

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KAMU ALACAKLARININ KORUNMASI**

Hazırlayan  
Ali SAĞIR

Danışman  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ

MANİSA  
2011

## Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../2011

Adı-Soyadı

T.C.  
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYINLAMA İZİN FORMU

Referans No	399386
Yazar Adı / Soyadı	Ali SAĞIR
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 57478200654
Telefon / Cep Telefonu	2362371782 5055747135
e-Posta	asagir@sgk.gov.tr
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması
Tezin Tercümesi	Protection Of Public Receivables In Turks Tax Law
Konu Başlıkları	Maliye
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	139
Tez Danışmanları	Prof. Dr. A.Kemal ÇELEBİ
Dizin Terimleri	İhtiyati haciz=Provisional attachment İhtiyati tedbir=Provisional measures Teminat=Guarante
Önerilen Dizin Terimleri	Kamu alacaklarının korunması=Protection of public receivables Vergi hukuku=Tax law
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelemesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının **10.05.2014** tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.  
NOT: (Erteleme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

11.05.2011  
İmza: 

Yazdır

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

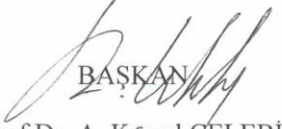
Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 21.04.2011 tarih ve 8/17 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Ali SAĞIR'ın "Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması" Konulu tezi incelenmiş ve aday 10.05.2011 tarihinde saat 15:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

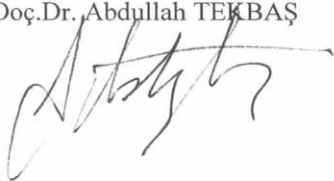
BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	<input type="checkbox"/>

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

  
BAŞKAN  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ  
(Danışman)

  
ÜYE  
Doç. Dr. Mustafa MİYNAT

ÜYE  
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ  


<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, başını gereksizdir.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ' ye, çalışmam boyunca desteklerini esirgemeyen tüm iş arkadaşlarıma, manevi yönden katkı sağlayan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyeleriyle tüm akademisyen hocalarıma, sonsuz destek ve sabırlarından dolayı eşim Yasemin SAĞIR ile oğullarım B. Arda ve R. Talha SAĞIR' a, beni yetiştiren annem Vesile SAĞIR ile babam Bayram SAĞIR' a teşekkürü borç bilirim.

**Manisa, 2011**

**Ali SAĞIR**

**ÖZET**  
**Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması**

Sosyal refah devleti anlayışının sonucu olarak artan kamu hizmetleri, kamu harcamalarının da artmasına neden olmaktadır. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirmek için gerek duyduğu finansmanı kamu gelirleri ile sağlamaktadır. Bu nedenle kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi, kamu hizmetlerinin aksamaması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, kamu alacaklarının tahsili özel alacıklardan farklı olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmektedir.

6183 sayılı Kanun'da kamu alacaklarının tahsilinde etkinliğin sağlanması ve kamu alacaklarının korunması amacıyla bazı uygulamalar öngörülmektedir. Buna göre, kamu alacaklarının korunması ve güvence altına alınması bakımından başlıca yöntemler; teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, iptal davası ve sorumluluk gibi müesseseler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, Türk Vergi Hukukunda kamu alacaklarını doğrudan koruma altına alan müesseseler ile dolaylı olarak koruma altına alan müesseseler incelenmiş ve uygulamada karşılaşılan durumlar hakkında bilgi verilerek tartışmalı konuların çözümü noktasında öneriler sunulmuştur.

## **ABSTRACT**

### **Protection Of Public Receivables In Turks Tax Law**

Perception of the social state as a result of increased public services, leads to an increase in public expenditure. The state needs to fulfill the financing of public services to provide the public with the proceeds. Therefore, encashing the collection of public receivables completely and in time, is of great importance in terms of disruption of public services. In this regard, the collection of public receivables, unlike private loans regulated by the numbered 6183 Law on the Procedure of Collection of Public Receivables.

Law No. 6183 of ensuring efficiency in the collection of public receivables and receivables in order to protect the public, some applications are foreseen. Accordingly, we face the major methods that protect or guarantee public claims in such form of institutions as; guarantee, lien, prudential accrual, pre-emptive right to cancel the case.

In this study, the Turkish Tax Law that protect the public receivables, institutions which directly or indirectly protect the public receivables are examined and recommendations are presented.

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU.....	iii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR.....	xv

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

GİRİŞ .....	1
1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE NİTELİĞİ .....	3
2. VERGİ ALACAĞI KAVRAMI VE NİTELİĞİ .....	4
3. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI .....	6
3.1. Asli Kamu Alacakları.....	7
3.2. Fer' i Kamu Alacakları.....	9
3.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları.....	10
3.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri .....	11
3.5. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsili Gereken Alacaklar.....	11
3.6. Özel Kanunlarda AATUHK'ya Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar.....	12
4. KAMU ALACAĞI KAPSAMINDA OLMAYAN ALACAKLAR.....	14
5. KAMU ALACAKLISI.....	15
6. KAMU BORÇLUSU .....	16
6.1. Gerçek Kişi Kamu Borçluları .....	17
6.1.1. Vergi Mükellefi.....	17
6.1.2. Vergi Sorumlusu .....	19
6.1.3. Kefil .....	20
6.1.4. Mirasçılar .....	20



6.2. Tüzel Kişi Kamu Borçluları .....	21
6.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları .....	23
7. KAMU ALACAĞININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER.....	24
8. ÜLKEMİZDE KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	24

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ DOĞRUDAN KORUMA ALTINA ALINMASI

1. TEMİNAT .....	27
1.1. Teminat Kavramı, Tanımı ve Önemi .....	27
1.2. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller .....	28
1.2.1. Vergi Ziyatı Cezası Kesilmesi İşlemlerine Başlanması .....	29
1.2.2. Kaçakçılık Suçu Cezası Kesilmesi İşlemlerine Başlanması .....	30
1.2.3. Kamu Borçlusunun Türkiye’ de İkametgâhının Olmaması ve Durumunun Kamu Alacağına Tehlikede Olduğunu Göstermesi .....	32
1.3. Teminat İsteme Yetkisi .....	33
1.4. Teminat Göstermek Zorunda Olan Kişiler.....	34
1.5. Teminat İstenmesine ve Alınmasına İlişkin Uygulama Esasları.....	34
1.6. Teminat Olarak Kabul Edilecek Kıymetler ve Değerlemesi.....	36
1.6.1. Para.....	36
1.6.2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları .....	37
1.6.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri .....	39
1.6.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller .....	39
1.6.5. İlgililer ve İlgililer Lehine Üçüncü Şahıslar Tarafından Gösterilen ve Kamu İdaresince Haczedilen Menkul ve Gayrimenkul Mallar .....	41
1.7. Teminat Hükümünde Olan Eşya .....	42
1.8. Teminat Olarak Şahsi Kefalet Gösterilmesi.....	45
1.9. Teminatın Korunması .....	45
1.10. Teminatın Tamamlattırılması.....	46
1.11. Teminatın Değiştirilmesi.....	47
1.12. Teminatın İadesi.....	47
1.13. Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları .....	47

1.13.1. Kamu Borçlusu Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları.....	47
1.13.2. Alacaklı Kamu İdaresi Tarafından Teminat İstenmesinin Sonuçları.....	48
2. İHTİYATİ HACİZ .....	49
2.1. İhtiyati Haciz Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	50
2.2. İhtiyati Haczin Nedenleri .....	51
2.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Nedenlerin Bulunması.....	52
2.2.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması.....	53
2.2.3. Borçlunun Kaçmış Olması ya da Kaçma, Mallarını Kaçırma ve Hileli Yollara Sapma Olasılığının Bulunması.....	54
2.2.4 Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi.....	54
2.2.5. Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Mal Bildiriminde Bulunması .....	55
2.2.6. Borçlu Hakkında Para Cezasını Gerektirecek Bir Suç Nedeniyle Kamu Davası Açılması .....	55
2.2.7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması .....	56
2.3. İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları.....	57
2.4. İhtiyati Haczin Uygulanacağı Kişiler.....	57
2.5. İhtiyati Haciz Kararını Onaylama Yetkisi.....	58
2.6. İhtiyati Haciz Usulü .....	59
2.6.1. İhtiyati Haciz Kararı.....	59
2.6.2. İhtiyati Haciz Varakası.....	60
2.6.3. İhtiyati Haciz Tutanağı.....	60
2.6.4. İhtiyati Hacizde Süre.....	61
2.6.5. İhtiyati Haczin Kaldırılması.....	61
2.7. İhtiyati Hacze İstihkak İddiası .....	62
2.8. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması.....	63
2.8.1. Yetkili Mahkeme.....	63
2.8.2. Dava Açma Süresi.....	64
2.8.3. Dava Açma Sebepleri ve Sonuçları.....	64
2.9. İhtiyati Haczin Sonuçları .....	65

3. İHTİYATİ TAHAKKUK.....	66
3.1. İhtiyati Tahakkuk Kavramı ve Hukuki Niteliği .....	66
3.2. İhtiyati Tahakkuk Nedenleri .....	67
3.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Bulunması .....	68
3.2.2. Kamu Alacağı'nın Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Hakkında Takibata Girişilmiş Olması .....	69
3.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğuna Dair Delillerin Bulunması .....	69
3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Yetkisi .....	70
3.4. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süreci .....	71
3.5. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması .....	72
3.6. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları .....	73
3.6.1. Matrahı Belli Olan Kamu Alacaklarında İhtiyati Tahakkukun Sonuçları ....	73
3.6.2. Matrahı Belli Olmayan Kamu Alacaklarında İhtiyati Tahakkukun Sonuçları .....	74
3.7. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi.....	75

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ DOLAYLI OLARAK KORUMA ALTINA ALINMASI

1. RÜÇHAN HAKKI.....	77
1.1. Rüçhan Hakkı Kavramı, Tanımı ve Önemi.....	77
1.2. Hacze İştirak Kavramı ve Kamu Alacaklarının Durumu .....	78
1.3. Kamu Alacakları İçin Hacze İştirakin Sonuçları .....	80
1.4. Borçlunun İflas Yoluyla Takibi, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulmasında Rüçhan Hakkı .....	82
2. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER .....	83
2.1. Kamu Borcu Olmadığına Dair Belge İstenecek İşlemler.....	84
2.2. Belge İstenecek Vergi ve Benzeri Kamu Alacakları.....	84
2.3. Zorunluluk Kapsamına Alınan İşlemler.....	85
2.3.1. Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşlemler .....	85

2.3.2. Devlet Yardımları Teşvikler ve Destekler Kapsamındaki İşlemler .....	86
2.4. Kamu Borcu Olmadığına Dair Belge İstemek Zorunda Olan Kurumların Sorumlulukları .....	87
3. TAKAS .....	87
3.1. Takas Kavramı .....	87
3.2. Takasın Şartları .....	88
3.2.1. Karşılıklı İki Muaccel Alacak Olmalı .....	88
3.2.2. Takas Talebi Olmalı .....	88
3.2.3. Reddiyatı Yapacak Kamu İdaresi Aynı Olmalıdır .....	90
3.3. Vergi Sorumluluğu ve Takas .....	90
3.4. Takas Usulü.....	91
3.5. Takasın Kamu Alacaklarını Koruma Altına Alan Bir Müessese Sayılmasının Nedenleri .....	91
3.6. Takas ve Mahsup Arasındaki Farklar .....	92
4. İPTAL DAVASI AÇILMASI .....	92
4.1. İptal Davasında Muhatap .....	93
4.2. İptal Davasının Koşulları .....	94
4.2.1. Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Olması .....	94
4.2.2. Alacağın Tahsil Olanağının Kalmaması .....	95
4.2.3. İvazsız Tasarrufun Geriye Doğru İki Yıl İçinde Yapılmış Olması .....	95
4.3 İptal Davası Açılabilir Haller .....	96
4.3.1. Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması .....	96
4.3.1.1. İvazsız Tasarruflar.....	97
4.3.1.2. Bağışlama Sayılan Tasarruflar .....	97
4.3.1.3. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar.....	99
4.3.2. Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksudıyla Yapılan Tasarruflar .....	101
4.4. İptal Davasında Zaman Aşımı.....	102
4.5. İptal Davasında Yetkili Mahkemeler .....	103
4.6. İptal Davasının Sonuçları ve Taraf Olan Üçüncü Kişilerin Durumu .....	103
5. KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUK .....	104
5.1. Sorumluluğun Tanımı, Kapsamı Hukuki Niteliği.....	104

5.2. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri .....	106
5.2.1. Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanların Sorumluluğu .....	107
5.2.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu .....	108
5.2.2.1. Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu .....	109
5.2.2.2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu .....	111
5.2.3. Mirasçılarının Sorumluluğu .....	116
5.2.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu .....	117
5.2.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu .....	118
5.2.6. Limited Şirket Ortak ve Müdürlerinin Sorumluluğu .....	120
6. ORTAKLIĞIN FESHİNİ İSTEME .....	124
7. YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI .....	126
7.1. Yurt Dışı Çıkış Yasağında Eski Düzenleme .....	127
7.2. Yurt Dışı Çıkış Yasağında Son Durum .....	129
SONUÇ .....	132

## **TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo-1</b>	: AATUHK Kapsamındaki Kamu Alacakları.....	7
<b>Tablo-2</b>	: Takas ve Mahsup Arasındaki Farklar.....	92
<b>Tablo-3</b>	: Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri.....	106

## **KISALTMALAR**

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK.	: Borçlar Kanunu
C.	: Cilt
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EMK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi
HK.	: Harçlar Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Koop. K.	: Kooperatifler Kanunu
KVK:	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı

SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
VIVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



## GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin daha yaygın ve nitelikli olarak yerine getirilmesi isteği çağdaş devletin temel ilkelerinden biri haline gelmiştir. Sosyal refah devleti kavramı ile bütünleşen bu amaca göre devlet, sağlık, eğitim, konut, sosyal güvenlik gibi kamu hizmetlerini vatandaşlarına sunarak, onların hayat düzeylerini yükseltmekle zorunlu sayılmıştır. Bu anlayışta kamu giderlerindeki artışı beraberinde getirmiştir.

Kamu hizmetleri kamu gelirleri ile finanse edilmektedir. Kamu hizmetlerinin kesintisiz yerine getirilmesi ve kamu alacaklarındaki artışın düzenli ve sürekli bir şekilde devamının sağlanması açısından, kamu alacaklarının zamanında ve tam olarak tahsil edilebilmesi büyük bir önem arz etmektedir. Kamu alacaklarının belirli süreler içinde tahsil edilmesi gerekliliği, kamu alacaklarının tahsilinin özel takip usullerine bağlanmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu doğrultuda, kamu alacaklarının tahsili özel alacaklardan farklı olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu ile birlikte vergi hukukumuzda “vergi icra hukuku”nun yasal dayanaklarını oluşturmaktadır

Vergi icra hukuku, usulüne göre ödenmemiş, vergi ve benzeri mali yükümlülükleri kanuni zor kullanarak tahsilini düzenleyen vergi hukukunun alt bir koludur. Vergi icra hukukunda, devlet açısından imtiyazlı alacaklardan olan vergi, resim ve harçlar gibi kamu alacaklarının korunarak kolay ve seri bir şekilde tahsil edilmesi, vergi icra hukuku alanında temel ilke olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle kamu alacaklarının korunması Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunda özel hükümlere bağlanmıştır. AATUHK’da kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak amacıyla bazı koruma tedbirleri geliştirilmiştir. AATUHK’nın “İkinci Bölümü” Amme Alacaklarının Korunması başlığı altında dört genel başlıkta korunma yöntemlerini düzenlemiştir. Bu başlıklar sırası ile teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümleridir.

Kamu alacağını koruma altına almak ve tahsilâtını kolaylaştırmak amacıyla öngörülen önlemler; borçludan teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi kamu alacağını doğrudan koruma altına almaya yönelik tedbirler ile rüçhan hakkı, takas, iptal davası açılması ve sorumluluk müessesesi gibi kamu alacağını dolaylı olarak

korunmasına yönelik yöntemler olmak üzere iki grup halinde sınıflandırılabilir. Kamu alacağını doğrudan koruma altına almaya yönelik önlemlerde, kamu idaresi aktif bir şekilde harekete geçmekte ve kanunda belirtilen koşullara uygun olarak bunların uygulanması için gerekli girişimlerde bulunmaktadır. Diğer korunma yöntemlerinde ise ya kamu idaresinin doğrudan bir müdahalesi olmadan kamu alacağı tahsil edilmekte ya da kamu idaresinin doğrudan müdahalesine rağmen ikinci bir cebri icra yoluna daha ihtiyaç duyulmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde kamu alacakları ile ilgili kavramlar bir araya toplanarak genel bir bilgi verilecek, kamu alacaklarının kapsamı ve kamu alacaklarının korunmasını gerektiren nedenler anlatılacak, ülkemizde kamu alacaklarının tahsilinin tarihsel gelişimi hakkında kısaca bilgi verilecektir.

İkinci ve üçüncü bölümde kamu alacaklarını korumaya yönelik müesseseler, kamu alacağını doğrudan veya dolaylı olarak koruma altına alması açısından ele alınacaktır. Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konuları kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması başlığı altında incelenecektir. Rüçhan hakkı, iptal davası, takas, ortaklığın feshi, kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler, sorumluluk müessesesi ve yurt dışına çıkış yasağı konuları ise kamu alacaklarının dolaylı olarak koruma altına alınması başlığı altında incelenecektir. Çalışmanın son bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak, uygulamada karşılaşılan sorunlara değinilecek ve öneriler sunulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Kamu alacağı genel bir anlatımla, kamu hizmetinin karşılanması amacıyla devletin kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacaklardır<sup>1</sup>. Devletin kamu gücü egemenliğinin sonucu olarak ortaya çıkan kamu alacakları diğer bir tanımda, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklar olarak da ifade edilebilir. Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir<sup>2</sup>. Kamu hizmetlerinin finanse edilebilmesi ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan aldığı yetki ile bazı mali yükümlülükler koymaktadır. Bunlar vergi, resim, harç gibi adlarla anılmaktadırlar<sup>3</sup>. Dar anlamda kamu gelirleri olarak da tanımlanan bu mali yükümlülüklerin temel özelliği kamu gücü kullanılarak alınmaları, yani cebir unsurunun ağır basmasıdır. Devletin ayrıca borçlanma, para işlemleri veya mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla kamu gücü kullanmadan elde ettiği ve geniş anlamda kamu gelirleri olarak adlandırılan iktisadi değerler de vardır<sup>4</sup>.

Genel bir tanım yapmak gerekirse, Kamu Alacakları; Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama masrafları, vergi cezası ve para cezası gibi asli ve gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı gibi fer'i alacaklar ile idari sözleşme ve kamu hizmetlerinden doğan alacaklardır<sup>5</sup>.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK) birinci maddesine göre devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve

---

1 Yusuf Karakoç, "Kamu Alacaklarının Tahsili Kamu İcra Hukuku (Kavram-Nitelik ve Genel İcra Hukuku ile İlişkisi)", **Mali Hukuk**, 2001, 93, s.15.

2 Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 18. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.159.

3 Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı**, Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981, s.654.

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

5 Kumrulu, a.g.m., s.654.

haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan kamu hizmetleri tatbikatından kaynaklanan diğer alacakları ile bunların masrafları hakkında bu kanun hükümleri uygulanır<sup>6</sup>. Ayrıca, bahsi geçen kanun, kamu alacaklarını sadece birinci maddede sayılan alacaklarla sınırlı tutmamıştır. Kanunun ikinci maddesinde, muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen her türlü alacağın da kamu alacağı olarak kabul edileceğini hüküm altına alınmıştır<sup>7</sup>. Kanunun üçüncü maddesinde de, birinci ve ikinci madde kapsamında giren alacakların kamu alacakları olduğu açıkça belirtilmiştir.

Kamu alacakları ile ilgili literatürde birçok tanım yapılmıştır. Bizim için önemli olan kamu alacağı tanımı, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen tanımdır. Çalışmanın anlatımı da kanunda belirtilen bu tanıma göre yapılacaktır.

## 2. VERGİ ALACAĞI KAVRAMI VE NİTELİĞİ

Vergi alacağı kavramına giriş yapmadan önce verginin tanımını yapmak faydalı olacaktır. Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile cebir altında, karşılıksız olarak egemenlik gücüne dayanarak aldığı para cinsinden iktisadi değerlerdir<sup>8</sup>.

