüçhan hakkı gelmektedir. Rüçhan hakkı ile vergi idaresi kamu alacağının tahsilinde diğer borçlulardan önce gelmektedir. AATUHK' nın 21. maddesinde haciz ve iflasta vergi dairesine alacağın tahsili bakımından "rüçhan hakkı" adı verilen bir ayrıcalık tanınmıştır.

Diğer koruma tedbiri ise, ortaklığın feshinin istenmesidir. Şirket ortağı olan mükellefin vergi borçlarının tahsili için, kendisine ait mal bulunmadığı veya kamu alacağını karşılamaya yetmediği ya da borçlu veya ortaklık tarafından bu kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde, borçlunun sermayesi paylara bölünmeyen ortaklıklardaki hisselerinden, kamu alacağının tahsili için tahsil dairesi ortaklığın feshini isteyerek, kamu alacağını ortaklıktaki hissesi ile tahsil edebilmektedir.

Vergi idaresi kamu borçlusunun bilinçli olarak yapmış olduğu bir takım işlemlerini hükümsüz sayarak bunların iptalini isteyebilmektedir. Buna göre, zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla, kamu borçlusunun yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip de bağışlama sayılan tasarruflar, kamu alacağının tahsilini imkansız kılmak amacıyla yapılması halinde bu tür işlemler vergi dairesinin talebi üzerine iptal edilerek kamu alacağının tahsili güvence altına alınabilmektedir.

Görüldüğü gibi kamu alacağının doğmasından tahsiline kadar geçen her bir aşamada AATUHK'nun kamu alacaklarının korunması ve tahsili için farklı farklı yaptırımları bulunmaktadır. Böylece kamu alacaklarının korunması ve tahsilini garanti altına alarak sağlıklı bir şekilde kamu alacağı hazinenin kasasına girmesi sağlanmaktadır.

AATUHK' nın 54. maddesinde, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının, vergi dairesince cebren tahsil olunacağı ve cebren tahsilin; kamu borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi, kamu borçlusunun

borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, gerekli şartların bulunması durumunda borçlunun iflasının istenmesi şeklinde kamu alacağının tahsil olunacağı belirtilmektedir.

Cebren tahsil süreci ödeme emrinin tebliğ ile başlamaktadır. Ödeme emri ile kamu borçlusundan borcunu 7 gün içinde ödemesi istenir. Kamu borçlusu bu süre içinde borcunu ödeyemeyecek durumda ise mal bildiriminde bulunması istenir. Ayrıca kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasına engel olabilmek için, kamu borcunu belli süre içinde ödemekten veya aynı süre içinde ödeme emrine karşı gerekli şartları ileri sürerek idari dava açarak, yürütmenin durdurulmasını isteyebilir. Bu durumda dava sonucuna göre mükellef kamu alacağını ya % 10 haksız çıkma zammı ile ödeyecektir ya da haklı bulunarak ödeme emri iptal edilerek, haciz işleminden kurtulacaktır.

Kamu borçlusu bu son ödevlerini yerine getirmezse ya da dava sonucunda haksız bulunursa haciz uygulaması resmen başlamış olacaktır.

Haciz, ödeme emri tebliğine rağmen kamu alacağını ödemeyen borçluların kendi ellerinde bulunan ya da üçüncü kişilerin ellerindeki menkul mallar ile gayrimenkullerine, alacak ve haklarına, alacağın asıl ve fer'ileri ile takip ve masraflarının karşılayacak ölçüde idari bir kararla tahsil dairesince el konulmasıdır.

Haciz işlemi idari bir eylem olmasından dolayı hukuka uygun olması gerekir. Bunun için o işlemin konu, sebep, yetki, şekil ve amaç unsurlarına uygun olması gerekmektedir. Yapılacak olan haciz işleminde tüm bu unsurların tamamını içinde barındırması gerekir. Aksi takdirde bu unsurlardan birinin eksik olması, yapılan idari işlemin hukuka aykırı olmasına neden olacaktır.