Vergi alacağı, kamu alacaklarının içinde en önemli paya sahip olan ve kamu alacaklarının en önemli özelliklerini taşıyan alacak türüdür. Ancak kamu alacağı vergi alacağını da kapsayan geniş, vergi alacağı ise dar bir kavramdır<sup>9</sup>. Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) 19'uncu maddesine göre, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar<sup>10</sup>. Kanunun bu maddesinden anlaşıldığı üzere, bir kamu alacağının

---

<sup>6</sup> Ahmet Güzel-Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana: Nobel Kitabevi, 2007, s.3.

<sup>7</sup> Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002, s.46.

<sup>8</sup> B. Naci Mutur-A. Kemal Çelebi-Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Manisa: Emek Matbaası, 2008, s.121.

<sup>9</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s.6.

<sup>10</sup> Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir: İlkem Ofset, 2008, s.73.

vergi alacağı olup olmadığı hususu, ancak o alacağın vergi kanunlarının uygulanması sonucu olarak doğup doğmadığına göre tespit edilmektedir<sup>11</sup>.

Vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın diğer kanunlarda yasaklanmış olması da mükellefiyete ve suç sorumluluğuna engel teşkil etmez. Yasak faaliyetler sonucu elde edilen gelirler diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir. Mesela, kumar oynatmak Türk Ceza Kanununun 228'inci maddesine göre suçtur. Bununla birlikte kumar oynatmak Türk Ticaret Kanununa göre ticari faaliyet olarak sayılmıştır. Bu nedenle, kumar oynatmaktan dolayı elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanununun 1'nci maddesine göre vergiye tabi bir kazançtır ve bu durumda kamu için vergi alacağı meydana gelmektedir<sup>12</sup>.

Vergi alacağı, ancak vergi kanunları ile doğan alacakları kapsamaktadır, bu nedenle dayanağını Anayasa'dan almaktadır. Anayasa'ya aykırı veya Anayasa'da belirtilen normlara uymayan vergi kanunları Anayasa Mahkemesi'ne açılan davalar sonucunda iptal edilmektedir. Hatta yüksek mahkeme bu konuda vermiş olduğu kararlarda vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunla konulmuş olmasını yeterli görmemiş, bunların konusu, matrahı, oranı gibi temel öğelerin de açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine "Vergi Ödevi" başlığı verilmiş olmasına rağmen, bu başlık sadece vergileri değil resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri, bir başka deyişle kamusal güce dayalı bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır<sup>13</sup>. Diğer taraftan VUK'un 1'inci maddesinde de, bu Kanun hükümlerinin sadece vergiler için değil, aynı zamanda genel bütçeye giren resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar gibi diğer kamu alacakları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. VUK'un 1'inci maddesinden de anlaşıldığı üzere vergileme, vergilerin bütününe kavrayan üst bir kavramdır. Bu anlamda vergi kavramı, harç ve resim türündeki diğer kamu alacaklarını da kapsamaktadır.

Vergi alacağı ile kamu alacakları arasında benzer ve farklı yönler vardır<sup>14</sup>.

Vergi alacağı ile kamu alacağının ortak yönleri şunlardır:

---

<sup>11</sup> Fevzi Karagözoğlu, "Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz", **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl 3, S.17, Kasım 1972, s.17.

<sup>12</sup> Tosuner-Arıkan., a.g.e., s.74.

<sup>13</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.37.

<sup>14</sup> H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No.38, 2001, s.14-15.

- Vergi gibi diğer kamu alacakları da devlet gücünden kaynaklanmaktadır.
- Vergi gibi diğer bazı yükümlülük kapsamındaki kamu alacakları da karşılıksızdır.

Vergi Alacağı ile kamu alacakları arasında farklı yönler şunlardır:

- Vergi alacağı kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak amacıyla alınır. Diğer kamu alacaklarının alınma amacı farklı nedenlere dayanır. Örneğin, vergi cezaları uslandırma ve caydırma amacıyla alınmaktadır.
- Vergiler kanundan doğarken, kamu alacaklarından olan idari sözleşmelerden doğan alacaklar, idari sözleşmelerden doğar.

### **3. KAMU ALACAKLARININ KAPSAMI**

Kamu alacağı kavramı, Türk mali literatürüne AATUHK ile girmiştir. Kamu alacağı, vergi alacağını da içine alan daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili 28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yürütülmektedir. Kanunun 1'inci maddesinde bu kanunu uygulayacak alacaklı kamu idareleri ismen belirtilmiş ve bu idarelerin hangi tür alacaklarının bu Kanun hükümlerine göre tahsil ve takibinin yapılacağı sayılmak suretiyle kapsama giren alacaklar açıklanmıştır.

Alacaklı kamu idareleri AATUHK'un 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre Devlet (genel bütçe ile yönetilen kurum ve kuruluşlar), il özel idareleri ve belediyeler alacaklı kamu idareleridir<sup>15</sup>.

Kamu alacaklarının kapsamına giren alacakları altı başlık altında toplayabiliriz bunlar;

- 1) Asli kamu alacakları
- 2) Fer'i kamu alacakları
- 3) Kamu Hizmetleri Karşılığı Olarak Doğan Alacaklar
- 4) Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

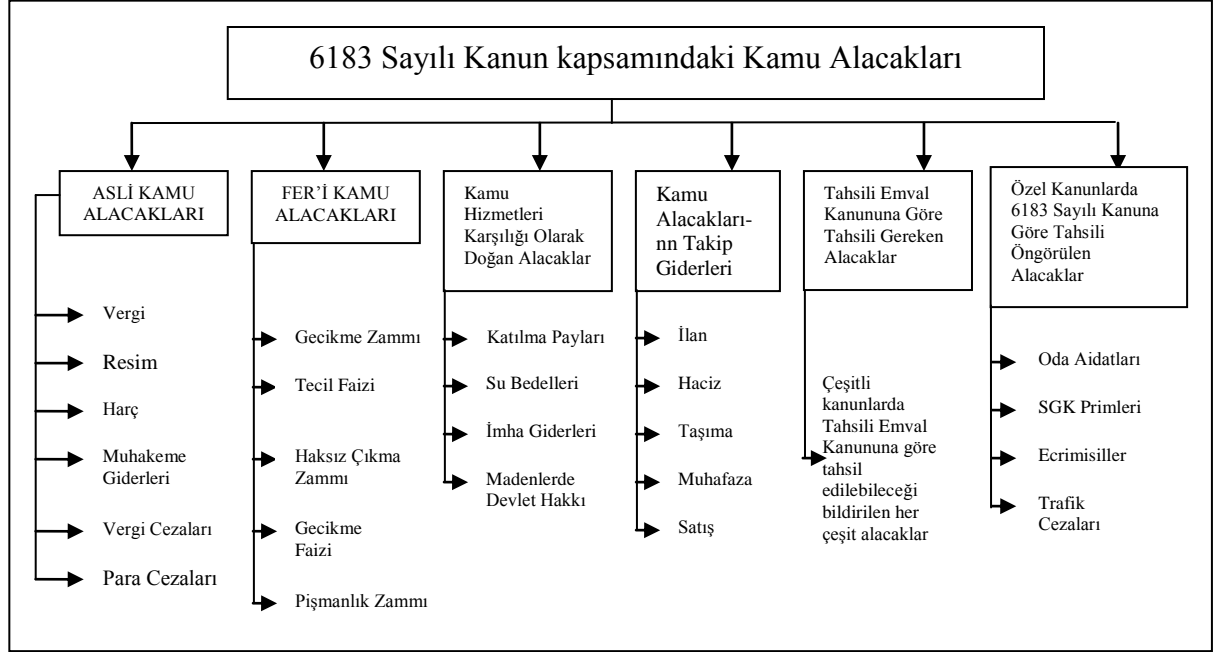
---

<sup>15</sup> Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.9.

5) Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsili Gereken Alacaklar

6) Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklardır.

**Tablo-1: AATUHK Kapsamındaki Kamu Alacakları.**



**Kaynak:** Gerçek, a.g.e, s.5, Serim, a.g.e., s.11-13' den faydalanılarak hazırlanmıştır.

### 3.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu veya İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafları, vergi ve para cezalarından oluşmaktadır.

**Vergi**, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile cebir altında, karşılıksız olarak egemenlik gücüne dayanarak aldığı para cinsinden iktisadi değerlerdir.

**Resim**, kamu kurumlarının belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi sonucu, bu işi veya hizmeti üstlenen kimselerden alınan paralardır<sup>16</sup>. Bir kamu gelir türü olarak resim de vergi ve harca benzemektedir. Bu ikisinin dışında

<sup>16</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s.103.

resmin kendine özgü bir özelliği olduğunu iddia etmek mümkün değildir<sup>17</sup>. Resim karşılıksız olarak tahsil olunabildiği gibi; hizmetten yararlanmanın veya bir hakkın elde edilmesi bedeli olarak da tahsil edilebilmektedir. Hatta bazen tamamen vergi niteliğinde olan bir kamu geliri için de resim adı kullanılabilir (Gümrük Resmi gibi). Harç daha ziyade genel bir kamu hizmetinden belirli kişilerin yararlanmalarında alınan takdiri bir bedel niteliğinde iken; resim belirli ve özel bir hizmete izin verme amacıyla bu hizmete talip olanlardan alınan bir bedel olmaktadır. Resim de bazen tamamen karşılıksız alınabildiği halde; bazen de belirli bir hizmetten yararlanma karşılığı alınabilmektedir. Örneğin, İthalde Alınan Damga Resmi karşılıksız olarak alınırken; Ulaştırma Alt Yapıları Resmi, hizmetten yararlanma, Avlanma Ruhsatı ise hak elde etme karşılığı alınmaktadır.

**Harç**, kamunun sunduğu hizmetleri alan ve bunlardan yararlananların, bu hizmetlerden yararlanma karşılığı olarak ödedikleri bedellere denir. Harç gelirlerinin karakteristik özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür. Harç, toplum yararına yönelik olarak sunulan bir hizmetten özel yarar elde edilmesi karşılığında alınır. Harçlar, vergi gibi cebri olarak alınırlar, yani isteğe bağlı ödenmezler. Harca konu olan hizmetin sınai ve ticari özellik taşıması gerekir. Yargı harçları, noter harçları, eğitim harçları bu tür kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir<sup>18</sup>.

Harç, kamunun sunduğu hizmetlerden yararlananların, bu yararlanma karşılığı ödedikleri bedeldir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, sunulan kamu hizmeti karşılığında alınan harçla kamu hizmetinin maliyeti arasında bir ilişki kurmak çoğu zaman mümkün değildir. Harç olarak alınan bedeller çoğu zaman sunulan kamu hizmetinin maliyetinin çok altındadır. Örneğin, yüksek öğretim kurumlarında öğretim gören öğrencilerin ödedikleri harçlarla kendilerine sunulan öğretim hizmetlerinin maliyeti arasında büyük fark olduğu açık bir gerçektir<sup>19</sup>.

**Muhakeme Giderleri**, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderin karşılığı olarak alınan bedellere denir<sup>20</sup>. Burada muhakeme masrafı, kamu alacağıyla ilgili idari bir dava

---

<sup>17</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Kırklareli: Sermet Matbaası, 1981, s.217.

<sup>18</sup> Muter-Çelebi- Sakınç, a.g.e., s.105.

<sup>19</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesine Giriş**, 2. Baskı, Trabzon: Yıldızlar Matbaacılık, 1994, s.78.

<sup>20</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.5.



söz konusu olduğunda, dava sonuçlanıncaya kadar idarece yapılan harcamaları kapsarken, takip masrafları da ilamdan sonraki icra masraflarını ifade etmektedir<sup>21</sup>.

**Vergi cezaları**, vergi kanunlarında yer alan maddi ve şekli yükümlülüklerin ihlal edilmesi sonucu idari para cezası şeklinde uygulanan yaptırımlardır.

**Para cezaları**, kanunların getirmiş olduğu, kuralların ihlali nedeniyle uygulanan adli ve idari para cezalarıdır.

### 3.2. Fer' i Kamu Alacakları

Asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden dolayı, alacağın aslından ikinci dereceden bir alacak doğar, bunlara fer'i kamu alacakları denir<sup>22</sup>. Bunların kapsamına AATUHK'nın 51'inci maddesinde "gecikme zammı", aynı kanunun 48'inci maddesinde "tecil faizi" ve yine aynı kanunun 58'inci maddesindeki ödeme emrine itirazda "haksız çıkma zammı", VUK'un 112'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "gecikme faizi" ve aynı kanunun 371'inci maddesinde belirtilen "pişmanlık zammı" girmektedir.

Fer' i kamu alacakları devletin uğradığı ekonomik kaybı karşılama amacıyla alınır. Bunlar asıl kamu alacağına bağlı olarak hesaplanırlar. Dolayısıyla asıl kamu alacağı olmadan fer'i kamu alacağı olamaz<sup>23</sup>. Ayrıca, genel hukuk prensipleri uyarınca fer'i bir alacağın asli alacaktan önce veya asli alacağın iptalinden sonra tahsil edilmesi de mümkün değildir<sup>24</sup>.

**Gecikme zammı**, tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş bir kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden dolayı vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır. Ülkemizde gecikme zammı oranı 19.10.2010 tarihinden itibaren aylık % 1,40 olarak uygulanmaktadır.

**Tecil faizi**, idareye önceden haber verilmek ve dolayısıyla izin alınmak koşulu ile belli bir borcun geciktirilerek ödenmesinden doğan kamu zararının giderilebilmesi

---

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

<sup>22</sup> Serim, a.g.e., 12.

<sup>23</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.18.

<sup>24</sup> Candan, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.13.

için borçlu tarafından ödenen bir pay veya bedeldir<sup>25</sup>. Tecil faizi 21.10.2010 tarihinden itibaren aylık % 1 olarak uygulanmaktadır.

**Haksız çıkma zammı**, tahakkuk etmiş bir kamu alacağının tahsili için gönderilen ödeme emrine itiraz edilmesi ve haksız çıkılması halinde, itirazı reddolunan kamu alacağının %10' u oranında hesaplanan bir alacaktır.

**Gecikme faizi**, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için, sonradan yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır. Gecikme faizi yalnızca vergi miktarı üzerinden hesaplanır, cezalar için gecikme faizi uygulanması söz konusu değildir. Gecikme faizi, gecikme zammı ile aynı oranda uygulanır<sup>26</sup>.

**Pişmanlık zammı**, hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen vergilerin, sonradan pişman olunarak kendiliğinden beyan edilerek ödenmesi durumunda, vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan bir alacaktır. Pişmanlık zammı için de gecikme zammı için uygulanan oran geçerli olmaktadır.<sup>27</sup>

### **3.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları**

Kamu hizmeti kavramı, dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Geniş anlamda kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altındaki özel kişilerce, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli yürütülen faaliyetlerdir<sup>28</sup>. Dar anlamda kamu hizmeti ise, kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usuller dairesinde ve bu hukuktan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak yapılan hizmetlerdir. Bu bağlamda, AATUHK' da belirtilen kamu hizmeti kavramı dar anlamda kullanılmıştır.

---

<sup>25</sup> Muharrem Özdemir, Tecil Faizi, [http://www.alomaliye.com/2009/muharrem\\_ozdemir\\_tecil\\_faizi.htm](http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_tecil_faizi.htm), (Erişim, 04.07.2010).

<sup>26</sup> Levent Demirdağ-Dilek Sevimkan, "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi", [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/27MaliCozum/06-LeventDemirdag\\_21.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/27MaliCozum/06-LeventDemirdag_21.doc), (Erişim 04.07.2010).

<sup>27</sup> Pişmanlık zammı her ne kadar fer'i kamu alacağı olsa da yapısı gereği AATUHK ile takip ve tahsili mümkün değildir.

<sup>28</sup> A. Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, C. I., 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s.544.

Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan<sup>29</sup> doğan alacakları dışında kalan ancak kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları kapsamaktadır. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar AATUHK’da istisnalar gösterilerek belirtilmiştir. Bu istisnalar; akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklardır. Kanunun bu usulü izlemesindeki en önemli neden, kamu hizmeti uygulamasından doğan alacakların asli kamu alacaklarında olduğu gibi tek tek sıralanmasındaki güçlük ve kanun hazırlandığı sırada belirlenemeyen fakat ileride AATUHK’ya göre takibi gereken alacakları kapsaması ve uygulamaya esneklik getirmesi gereğidir<sup>30</sup>.

Kamu idareleri kamu hizmeti sunarken idare hukukuna ait yetki ve imtiyazları da kullanabilirler. İşte, idare hukukuna dayanarak yapılan akitlerden doğan alacaklar kamu alacağı niteliğindedir. Kamu hizmetlerinin uygulanması sonucunda doğan kamu alacaklarına örnek olarak; Katılma payları, Su bedelleri, İmha giderleri, Madenlerde devlet hakkı vb. sayılabilir<sup>31</sup>.

### **3.4. Kamu Alacaklarının Takip Giderleri**

Kamu alacaklarının takip giderleri, idarenin kamu alacağının cebren tahsili aşamasında kamu idaresi tarafından yapılan masraflardan oluşmaktadır. Bunların kapsamına ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. gibi işler için yapılan masraflar girmektedir<sup>32</sup>.

### **3.5. Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsili Gereken Alacaklar**

Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur<sup>33</sup>. Fakat bu alacakların bir kısmı AATUHK’nın 1’inci maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde düşünüldüğünde

---

<sup>29</sup> Türk Hukuk Lügatı haksız fiili, “faili ile mutazarrır arasında hiçbir hukuki münasebet olmaksızın doğrudan doğruya kanun tarafından emir ve tesis edilen bir vaziyetin ihlali”, haksız iktisabı ise “bir kimsenin, haklı bir neden olmaksızın, diğerinin zararına bir iktisapta bulunması” olarak tanımlanmaktadır.

<sup>30</sup> Kemal Aykaç, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1976, s.69.

<sup>31</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.7.

<sup>32</sup> Cengiz Ünlü, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s.44.

<sup>33</sup> 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Madde 2.

kamu alacağı niteliğinde değildir. Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği kendi özel kanunlarında belirtilen alacaklarla ilgili olarak aşağıdaki örnekler verilebilir<sup>34</sup>.

442 sayılı Köy Kanununun 45'inci maddesinde, köy parasının harcanmasında yolsuzluk olduğunun Hükümetçe anlaşılması halinde, kaza idare meclisinin hükmü ile Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azasının malları satılarak köylünün parasının ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

2644 sayılı Tapu Kanununun 19'uncu maddesine göre tapu işlemlerinden dolayı alınan harçlar müsavi taksitlerle beş yıl içinde vergi ile birlikte Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edilecektir.

2903 sayılı Pamuk Islahı Hakkında Kanunun 7'nci maddesinde, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığınca tayin edilen çeşitlerden başka pamuk çeşitlerini veya karışığını ekenlerin tarlalarındaki pamukların masraflarının kendilerine ait olmak üzere sökülüp yok edileceği, buna ilişkin masrafın, eken kişiden alınacağı vermemesi durumunda Bakanlık bütçesinden karşılanacağı ve Tahsili Emval Kanununa göre üreticiden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanunun 15'inci maddesinde, koruma tarifelerinin her sene koruma ve ihtiyar meclisleri tarafından mahallin örf ve adeti ile iktisadi vaziyetine ve ilgili arazinin verimine, mahsulün nevine veya hayvan cinsine göre tanzim olunacağı ve bu bedellerin her mahallin istihsal vaziyetlerine göre tespit olunacak en müsait zamanda ve Tahsili Emval Kanununa göre tahsil olunacağı hüküm altına alınmıştır.

4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanunun 7'inci maddesinde Belediye Encümenleri ve Köy İhtiyar Meclisleri tarafından dağıtım tabi tutulan yardımı yapmaktan imtina edenlerden nakdi yardımların şehir ve kasabalarda belediyelerce Tahsili Emval Kanununa ve köylerde Köy Kanununun 66'ncı maddesi hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilmiştir.

### **3.6. Özel Kanunlarda AATUHK'ya Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar**

AATUHK'un kapsamına girmediği halde kendi özel kanunlarında 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği öngörülen alacakların takibi ve tahsilatı AATUHK

---

<sup>34</sup> Serim, a.g.e., s.12-13.

hükümlerine göre yapılır. 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği kendi özel kanunlarında belirtilen alacaklarla ilgili olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 35'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, mutemetler tarafından idareden alınan ve yasada belirtilen süre içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunun Ek 4'üncü maddesinde, bu Kanuna göre gerçek ve tüzel kişiler hakkında hükmolunacak para cezalarıyla bu Kanunun 1'inci maddesine göre alınan kararlar uyarınca tahsili gereken alacaklar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm yer almaktadır.

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 77'nci maddesinde, süresinde ödenmeyen kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hâsılatından alınacak oda payları, borsa tescil ücreti ve Birlik aidatına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca günlük gecikme zammı tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'nci maddesine göre Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci, 102'nci ve 106'ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanacaktır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75'inci maddesine göre, ecrimisilin fuzuli işgal eden tarafından rızaen ödenmemesi durumunda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunacaktır.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 35'maddesinde belirtilen muayene ücretleri ile 115'inci maddesinde belirtilen para cezalarının tahsilatının 6183 sayılı Kanuna göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi Yurtlar Kurumu Kanununun 17'nci maddesinde "Borç taksitlerini zamanında ödemeyenlerin birinci defada borçlarının bir seneliği, tekrarında ise tamamı ivedilik kazanır. Bu tarihten itibaren borç 6183 sayılı kanun hükümlerine göre mal sandıklarınca tahsil olunarak Kuruma ödenir." hükmü

bulunmaktadır. Kanunun bu maddesine göre Kredi Yurtlar Kurumu bünyesinde belirlenen şartlarda verilen bursların takibi, usul esasları 6183 sayılı Kanuna tabi olacaktır.

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 55'inci maddesine göre Rekabet Kurulunun para cezası veya süreli para cezası veren kararının yerine getirilmesi, 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabidir. Dolayısıyla Rekabet Kurulunun vermiş olduğu para cezaları 6183 sayılı Kanuna göre takip edilecektir.

6831 sayılı Orman Kanununun 111/A maddesi gereğince bu kanuna göre verilen idari para cezaları 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre orman dairesince tahsil olunur. Buna göre Orman Kanunu kapsamında verilen idari para cezalarında alacaklı amme idaresi olan ilgili orman idaresi aynı zamanda tahsil dairesi olacaktır.

3213 sayılı Maden Kanununun 13'üncü maddesine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca verilen idari para cezaları ve tahakkuk eden Devlet hakları ile ruhsat harçları 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere ilgili Defterdarlığa bildirilir.

2672 sayılı Çevre Kanununun 24'üncü maddesi uyarınca kesilen cezalar 6183 sayılı Kanun hükümlerine mal memurluğunca tahsil edilir. Kanunda geçen mal memurluğu lafzından ilgili vergi dairesi başkanlığı ile defterdarlıktan bahsedilmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 200'ncü maddesine göre gümrük vergileri Türk Lirası olarak ödenir. Bu ödeme 6183 sayılı AATUHK'da belirtilen usullere göre yapılır. Aynı Kanunun 201'inci maddesi uyarınca süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında da AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

#### **4. KAMU ALACAĞI KAPSAMINDA OLMAYAN ALACAKLAR**

Kamu alacakları, devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Yukarıda kamu alacaklarının tanımını yapılıırken çalışma açısından kanunun ifade ettiği kamu alacakları tanımının geçerli olduğu belirtilmişti. Buna göre bazı kamu alacakları AATUHK kapsamı dışında kalmıştır Devletin özel nitelikteki sözleşmelerden, haksız fiilden, haksız iktisaptan doğan alacaklarıyla mülk gelirleri niteliğindeki alacakları(ecrimisil hariç) kamu alacağı

sayılmamaktadır. Bu nedenle bu tür alacaklar AATUHK kapsamının dışında kalmaktadır<sup>35</sup>.

## 5. KAMU ALACAKLISI

Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüne, vergileme yetkisi denir<sup>36</sup>. Devlet bu vergilendirme yetkisini, yasama organı vasıtasıyla, yani kanun çıkarmak suretiyle kullanır<sup>37</sup>. Devletin bu yetkisini kullanması sonucu doğan kamu alacaklarının tahsil yetkisi, kural olarak, Devlete aittir. Ayrıca, mahalli idarelerden belediyeler ile il özel idarelerin de kendileri tarafından tarh ve tahakkuku yapılan bazı kamu alacaklarını tahsil edebilme yetkileri vardır. Köy idaresi, kamu icra hukuku bakımından kamu alacaklısı sıfatı taşımamaktadır<sup>38</sup>. Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının takibi, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'nci maddesi gereğince, 6183 sayılı Kanuna göre yapılmaktadır, bu nedenle Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları da kamu alacağı niteliği kazanmaktadır. Ayrıca, alacakları kamu icra hukuku hükümlerine göre tahsil edilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da kamu alacaklısıdır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu' nun 132'nci maddesinde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun gelir ve alacaklarının takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanuna göre yapılacağı belirtildiğinden. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu da önemli bir kamu alacaklısı olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>39</sup>.

Bu bağlamda, kamu alacaklısı kavramı daha geniş bir anlam ifade etmekte iken, mali yükümlülüklerin alacaklısı olan Devlet kavramı daha dar bir çerçeveye sıkıştırılmıştır. Bunun nedeni 6183 sayılı Kanunun 1953 yılında yürürlüğe giren eski bir kanun olması ve devletin artan fonksiyonuna paralel olarak artan mali yükümlülüklerin çeşitliliği ve kanunun günümüz gelişmelerine cevap verememesidir<sup>40</sup>.

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin tahsil işlemleri tahsil daireleri tarafından yürütülür. Alacaklı kamu idaresinin bu kanunu uygulamakla görevli dairesi,

---

<sup>35</sup> Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000, s.89.

<sup>36</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.56.

<sup>37</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001, s.75.

<sup>38</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.579.

<sup>39</sup> Karakoç, a.g.e., s.580.

<sup>40</sup> Yusuf Yiğit, "Kamu Alacaklarının Korunması", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ün. SBE, İstanbul, 2005, s.34.

servisi, memur veya memurları tahsil dairesi kavramının kapsamı içine alınmıştır. Tahsil daireleri Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesi içindeki vergi dairesi müdürlüklerini, belediye tahsilat şubelerini, il özel idarelerindeki tahsilat şubelerini, il özel idaresi teşkilatı olmayan yerlerde il özel idaresi tahsildarlarını ifade etmektedir. Kamu alacakları çoğunlukla vergi daireleri tarafından toplanmaktadır. Vergi dairelerinin görev ve yetkileri Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı Kararname ve Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Takibata yetkili tahsil dairesi AATUHK'nın 5'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre "takibat amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılır". Sadece, takibat yapılırken borçlunun mal ve alacaklarının başka yerde bulunması halinde, bunların bulunduğu yerdeki vergi dairesi aracı olarak kullanılmaktadır. Örneğin borçlu Manisa İlinde Mesir Vergi Dairesinin mükellefi ise ve yurt çapında yapılan mal varlığı araştırması sonucunda borçlunun Malatya ilinde mallarının bulunduğu tespit edilmesi durumunda Manisa Vergi Dairesi Başkanlığınca Mesir Vergi Dairesi durumdan haberdar edilir ve takibe konu alacak için Mesir Vergi Dairesi tarafından düzenlenen haciz varakaları mükellefin mallarının bulunduğu mahaldeki vergi dairesine sevk pusulası ekinde gönderilir. Haciz varakaları ile konu hakkında bilgi veren yazıyı alan Malatya'daki ilgili vergi dairesi 6183 Sayılı Kanun' u uygulayarak kamu alacağını tahsil eder<sup>41</sup>. Bu durumda, AATUHK'nın 58'nci maddesine göre ödeme emrine karşı dava açılması ve 68'nci maddesine göre istihkak davaları konusunda, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine başvurulması gerekmektedir.

## **6. KAMU BORÇLUSU**

Kamu alacağını ödemekle yükümlü gerçek ve tüzel kişilerle, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefiller, yabancı şahıs ve kurum temsilcileri kamu borçlusudurlar( AATUHK, Madde 3.). Kamu borçluları gerçek kişi kamu borçluları, tüzel kişi kamu borçluları ve gerçek ve tüzel kişiliği olmayan kamu borçluları olarak sınıflandırılabilir.

---

<sup>41</sup> Serim, a.g.e., s.10.



## 6.1. Gerçek Kişi Kamu Borçluları

Gerçek kişilik insanın insan olma doğasından gelen tek başına sahip olduğu kişiliktir. Çocuğun sağ olarak tümüyle doğduğu anda başlar ve ölümlle son bulur (TMK. Md. 27). Ancak bazı durumlarda gerçek kişilik mahkeme kararı ile de son bulmaktadır (TMK. Md. 30,31)<sup>42</sup>.

### 6.1.1. Vergi Mükellefi

Vergi Usul Kanununa göre, “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir”(VUK. Md. 8/1). Bu tanımda en önemli unsur olarak borçluluk olgusunun altı çizilmektedir. Ancak, mükellef kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin ortaya çıkan vergi borcunu ödeme(maddi ödev) ve belge düzenlemek, defter tutmak, beyanname vermek vb.(şekli ödev) sorumluluğuna da haizdir<sup>43</sup>.

Bir kişinin vergi mükellefi sayılabilmesi ancak iki şartın aynı anda meydana gelmesi durumunda mümkün olmaktadır. Bu şartlardan birincisi vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi, ikincisi ise ilgilinin vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek olmasıdır. Bu iki özellik mükellefi vergi sorumlusundan ayıran temel özelliklerdendir. Çünkü vergi sorumlusunda vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde gerçekleşmediği gibi vergiyi kendi mal varlığından değil başkasının mal varlığından ödemek durumundadır.

Vergi mükellefiyeti ile gerçek ve tüzel kişilerin ehliyetleri arasındaki ilişki vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Bu konuda Medeni Kanuna başvurmak gerekmektedir. Medeni Kanuna göre iki tür ehliyet söz konusudur. Bunlardan birincisi hak ehliyeti, ikincisi ise fiil ehliyetidir. Hak ehliyeti kişilerin haklara ve borçlara sahip olabilmelerini; fiil ehliyeti ise bunların yanında borçlardan ve fiilleriyle sebep olduğu zararlardan sorumlu tutulabilmeyi ifade eder<sup>44</sup>.

Her insanın hak ehliyeti vardır(TMK Md. 8). “Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder”(TMK Md. 28). “Fiil

---

<sup>42</sup> Kırbaş, a.g.e., s.78.

<sup>43</sup> Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.74.

<sup>44</sup> Uluatam-Methibay, a.g.e., s.92.

ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir”(TMK Md. 9). “Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır”(TMK Md. 10). Bir kimsenin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için üç temel şartı taşıması gerekmektedir. Bunlar ayırt etme gücüne sahip (mümeyyiz) olmak, ergin (reşit) olmak ve kısıtlı (mahcur) olmamak şeklinde sıralanabilir<sup>45</sup>. Her ne kadar Türk Medeni Kanununda gerçek kişiler için hak ehliyetinin ve fiil ehliyetinin varlığından söz edilmekte ise de vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için hak ehliyeti yeterli görülmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanununun vergi ehliyetine ilişkin 9’ncu maddesinde “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.” denilmiştir. Kanuni ehliyet şartlarının aranmayacak olması, vergi mükellefi olmak için medeni hakları kullanma ehliyetinin yani fiil ehliyetinin gerçek kişi mükelleflerde ve vergi sorumlularında aranmayacağı anlamına gelmektedir. Kısaca hak ehliyetine sahip olan her gerçek kişiye mükellef sıfatıyla vergi kanunlarına göre vergi borcu düşebilir veya her insan vergi sorumlusu sıfatıyla verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olabilir. Gerçek kişilerin ölümü halinde bu kişilerin kamu borçlarının ödenmesine ilişkin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu tutulurlar.(VUK Md. 12) Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, ölüm halinde vergi cezaları düşer.(VUK Md. 372) Yani mirasçılar muris adına tahakkuk etmiş cezaları ödemekle sorumlu tutulamazlar<sup>46</sup>.

Gerçek kişi vergi mükelleflerinin yanı sıra tüzel kişiliğe sahip olanlarda vergi mükellefi olurlar. Tüzel kişiler veya tüzel kişilik, kendilerine ilgili özel hükümler uyarınca kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş kişi topluluklarıdır. Tüzel kişi her türlü medeni hakları kazanabilir ve borçları yüklenebilir. Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin sınırları içinde memur, temsilci, vekil, yönetim kurulu üyesi gibi kişilerle temsil edilebilir. Temsil eden kişiler de kamu alacağını bağlayan kanunlar karşısında bazen bizzat mükellef bazen de, bizzat sorumlu tutulabilirler<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Tosuner-Arıkan, a.g.e., s.37.

<sup>46</sup> Serim, a.g.e., s.11.

<sup>47</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar, Tebliğler, Danıştay Kararları, Muktezalar**, İstanbul Maliye Vakfı, 2006, s.20.

### 6.1.2. Vergi Sorumlusu

Kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişiye vergi sorumlusu denir<sup>48</sup>.

Vergi Usul Kanununun 8'nci maddesinde vergi sorumlusu "Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme görevini ele almaktadır. Oysa vergi sorumlusunun bordro düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi bir takım biçimsel ve usule ilişkin görevleri de vardır. Bir yerde mükellefin yerini almaktadır.

Vergi sorumlusu yaptığı işler nedeniyle mükellefe çok benzemektedir. Ancak ondan farklıdır. Vergi sorumlusu verginin borçlusu değildir. Verginin asıl borçlusu mükelleftir. Vergi sorumlusu mükellef adına ve onun ekonomik değerlerinden vergiyi keserek vergi dairesine ödemektedir. Bu durumda vergi sorumlusunun mal varlığında herhangi bir eksilme olmadığı gibi bazı durumlarda verginin kesilmesi ile vergi dairesine yatırılması tarihleri arasında geçen süre içinde kesilen parayı kullanarak yarar dahi sağlayabilmektedir<sup>49</sup>.

Vergi Sorumlusunu mükelleften ayıran diğer bir husus da vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay mükellefin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bu olay sorumluluğun başlamasına yol açsa dahi doğrudan bir ilişkisi yoktur.

Gerek mükellefiyet gerekse sorumlulukla ilgili hususlar, kanunlar ile belirlenir. Kanunda belirtilen durumlar dışında, mükellef veya sorumluların bunları bir takım özel sözleşmelerle değiştirmeleri ya da mükellef ve sorumlu sıfatından doğan görevleri başkalarına devretmeleri mümkün değildir. Aksi yönde düzenlenen sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu konuda Danıştay 4. dairesinin 17.5.1991 tarih, 1990/3591 Esas No ve 1991/1897 Sayılı Kararı "vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak

---

<sup>48</sup> Mutur-Çelebi-Sakınç, a.g.e., s.136.

<sup>49</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 80.

üzere mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz” şeklinde olup, mükellefiyet ve sorumluluk ile ilgili sınırları belirlemiştir<sup>50</sup>.

Vergi sorumluluğu kurumunun oluşturulmasındaki temel amaçlar, vergi alacağını güvence altına almak, idarenin alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplanmasını sağlamak ve vergi kayıplarını azaltmaktır. Bu amaçlarla, vergi idaresi çok sayıda mükellef yerine onlarla belli bir ilişki içinde olan daha az sayıdaki kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini gerçekleştirmekte ya da işin niteliği gereği vergi mükellefinin vergi borcunu bizzat ödemesinin mümkün olmadığı durumlarda onun yerine geçen kişilere vergi ile ilgili çeşitli ödevler vermektedir<sup>51</sup>. Çalışmanın kamu alacaklarının dolaylı olarak koruma altına alınması başlıklı üçüncü bölümünde sorumluluk konusunda bilgi verildiği için burada daha fazla açıklamaya yer verilmemektedir.

### **6.1.3. Kefil**

Kefalet terimi Borçlar Kanununun 483’üncü maddesinde “Kefalet, bir akittir ki onunla bir kimse, borçlunun akdettiği borcun edasını temin etmeği alacaklıya karşı taahhüt eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Kefil, kefalet sözleşmesini imzalayarak asıl borçlunun borçlarına karşı kefalet eden üçüncü kişidir. 6183 Sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde belirtilen kefil ise, bir kamu borçlusunun borcunu, alacaklı kamu idaresine ödenmesini garanti ederek kamu borçlusu sıfatını kazanan üçüncü kişidir. Kamu borçlusu olan kefil, adi kefil olamaz. Çünkü 6183 Sayılı Kanunun 11’inci maddesinde kamu borcuna karşılık teminat sağlayamayan kamu borçlularının muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri belirtilmiştir. Kefil, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. (AATUHK. Md. 57).

### **6.1.4. Mirasçılar**

Medeni kanunumuza göre, ölüm halinde murisin hem alacakları hem de borçları bir bütün halinde mirasçılara geçer, dolayısıyla murisin vergi borçları da mirasçılara geçmiş olur. Doğrudan doğruya kanundan kaynaklanan mirasçılara kanuni mirasçılar

---

<sup>50</sup> Tosuner-Arıkan, a.g.e., s.41.

<sup>51</sup> Uluatam-Methibay, a.g.e., s.93.

denilmekte olup bunlar ölenin soy hısımları, sağ kalan eş ve devletten oluşmaktadır. Ölenin kendi iradi tasarrufu nedeniyle mirasçı olanlara mansup veya atama yoluyla mirasçı denilmektedir. Mirasçıların kanuni veya mansup mirasçı olması önemli değildir, ancak mirasçıların borçtan sorumlu tutulabilmeleri için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. VUK' un 12'nci maddesine göre, mirasçıların her biri, murisin borçlarından miras hissesi oranında sorumlu olur. VUK' un 372'nci maddesine göre murisin ödenmemiş olsa bile vergi cezaları mirasçılara geçmez. Ölüm halinde vergi cezaları düşer.

## 6.2. Tüzel Kişi Kamu Borçluları

Tüzel kişi, gerçekte kişilik sahibi olmayan ancak varsayımsal olarak kişilik sahibi olduğu kabul edilen kişi veya mal topluluklarıdır. Toplulukların niteliğine göre “özel hukuk tüzel kişisi” ve “kamu hukuku tüzel kişisi” şeklinde ikili ayrıma tabi tutulabilir<sup>52</sup>. Kamu borçlusu tüzel kişi, özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi, kamu hukuku tüzel kişisi de olabilir. Özel hukuk tüzel kişileri, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı bulunan, ticaret siciline kayıt ile kişilik kazanan kuruluşlar olup, tüm haklara sahip olabilirler ve borç altına girebilirler (TMK Md. 46). Özel hukuk tüzel kişileri, ticaret şirketleridir. Ticaret şirketleri, tüzel kişiliğe sahip olan, şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusunun sınırı içinde kalmak koşulu ile bütün haklara sahip olabilen ve borç altına girebilen şirketlerdir (TTK Md. 137). Ticaret şirketleri; kollektif, adi komandit, sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited, anonim ve kooperatif olarak ayrılmaktadır.

Tüzel kişiler temsile yetkili kanuni organlarınca temsil edilirler. Bu organlar bazı tüzel kişiler için tek kişiden, bazı tüzel kişiler için birden fazla kişiden yani bir kuruldanda oluşur. Şöyle ki; Anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından, (TTK. Md. 317) Kooperatif teşekküller, yönetim kurulu tarafından, (TTK. Md. 489) Komandit şirketler, komandite ortak tarafından,(TTK. Md. 481) Limited şirketler, müdürleri tarafından (TTK. Md. 540–541) Dernekler ve tesisler, yönetim kurulu tarafından (MK. Md. 62) temsil edilir. İster kişi ister kurul olsun tüzel kişilerin üzerine düşen ödevleri bu organlar tarafından yerine getirilmek zorundadır. Temsilciler ödevlerini yerine getirmezlerse

---

<sup>52</sup> <[http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCzel\\_ki%C5%9Fi](http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCzel_ki%C5%9Fi)>, (Erişim: 26.10.2010).

hem vergi aslı hem de cezası için önce tüzel kişiliğe başvurulur (VUK. Md. 10 ve 333). Tüzel kişilikten alınamaması halinde buna sebep olan kanuni temsilciye gidilir.