Günümüzde e- haciz uygulamalarının yaygınlaşmasıyla birlikte kamu idareleri kamu alacalığının tahsilini en hızlı şekilde ve minimum maliyetle yapmaya başlamıştır. E-haciz uygulaması ile kurumlar arası bilgi alış verişi ve veri akımı hızlanmıştır. Bu bağlamda vergi idaresi kamu borçlusuna ait mal varlığı araştırmasını hızlı bir şekilde tamamlayarak kamu borçlusuna ait motorlu taşıt ve gayrimenkulü varsa bunların kayıtlı olduğu sicil dairelerindeki kayıtlarına haciz şerhi koyabilmektedir.

Ayrıca haczedilen menkul ve gayrimenkul malların değerleri korunarak ve bir an önce satış işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Haczedilen menkul ve gayrimenkul malların saklanması, nakliyesi, taşınması ve satış ilanı gibi ek maliyetleri devam etmektedir. Bu da idarenin takip masraflarının artmasına neden olmaktadır. Tüm bu işlemler göz önünde bulundurularak ve kamu borçlusunun menfaatleri korunarak haczedilen malların satışı yapılmalıdır. Günümüzde hacizli menkul ve gayrimenkul mallarının satışı işleminin bir sektör haline geldiği görülmektedir. Kamu idaresi haczedilen malların gerçek değerleri üzerinden bir bedel tespit ederek bu malların satışının %75 yerine %85-90 değerinin altına satılmaması gerekir. Böylece hem kamu borçlusu mağdur edilmez hem de kamu alacağının büyük bir bölümü tahsil edilmiş olur.

Haciz ve e-haciz işlemlerinin karşılaştırıldığında aralarında oldukça belirgin ve önemli farklılıklar dikkat çekmektedir. Bunların başında öncelikle e-haciz uygulamasında mal varlığı araştırması elektronik olarak re'sen yapıldığı için mükellefin mal bildiriminde bulunma zorunluluğu kalkmıştır. Ayrıca haciz uygulamasında mal bildiriminde bulunmamanın cezası hapsen tazyik iken günümüzde bu uygulama e-haciz ile son bulmuştur. Ödeme emrinin tebliği aşamasında da önemli gelişmeler olmuştur. Haciz uygulamasının olmazsa olmazlarından olan ödeme emrinin tebliği, mükellefe yapılması zorunlu bir uygulamaydı. E-haciz uygulaması ile birlikte ödeme emrinin tebliği gerekli kurum ve kuruluşlara elektronik olarak e-imza ile yapılmaktadır. Mükellef ise bu işlemin yapıldığını ilgili kuruma gittiğinde öğrenebilmektedir. Tüm bu işlemler her ne kadar kanuna uygun olsa da yine kanunda ödeme emrinin tebliği mükellefe yapılmadan haciz işlemine girişilemeyeceği de belirtilmektedir.

1953 yılından beri yürürlükte olan 6183 sayılı AATUHK günün değişen koşullarına uygun olarak içeriğindeki kanun maddeleri, yeni kanun maddeleri ile sürekli değiştirilmekte ve çıkarılan tebliğler ile bir şekilde günün şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. AATUHK' nın günün koşullarına uygun olarak güncellenerek hem mükellef haklarını koruyacak tedbirleri hem de kamu alacaklarının sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesini sağlayacak tedbirleri içermesini sağlayacak bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

E-haciz uygulaması ile vergi dairesi tahsilatta ve iş yükümlülüğünde verimliliğini artırmayı hedeflemektedir. E-haciz uygulamasının vergi dairesi

tahsilatlarının artırıp artırmadığı şüphelidir. Tahsilatların artırması konusunda e-haciz uygulaması tek başına bir çözüm değildir. Bunun yanında mükelleflere vergi borçlarını kolaylıkla ödeyebilecekleri çeşitli ödeme yolları geliştirilmelidir. Vergi idaresi açısından mükelleflere vergi kredi sistemi getirilerek vergi ödemeleri buradan çekilebilir. Ayrıca internet vergi dairesi üzerinden sadece belirli vergi ödemelerin kredi kartıyla yapıldığı görülmektedir. Bu tür ödemelerin tüm vergiler için çıkarılması daha uygun olacaktır. Borcunu ödemek isteyen mükellef vergi dairesinde veya bankada saatlerce sıra beklemeyecektir.