Limited şirketlerin vergi ve ceza borçlarından öncelikle şirket tüzel kişiliği sorumludur. Limited şirketlerden alınamayan vergi ve cezalar kanuni temsilciden aranır. Kanuni temsilciden de alınamazsa sermayedeki payları ile orantılı olarak ortaklar sorumlu olur (AATUHK. Md. 35). Limited şirketi ortakları gerçek kişi olduklarından sorumlulukları tüm mal varlıklarını kapsar. Ortaklar tüzel kişi olduklarında sorumluluk tüzel kişinin malvarlığı ile sınırlı olacaktır.

Anonim şirkette de şirket borçlarından şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen borçlar şirketin kanuni temsilcilerinden aranır. Anonim şirketlerde kanuni temsilci kavramı ile işaret edilen, "yönetim kurulu"dur. Yönetim kurulu üyeleri bu sorumluluktan doğan borçları için bütün malvarlıkları ile sorumludur. Vergi hukukunda, özel hukukta olduğu gibi, sınırlı sorumluluk müessesesi yer almamış, kural olarak bütün sorumluluk halleri sınırsız, tüm malvarlığını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir<sup>53</sup>.

Kollektif şirkette, şirket borçlarından asıl sorumlu olan, bir tüzel kişi olan kolektif şirketin kendisidir(TTK. Md. 179). Şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesi gereken vergi ve bu vergiye bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve cezaların şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi veya şirket mal varlığının borcu karşılamayacağına anlaşılması halinde şirket ortaklarına başvurulacaktır. Şirket tüzel kişiliğine ait bu borçlar ile ilgili ödeme emri şirket tüzel kişiliği adına düzenlenir. Şirket tarafından ödeme yapılmaması durumunda ortaklar hakkında yeni bir ödeme emri çıkarılmaksızın, şirket tüzel kişiliği adına çıkartılmış ödeme emrine dayanılarak cebri takibata girişilebilir. Şirket ortaklarının, şirket tüzel kişiliğine ait borçlar için sorumluluğu alacaklılara karşı sınırsız ve müteselsildir<sup>54</sup>.

Komandit şirketlerde de şirket borçlarından şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirket tüzel kişiliğinden tahsilat yapılamaması durumunda, borç şirket ortaklarından aranır. Komandit şirketlerde iki tür ortak vardır. Bunlardan birincisi şirket alacaklarına

<sup>53</sup> Bumin Doğrusöz, "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Borcundan Sorumluluğu", <[http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=323](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=323)>, (Erişim: 26.10.2010).

<sup>54</sup> Yılmaz Kürklü, "Kollektif Şirkette Vergi Borçlarından Sorumluluk Durumu", <<http://smmyilmazkurklu.com/kollektifortakl%C4%B1klardasorumluluk.html>>, (Erişim: 26.10.2010).

karşı bir kollektif şirket ortağı gibi sınırsız sorumlu olan komandite ortak, ikincisi ise bir anonim şirketi ortağı gibi sınırlı sorumlu olan komanditer ortaktır. Komanditer ortakların sorumluluğu getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlanmıştır. Ancak, şirket hakkında yapılan bir takibin semeresiz kalması halinde komanditer ortağa da müracaat edilebilir<sup>55</sup>.

Kooperatif ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça, alacaklılarına karşı yalnız kooperatif tüzel kişiliği sorumludur.(Koop. K. Md. 28) Ancak ana sözleşme, kooperatifin varlığı borçlarını karşılamaya yetmediği hallerde, ortaklarının da şahsen ve sınırsız olarak sorumlu tutulacaklarını hüküm altına alabilir. Bu takdirde alacaklılar kooperatifin iflası veya diğer sebeplerle dağılması halinde alacaklarını tamamen sağlayamazlarsa, kooperatifin borçlarından dolayı, kooperatif ortakları zincirleme ve bütün varlıklarıyla sorumlu olurlar (Koop K. Md. 29).

### **6.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Kamu Borçluları**

Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiye mükellef denir(VUK. Md. 8). Kanunda yapılan tanımda mükellefinin gerçek ya da tüzel kişi olduğu vurgulanmaktadır. Bu ifadeden gerçek ya da tüzel kişi olmayanların mükellef olamayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır. Hâlbuki hem Vergi Usul Kanununda, hem de diğer kanunlarda tüzel kişiliği olmadığı halde bazı kişi ya da mal topluluklarının mükellef olarak kabul edildiği görülmektedir. Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde "Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir" hükmü yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununda cemaatler vakıf hükmünde sayılarak mükellef addedilmektedirler(KVK. Md. 1/2). Menkul kıymetler yatırım fonları da tüzel kişiliğe haiz olmadıkları halde sermaye şirketi addolunarak mükellef kabul edilmektedirler. İlk bakışta uygulamadaki durum ile kanundaki tanım çelişkili gibi görünüyorsa da Vergi Usul Kanunu genel kuralı vurgulamaktadır. Buna göre vergi mükellefi olabilmek için gerçek ya da tüzel kişi olmak gerekmekte ise de bunun ayrıcalıkları bulunmaktadır. Bu ayrıcalıklar da kanunlarda açıkça belirtilmiştir.

---

<sup>55</sup> Mehmet Özkoç, "Ticaret Şirketlerinde Cezai ve Hukuki Sorumluluk". < <http://www.legalisplatform.net/Makale/Ticaret%20C5%9Eirketlerinde%20Hukuki%20ve%20Cezai%20Sorumluluk.pdf>>, (Erişim: 26.09.2010).

Bu ayrıcalıklar dışında örneğin, bir adi ortaklığa ya da tüzel kişi sayılmayan bir banka şubesine mükellef statüsü tanımak mümkün değildir<sup>56</sup>.

## **7. KAMU ALACAĞININ KORUNMASINI GEREKTİREN NEDENLER**

Günümüzde devlet yönetiminde benimsenen sosyal devlet anlayışı sonucundan artan kamu hizmetleri ile birlikte kamu giderlerinde de önemli artışlar meydana gelmiştir. Kamu harcamalarının artışı, kamu harcamalarının finansmanında kullanılacak kamu gelirlerinin korunması ve tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi açısından çok büyük önem arz etmektedir.

Kamu alacaklısı olan devlet açısından, alacağın tehlikeye girmesi durumunda bekleyerek, tahsilât gerçekleşmez ise cebri icra yoluna başvurmak yerine, kamu alacağını güvence altına alacak bir takım müesseselerin kullanılması alacağın eksiksiz ve daha kısa bir zamanda tahsil edilmesini kolaylaştırmaktadır. Kamu borçlusu açısından da kamu alacaklısının alacaklarını koruyucu imkânlarının olduğunun bilinmesi, kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödemesine sebep olan önemli bir faktördür. Kamu alacağının korunması ve tahsil edilebilmesi için, borcun doğumundan tahsiline kadar her aşamada yasal düzenlemelerle güvence altına alınması gerekmektedir<sup>57</sup>.

## **8. ÜLKEMİZDE KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

Ülkemizde kamu alacaklarının zorla tahsilinde uygulanan ilk düzenleme olarak 1880 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesi görülür. Bu nizamname 1909 tarihine kadar yürürlükte kaldıktan sonra meşrutiyetin ilanı ile birlikte 5 Ağustos 1909 tarihinde Tahsili Emval Kanunu yürürlüğe girmiştir<sup>58</sup>.

Tahsili Emval Kanunu ilk hazırlandığı zaman emlak, akar ve arazi vergilerinin tahsilini düzenlemiştir. Ancak, kanun yürürlüğe girdikten kısa bir süre sonra birkaç kez değişikliğe uğramıştır. Ayrıca sonradan çıkan kanunlarda da bu kanuna atıflar yapılarak

---

<sup>56</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 77.

<sup>57</sup> Çelik, a.g.e., s.47.

<sup>58</sup> Bayraklı, a.g.e., s.18.



devletten başka özel idarelere ve belediyelere ait bir takım alacaklar da kanun kapsamına dahil edilmiştir<sup>59</sup>.

Tahsili Emval Kanununun belli başlı özellikleri şunlardır. Sınırlı sayıda vergiyi kapsamakta, borçluyu borcu nedeniyle hapis cezasına çarptırabilmekte ve borçlulara tebligatı cetveller halinde ilan etmekte idi.

O zamanki koşullara uygun olsa bile zaman içinde bu Kanun eskimiş ve çağdışı bir hale gelmiştir. Böyle olmasına rağmen Tahsil-i Emval Kanunu, Cumhuriyet döneminde de yürürlükte kalmış ve ancak 1953 yılında kabul edilen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kabulü ile tarihin malı olmuştur. Tahsili Emval Kanunu'nun 45 yıl gibi çok uzun bir süre yürürlükte kalmasının nedenini, modern ceza ilkeleri ve insan hakları ile bağdaşmayan “hapsen tazyık” yönteminde aramak gerekecektir. Demokrasinin kılıcı gibi mükellefin başucunda asılı duran bir silah, borçluları zamanında ödeme yapmaya zorlamıştır<sup>60</sup>.

Tahsili Emval Kanununun, hükümlerinin eskimesi ve çağdışı kalması sebebiyle, hazırlanan yeni tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabulü üzerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 118 maddeden oluşan yeni Kanun 01.01.1954 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu Yasa önce “amme alacağı” diye tartışmalara konu olan yeni bir kavram yaratmış ve sonra da bu alacağın korunması, tahsili ve kovuşturması ile ilgili yeni hükümler getirmiştir.

Hangi alacakların kamu alacağı sayıldığı Yasa'nın 1 ve 2'nci maddelerinde gösterilmiştir. Burada temel ilke Devletin, il özel idarelerinin, belediyelerin vergi, resim, harç, vergi cezası, para cezası, bunlara bağlı gecikme zammı ve faizleri en önemli kamu alacağı örnekleri olarak sayılmıştır.

---

<sup>59</sup> Serim, a.g.e., s.4.

<sup>60</sup> Selahattin Tuncer, “Türkiye’ de Amme Alacaklarının Tarihsel Gelişimi”, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046455.htm>>, (Erişim: 29.06.2010)

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ DOĞRUDAN KORUMA ALTINA ALINMASI

Özel hukuk alanında, kötü niyetli borçlulara karşı iyi niyetli muhatapları korumak için bazı tedbirler getirilmiştir. Buna karşılık, imtiyazlı alacaklardan olan kamu alacaklarının güvence altına alınarak kolay ve hızlı bir şekilde tahsil edilebilmesi, kamu icra hukuku alanında temel ilke olarak kabul edilmiştir.

Kamu borçlusu kamu alacağını ya kendi rızası ile vadesinde öder, ya da kamu alacağı kamu borçlusunun cebren takibi neticesinde tahsil edilir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun cebren tahsil edilmesi gereken kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin imkânsızlaşması ihtimaline karşı hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak üzere bir takım güvence önlemleri getirmektedir<sup>61</sup>.

Kamu alacağını koruma altına almak ve tahsilâtı kolaylaştırmak amacıyla kanunda yer alan önlemler, kamu alacaklarını doğrudan koruma altına alan önlemler ve dolaylı olarak koruma altına alan önlemler olarak iki sınıfa ayrılabilir. Teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kamu alacağını doğrudan koruma altına almaya yönelik önlemler iken iptal davası, kamu alacaklarına rüçhan hakkı tanınması, sorumluluk kurumu, takas gibi önlemler de kamu alacağının dolaylı olarak korunmasına yönelik önlemlerdir.

Bu çalışmada kamu alacaklarını koruma altına alan müesseseler yukarıda belirtildiği şekilde kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması ve kamu alacaklarının dolaylı olarak koruma altına alınması başlıkları altında iki ayrı bölümde incelenecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde teminat, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz konuları kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması başlığı altında incelenecektir. Rüçhan hakkı, kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler, sorumluluk kurumu, iptal davası, ortaklığın feshi, takas ve yurt dışına çıkış yasağı konuları ise üçüncü bölümde kamu alacaklarının dolaylı olarak koruma altına alınması başlığı altında incelenecektir.

---

<sup>61</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.166.

## 1. TEMİNAT

### 1.1. Teminat Kavramı, Tanımı ve Önemi

Teminat, genel olarak, elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi olarak tanımlanmaktadır<sup>62</sup>. Hukuk literatüründe ise, “elde edilmeme riski taşıyan bir alacak için alınan güvence” şeklinde tanımlanmıştır<sup>63</sup>.

Vergi icra hukuku açısından teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusuna borcuna karşılık olmak üzere kanunda belirtilen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelir. Kısaca, teminat vergi alacağının tehlikeye düştüğü kabul edilen hallerde istenen bir karşılık, bir güvence unsurudur<sup>64</sup>.

Teminat, kamu alacağı kaybına yol açmak için bazı yolları deneyen kamu borçlusuna karşın kamu alacaklısını rahatlatan ve alacağa kavuşma konusunda güvence veren bir husustur. Kamu alacağını koruma altına alan önlemlerin son aşaması hacizdir. Haciz, alacağa kavuşmada uzun ve masraflı bir yolu gerekli kılar. Oysa teminat, kolayca paraya çevrilebildiği için, alacaklının daha çabuk ve daha az masrafla alacağına kavuşmasına imkan verir<sup>65</sup>. Teminatın borçluya bir külfet yüklediği bir gerçektir. Ancak, bu külfetin “vergi ziyayı” miktarı ile sınırlı olması nedeniyle, kamu alacağını saklayan kişiler hakkında uygulanması adaletli bir düzenlemedir<sup>66</sup>.

Teminat istenirken borçluya ne kadar süre tanınacağı hususunda AATUHK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, aynı Kanun’un 8’inci maddesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağı belirtildiğinden, Vergi Usul Kanununun 14’üncü maddesi uyarınca borçluya en az 15 günlük süre verilmesi gerekmektedir. Nitekim Sıra No:1 Tahsilât Genel Tebliği’nde teminat taleplerinde verilecek sürenin on beş günden az olmaması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, teminat istemede borçluya tanınacak on beş günlük süre, AATUHK’nın 13’üncü maddesi gereğince, ihtiyati haciz uygulaması yönünden tahsil dairesini bağlamaz. Zira, anılan

<sup>62</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.283.

<sup>63</sup> Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara:Yeni Desen Matbaası, 1975, s.639.

<sup>64</sup> Bayraklı, a.g.e., s.31.

<sup>65</sup> Bayraklı, a.g.e., s.31.

<sup>66</sup> Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Klavuzu**, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım, 1996, s.318.

maddede “ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde hiçbir müddete kayıtlı olmaksızın uygulanır” hükmü bulunduğundan, ihtiyati haciz uygulamak için teminat istenmesinde tanınacak on beş günlük sürenin sona ermesini beklemeye gerek yoktur<sup>67</sup>.

Kamu icra hukukunda kamu alacağını koruma altına alan teminat ile vergi kanunlarıyla yükümlülere tanınan belli imkânlardan yararlanmanın bir şartı olarak istenen teminat birbirinden farklıdır. Örneğin, vergi aslını ve indirimden arta kalan cezayı vadesinde ya da teminat göstermek şartıyla vadenin sona ermesinden itibaren üç ay içinde ödemek suretiyle Vergi Usul Kanunu’nun 376’ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim kurumundan yararlanmak mümkündür. Bir başka örnek de AATUHK’dan verilebilir, AATUHK’nın 48’inci maddesine göre kamu borçlusunun zor durumda olması halinde teminat göstermek şartıyla kamu alacağı 36 aya kadar tecil edilebilmektedir. Ceza sorumlusu teminat göstermezse, ceza indiriminden yararlanamaz. Kamu borçlusunun da teminat göstermeden, tecil imkanından yararlanması mümkün değildir. Buna karşın, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye gireceği kabul edilen durumlarda kendisinden teminat göstermesi istenen kamu borçlusu, istenen teminatı kendi rızasıyla vermez ise, ihtiyati haciz yoluyla bu teminat kendisinden zorla alınmaktadır<sup>68</sup>.

Teminat istenilmesine ilişkin işlemler, teminat istenen borçlunun mal varlığı üzerindeki tasarruf haklarını etkileyen, menfaatlerini zedeleyen ve hukuki sonuçlar meydana getiren bir idari işlem niteliğini taşımaktadır. Bu nedenle teminat isteme yazısı, muhatabı tarafından tek başına iptal davasına konu edilebilir<sup>69</sup>.

## **1.2. Teminat İstenmesini Gerektiren Haller**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 9’uncu maddesinde iki fıkra halinde belirtilen üç değişik koşulun oluşması halinde teminat istenir. Kanuna göre teminat istenmesini gerektiren durumlar şunlardır:

---

<sup>67</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.127.

<sup>68</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.283.

<sup>69</sup> Serkan Ağar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2009, s.169.

### 1.2.1. Vergi Ziyatı Cezası Kesilmesi İşlemlerine Başlanması

Teminat isteme nedenlerinden birincisi, mükellefin vergi ziyatı cezası gerektirecek fiilleri işlediğinin vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmesidir.

VUK'un 341'inci maddesinde vergi ziyatının tanımı, “*vergi ziyatı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*” şeklinde yapılmıştır. Kanundaki ifadeleri sadeleştirerek şöyle bir tanım verebiliriz: Vergi ziyatı, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi suretiyle, verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya haksız yere vergi iadesinden yararlanmasıdır.

VUK'un 344'üncü maddesi ise, “*341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyatına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyatı uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyatı cezası kesilir. Vergi ziyatına 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” şeklindedir.

Teminat miktarı inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalara göre tespit edilecektir. Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemelerinde, inceleme sürerken yapılan ilk hesaplamalara göre vergi ziyatı kesilmesini gerektiren hallerin mevcudiyetinin tespiti halinde hem vergi aslına ilişkin ortaya çıkacak matrah farkını hem de vergi cezasını karşılayacak şekilde belirlenen miktar üzerinden mükelleften teminat istenir. İdarenin bu talebi üzerine borçlu; istenen miktarla sınırlı olmakla birlikte, mal varlığına ait kıymetlerden kendi rızasıyla belirlediği bir kısmını borca teminat olarak alacaklı kamu idaresine gösterir<sup>70</sup>.

---

<sup>70</sup> Serim, a.g.e., s.19.

AATUHK'nın 9'uncu maddesi gereğince teminat istenebilmesi için inceleme memurları tarafından tarh işlemlerine başlanmış olması yeterli olup bunun mükellefe duyurulması yani tebliğ veya tahakkuk ettirilmesi gerekli değildir<sup>71</sup>.

Vergi inceleme raporu tamamlanmadan önce, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplamalara istinaden, gerekçeli bir "ön rapor" düzenlenip vergi dairesine gönderildiği durumlarda vergi dairesi "teminat istemek zorundadır"<sup>72</sup>. Vergi inceleme raporunda mükelleften teminat istenmesi talep edilmediği takdirde, vergi inceleme raporunda yer alan matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi ve ceza tutarını esas almak suretiyle, vergi dairesi kendiliğinden "teminat isteyemez". Bu nedenle, vergi ziyai cezasını gerektiren tarhiyatlarda teminat istenebilmesi için inceleme elemanının talebi şarttır<sup>73</sup>.

İlk hesaplara göre teminat istenmediği takdirde, vergi inceleme raporu tamamlanıp, vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra, vergi dairesinin "teminat istemesi mümkün değildir"<sup>74</sup>. Ayrıca, tarh edilen vergi ve kesilen ceza konusunda, şirketin kanuni temsilcilerinden de teminat istenemeyeceği gibi ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilemez.

### 1.2.2. Kaçakçılık Suçu Cezası Kesilmesi İşlemlerine Başlanması

Kaçakçılık suçu ve bu suça ilişkin cezalar VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 359'uncu maddede kaçakçılık suçu üç ayrı gruba ayrılmış ve her üç grup suç için farklı cezalar öngörülmüştür.

Birinci grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tanımı VUK'da; "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

*- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak*

<sup>71</sup> Dn. 13. Daire, Karar No: 1997/2882, Esas No: 1997/165, Danıştay Kararları Dergisi, sayı no:30-31, Kadir Boy, **100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, 1997, s.65.

<sup>72</sup> Şükrü Kızılot, "Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği" **Yaklaşım**, Sayı:198, Haziran 2009, s.19.

<sup>73</sup> Sakıp Şeker, "Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef hakları Yönünden Değerlendirilmesi" **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:37, Ocak 2008, s.162.

<sup>74</sup> Dn. 4. D.'nin, 30.03.2009 tarih ve E.2008/60, K.2009/1580 sayılı Kararı, **Yaklaşım**, Sayı:203, Kasım 2009), s.310.

şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” şeklindedir.

İkinci grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tarifi VUK’da; “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” şeklinde yapılmıştır.

Üçüncü grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tarifi VUK’da; “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklindedir.

Vergi ziyayı suçunda olduğu gibi burada da kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanılmış olması teminat istenebilmesi için yeterlidir. Böylece başka bir neden aranmaksızın bu fiillerin tespit edilmesi, teminat istenmesi işlemi de kolaylaştırmaktadır<sup>75</sup>.

İstenecek teminat miktarı, vergi inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktara göre belirlenir. Bu tutar alacak aslı ile gecikme faizi ve zammını karşılayacak şekilde belirlenmektedir.

---

<sup>75</sup> Cemal Boyalı, “Vergi İncelemesi ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı:75, Mart 1999, s.89.

### 1.2.3. Kamu Borçlusunun Türkiye’ de İkametgâhının Olmaması ve Durumunun Kamu Alacağıın Tehlikede Olduğunu Göstermesi

İkametgâh, kişinin sürekli yaşamak için seçtiği yeri belirlemede kullanılan kriterlerden biridir. Medeni Kanun’un 19’uncu maddesine göre “*yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yerdir.*” Kamu borçlusunun yerleşim yerinin Türkiye dışında bulunması demek iş ve aile ilişkilerinin merkezi olarak söz konusu hakiki ve hükmü şahsiyetin yurtdışında bir ülkeyi seçiyor olması demektir<sup>76</sup>.

AATUHK’ nın 9’uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağıın tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesince kendisinden teminat istenebilir. Bu fıkra özellikle “*Türkiye’ de ikametgâhı bulunmayan...*” kamu borçluları ile ilgilidir. Fıkranın devamında “*...amme borçlusunun durumu amme alacağıın tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa...*” şeklinde bir ölçü getirilmiş ancak “*amme alacağı*”nın kapsamı belirtilmemiştir. Be nedenle bu düzenleme genel bir düzenlemedir ve çalışmanın birinci bölümünde belirtilen tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu durumda aynı maddenin birinci fıkrasından farklı olarak örneğin Sosyal Güvenlik Kurumu prim alacağı ya da gümrük vergisi alacağı için de, tahsil dairesi kamu borçlusundan borca karşı teminat göstermesini isteyebilecektir<sup>77</sup>.

Kanunun bu fıkrasına göre teminat istenebilmesi için iki koşulun bir araya gelmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, kamu borçlusu olan kişinin Türkiye’ de ikametgâhının olmaması, ikincisi ise, bu kişinin durumunun kamu alacağıın tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Madde de hangi durumlarda kamu alacağıın tehlikede sayılacağı belirtilmemiştir. Hangi hallerin tehlikeli olduğu kabul edilmek suretiyle teminat istenebileceği hususu, kanunda “istenebilir” şeklinde belirtilerek vergi dairesine bırakılmaktadır<sup>78</sup>. İdare açısından kamu alacağıın tahsilinin tehlikede olduğu kabul edilen başlıca durumları şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>79</sup>

- Kamu alacağıın tahsiline imkân bırakmamak için kamu borçlusunun satın aldığı gayrimenkulü tapuda başkası adına tescil ettirmesi,

<sup>76</sup> Serim, a.g.e., s.20.

<sup>77</sup> Akın Gencer Şentürk, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Yorumlar-Eleştiriler-Öneriler)**, İzmir:Etki Yayınları, 2010, s.167.

<sup>78</sup> Karakoç, a.g.e., s.583.

<sup>79</sup> Serim, a.g.e., s.21.



- Kamu borçlusunun mal kaçırmaya yönelik olarak 3. kişilerle yaptığı gerçek hukuki duruma uygun bulunmayan muvazaalı işlemler,
- Kamu borçlusu tarafından alınan 3. kişi tarafından alınmış gibi gösterilen fakat 3. kişinin gelirinin çok üzerinde rakamlara ulaşan antika eşya, tablo, mücevherat v.b. alımı,
- Kamu borçlusuyla çok dolaylı ilgisi olan 3. bir kişi üzerine servet transferi yapılması,
- Kamu borçlusunun menkul veya gayrimenkul mallarını dikkat çekecek kadar kısa sürede nakde dönüştürmesi,
- Yüklü miktarda nakdi yurtdışına transfer etmesi,
- Mükellefin işlerinin bozulduğu ve iflasa doğru gittiğinin vergi dairesince tespiti,
- Mükellefin VUK’un 5’inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca her sene açıklanabilen vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve ceza miktarları yüksek mükellefler listesinde yer alması,
- Mükellefin yıllık beyan ettiği vergi matrahının çok üzerinde harcama yaptığı ile ilgili gelen ihbar dilekçesi veya basında çıkan yazılar,
- İşyerini veya ikametgahını değiştiren mükellefin yeni iş ve ikametgah adreslerini bildirmemesi v.b. durumlar.

### **1.3. Teminat İsteme Yetkisi**

AATUHK’nın 9’uncu maddesinin birinci fıkrası, “...*teminat istenir.*” şeklindeki ifadeden anlaşılacağı üzere zorunlu iken, ikinci fıkrası “*teminat isteyebilir.*” şeklindeki ifadeden de anlaşılacağı üzere takdiridir<sup>80</sup>. Aslında, birinci fıkraya anlamında da bir takdir yetkisi vardır, ancak bu takdir yetkisi tahsil dairesine değil, vergi inceleme elamanına aittir. İnceleme elemanı takdirini teminat istenmesi yönünde kullandığında ve tahsil dairesinden teminat alınmasını talep ettiğinde, artık tahsil dairesi bu talebi yerine getirmek zorundadır. Böyle bir durumda tahsil dairesinin takdir yetkisi bulunmamaktadır<sup>81</sup>.

AATUHK’nın 9’uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*isteyebilir*” şeklinde biten hükme göre, teminat istemek için gerekli şartların mevcut olup

<sup>80</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.167.

<sup>81</sup> Şentürk, a.g.e., s.165.

olmadığını tespit etmek tahsil dairesinin görev ve yetkisindedir. Ancak bu yetki, “sınırlı”, “tamamlayıcı” ve “bağımlı” bir yetkidir.

AATUHK’nın 9’uncu maddesinin ikinci fıkrası bir yönüyle birinci fıkradan dar diğer bir yönüyle ise daha geniştir. Eğer borçlunun ikametgâhı Türkiye’ de ise borçlunun durumu, tahsilinin tehlikede olduğunu gösterse dahi tahsil dairesi teminat isteyemeyecektir<sup>82</sup>. Çünkü yetki özellikle ikametgâhı Türkiye’ de olmayan kamu borçlularının durumunu düzenlemektedir.

Ancak, borçlunun ikametgâhı Türkiye’ de değilse ve tahsil dairesi borçlunun durumunu kamu alacağının tehlikede olduğu yönünde değerlendirirse, öncesinde bir vergi incelemesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın teminat isteyebilecektir. Bu durumda kamu alacağının bir vergi mi yoksa başka bir kamu alacağı mı olduğunun da bir önemi kalmayacaktır.

#### **1.4. Teminat Göstermek Zorunda Olan Kişiler**

Teminat, normal şartlarda asıl borçludan istenmektedir, yani muhatabı kamu borçlusudur. Fakat duruma göre, kanuni temsilci, ortak ve kefillerden ve varislerden de teminat istenebilir. Özellikle AATUHK’nın 57’nci maddesinde kefil ve yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacağına hükme bağlanmıştır. Bu nedenle bunlardan teminat istenmesinde hiçbir sakınca yoktur<sup>83</sup>.

Vergi mükellefi yanında, vergi sorumlusu, mirası reddetmemiş kanuni mirasçı; vergi mükellefinin Türkiye’ de bulunmadığı durumlarda daimi temsilcileri de istenilmesi halinde teminat göstermek zorundadır<sup>84</sup>.

#### **1.5. Teminat İstenmesine ve Alınmasına İlişkin Uygulama Esasları**

Otomasyonsuz vergi dairelerinde ödeme emri vergilendirme servisi tarafından mükellefe gönderildikten sonra mükellef 7 gün içinde borcunu ödemek veya mal bildiriminde bulunmak zorundadır. Mükellef mal bildiriminde bulunmaz veya eksik

<sup>82</sup> Dn. 9. D’nin, 28.01.2009 tarih ve E.2008/761, K.2009/236 sayılı Kararı, Şentürk, a.g.e., s.166.

<sup>83</sup> Abbas Kaynarca, “6183 Sayılı Amme Alacağının Korunma Yöntemlerinin Örnekli Anlatımı”, <<http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/6183%20say%C4%B1%C4%B1%20Kanun%20kapsam%C4%B1nda%20amme%20alaca%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n%20korunma%20y%C3%B6ntemleri.pdf>>, (Erişim:26.11.2010).

<sup>84</sup> Bayraklı, a.g.e., s.35.

bildirimde bulunursa, ya da mahkemeye giderse kamu alacağını koruma amacıyla icra servisleri tarafından teminat isteme işlemleri yürütülür.

Tam otomasyona geçmiş vergi dairelerinde ise teminatlarla ilgili işlemler esas itibariyle Hesap ve Takip Masası tarafından yapılır.<sup>85</sup>

İlgili servislerden teminat istenmesine ilişkin servis notları ve ilgili masalardan teminat istenmesine ilişkin servis notları ilgili memurlar tarafından “*teminat izleme defterine*” işlenir. AATUHK’nın 9’uncu maddesinden kaynaklanan kamu alacakları esas itibariyle takipli borç mahiyetini taşıdığından “*teminat dosyası*” oluşturulur<sup>86</sup>.

İstenen teminat esas olarak kanunlarında belirtilen süreler içinde gösterilmesi gerekir. Ancak kanunlarında süre belirtilmemiş ise mükellefe verilecek süre 15 günden az olamaz.

Mükellefe yasal süresi içerisinde kamu alacağını karşılayacak kadar teminat göstermesi gerektiği alma haberli bir yazı ile bildirilir. Mükellefin şahsen başvurması halinde teminat isteme yazısı, kendisine dairede tebliğ olunur.

Borçludan teminat göstermesi istenmesine rağmen, belirtilen sürelerde teminat veya kefil göstermemesi durumunda ya da şahsi kefalet önerisi veya önerdiği kefilin reddedilmesi durumunda borçlu hakkında ayrıca ihtiyati haciz hükümleri uygulanır.

Teminatın serbest bırakılması veya paraya çevrilmesi halinde “*teminat izleme defterine*” ilgili memur tarafından gerekli kayıtlar yapılır ve durum yazı ile kamu borçlusuna bildirilir.

Nakit olarak vergi dairesi veznesine yapılan ödemelerde, iki nüsha “*vergi dairesi alındısı*” düzenlenir. Dosya yazılı nüshası, gün sonunda tahsilat bordrosuyla karşılaştırıldıktan sonra ertesi iş günü ilgili servise gönderilir.

Teminat olarak hazine tahvil ve bonoları ve hükümetçe tespit edilen hisse senedi, hazine tahvil ve bonosu gibi menkul değerler ile bankalarca verilen teminat mektupları ve şahsi vekaletle ilişkin kıymetli evrakın alınması durumunda vezne servisi tarafından “*menkul kıymetler alındısı*” düzenlenmesi gerekir. Menkul kıymet alındısıyla

---

<sup>85</sup> Güzel-Özdemir, a.g.e., s.19.

<sup>86</sup> Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 122.

alınan teminatların dökümü Muhasebe Kayıt Servisine ve ilgili diğer servislere gereği yapılmak üzere gönderilir<sup>87</sup>.

Muhasebe kayıtlarının yapılması ile teminatların alınması, iadesi ve paraya çevrilmesi için düzenlenen belgeler “*teminat mektupları emanetleri ve menkul kıymetler defterlerine*” otomatik olarak bilgisayar tarafından işlenir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde düzenlendiği üzere teminat mektupları borçlunun dilekçe ile başvurması ve menkul kıymetler alındısını sunması halinde iade edilir. Ancak vergi borçları için alınan ve borçlar bittiği halde mükellefler tarafından alınmayan, mükelleflere ulaşamadığı için iadesi yapılamayan banka teminat mektuplarının veriliş amaçları dışında mükelleflerin başkaca borçları için kullanılması mümkün bulunmadığından, teminat mektuplarının veren bankalara iade edilmesi gerekir.

#### **1.6. Teminat Olarak Kabul Edilecek Kıymetler ve Değerlemesi**

6183 sayılı Kanun’ un 10 ve 12’nci maddelerinde tahsil dairesince teminat olarak kabul edilen nakdi ve ayni değerler belirtilmiş, 11’nci maddesinde ise, teminat olarak kabul edilen nakdi ve ayni değerlerin sağlanmaması durumunda, bazı koşullarda şahsi kefaletin de teminat olarak kabul edilebileceği düzenlenmiştir.

##### **1.6.1. Para**

Para devlet tarafından bastırılan, üzerinde değeri yazılı kağıt veya metalden mübadele ve ödeme aracı olarak tanımlanabilir. Para, AATUHK’nın 10’ncu maddesinde herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan teminat gösterilebilecek değerler arasında gösterilmiştir. Kamu borçlusu tarafından teminat olarak verilecek para kaynağına bakılmaksızın teminat olarak kabul edilir<sup>88</sup>.

Teminat olarak gösterilecek Türk Parası itibari değer üzerinden değerlendirilerek kabul edilir. Yabancı paraların teminat olarak gösterilmesi durumunda teminatın kabul edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilerek kabul edilmesi gerekmektedir. Altın veya altından üretilen mallar menkul mal hükmünde olduğundan para olarak kabul edilmez. Bunların değerlendirilme hükümlerine göre

---

<sup>87</sup> Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 255.

<sup>88</sup> Serim, a.g.e., s.23.

değerlendirilerek haciz anında tespit edilen kıymeti üzerinden teminat olarak kabul edilmektedir<sup>89</sup>.

### **1.6.2. Bankalar ve Özel Finans Kurumları Tarafından Verilen Süresiz Teminat Mektupları**

Teminat mektubu, borçlunun muhataba karşı yüklendiği bir edimin yerine getirilmesini garanti etmek üzere, banka tarafından lehtara verilen mektuptur. Teminat mektubu, mevcut kredi ilişkisi nedeniyle, muhataba hitaben düzenlenir. Kendisine garanti verilen kişiye “Muhatap”, lehine teminat mektubu verilen kredili müşteriye ise “Lehtar”, denilir<sup>90</sup>.

Kural olarak teminat mektubu, muhatabın uğrayacağı muhtemel bir zararın tazmini için verilir. Her teminat mektubu muhakkak bir riski garanti etmelidir<sup>91</sup>. Dünya bankalarında uygulanan iki tür garanti sistemi vardır. Bunlar şartlı garanti ve ilk talepte ödemeyi garanti eden sistemlerdir. İlk talepte ödeme garantisi veren sisteme –first demand guarantee- denir<sup>92</sup>. Türkiye’ de bankalar tarafından verilen tüm teminat mektuplarında yer alan “*protesto keşide etmesine; hüküm istihsaline ve borçlunun rızasını almaya gerek olmaksızın*” derhal ödeme taahhüdü ibareleri teminat mektuplarının niteliğini belirlemiştir. Türkiye’ de uygulanan tüm teminat mektuplarında yukarıdaki ibareler yer aldığından, Türkiye’ de uygulanan tüm teminat mektuplarının ilk talepte ödeme garantisini –first demand guarantee- içerdiğini söylemek mümkündür. Ayrıca bu ibareler nedeniyle 1967 ve 1969 yılında verilen iki İçtihadı Birleştirme Kararında banka teminat mektuplarının başkasının fiilini taahhüt niteliği taşıdığı, garanti sözleşmesi oluşturduğu ve kefalet sayılamayacağı sonucuna varılmıştır. Bu tür taahhüdün, kefaleti aşan bir yükümlülük içerdiği; asıl borca bağlı fer’i nitelik taşıyamayacağı ve bağımsız olduğu kabul edilmiştir<sup>93</sup>.

---

<sup>89</sup> Özbalcı, a.g.e., s.175.

<sup>90</sup> Ramazan Yakışıklı, “Teminat Mektupları”, **Vergi Dünyası 1981’den 2003’ e CD**, Sayı:235, Mart 2001.

<sup>91</sup> Muhip Şeyda Işıktaç, “Teminat Mektupları”, <http://www.hukuk.gen.tr/konular/konular.asp?konugrp=2&konuid=3&konuek=5>, (Erişim: 30.11.2010).

<sup>92</sup> Sampo Bank, “Types of Guarantees”, < <http://www.sampopankki.fi/en-fi/Corporate/LargeBusinesses/Financing/BankGuarantees/Domesticguarantees/Pages/Takausmuodot.aspx>>, (Erişim: 30.11.2010)

<sup>93</sup> Seza Reisoğlu, “Teminat Mektupları Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, <[http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans\\_Sunumlari/SR-Konferans\\_Banka\\_Teminat\\_Mektuplari.doc](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/SR-Konferans_Banka_Teminat_Mektuplari.doc)>, (Erişim: 02.12.2010).

Ülkemizde 01.01.2005 tarihine kadar teminat mektupları yalnızca özel bankalar tarafından verilebilmekte iken, bu tarihten sonra özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları da alacaklı kamu idareleri tarafından kabul edilmeye başlanmıştır.

Asıl borçlu, esas olarak kendi borçlarını ödeme yükümlülüğü altında bulunduğundan şahsen bunu garanti etmesinin bir anlamı kalmamaktadır. Bu nedenle, bankaların ve özel finans kurumlarının kendi borçlarına ilişkin olarak kendileri veya şubeleri tarafından düzenlenen teminat mektuplarının, teminat olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Teminat mektubunun bir diğer banka tarafından verilmesi gerekir<sup>94</sup>.

Bankacılık yapma izni kaldırılmış bankalar tarafından verilen teminat mektuplarının geçerliliği ortadan kalkar. İhale mevzuatındaki esaslara uygun olarak yabancı para cinsinden düzenlenen banka teminat mektupları, alındığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek hesaplara alınacaktır.

Teminat mektupları süreli ve süresiz olabilmektedir. Süreli teminat mektuplarında bankalar belirlenen sürenin sonuna kadar yazılı rakamı ödemeyi taahhüt etmektedir. Yani bu süre bittikten sonra borcu teminat altında tutmamaktadır. Bu sebepten dolayı idarenin mağdur olabileceği düşünülerek AATUHK'nın 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasındaki "*teminat mektupları*" ibaresi, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5234 sayılı Kanun'un 7/a maddesiyle "*süresiz teminat mektupları*" olarak değiştirilmiştir. Süresiz teminat mektuplarında zamanaşımı süresi on yıldır. On yıllık zamanaşımının başlangıç tarihi mektubun düzenlendiği tarih değildir. Borçlar Kanununa göre bir borç muaccel olduğu tarihten itibaren zamanaşımı işlemeye başlar. Bu sebeple, teminat mektuplarında da on yıllık zamanaşımı, garanti edilen riskin muaccel olduğu tarihten itibaren başlayacaktır<sup>95</sup>.

*"Banka tarafından borçlu lehine ve alacaklıya hitaben verilen bir teminat mektubunun borçlunun malı olarak kabul edilmesine imkân bulunmamaktadır. Teminat mektubu taahhüt edilen fiile münhasır olarak garanti sağlamaktadır. Bu durumda yükümlülüğün uygun şekilde yerine getirilmesi veya eksik olarak yerine getirilmesi*

---

<sup>94</sup> Güzel-Özdemir, a.g.e., s.22.

<sup>95</sup> Reisoğlu, a.g.m.

*durumu gerçekleşmedikçe teminat mektubunun paraya çevrilmesi hukuken caiz değildir”<sup>96</sup>.*

### **1.6.3. Devlet İç Borçlanma Senetleri**

Hazine Müsteşarlığı tarafından ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri iki gruba ayrılmaktadır; hazine bonusu ve devlet tahvili. Hazine bonusu, bütçe gelirlerinin bütçe giderlerini karşılayamadığı dönemlerde nakit açığını kapatmak amacıyla, bütçe kanununda verilen yetkiye dayalı olarak Hazine Müsteşarlığı’na çıkarılan ve Merkez Bankası aracılığı ile satılan, vadesi bir yıldan kısa, hamiline yazılı, finansal varlıklardır. Devlet tahvili ise; bütçe kanununa göre çıkarılan, kamunun uzun süreli finansman açığını kapatmak için aldığı borçlar karşısında özel ve tüzel kişilere verdiği ve tahvil sahibinin devletten alacaklı olduğunu gösteren belgedir. Devlet tahvillerinin vadeleri en az bir yıl olmakla birlikte, iki, üç, dört, beş ve hatta daha uzun vadeli olabilmektedir<sup>97</sup>. Bunlardan başka özel kanunlarındaki hükümler gereğince çıkarılan anapara iadeli gelir ortaklığı senetleri de teminat olarak gösterilebilir.