E-haciz uygulamasının vergi dairesi çalışanları üzerindeki iş yükümlülüklerinin azaltıcı bir etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Gelişen teknolojiyle birlikte vergi idareleri tam otomasyon sistemine geçerek eskiden fazla mesai gerektiren mal varlığı araştırması gibi işlemler artık sanal ortamdan yürütülerek iş gücünde zaman kaybının önüne geçilmiştir.

Haciz ve e-haciz işlemi yürütülürken, tahsil dairelerinin önceliği her zaman kamu alacağını bir an önce tahsil etmek ve tahsilatlarını nasıl daha çok artıracabilecekleri gelmektedir. Bu bağlamda vergi dairesi mükelleflerin durumları hakkında ayrıntılı bir inceleme yapmadan kamu alacağını tahsil edebilmek için haciz ve e-haciz işlemlerine girişmektedir. Bu işlemler sırasında mükelleflerin sosyo-ekonomik durumları dikkate alınmadan yapılması mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir. Özellikle e-haciz uygulaması ile sıkça gündeme gelen banka hesaplarının bloke edilmesi mükelleflerin o gün yapması gereken ticari ödemelerini engellenmekte ve ticari itibarlarını zedelemektedir.

Kamu idaresinin mükellef haklarını ihlal etmeden ve mükelleflerin geçmiş dönem vergi ödeme hasılatları incelenerek e-haciz uygulamasına girilmelidir. Bu bağlamda mükelleflerin cari yıl içinde yapmış olduğu vergi ödemeleri incelenerek karar verilebilir. Örneğin 2013 yılı Aralık ayına kadar her ay yüklü miktarda vergisini düzenli ödeyen bir mükellef, ekonomik bir dar boğaza düşebilir ve Aralık ayı vergi borcunu ödeyemeyebilir. Böyle bir durumda iyi niyetli bir mükellefin ticari faaliyeti göz önüne alınarak e-haciz uygulanmadan mükellefe vergi borcu hatırlatılmalıdır ve durumu hakkında bilgi talep edilmelidir.

Uygulamada yaşanan bir diğ er sorun ise vergi dairesinin sı ğ bir bakış la tahsilatını artırmaya ç alışmasıdır. Öncelikle vergi idaresinin mükelleflerle ilgili gerekli mal varlı ğı araştırmasını yapmalıdır. Vergi idaresi mükellefleri sadece kü mesteki tavuklar olarak görmemelidir. Mükelleflerin banka hesaplarının tamamına e-haciz konmamalıdır. Haciz uygulamasında sadece mükellefin kamu alaca ğını karşı layacak olan mal ve alacaklarına el konulmaktadır. E-haciz uygulamasında ise bunun aksine mükellefin örne ğin 1000 TL vergi borcu varsa banka mevduatının sadece 1000 TL'lik kısmına bloke konmalıdır. Buna karş ılık mevduat hesabının tamamına el konulması kanuna aykırı bir iş lemdir. Ayrıca banka tarafından yapılan iş lemlerin aş ırı şekilde fiyatlandırılması zor durumda olan mükellefleri daha da ç ıkmaza sürüklemektedir.

Yaş anan bir diğ er sorun ise vergi dairesinden alaca ğı bulunan mükelleflerin mahsup talepleri dikkate alınarak bu tür mükellefler e- haciz uygulamasının dı şında tutulması gerekmektedir.