Devlet iç borçlanma senetleri Türkiye Cumhuriyeti Merkez bankasınca senet tipleri ve vadeleri açıklanan fiyatlardan günlük olarak değerlendirilir. Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük değerleri yoksa borsa değerleri ile değerlendirilir. Borsa değerlerinin de olmaması durumunda kayıtlı değerlerine gün esasına göre işleyen faizin ilave edilmesi suretiyle bulunan değerden değerlendirilir. Senetler nominal bedele faiz dahil edilerek çıkarılmış ise bu işlemlerde anaparaya karşılık gelen satış bedeli esas alınır<sup>98</sup>.

### **1.6.4. Hükümetçe Belli Edilecek Milli Hisse Senetleri ve Tahviller**

AATUHK’nın 10’uncu maddesinin dördüncü fıkrasında hükümetçe belli edilecek milli esham(hisse senetleri) ve tahvilatın teminat olarak kabul edileceği ve bu esham ve tahvilatın, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun’da belirtilen hisse senedi veya tahvil, Türkiye’ de kurulmuş bulunan özel sektör hisse senedi ve tahvilleridir. Bu hisse senedi ve tahvillerden hangilerinin teminat olarak kabul edileceği hükümet

---

<sup>96</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğünün 14.04.2006 tarih ve B.07.1GİB.4.34.20.01/288-2676-6053 sayılı yazısı, Şentürk, a.g.e., s.153.

<sup>97</sup> Mustafa Çelen, “Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Değerlemesine Yönelik Bir Öneri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:208, Ocak 2006, s.97.

<sup>98</sup> Serim, a.g.e., s.26.

tarafından belirlenir. Kanunun yayınlandığı tarihten bu yana bu konuda bir tespit yapılamaması gerekçesiyle hisse senetleri ve tahviller teminat olarak kabul edilmemektedir. Maliye Bakanlığı yetkililerinin konu hakkındaki görüşlerini medya aracılığı ile öğrenmekteyiz. Örneğin, Maliye Bakanlığı yetkilileri bir haber sitesine yaptıkları bir açıklamada;

*“Maliye Bakanlığı yetkilileri konuya ilişkin değerlendirmelerinde, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddesine göre, 'para, süresiz teminat mektubu, devlet iç borçlanma senetleri, hüküm belli edilecek milli esham ve tahvilat (Türk firmaları tarafından çıkarılan hisse senedi ve tahvil) ile menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak kabul edildiğine dikkat çektiler.*

*Hisse senetlerinin teminat olarak kabul edilebilmesi için Bakanlar Kurulu kararı gerektiğini vurgulayan Maliye Bakanlığı yetkilileri, şunları söylediler:*

*"Ancak ilgili kanunun yayımından bu yana bu konuda Bakanlar Kurulu kararı çıkarılmadığı için ilgili hüküm işlemiyor ve hisse senetleri teminat olarak değerlendirilemiyor..."<sup>99</sup> demektedirler.*

Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün, İstanbul Defterdarlığı Tahsilat Gelir Müdürlüğüne hitaben gönderdiği bir yazısında hisse senetlerinin teminat olarak kabul edilmesi durumunda karşılaşılabilecek bir takım sorunlardan bahsedilerek; *“Hisse senetlerinin söz konusu işlemlere karşılık teminat olarak alınması durumunda bu hisse senetlerinin değerinin takibi ve amme alacağını karşılayıp karşılamadığının belirlenmesi zor olacak ve ihtilaflara sebep olacaktır”<sup>100</sup> denilmektedir.* Belirlenen hisse senedi ve tahvillerin değerinin borsadaki dalgalanmalara karşı kamu alacağını korumak amacıyla, bunların en yakın borsa cetvelinde yazılı değerlerinden %15 eksiği ile teminat olarak kabul edilmesi hükme bağlanmıştır. Ancak, borsada günlük bazda bazen %20'lere varan iniş ve çıkışlar olabilmektedir. Bu durumda *“teminat olarak gösterilen hisse senedinin değeri düştüğünde de kamu alacağı karşılıksız kalabilecek, borçludan kanun gereği teminatın tamamlanması istenecektir. Ayrıca teminat karşılığı nakden veya yapılan iadelerde teminat olarak alınan hisse senedinin değerinin düşmesi*

<sup>99</sup> Maliyeden Doğan Açıklaması, [http://www.samanyoluhaber.com/h\\_224414\\_maliyeden-dogan-aciklamasi.html](http://www.samanyoluhaber.com/h_224414_maliyeden-dogan-aciklamasi.html), (Erişim: 01.12.2010).

<sup>100</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Müdürlüğü'nün 21.11.2001 tarih ve B.07.0.GEL.036/3660-22042-062790 sayılı yazısı.



ve borçluya haksız yere iade yapıldığının tespit edilmesi durumunda kamu alacağı karşılıksız kalacaktır.”<sup>101</sup> Yukarıda belirtilen gerekçelere dayanarak bu kıymetlerin teminat olarak kabul edilmesi yönünde düzenlemeye gidilmemektedir.

### **1.6.5. İlgililer ve İlgililer Lehine Üçüncü Şahıslar Tarafından Gösterilen ve Kamu İdaresince Haczedilen Menkul ve Gayrimenkul Mallar**

Kamu borçluları veya bunlar lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilecek bir başka değerler grubunu teşkil eder. Bu türden mallar alacaklı kamu idaresince haciz varakalarına istinaden haczedilir.

Teminat olarak gösterilen menkul mallar haczi yapan memurca takdir edilerek değerlendirilir. Uygulamada tahsil daireleri genellikle, menkul malların alış faturasındaki değere itibar etmektedirler. Haciz memurluğunca biçilen değer yüksek veya düşük olması halinde tahsil dairesinin yahut borçlunun talebi üzerine bilirkişiye başvurulabilir, bu durumda bilirkişinin takdir ettiği değer esas alınır<sup>102</sup>. Gayrimenkul malların değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı konusunda AATUHK’da özel bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada, tahsil daireleri tapuda kayıtlı değer ile emlak vergisi değerlerine bakmakta ve bunlardan düşük olanına itibar etmektedir.<sup>103</sup>

Üçüncü şahıslar tarafından borçlu lehine teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar da teminat olarak alınabilir. Üçüncü şahıs kendisine ait bir malı başkasının borcuna karşılık teminat olarak vermek istemesi halinde, bu iradesini açık bir şekilde ifade eden imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat getirmesi veya noter onaylı bir örneğini tahsil dairesine göndermesi gerekmektedir<sup>104</sup>.

Teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul malların neması (getirisi) borçluya aittir. 351 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğinde haciz (kesin haciz) halinde bu nemalara da tahsil dairesince el konacağı açıklanmıştır<sup>105</sup>. Ancak teminatta durum farklıdır. Alacağın cebren tahsili değil, korunması söz konusudur. Bu nedenle teminat gösteren malların nemaları borçluya ait olmaya devam eder.

<sup>101</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Müdürlüğü’nün 21.11.2001 tarih ve B.07.0.GEL.036/3660-22042-062790 sayılı yazısı, Serim, a.g.e., s.27.

<sup>102</sup> <http://www.vergiturk.com/ack/ammemd10ack1.htm>, (Erişim: 02.12.2010).

<sup>103</sup> Bayraklı, a.g.e., s.37.

<sup>104</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.133.

<sup>105</sup> 351 nolu Tahsilat Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim: 02.12.2010).

Bir fabrika binasındaki makinaların veya bir oteldeki mobilyaların teminat olarak gösterildiği durumlarda, bunların teferruat olarak ait olduğu gayrimenkullerin (özel okul, özel hastahane ve dispanser ve oteller gibi) üzerinde ipotek olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Çünkü, Medeni Kanunun, 621'nci maddesinin *“bir şeye ait yapılacak tasarruflarda o şeyin istisna olmayan teferruatı da dâhil olur.”* hükmüne istinaden, bina üzerine teferruatların durumu ile ilgili özel bir belirleme yapılmadan konmuş olan ipoteğe teferruatları da kapsayacak, satış halinde ipotekli alacağın karşılanmaması halinde alınmış olan teminat değer taşımaz duruma girecektir.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı 17.10.1967 tarih 323 nolu Tahsilat Genel Tebliğinde, belirtilen hallerde asıl gayrimenkulün ipotekli olup olmadığının araştırılması, ipotekli olmaması halinde de teferruatların teminat olarak kabul edilmesi hususunda tapuya şerh verilmesinin sağlanması gerektiğini açıklamıştır<sup>106</sup>.

Teminat olarak alınan menkul ve gayrimenkullerin korunmasında AATUHK'nın 82'nci ve 83'üncü maddeleri hükümleri uygulanır.

Gösterilen teminatların zamanla değer kaybına uğraması veya borcun artması halinde, eksilen teminatın tamamlanması amme borçlusundan istenir. Borçlu teminat olarak gösterdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir. Talebi yerine getirilmediği takdirde Vergi Mahkemesine başvurabilir.

### **1.7. Teminat Hükümünde Olan Eşya**

AATUHK'nın 12'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271'inci maddeleri hükümleri saklı kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan kamu alacaklarına karşı teminat hükmündedir. Kanun hükmünde de görüldüğü üzere hangi müesseselerin eşyalarının teminat hükmünde olduğu ismen sayılarak belirtildiğinden bu yerler benzeştirme yoluyla çoğaltılamaz.

İşletme, kar elde etme amacıyla ve belirli bir organizasyon içerisinde, üretim faktörlerinin ekonomik sürece sokulduğu yerlerdir. Kanunda sayılan yerlerin tamamı eğlence ve barınma hizmeti veren işletmelerdir. Bu yerlerin işletilmesinden doğan kamu

---

<sup>106</sup> 323 nolu Tahsilat Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim: 02.12.2010).

borçları, genellikle gelir ve kurumlar vergisi, KDV, belediyelere ödenen harç ve vergiler, damga vergisi ile bunlara bağlı ortaya çıkan vergi cezaları, gecikme zammı ve faizlerdir<sup>107</sup>. Sayılan bu kamu alacaklarına karşı bu işletmelerdeki eşyalar teminat hükmündedir. Ancak, işletme sahibinin trafik para cezası, Emlak Vergisi veya Veraset ve İntikal Vergisi borçları için o işletmedeki eşya ve malzeme teminat olamaz.

Maddenin birinci fıkrasında yer alan İcra İflas Kanunu'nun 270 ile 271'nci maddeleri Borçlar Kanunu'nun kiralayanın hapis hakkını düzenleyen 267/1 maddeleri birlikte çalıştırılır. Bu düzenlemeye göre, bir gayrimenkul kiralayanı, geçmiş bir yıllık ve işlemekte olan altı aylık kira alacaklarını tahsil edebilmesi için kanun koyucu anılan hükümler gereği, kiralayan gayrimenkul içinde bulunan ve kiracıya ait olan döşemeler, süslemeler ile içinde bulunan taşınır eşyalar üzerinde hapis hakkına sahiptir.

Bu bağlamda kiraya veren, kiracının kiralanan yer içerisindeki eşyaları üzerinde kira alacaklarına mahsuben olmak üzere hapis hakkına sahiptir. Kiralanan gayrimenkul kiracısının aynı zamanda kamu borçlusunu olması durumunda, kira alacağı teminatı özelliğini taşıyan eşyanın satılması durumunda kiralayanın kira alacağı öncelik hakkına sahip olup kiralayana ödenecektir. Bir başka anlatımla kira alacağı, kamu alacağından önce gelir.

Maddenin ikinci fıkrasında noterden tasdikli kira mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyalarının teminat hükmünde eşya kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir. Bu düzenleme sonucu kiralayan ile kiracı arasından noterden yapılmış bir kira mukavelesinde, kiralanan gayrimenkulde bulunan eşya ve demirbaşların kiralayana ait olduğuna ilişkin hükümlerin mevcut olması durumunda bu eşyalar üzerinde kamu alacağının tahsiline ilişkin her hangi bir öncelik hakkının olması söz konusu değildir. Ancak, gayrimenkul kiralandığı tarihten sonra kiracı tarafından alınan ve bu demirbaş ile eşyalar kiralayana aitmiş gibi özel sözleşme düzenlenmesi durumunda, kamu alacağının tahsiline engel olmaya yönelik ve muvazaalı bir işlem olduğundan bu tür işlemler her hangi bir hüküm ifade etmez ve geçersizdir<sup>108</sup>.

Aynı maddeye göre, otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları da, belirtilen yerlerin işletilmesinden doğan kamu alacağına karşı teminat teşkil etmeyecektir.

---

<sup>107</sup> Bayraklı, a.g.e., s.38.

<sup>108</sup> Serim, a.g.e., s.32.

Maddenin üçüncü fıkrasına göre, teminat hükmünde olan eşya üzerinde üçüncü kişilerin istihkak iddiasında bulunmaları, kural olarak alacaklı kamu idaresinin teminat hakkını ortadan kaldırmaz. Bir başka deyişle, üçüncü kişiler bu mallar üzerinde istihkak iddiasında bulunsalar dahi, kamu alacağı teminat hükmünde olmaya devam eder<sup>109</sup>.

Ancak, iki durumda, kamu alacağının önceliğinin bulunmayacağı aynı fıkra da belirtilmiştir. Bunlar (eski) Medeni Kanun'un 688'nci maddesi ile Borçlar Kanunu'nun 222'nci maddesi hükümlerine göre yapılacak istihkak iddialarıdır.

01.01.2002 tarihinde 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte 743 sayılı eski Medeni Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Eski Medeni Kanunun 688'inci maddesi mülkiyeti muhafaza mukavelesi ile ilgilidir. Bu madde, 4721 sayılı Medeni Kanunun 764'üncü maddesinde yeniden düzenlenmiştir. AATUHK'un 12/3'üncü maddesinde belirtilen Medeni Kanun'un 688'inci maddesi eski Medeni Kanunun 688'inci maddesidir. Kanunun, Medeni Kanundaki değişikliğe uygun olarak düzeltilmesi uygun olacaktır.

Mülkiyeti muhafaza, zilyetliğin alıcıda olmasına karşın, menkul bir malın mülkiyetinin, belirli bir şartın gerçekleşmesine kadar satıcıda alıkonulması şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu maddeye göre böyle bir satışın geçerli olabilmesi için, alıcı ile satıcı arasında yapılan sözleşmenin, menkulü satın alan tarafın ikametgahındaki noter tarafından tasdik edilmesi ve sicil kaydedilmesi gerekir.

Borçlar Kanunu'nun 222'nci maddesi ise taksitle satışlarla ilgilidir. Taşınır malların taksitle satıldığı durumlarda, alıcının taksitlerden birini zamanında ödememesi durumunda, satıcı o taksitin ödenmesinin talep edebileceği gibi satış sözleşmesinde mülkiyeti muhafaza şart koşmuş ise, bu hakkı ileri sürüp satış anlaşmasını feshedebilir<sup>110</sup>.

Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzemeye ilişkin olarak üçüncü kişilerin mülkiyeti muhafaza ve taksitle satışlarla ilgili bu yerlerin sahip ve işletmecilerine karşı ileri sürdükleri istihkak iddiaları kamu alacaklısına karşı da ileri

---

<sup>109</sup> Servet Şamhoğlu-Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Feryal Matbaacılık, 1994, s.95.

<sup>110</sup> Çelik, a.g.e., s.48.

sürülebilir. Bu iki konu kamu alacaklısının teminat hakkına müdahale izni veren istisnalardır<sup>111</sup>.

### **1.8. Teminat Olarak Şahsi Kefalet Gösterilmesi**

AATUHK'un 11'nci maddesinde, bu kanunda belirtilen türde teminat gösteremeyen kamu borçlularının, şahsi kefalet yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Bu yol, hem kamu borçlusunun lehinedir, hem de kamu alacağının tahsilini garanti altına almaya yöneliktir. Genel olarak kefalet sözleşmesiyle kefil, borçlunun borcuna karşılık alacaklıya borcu ödeyeceğini taahhüt etmektedir.

AATUHK'un 11'nci maddesine göre teminat olarak gösterilebilecek malı olanların ilk olarak bunları göstermesi gerekmektedir. Tahsil dairesinin de kamu borçlusunun bu türden malı olduğunu belirlemesi durumunda şahsi kefil kabul etmemesi gerekir. Çünkü kanun lafzı son derece açıktır ve kamu alacağını koruyan teminat unsurları da kamu borçlusunda bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu maddede sadece, müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterilebileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu maddeye göre, adi kefalet kabul edilmeyecektir. Müteselsil kefalette ve müşterek müteselsil borçlulukta alacaklı, asıl borçluya başvurmadan kefil aleyhinde alacağın tamamı için takibata girişebilir. AATUHK'un 11/2'nci maddesine göre, "*şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur*". Ayrıca AATUHK'un 11/3'ncü maddesine göre, "*şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır*". Kefilin kabul edilmesinde, kefilin toplum içinde itibarlı bir kişi olması ve ekonomik gücü ve mali durumunun kefil olmaya müsait olması da göz önüne alınmalıdır. Fakat neticede bu durumu takdir etmekte ve gösterilen şahsi kefil kabul etmekte, tahsil dairesi serbesttir.

### **1.9. Teminatın Korunması**

Kamu borçlusu tarafından teminat olarak gösterilen menkul ve gayrimenkul mallar AATUHK'nın haczedilen menkul ve gayrimenkul malların korunmasına ilişkin hükümleri düzenleyen 82'nci, menkul malları koruyacak olanların sorumluluklarını düzenleyen 83'üncü maddesi ve gayrimenkul mallar ile gemilerin haczini düzenleyen 88'inci maddesi hükümleri kapsamında korunur.

---

<sup>111</sup> Serim, a.g.e., s.33.

82'nci maddenin birinci fıkrasında, para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul malların kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunacağı hüküm altına alınmıştır. İkinci fıkrasında ise diğer menkul malların tahsil dairesince uygun görülen bir yerde muhafaza altına alınacağı veya tahsil dairesince güvenilir kabul edilen bir şahsa yada güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılacağı ifade edilmiştir.

83'üncü maddenin birinci fıkrasına göre, borçlular, zilyedler, güvenilir şahıslar 82'nci madde gereğince kendilerine bırakılan malları, alacaklı kamu idarelerince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile geri vermek mecburiyetindedirler. 83'üncü maddenin ikinci fıkrasında ise, bu mecburiyeti yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine yüklenemeyecek bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp bu kanun hükümleri gereğince takip olunacakları belirtilmiştir.

AATUHK'nın 88'nci maddesi ise gayrimenkul mallar ile gemilerin ne şekilde haczedileceği ile bunların işletilmesi, idaresi, menfaat ve hasılatlarının toplanması için alacaklı tahsil dairesi tarafından gerekli tedbirlerin alınması hükümlerini düzenler.

### **1.10. Teminatın Tamamlattırılması**

AATUHK'nın 10'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre, verilmiş olan teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi ya da borç miktarının artması halinde, alacaklı tahsil dairesi tarafından teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenebilir. Tahsil dairesi, hisse senedi ve tahvillerin değerlerindeki azalmalar, makine ve benzeri malların model değişikliği nedeniyle değerlerinin azalması, teminat mektubu veren bankanın zor durma düşmesi gibi nedenlerle teminatı tamamlattırma yoluna gidebilir. Teminatın değerini kaybettiği hususunda kararı alacaklı kamu dairesi verecektir<sup>112</sup>. Teminat tamamlama işlemi de asıl teminatın istenmesindeki usul ve esaslar uygulanmaktadır. Kamu borçlusu tarafından istek karşılanmadığı takdirde, kamu alacağının teminatsız kalan ya da

---

<sup>112</sup> Üstün, a.g.m., s.154.

teminata bağlanmamış kısmı için ihtiyati haciz uygulanması yoluna gidilir<sup>113</sup>. Ancak, önce teminatın tamamlanması istenilmeli, istek karşılanmazsa ihtiyati haciz uygulanmalıdır<sup>114</sup>.