Kamu idaresi hukukun üstünlü ğünü görmezlikten gelerek hukuka aykırı iş lemlere girişebilmektedir. AATUHK' da belirtilen haczedilmesi mümkün olmayan hak ve alacaklar ile kısmen haczi mümkün olan alacak ve haklar tamamen haczedilmemelidir. Kamu idaresi tarafından yürütö len iş lemler kanuna uygun olmalıdır. Bu konu da kamu idaresi ç alışanlarına belirli aralıklar mükellef hakları konusunda ve AATUHK' nın yürütö lmesi konularında seminerler verilmelidir. Bilinçsizce yapılan iş lemler sonucunda mükellefler bu durumdan olumsuz etkilenebilmektedir.

Sonuç olarak e-haciz uygulaması ile vergi dairesinin eline önemli bir yaptırım geç miştir. Vergi idaresi bu yaptırımı kullanırken AATUHK' nın tüm maddelerini göz önünde bulundurarak yani ince eleyip sık dokuyarak uygulamalıdır.

## KAYNAKÇA

AKTAN, Coşkun Can, Dilek Dileyici, İstiklal Y. VURAL; **Vergileme Ekonomisi ve Vergi Psikolojisi**, Birinci Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

ALPASLAN, Mustafa ( b ); “Vergi Borcu Dolayısıyla Başka Üçüncü Şahıslardaki Alacakların Haczi”, <[www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/](http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/025/)>, ( Erişim: 13.02.2014 ).

ALPASLAN, Mustafa ( b ); “Vergi Borcundan Dolayı E-Haciz Uygulaması ve Banka Sistemi ile İlgili Sorunlar”, **Ekonomik Çözüm**, <[www.ekonomik-cozum.com.tr](http://www.ekonomik-cozum.com.tr)>, ( Erişim: 10.12.2013 ).

ALPASLAN, Mustafa, Mustafa SAKAL; “Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi”, < [www.legalisplatform.net](http://www.legalisplatform.net) >, ( Erişim: 07.01.2014 ).

ALTUN, Baki; “Vergi Mevzuatında Menkul Malların Haczi ve Satışı”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Mart- Nisan, 2011.

ARIKAN, Yahya; “**Vergide, Kötü Gün Dostu Olmak...**”, <[www.muhasibevergi.com](http://www.muhasibevergi.com)>, ( Erişim: 12.12.2013 ).

ARSLAN, Can Barlas; “Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak- Haziran, 2010.

ARSLANER, Hakan; **6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

ARSLANER, Hakan; **Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Takibi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2010.

ASLAN, Kudret; “Hacizde Sıra (Tertip)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 2, 2005.

AY, Hakan, Mustafa ALPASLAN; “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 360, Ağustos, 2011.

AY, Hakan, Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA; **Vergi Uygulamalarında E-tebligat ve E-haciz**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Kasım, 2011.

BAYCAN, Baran Umut; “**E-Haciz, Ekonomiye Katkı mı? Zarar mı?**”, < [www.muhasibevergi.com](http://www.muhasibevergi.com) >, ( Erişim: 12.12.2013 ).

Bilgili Denetim, “Vergi Hukukunda Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması”, <[www.bilgilidenetim.com/vergi-hukukunda-yurtdisi-cikis-yasagi-uygulamasi.html](http://www.bilgilidenetim.com/vergi-hukukunda-yurtdisi-cikis-yasagi-uygulamasi.html)>, ( Erişim: 28.01.2014 ).

BOSTANCI, Şebnem; “Kefalet ile Müteselsil Borçluluk İlişkisi”, <[www.hukukiboyut.com/arsiv/d20091123131545.pdf](http://www.hukukiboyut.com/arsiv/d20091123131545.pdf)>, ( Erişim: 02.02.2014 ).

BOZKURT, Nevzat; “Zamanaşımına Uğramış Gümrük Vergilerine Para Cezası Uygulanabilir mi?”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Temmuz- Ağustos, 2011.

BUDAK, Tamer, Serkan BENK; “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business and Economics Research Journal**, Vol: 2, Number: 2, 2011, s. 65, <[www.berjournal.com](http://www.berjournal.com)>, ( Erişim: 26.01.2013 ).

BULUT, Mustafa, Seda ÇALIŞKAN, Ayça BULUT; “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım, 2008.

BURAN, Burçin; **Türk Vergi Hukukunda Haciz ve Elektronik Haciz Uygulaması**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013.

CANBAY, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim ( Antik Çağdan Günümüze )**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009.

CANBAZOĞLU, Kerem; “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, Temmuz- Ağustos, 2010.

CANDAN, Turgut; **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak, 2011.

ÇELİK, Binnur ( a ); “Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart, 2000, <[www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm](http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm)>, ( Erişim: 19.01.2014 ).

ÇELİK, Binnur ( b ); “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2000.

ÇELİK, Binnur; **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

ÇİFTÇİ, Pınar; “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010.

ÇÖMEZ, Niyazi; “Mükelleflerin Banka Hesaplarına Uygulanan Haciz”, Finans Dünyasında Güncel Vergi Konuları Semineri, Aralık, 2007, < [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) >, ( Erişim: 04.02.2014 ).

DELİDUMAN, Seyithan, Murat ERDEM; “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)’ a Göre Hacizden Doğan İstihkak İddiaları, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: III, Sayı: 1, 1999.

DOĞRUSÖZ, Bumin, M. Ezban DOĞRUSÖZ, v. d.; **Vergi İcra Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2726, Eskişehir.

DÖNMEZ, Recai, Kamil MUTLUER, FETHİ HEPER, M. Erkan ÜYÜMEZ, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 817, Eskişehir, 2006.

DURMUŞ, Gökçe Kafkas; **Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013.

ERDAĞ, Nevzat; “**Vergi Borcunuzdan Dolayı Banka Hesaplarınıza E-Haciz Gelmiş Olabilir**”, <<http://kobitek.com>>, ( Erişim: 12.12.2013 ).

ERDOĞDU, Volkan; “Vergi Borcundan Dolayı Haline Münasip Evin Haczedilmesinin Sonuçları”, **Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği**, <[www.vmhk.org.tr/?p=5419](http://www.vmhk.org.tr/?p=5419)>, ( Erişim: 09.12.2013 ).

Gelirler İdaresi Başkanlığı, **Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1**, <[www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Teblici-A1\\_01112013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici-A1_01112013.pdf)>, ( Erişim: 21.11.2013 ).

Gelirler İdaresi Başkanlığı; **Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No:1**, <[www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Teblici-A1\\_01112013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Teblici-A1_01112013.pdf)>, ( Erişim: 21.11.2013 ).

GERÇEK, Adnan ( a ); **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, 2003.

GERÇEK, Adnan ( b ); **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

GINALI, Ayşe ( a ); “Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları”, **İSMMM Mali Çözüm**, Mayıs- Haziran, 2011.

GINALI, Ayşe ( b ); “Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar”, **İSMMM Mali Çözüm**, Mart- Nisan, 2011.



GÖK, Özgecan; “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010.

GÜNDOĞDU, Dursun Ali; **İhtiyati Haciz Sebepleri**, T.C. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006.

HASACAR, Uğur; “**E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**”, 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

HEPER, Fethi, Recai DÖNMEZ; **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Yayını, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, Temmuz, <<http://books.google.com.tr/>>, ( Erişim: 19.01.2014 ).

İcra ve İflas Kanunu.

İLHAN, Figen; “**E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**”, 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

İstanbul Ticaret Odası, “**Vergide E-Haciz Sıkıntısı**”, Gazete Detay, <[www.ito.org.tr](http://www.ito.org.tr)>, ( Erişim: 26.12.2013 ).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **İhtiyati Tahakkuk ve ihtiyati Haciz Uygulama Rehberi**, İstanbul, 2008, Mayıs.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar”, **Mali Mevzuat Platformu**, Aralık, 2006, <[www.istanbulymmo.org.tr/platform/dergiler.aspx](http://www.istanbulymmo.org.tr/platform/dergiler.aspx)>, ( Erişim: 26.01.2014 ).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**İhtiyati Haciz Uygulamasındaki Sorunlar**”, 15.12.2006 tarihli Rapor.