### **1.11. Teminatın Değiştirilmesi**

AATUHK'un 10'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında borçlunun verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerle başkalarıyla değiştirebileceği belirtilmiştir. Borçlu tarafından gösterilen yeni teminatın 10'uncu maddede sayılan değerlerden herhangi biri olması ve borcu tamamen karşılması durumunda tahsil dairesi bunları kabul etmek zorundadır<sup>115</sup>. Ancak, yeni gösterilen teminatın kamu alacağını güvence altına alma konusunda sakıncaları varsa idarenin talebi reddetmesi gerekir<sup>116</sup>.

### **1.12. Teminatın İadesi**

AATUHK'da alacaklı tahsil dairesince talep edilen ve alınan teminatın kamu borçlusuna iadesinin nasıl olacağını düzenleyen bir hüküm yoktur. Ancak, teminat istenmesini gerektiren sebebin ortadan kalkması durumunda teminatın iade edilmesi gerekir. Teminatın iadesini gerektiren bir diğer durum da yargı kararlarıdır. Ödeme emrinin iptaline ilişkin mahkemece karar verilmesi durumunda, teminat iade edilir. Ancak, idare tarafından mahkemenin iptal işlemine itiraz edilmesi halinde, Danıştay'ın nihai kararına kadar teminat iade edilmez<sup>117</sup>.

### **1.13. Teminat İstenmesi ve Teminat Gösterilmesinin Sonuçları**

AATUHK'nın 9'uncu maddesine göre kamu idaresi tarafından teminat istenmesi ve borçlu tarafından da teminat gösterilmesi her iki tarafı da etkileyen hukuki sonuçlar doğurmaktadır.

#### **1.13.1. Kamu Borçlusuna Tarafından Teminat Gösterilmesinin Sonuçları**

Kamu borçlusunun teminat göstermesinin bir çok sonucu vardır, bunlardan bazıları şöyle sıralanabilir:

---

<sup>113</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.135.

<sup>114</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.138.

<sup>115</sup> Çelik, a.g.e., s.51.

<sup>116</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.143.

<sup>117</sup> Serim, a.g.e., s.35.

AATUHK'ın 56'ncı maddesinde teminatlı alacakların ne şekilde takip edileceği belirtilmiştir. Buna göre karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsil devam olunacağı borçluya bildirilir. 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil olunur.

AATUHK'nın 54'üncü maddesi hükmüne göre, ödeme müddeti içinde ödenmeyen kamu alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Kamu borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, cebren tahsil teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi yoluyla yapılır.

Ödeme emrine karşı açılan davada teminat gösterildiği takdirde takip işlemleri vergi mahkemesince bu konuda karar verilinceye kadar dava konusu borç miktarı için durdurulur<sup>118</sup>. Ancak, idare tarafından mahkemenin iptal işlemine itiraz edilmesi halinde, Danıştay'ın nihai kararına kadar herhangi bir işlem tesis edilmez.

AATUHK'nın 103'ünü maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre kamu alacağının teminata bağlanması tahsil zaman aşımını kesecektir, ayrıca kamu borçlusu da tecil hükümlerinden yararlanabilecektir<sup>119</sup>.

Sermayesi paylara bölünmeyen ortaklıklarda, herhangi bir ortağın kamu borcuna karşı, ortak veya ortaklık tarafından teminat gösterilmesi durumunda kamu alacağının tahsili için ortaklığın feshi istenemez.

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

Alacaklı kamu idaresi tarafından teminat istenmesi kamu borçlusu açısından oldukça ağır sonuçlar doğurabilmektedir. Bu sonuçlardan birisi, AATUHK'ın 13'üncü maddesine göre ihtiyati haciz veya 17'nci maddesine göre ihtiyati tahakkuk uygulamasına yol açmasıdır. 281 seri nolu Tahsilat Genel tebliğine göre AATUHK'nın 13'üncü maddesinde; ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde ihtiyati haczin hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın yapılacağı amir bulunduğundan ihtiyati haczin amacına uygun olmak üzere, teminat istenmeden önce derhal ihtiyati hacze geçilmesi gerekir. Benzer amir hüküm aynı Kanunun 17'nci maddesinin birinci fıkrasında da

---

<sup>118</sup> AATUHK, Madde 58/3.

<sup>119</sup> AATUHK, Madde 48/1.



bulduğundan teminat istenmiş olsun veya olmasın borçlu hükmünde olan kimse hakkında ihtiyati tahakkuk tedbirlerinin uygulanması gerekir<sup>120</sup>.

Teminat istenmesine bağlı olarak uygulanacak olan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkukun, teminat istenen alacak miktarı ile sınırlı olarak mı uygulanacağı, yoksa teminat istenmesi halinde kamu borçlusunun diğer borçları için mi ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yoluna gidileceği hakkında kanunda açık bir ifade yoktur. Uygulamada, vergi dairesinin ve yargı organlarının kabul ettikleri yoruma göre, teminat istenmesini gerektiren hallerde ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk teminat istenen alacak miktarıyla sınırlı tutulmaktadır. Bu uygulama, alacaklı vergi dairesi ile borçlunun menfaatlerinin mümkün olduğu kadar dengelenmesi ilkesi açısından adil görülmektedir<sup>121</sup>.

Teminata bağlanmış kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde ilk etapta teminatın paraya çevrilmesi için cebri takip ve tahsil işlemlerine başlanır. Teminatın paraya çevrilmesi işlemi belirli bir süre alır. Bu süre içinde ayrıca gecikme zammı hesaplanır. Gecikme zammı vadenin bitim tarihi ile teminat paraya çevrilip, kamu alacağının tahsil edildiği tarih aralığında uygulanır<sup>122</sup>.

## 2. İHTİYATİ HACİZ

Vergi hukuku alanında ihtiyati haciz, AATUHK'nın 13-16'ncı maddelerinde düzenlenmiş olup, kamu alacaklarını koruma altına almak bakımından en etkili yollardandır. İhtiyati haczin amacı; ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, borçlu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktır<sup>123</sup>. İhtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebri icra takibinin borçlu tarafından engellenmesini ya da büyük ölçüde zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş bir kurumdur.

---

<sup>120</sup> Güzel-Özdemir, a.g.e., s.23.

<sup>121</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.137.

<sup>122</sup> Serim, a.g.e., s.37.

<sup>123</sup> Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1023, 1998, s.12.

## 2.1. İhtiyati Haciz Kavramı ve Hukuki Niteliği

Kamu borçlusuna karşı cebri icra yollarına başvurulabilmesi için öncelikle muaccel hale gelen borcun ödenmesi için bir ödeme emri tebliğ edilmesi ve bunun üzerine yedi günlük ödeme ya da dava açma süresinin geçmesi gerekmektedir. Dava açılması halinde ise, bu sürecin sonuçlanması ancak belli bir zaman diliminde mümkün olup, bu süre içinde borçlunun malvarlığı üzerinde tam bir tasarruf yetkisi vardır. Bu yetkinin kötü niyetli borçlunun elinde kalması durumunda, bunlar mallarını kaçıрма veya devretme yollarına giderek takibin sonuçsuz kalmasına ve alacaklının alacağına kavuşmamasına neden olabilmektedirler. Bu tür girişimlere engel olmak ve kamu alacağını güvence altına almak için ihtiyati haciz müessesesi geliştirilmiştir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126'ncı maddesindeki tanıma göre *“ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze “ihtiyati haciz” denir”*. Başka bir ifade ile, ihtiyati haciz kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak amacıyla, kanunda belirtilen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konularak, tasarruf alanından çıkarılması işlemidir.

İhtiyati haciz kurumunun hukuki niteliğini iki farklı açıdan incelemek mümkündür. İdari işlem teorisi açısından bakıldığında ihtiyati haciz, bir idari işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yönüyle, genel icra hukukunda düzenlenen ihtiyati hacizden tamamen farklı bir niteliğe sahiptir. Genel icra hukukunda ihtiyati haciz ancak bir yargıç kararıyla ve icra dairelerince uygulanabildiği halde, vergi icra hukukunda bir idari işleme dayanarak ve idarenin resen hareket yetkisi çerçevesinde uygulanmaktadır<sup>124</sup>.

Unsurları itibarıyla ihtiyati haciz, sebebe bağlı işlem niteliğindedir. Çünkü AATUHK'da hangi hallerde ihtiyati haciz yoluna gidileceği tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Somut olayda bu sebeplerin gerçekleşmesi durumunda idare, ihtiyati haciz kararı almak zorundadır. Diğer bir ifadeye, idarenin bu durumda ihtiyati haciz

---

<sup>124</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.285.

kararı alıp almamak konusunda bir takdir yetkisi bulunmamakta, idare bağı yetki ile donatılmaktadır<sup>125</sup>.

Hukuki nitelik sorununa kamu icra hukuku kurumları açısından bakıldığında, kanun koyucunun ihtiyati hacze cebri bir teminat sağlama niteliği verdiği söylenebilir. Kanunun, kamu borçlusu tarafından teminat gösterildiğinde ihtiyati haczin kaldırılmasını öngörmesi ve yine ihtiyaten haczolunan malların değerleri depo edilmek ya da kamu alacaklısının kabul edeceği bir kişi müteselsil kefil göstermek koşuluyla borçluya bırakılmasını kabul etmesi bu görüşü destekler niteliktedir<sup>126</sup>. Ancak, ihtiyati haciz kararı, teminat istenmesinden daha ağır sonuçlar doğurmaktadır. Teminata alacaklı tahsil dairesine kamu alacağının güvencesi olarak verilecek değerleri borçlu kendisi iradesiyle belirlemekte ve bu sayede kamu idaresinin zor kullanmasından kurtulmaktadır. İhtiyati hacizde ise, borçlunun ihtiyaten haczolunan malları üzerindeki zilyetliği ortadan kaldırılmakta ve borçlu bu mallar üzerinde tasarrufta bulunamamaktadır<sup>127</sup>.

## 2.2. İhtiyati Haciz Nedenleri

İhtiyati haciz, kamu alacaklarının tahsilinin tehlikeye girmemesi için getirilmiş bir hükümdür<sup>128</sup>. Başka bir ifade ile ihtiyati hacizde kamu borçlusunun borcunu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durum nedeniyle tedbir alınmış olmaktadır. Burada önemli olan kamu alacağının tahsilinin tehlikede olması halidir.

Hangi hallerde ihtiyati haciz uygulamasına gidilebileceği, Kanunun 13'üncü maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü gereğince; ihtiyati haciz, aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde, hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin hangi şekilde yapılacağına dair hükümlere göre, derhal uygulanmaktadır.

---

<sup>125</sup> Jale Ceylan Şarlak, "Türk Vergi Hukukunda ihtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Ün. SBE, 2007, s.14.

<sup>126</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s.285.

<sup>127</sup> Özbacı, a.g.e., s.202.

<sup>128</sup> Coşkun Can Aktan, "A.A.T.U.H.K Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", **Vergi Dünyası 1981'den 2003' e CD**, Sayı:112, Aralık 1990.

### 2.2.1. Teminat İstenmesini Gerektiren Nedenlerin Bulunması

AATUHK'nın 9'uncu maddesi hükmü uyarınca teminat istenmesini gerektiren haller mevcut ise, diğer bir ifade ile VUK'un 344'üncü maddesi gereğince vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının salınması halleri var ise teminat istenmesi gerekir. Ayrıca, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde de tahsil dairelerince teminat istenebilecektir.

Teminat istenmesi gereken bir halde teminat yerine ihtiyati hacze gidilmemesi gerekir. Teminat ile kamu alacağı bir güvence ve garanti altına alınmış olduğu için aynı alacak hakkında aynı amaca yönelik bir başka koruma tedbirinin daha uygulanması borçluyu gereksiz yere zor duruma sokacağı gibi, hakkaniyete de uygun düşmeyecektir<sup>129</sup>. Ancak, teminat istenmesi gereken bir durumda gösterilen teminatın alacağın tamamını karşılamaması durumunda, kamu alacağının teminatla korunamayan kısmı için ihtiyati haciz yoluna gidilmesinde, hukuken bir sakınca görülmemektedir<sup>130</sup>. Dolayısıyla, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığında, borçlunun malları kaçırma veya hileli yollara başvurma girişiminin olmadığı durumlarda, ihtiyati haciz yerine teminat alınarak kamu alacağının koruma altına alınması kanunun ruhuna daha uygun düşmektedir. Ayrıca bu şekildeki bir yorum aynı zamanda, AATUHK'un 62/5'inci maddesinde belirtilen "*tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir*" hükmüyle de uyum içinde olacaktır.<sup>131</sup> Ancak, uygulamada teminat gösterilmesi gereken hallerin varlığı halinde derhal ihtiyati haciz kararı alınmaktadır<sup>132</sup>. Teminatın henüz tarh bile edilmemiş kamu alacakları için de istenebileceği düşünülürse, bu durumdaki bir kamu borçlusunun ileride tahakkuk edecek diğer kamu borçları için ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk yoluna gitmek, kamu borçlusu üzerinde çok ağır sonuçlar meydana getirebilecektir<sup>133</sup>.

Teminat ile ihtiyati haciz arasındaki fark, birinde hacedilecek kıymeti kamu borçlusunun kendisinin göstermesi, diğerinde ise idarenin resen tespit etmesidir. Bir

<sup>129</sup> Bayraklı, a.g.e., s.45.

<sup>130</sup> Dn. 4. D'nin, E.1975/2728, K.1979/1609 sayılı Kararı, Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.125.

<sup>131</sup> Özbalcı, a.g.e., s.159.

<sup>132</sup> 281 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği.

<sup>133</sup> Çelik, a.g.e., s.53.

başka deyişle ihtiyati haciz, kamu borçlusundan idarenin resen aldığı teminat hükmündedir. Dolayısıyla teminat istenmesini doğuran hallerin varlığı durumunda ihtiyati haczi, teminatı gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulamak daha isabetli olacaktır. Uygulamada, hangi miktardaki kamu alacağı için teminat istenmiş ise, o miktar için aynı zamanda ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmektedir.

### 2.2.2. Borçlunun Belirli Bir İkametgahının Olmaması

Kamu borçlusunun Türkiye sınırları içinde veya dışında belli yerleşim yeri yoksa, söz konusu borçlu mükellefle ilgili olarak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanacaktır. İkametgah kavramı gerçek kişilerde yerleşme yeri, tüzel kişilerde ise kanuni merkez veya işyeri merkezidir. Kanuni merkez tüzel kişilerin kurulmasında dayanak olan kanunlara göre göstermek zorunda oldukları merkezdir. Sözleşme veya tüzüklerinde yazılı merkezler kanuni merkez olarak kabul edilir. Türk Medeni Kanununun 20'nci maddesine göre önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerinden ayrıldığı halde Türkiye' de halen yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin halen oturduğu yer yerleşim yeri sayılır. Yabancı bir ülkede ikametgahı mevcut olup da bilinmiyorsa yine ikametgahsızlık hali söz konusudur. AATUHK uygulamasında sabit bir yerleşim yeri edinmemiş kimselerin ikametgahının belli olmadığı kabul edilir.

İkametgahı belli olmayan borçlu AATUHK' nın 10'uncu maddesinde sayılan teminat olarak kabul edilen kıymetlerden birini teminat olarak gösterirse alacaklı kamu idaresi ihtiyati haczi kaldırır. Bu hüküm daha çok tüzel kişiler için uygulanır. Kurumların yerleşim yerinin ticaret siciline kaydı zorunludur. *“Örneğin, yabancı bir kurumun Türkiye’de ticari faaliyet yaptığı ve bildirdiği yabancı ülkedeki adreslerinin soruşturma sonucu gerçek olmadığı anlaşıldığı durumlarda, henüz tahakkuk etmemiş kurumlar vergisinin 17’nci madde uyarınca ihtiyati tahakkuku yapıldıktan sonra ihtiyati haciz uygulanabilir”*<sup>134</sup>.

---

<sup>134</sup> Özbalcı, a.g.e., s.62.

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

İhtiyati haciz sebeplerinin içinde takdire ve yoruma en müsait olanı budur. Bir kimsenin kaçması veya kaçmasından şüphe edilmesi çoğu halde idarenin tek taraflı yorumu ile ortaya konulmaktadır. Danıştay da bu konuda takdir yetkisinin kamu idaresinde olduğu görüşündedir. Ancak idareye tanınan yetki mutlak olmayıp, hukuki esaslar içerisinde kamu yararı ve kamu görevinin gerekliliği ile sınırlandırılmış bir yetkidir<sup>135</sup>.

Kaçma, ülke içerisinde olabileceği gibi, ülke dışına kaçma şeklinde de olabilir. Kaçmak, borçlunun evine ve işyerine gelmemesidir. Kaçtığı için kendisine ihtiyati haciz uygulanan borçlunun, kaçmadığı ortaya çıkıp vergi mahkemesinde ispatlaması durumunda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kaldırılabilir<sup>136</sup>.

### **2.2.4 Borçlunun Teminat ya da Kefil Göstermemesi veya Gösterilen Kefilin Kabul Edilmemesi**

AATUHK'nın 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendinde borçludan, teminat gösterilmesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş olması ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmiştir. Çünkü sayılan hallerde kamu alacağı korumasız kalmakta ve ihtiyati haciz yoluyla tekrardan koruma altına alınabilmektedir<sup>137</sup>.

Kanunda "belli müddette" ibaresi açıkça belirtildiğinden, borçluya VUK' a göre on beş günden az olmamak üzere süre verilmesi gerekmektedir. Önce teminat istenmesi ve süresi içinde teminat gösterilmemesi halinde ihtiyati haciz uygulanması daha yerinde olacaktır. Zaten, önce teminat istenmesi, borçlunun daha ağır neticeleri olan ihtiyati hacze karşı korunmasını sağlamaktadır<sup>138</sup>. Ayrıca teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı nedeniyle ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesini gerektiren alacakla ilgili ve onunla sınırlı olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle, 13'üncü maddenin

---

<sup>135</sup> Dönmez, a.g.e., s.35.

<sup>136</sup> Serim, a.g.e., s.43.

<sup>137</sup> Ümit Süleyman Üstün, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:187, Nisan 2004, s.157.

<sup>138</sup> Bayraklı, a.g.e., s.47.

4'üncü bendinde, ancak teminat istenmesinin karşılıksız bırakılması halinde ihtiyati haciz uygulanacağı belirtilmişken, birinci bendinde teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda doğrudan ihtiyati haciz uygulanacağını belirtmesi, aynı madde içinde mükerrerliğe yol açmıştır<sup>139</sup>.

#### **2.2.5. Borçlunun Mal Bildiriminde Bulunmaması veya Noksan Mal Bildiriminde Bulunması**

Kamu borçlusunun kamu alacağını süresi içinde ödememesi halinde AATUHK'nın 55'inci maddesine göre kendilerine borçlarını 7 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmalarının gerektiği ödeme emri ile tebliğ edilir. Ödeme emri ile istenen borcunu ödemeyen ve mal bildiriminde bulunmayan veya bildirdiği malı borcuna yetmeyen borçlunun henüz muaccel olmamış diğer borçları için 13'üncü maddenin 5'inci bendi uyarınca ihtiyati haciz uygulanmaktadır<sup>140</sup>. Belirtilen halde uygulanacak olan ihtiyati haciz, ödeme emrinin konusu olan borçla ilgili değildir. Ödeme emrine konu olan borç, kesin olarak tahakkuk etmiş, ödeme vadesi de dolmuş olan borçtur. Ödeme emrinin çıkarılmasından sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz değil, kesin haciz yoluna gidilir.

Borçlunun vergi dairesine dava açması durumu da ihtiyati hacze engel değildir. Şöyle ki; tahsil aşamasındaki vergiler için dava açılması yürütmeyi durdurmayacaktır. Ancak yapılan ihtiyati hacze karşı açılan davada, mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesi halinde artık ihtiyati haciz uygulamak mümkün olmayacaktır<sup>141</sup>.

#### **2.2.6. Borçlu Hakkında Para Cezasını Gerektirecek Bir Suç Nedeniyle Kamu Davası Açılması**

AATUHK'nın 13/6'ncı maddesine göre, hüküm verilmiş olsun veya olmasın para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla Cumhuriyet Savcılığı tarafından Ceza Muhakemeleri Usul Kanununa göre kamu davası açılması halinde, suçluya hükmedilecek para cezasının tahsili için Cumhuriyet Savcılığı'nca durumun vergi dairesine bildirilmesi üzerine, borçlunun mallarına ihtiyati haciz konulması gerekmektedir.