KARADAĞ, Neslihan COŞKUN ( a ); “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, S. 3, 2012.

KARADAĞ, Neslihan COŞKUN ( b ); “Vergi Alacağıın Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, Ocak- Haziran, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf; “Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Özel Sayı, 2009.

KARAKOÇ, Yusuf ( a ); **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf ( b ); **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

KARANFİL, Neşe; Radikal Gazetesi, 23.11.2013 Tarihli Ekonomi Haberi, <[www.radikal.com.tr/ekonomi/6\\_liralik\\_borc\\_icin\\_milletvekiline\\_haciz-1162406](http://www.radikal.com.tr/ekonomi/6_liralik_borc_icin_milletvekiline_haciz-1162406)>, ( Erişim: 24.11.2013 ).

KAYIŞOĞLU, M. Bahattin; “Kamu Alacaklarında Haciz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 6, 1979.

Kayıtlı Ekonomiye Geçiş, <[www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k\\_11\\_vergi\\_rejimi\\_sonucu](http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k_11_vergi_rejimi_sonucu)>, ( Erişim: 11.12.2013 ).

KIZILOT, Şükrü, Zuhâl KIZILOT; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

KOCABEYOĞLU, Aydın; “E-Haciz ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 209, Mayıs, 2010.

KOÇAK, Muhsin; **Vergi- İcra Hukuku ( Mukayeseli )**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Maliye Yayınları, Tahsil Dairesinin Görev süreci, <[www.maliye-mayem.gov.tr/kalite/mtky/ustmenu/yayinlar/kutuphane/kitap/bolum3\\_h.pdf](http://www.maliye-mayem.gov.tr/kalite/mtky/ustmenu/yayinlar/kutuphane/kitap/bolum3_h.pdf)>, ( Erişim: 22.12.2013 ).

MUTER, Naci B., A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

MUTER, Naci B., Gül KAYALIDERELİ; “Toplam Kalite Yönetiminin Manisa Mesir Vergi Dairesinde Uygulanabilirliği”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 10, S.:1, 2003.

ORGAN, İbrahim, Doğan BOZDOĞAN; “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart, 2012.

ÖNCEL, Mualla, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1978, C. 35, Sayı: 1-4.

ÖNCEL, Mualla, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖNER, M. Yavuz; “E-Haciz Uygulamasına Dikkat”, <[www.kpmgvergi.com](http://www.kpmgvergi.com)>, ( Erişim: 12.12.2013 ).

ÖZ, Ersan Doğan BOZDOĞAN; “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.: 17, S.: 2, 2012.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, Şubat, 2012.

ÖZDEMİR, Muharrem; “Vergi İcra Hukukunda Menkul ve Gayrimenkul Malların Haczi”, <[www.alomaliye.com/2010/muharrem\\_ozdemir\\_vergi\\_icra.htm](http://www.alomaliye.com/2010/muharrem_ozdemir_vergi_icra.htm)>, ( Erişim: 10.02.2014 ).

ÖZKARA, Mustafa; “**E Haciz Mi Yoksa B-Haciz Mi?**”, < [www.adaletbiz.com](http://www.adaletbiz.com) >, ( Erişim: 15.12.2013 ).

PALANDÖKEN, Bendeve; “**E-Haciz Durdurulmalı**”, <[www.cumhuriyet.com.tr](http://www.cumhuriyet.com.tr)>, ( Erişim: 12.12.2013 ).

PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2006.

PINAR, Abuzer; **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Üçüncü Baskı, Naturel Yayınları, Ankara, Ekim, 2010.

SAKAL, Mustafa, Mustafa ALPASLAN, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafmat Basım San.ltd.Şti., İzmir, Ocak, 2008.

SAVAŞ, Hüseyin; ”Kamu Alacaklarında İptal Davası”, **Mevzuat Dergisi**, S. 48, Yıl: 4, 2001, Aralık, <[www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm](http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm)>, ( Erişim: 28.07.2013 ).

Seri A ve Sıra 3 Tahsilat Genel Tebliğ, 19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazete.

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

SUÇİÇEK, Mahmut; “E-Haciz Mükellefi Kayıtdışına İtebilir”, <[www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net)>, ( Erişim: 09.12.2013 ).

ŞAKAR, Ayşe Yiğit; “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, **İSMMM Mali Çözüm**, Temmuz- Ağustos, 2011.

T.C. Başbakanlık DPT; “**Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Vergi Özel İhtisas Raporu**”, DPT Yayın No: 2734, Ankara, 2007.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “**2007 Yılı Faaliyet Raporu**”, Yayın No: 64, 2008, Nisan.

T.C. Manisa Vergi Mahkemesi Esas No: 2009/908 sayılı kararı.

T.C. Resmi Gazete, 30.12.2013 tarihli, Mükerrer Sayı: 28867, “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 432”.

TAŞDELEN, Aziz; “Genel İcra Hukuku ile Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 53, Sayı: 2, 2004.

TOMBALOĞLU, Mustafa Lütfi; **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**, Seçkin Yayıncılık. Ankara, 2011.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN ( a ); **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Baskı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2010.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN ( b ); **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2009.

UÇAR, Ahmet; “İl Özel İdarelerinde Demokratik Katılım ve Yönetişim Uygulamaları”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 9, S.:2 ( Prof. Dr. Mahmut KAPLAN Armağan Sayısı ), Ekim, 2011.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, S.: 2, 2010.

YANAR, Ayşe Karabaş; “**E-Haciz Uygulamasının Mükellef Açısından Değerlendirilmesi**”, 02.12.2013 tarihli görüş yazısı.

YORGANCILAR, Ender; “**Tahsilat Kadar Mükellefe Kolaylık da Olmalı**”, <[www.haberozgurce.com](http://www.haberozgurce.com)>, ( Erişim: 04.12.2013 ).

YURTSEVEN, Hatice; **Vergi Hukukunda Terkin**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir, 2007.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Görevleri Hakkında Kanun.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.06.2008 Tarih ve Mükerrer 26898 sayılı Resmi Gazete.

T.C  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı  
Mesir Vergi Dairesi Müdürlüğü

10 ARA 2013

46686

Sayı :20969962/250-04 / İcra  
Konu: E-Haciz Bilgileri

MÜKELLEF HİZMETLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜNE  
(Tahsilat Müdürlüğü)

İlgi :12/12/2013 Tarih ve 2761 Sayılı yazınız.

İlgi sayılı yazınızda istenen bilgiler aşağıya çıkarılmıştır.  
Bilgilerinize arz ederim.

MANİSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
MESİR VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ  
17 ARA 2013  
19937  
Tahsilat Müdürlüğü  
GRUP MÜDÜRÜ

Ruhi PETEK  
Vergi dairesi Müdürü

- 2013 yılı E-Haciz uygulanan borç miktarı : 574.231.182,00TL
- 2013 yılı E-Haciz uygulanan Mükellef Adedi : 8.943 Adet
- 2013 yılında E-Haciz tüm mükellef gruplarına eşit şekilde uygulandı.
- E-Haciz uygulaması sadece Banka Hesaplarına uygulanabilmektedir.
- E-Haciz sonucu kaç mükellefin vergi borcunu ödemek için dairemize başvurduğu tespit edilememektedir.
- E-Haciz uygulamasının vergi dairesi iş yükünü hafifletmesi yönünde fazla bir etkisi olmamıştır. Daha önce yazışma ortamında yapılan işlemler elektronik ortamda yapılmaktadır. Ayrıca banka cevap dönüşleri yine eskisi gibi yazışma ile yapılmaktadır.
- E-Haciz uygulamasının Mükelleflerin Vergiye gönüllülüğünün arttırıp arttırmadığı hakkında herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.
- E-Haciz uygulamasının ekonominin kayıt dışılığının önlenmesinde herhangi bir etkisinin olup olmadığı bilinmemektedir.