---

<sup>139</sup> Çelik, a.g.e., s.60.

<sup>140</sup> Özbacı, a.g.e., s.217.

<sup>141</sup> Bayraklı, a.g.e., s.47.

Ancak kanun metnine sıkı surette bağlı kalınarak, her para cezasını gerektiren suç için kamu davası açılması halinde, ihtiyati haciz yoluna gidilemez. Zira CGTİHK buna engel teşkil eder<sup>142</sup>. Adli para cezalarının infazına ilişkin hükümlerin yer aldığı CGTİHK'e göre adli para cezaları, önce savcılıkça takip edilmekte ve bazı şekli işlemler tamamlanmadan vergi dairesine bildirilmemektedir. Bu aşamada vergi dairesinin haberi olmadan, savcılığın takibi üzerine ödenen borç hakkında ihtiyati haciz uygulanması olanaksızdır<sup>143</sup>. Ancak, savcılığın mahkeme kararını takip için alacaklı kamu idaresi tahsil dairesine gönderdikten sonra ihtiyati haciz tatbiki mümkündür.

### **2.2.7. Borçlunun İptal Davasına Konu Olabilecek Hükümsüz Tasarrufları Bulunması**

Borçlu, kamu alacağının tahsilini imkânsızlaştırmak için bazı muvazaalı yollara başvurarak malvarlıklarını başkasına devredebilir<sup>144</sup>. Bu girişimlerin engellenebilmesi için AATUHK 13/7'nci maddesine göre 27, 29 ve 30'uncu maddelerde belirtilen 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 uygulanacağı kabul edilmiştir.

Söz konusu işlemler hakkında alacaklı idarenin adli yargıda iptal davası açması gerekmektedir. İptal davası, genel olarak borçlunun alacaklılarının zararına olarak yaptığı bazı tasarruflarını hükümsüz hale getirmek amacıyla açılan dava olarak tanımlanabilir<sup>145</sup>. İptal davası açılmasını gerektiren hallerin varlığı ihtiyati hacze sebep olur. Ancak, ihtiyati haciz uygulanabilmesi için iptal davasının açılmış olması ön şart değildir<sup>146</sup>. Sonuç olarak, idare dava yoluna gitmeden de ihtiyati haciz uygulayabilir. Ancak iptal davasının zamanaşımı süresi dolmadan açılması gerekmektedir. AATUHK'nın 26'ncı maddesinde iptal davası açılması, 5 yıllık zamanaşımı süresine bağlanmıştır. Bu süre sözü edilen tasarrufların yapıldığı tarihten itibaren işlemeye

---

<sup>142</sup> Bayraklı a.g.e., s.48.

<sup>143</sup> Çelik, a.g.e., s.71.

<sup>144</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.143.

<sup>145</sup> Binnur ÇELİK, "İptal Davası ve Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 87, Mart 2000, s.37.

<sup>146</sup> Dönmez, a.g.e., s.44.



başlar. İptal davasının süresi içerisinde açılmaması halinde ya da idarenin davayı kaybetmesi durumunda ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir<sup>147</sup>.

Bu bende göre uygulanan ihtiyati haczin konusu, doğrudan kamu alacağı değildir. Kesinleşmiş, tahsil edilecek safhaya gelmiş kamu alacağının tahsilini sağlayacak, alacağa karşılık teşkil edebilecek malların korunması amaçlanmaktadır. İhtiyati haciz, iptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu oluşturan mallar üzerine uygulanacaktır. Ancak bu mallar elden çıkarılmışsa, elden çıkarmanın diğer malları, ihtiyati hacze konu olacaktır<sup>148</sup>. Bu gerekçeyle yapılan ihtiyati hacizlerde, ayrıca ihtiyati tahakkuk yapılmasına gerek yoktur<sup>149</sup>.

### 2.3. İhtiyati Haciz Uygulanmasının Şartları

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların yerine gelmesi gerekir;

- Bir kamu alacağının var olması,
- İhtiyati haciz nedenlerinden birinin meydana gelmesi,
- İhtiyati haciz kararının alınmış olması.

### 2.4. İhtiyati Haczin Uygulanacağı Kişiler

İhtiyati haczin esas olarak uygulanacağı kişiler kamu borçluları iken, kanuni temsilciler hakkında uygulanmasına ilişkin herhangi bir engel de bulunmamaktadır.

AATUHK'nın "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35'inci maddesi;

*"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

*Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.*

---

<sup>147</sup> Çelik, a.g.m., s.42.

<sup>148</sup> Dn. 7. D'nin, E.1988/5014, K. 1990/1491 sayılı Kararı, Ünlü, a.g.e., s.196.

<sup>149</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.111.

*Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.*

*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.” hükümlerine amir olduğundan, ihtiyati haciz uygulaması, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller hakkında da uygulanabilecektir.*

Danıştay verdiği bir kararında, davacının ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu şirketin mal varlığının bulunmadığının tespiti üzerine şirketteki payını her türlü borçları da kapsayacak şekilde devretmiş olmasına rağmen, devir tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarından ötürü davacının(kanuni temsilcinin) kişisel mallarına ihtiyati haciz uygulanabileceğine hükmetmiştir<sup>150</sup>.

## **2.5. İhtiyati Haciz Kararını Onaylama Yetkisi**

İhtiyati Haciz uygulamasında onay 5345 Sayılı Kanun düzenlemesi gereğince bizzat Vergi Dairesi Başkanında olması gerekmektedir. Vergi Dairesi Başkanının bulunmadığı yerlerde bu yetki mahallin en büyük memurundadır. Mahalli en büyük memur illerde vali, ilçelerde ise kaymakamlardır. Alacaklı kamu idaresinin il özel idaresi olması durumunda, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye aittir. Alacaklı kamu idaresi belediye ise, ihtiyati hacze karar verme yetkisi belediye başkanına aittir. Başkanlık birimlerinin bu konuda usulüne uygun dahi olsa vekâletle onay yetkisi kullanması hem 6183 sayılı ve hem de 5345 sayılı Kanuna aykırıdır. Çünkü ihtiyati haciz uygulaması mükellefin ekonomik hayatını doğrudan etkilemektedir. Hatalı bir karar mükellefin ekonomik hayatını bitirebilmektedir. Bu tip ağır sonuçları olan bir karara ilişkin onayın 6183 Sayılı Kanunda mahallin en büyük mülki amirine verilmiş olması kanun koyucunun iradesini yansıtmaktadır.

Bilindiği üzere 5345 Sayılı Kanun ile ilgili düzenlemeler öncesinde; aşağıda belirtildiği gibi 6183 Sayılı AATUHK gereğince ihtiyati haciz kararı ve haciz varakaları ancak mahallin en büyük mülki amiri Vali tarafından onaylanırsa uygulanabilmekteydi. Bu dönemde Vergi Dairesi Müdürü ve hatta Vali Yardımcısının onaylaması ile de

---

<sup>150</sup> Dn. 11. D'nin, E.1995/965, K. 1995/1136 sayılı Kararı, Güzel-Özdemir, a.g.e., s.31.

ihtiyati haciz ve haciz varakalarının işleme konulması mevzuata aykırı bir durum oluşturmakta olup yargı organlarınca işlemin iptal nedeni sayılmakta idi<sup>151</sup>.

Eski uygulama, ihtiyati haciz kararını veren makamla ihtiyati haczi uygulayan makamı birbirinden ayırmakta ve alınan kararın bir de en büyük mülki amirin denetiminden geçirilmesini sağlanmakta idi. Yeni düzenleme ile de ihtiyati haciz dosyalarının uygulamasına sürat kazandırılması amaçlanmıştır<sup>152</sup>.

Sonuç olarak, vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu 29 ildeki Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına giren konularda ihtiyati hacze vergi dairesi başkanı karar verecektir. Diğer illerde eski uygulama devam edecektir.

## **2.6. İhtiyati Haciz Usulü**

Bu başlık altında ihtiyati haczin nasıl yapıldığını, ihtiyati haciz kararının alınmasından itibaren, basamak basamak ne şekilde uygulandığını alt başlıklar halinde incelenecektir.

### **2.6.1. İhtiyati Haciz Kararı**

İhtiyati haczin uygulanabilmesi için kanunda yazılı ihtiyati haciz sebeplerinin ve buna dayanılarak yetkili organ tarafından alınmış bir ihtiyati haciz kararının bulunması gerekir. İhtiyati haciz kararı, tahsil dairesinin talebi üzerine alınır.

İhtiyati haciz kararının içeriği hakkında yasada açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak AATUHK 15'inci maddesinin birinci fıkrasında borçlu tarafından ihtiyati haczin sebebine itiraz edilebileceği belirtildiğine göre ihtiyati haciz kararında ihtiyati haciz sebebinin belirtilmesi gerektiği sonucu çıkarılabilir<sup>153</sup>. Aynı zamanda ihtiyati tahakkuk yapılmaksızın verilen ihtiyati haciz kararlarında ihtiyati haczin ne miktar kamu alacağı için uygulanacağı da kararda belirtilmelidir.

İhtiyati haciz yapılması konusunda karar alındıktan sonra, karar ihtiyati haciz defterine kaydedilir. Bundan sonraki aşama ihtiyati haciz varakası düzenlenmesidir.

---

<sup>151</sup> İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>>, (Erişim: 15.12.2010).

<sup>152</sup> Serim, a.g.e., s.45.

<sup>153</sup> Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar**, Ankara:Eka Yayınları, 1990, s.128.

### 2.6.2. İhtiyati Haciz Varakası

AATUHK 13'üncü maddesi, ihtiyati haczin, haczin uygulanmasına ilişkin hükümlere göre tatbik edileceği hükmüne amirdir. AATUHK 64'üncü maddesinde ise “ *Haciz muameleleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.*” denilmektedir.

Haciz varakasinda, borçlunun kimliği, adresi, ödeme emrinin tebliğ şekli, tarihi, ihtiyati haczin nedeni, yasal dayanağı, ihtiyati haczin konusu ve türü, yılı, taksiti, vade günü, tutarı ve takip numarası yer alır. Varakanın altında da, tahsil dairesi tarafından kamu alacağına yetecek kadar borçluya ait menkul veya gayrimenkul malların ihtiyati haczine karar verildiği belirtilir. Haciz varakası düzenleyen memur, servis şefi, ilgili müdür yardımcısı ve müdür tarafından ad ve soyadı belirtilerek imzalanır. En son yetkili amir tarafından tarih belirtmek suretiyle imzalanır<sup>154</sup>.

Haciz varakasının düzenlenmesinden sonra icra memuru veya tahsildar, mükellefin adresine gider, mükellefe borcu ödeyip ödemeyeceği sorulur. Mükellef ödeme isteminde bulunmuş ise, ödeme kabul edilir böylece ihtiyati haciz uygulamasına gerek kalmaz. Mükellef borcunu ödemediği takdirde, ihtiyati haciz tutanağı tutulur ve kamu alacağına yetecek miktarda menkul ve gayrimenkul malları, üçüncü kişilerdeki hak ve alacakları ihtiyaten haczedilir<sup>155</sup>.

### 2.6.3. İhtiyati Haciz Tutanağı

İcra memuru, borçlunun adresine giderek mahallinde haczedilebilen taşınır malları tespit eder ve bunları tutanağa kaydeder. Düzenlenen tutanağa üzerine ihtiyati haciz uygulanan mallar ve takdir edilen kıymetleri ve varsa üçüncü şahısların iddiaları yazıldıktan sonra haczi icra eden memur, kâtip ve borçlular tarafından imza edilir.

Haczedilen mallar para, hamiline yazılmış senet, hisse senedi, tahvil, altın gümüş ve diğer kıymetli mücevher şeklinde ise, bunlar tahsil dairesi veznesine depo edilir. Kıymetli şeyler dışındaki diğer taşınır mallara konulan haczin geçerliliği için, icra memurunun bu mallara fiilen el koymuş olması mutlaka zorunlu değildir. Bunlar, masrafi alacaklıdan peşin alınarak, uygun bir yerde saklanabileceği gibi, istendiği

<sup>154</sup> Dönmez, a.g.e., s.85.

<sup>155</sup> Bayraklı, a.g.e., s.50.

zaman verilmek koşulu ile geçici olarak borçlu ya da üçüncü kişinin yanında bırakılabilir. Hacedilen malların borçluya bırakılabilmesi için, tahsil dairesinin bulunduğu yerde ikametgâh sahibi olan bir kişinin müteselsil kefil gösterilmesi gerekir.

#### 2.6.4. İhtiyati Hacizde Süre

AATUHK'nın 13'üncü maddesine göre ihtiyati haciz, aynı maddede belirtilen hallerden herhangi birinin mevcut olması halinde hiçbir süre ile bağlı olmaksızın uygulanmalıdır. Yani ihtiyati haczin uygulanabilmesi için herhangi bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Ancak, ihtiyati haczin uygulanma süresi hakkında uygulamada bir takım tereddütler yaşanmış ve bu tereddütler tahsilât genel tebliği ile giderilmiştir.

281 seri nolu Tahsilât Genel Tebliğinde konuya ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır. *“6183 sayılı Kanununun 13'üncü maddesi, ihtiyati haciz sebeplerinin mevcudiyeti halinde ihtiyati haczin hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın yapılacağını amir bulunduğundan ihtiyati haczin gayesine uygun hareket etmek üzere, teminat istenmeden önce derhal ihtiyati hacze geçmesine mezkur madde hükmü müsait bulunduğu gibi bu şekilde hareket edilmesi de lazımdır. Filhakika ihtiyati hacizde kanuni müddetlerle dahi bağlı kalınmaz iken bu konuda idarenin vereceği bir mehlin sona ermesini beklemek düşünülemez. Çünkü ihtiyati haciz (sebepleri mevcutsa) hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın yapılır”*<sup>156</sup>.

#### 2.6.5. İhtiyati Haczin Kaldırılması

AATUHK' da ihtiyati haczin ne kadar süreceği belirtilmemiştir. Ancak, borcun ödenmesi, teminat gösterilmesi, kesin hacze dönüşmesi ve yargı organı tarafından karar verilmesi halinde ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir<sup>157</sup>.

Hakkında ihtiyati haciz uygulanan borçlu tarafından, aynı Kanununun 10'uncu maddesinde sayılan değerlerden (maddenin (5) numaralı bendinde sayılan menkul mallar hariç) birinin teminat olarak gösterilmesi halinde, uygulanan ihtiyati haczin tahsil dairesi tarafından kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yani, ihtiyati haciz borçlu tarafından Kanununun 10'uncu maddesinin beşinci bendinde sayılan menkul mallar hariç aynı maddede sayılan teminatların verilmesi ve

<sup>156</sup> 281 No'lu Tahsilat Genel Tebliği, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>>, (Erişim:17.12.2010).

<sup>157</sup> Mustafa Gülseven, **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999, s.129.

verilen teminatın tahsil dairesi tarafından kabul edilmesi halinde, ihtiyati haciz tatbik edilmiş mallar üzerinden kaldırılarak teminat olarak gösterilen mallara haciz tatbik edilecektir<sup>158</sup>.

2577 sayılı Kanununun 28'nci maddesinde, haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarıyla ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, ihtiyati hacze karşı dava açılması sonucunda ilk derece mahkemesinin kararı üzerine işlem tesis edilebilmesi için bu karara karşı, itiraz veya temyiz yoluna başvurulmamış olması gerekmekte, ilk derece kararına karşı kanun yollarına (itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi) başvurulmuş olması halinde ise bu yolların tüketilmesine bağlı olarak kesinleşen nihai kararlara göre işlem yapılması zorunlu bulunmaktadır. Yani kesinleşen yargı kararları sonucu da ihtiyati haczin kaldırılmasına hükmedilmişse idare bu karara göre ihtiyati haczi kaldıracaktır.

İhtiyati haczin kaldırılmasını gerektiren diğer durumları ise şöyle sıralamak mümkündür.<sup>159</sup>

- a) İhtiyati hacze konu kamu alacağının kaldırılmasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin iptal kararı.
- b) İhtiyati haczin kesin hacze dönüştürülmesi.
- c) İhtiyati hacze sebep olan vergiler ve resimler ile bunlara ilişkin zam ve cezaların ödenmesi.

## **2.7. İhtiyati Hacze İstihkak İddiası**

AATUHK'da ihtiyati hacize istihkak iddiasını düzenleyen bir hüküm bulunmadığı gibi, ihtiyati hacizde istihkak iddiasına engel bir hüküm de yer almamaktadır. Bu sebeple doktrinlerde ihtiyati haciz sırasında da istihkak iddiasının ileri sürülebileceği savunulmuştur. Çünkü ihtiyati haciz kamu borçlusuna ait mallara uygulanması gereken bir yoldur. İstihkak iddiasında bulunan kişi iddiasında haklı ise, kamu borçlusunun mülkiyetinde olmayan, sadece zilyetliğine sahip olduğu mallara ihtiyati haciz uygulanmış olur. Borçluya ait olmayan bir mal üzerinde nasıl kati haciz

<sup>158</sup> A Seri 1 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliği, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Tebliги-A1.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliги-A1.pdf)>, (Erişim:17.12.2010).

<sup>159</sup> Serim, a.g.e., s.53-54.

uygulanamıyorsa ihtiyati haciz de uygulanamaması AATUHK'nın mantığına ve amacına daha uygun düşer. Ayrıca yargı organlarının kararları da bu görüşle aynı yöndedir<sup>160</sup>.

AATUHK'nın 66'ncı maddesine göre kati hacizde borçlu elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiasında bulunulduğunda, aynı kanunun 68'nci maddesine göre, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahaldeki mahkemelerde dava açılması gerekmektedir. Ancak, Danıştay ve Yargıtay'ın bu esasın ihtiyati hacizde geçerli olmadığını kabul eden kararları da mevcuttur. Danıştay 13'üncü Dairesi 02.12.1981 tarih E.1980/3508, K. 1981/3075 sayılı kararında ihtiyati hacize karşı istihkak iddiası ile yapılan itirazı görev noktasından reddeden itiraz komisyonu kararını onaylamıştır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 10.11.1976 tarih E. 1975 15-35, K. 1976/2766 sayılı kararında ise ancak kesin hacizle ilgili istihkak iddialarının adli mahkemelerce bakılacağını ihtiyati hacizdeki istihkak iddiası dolayısı ile ilgili mercilerde istihkak davası açılmayacağına karar verilmiştir<sup>161</sup>.

Böylece ihtiyati hacizdeki istihkak iddialarına hangi mahkemelerce bakılacağı konusu bütünüyle boşlukta kalmaktadır. İdarenin borçlu elinde başkasına ait bir malı haczetme şeklindeki tasarrufunun yargı organı denetimi dışında bırakılması söz konusu olamayacağına göre, soruna bir şekilde çözüm bulunması gerekmektedir. Normali de kesin hacizde olduğu gibi, ihtiyati hacizdeki istihkak iddialarının da adli mercilerce bakılmasıdır. Ancak, bugün için durumun yukarıda belirtildiği şekilde olduğu anlaşılmaktadır.

## **2.8. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması**

### **2.8.1. Yetkili Mahkeme**

İhtiyati hacze karşı açılacak davada yetkili mahkeme, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. AATUHK, yetkili mahkemeyi belirlerken istinabe yoluyla uygulanan ihtiyati haciz ayırımı yapmamıştır. Buna göre istinabe

---

<sup>160</sup> Mine Nur Bozdoğan, "6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:168, Eylül 2002, s.122.

<sup>161</sup> İhtiyati Haciz, < <http://www.vergiturk.com/ack/ihtiyatihaciz.htm>>, (Erişim:19.12.2010).

yoluyla yapılan hacizlerde de davanın alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekir<sup>162</sup>.

### 2.8.2. Dava Açma Süresi

Dava açma süresinin yedi gün olduğu, AATUHK' nın 15'inci maddesinde özellikle belirtilmektedir. Süre haczin uygulanmasında, haczin uygulandığı tarihten, haczin gıyapta yapılması halinde ise tebliğ tarihinden itibaren başlayacaktır. Bu yedi günlük sürenin adli tatile rastlaması halinde, süre adli tatilin bitiminden itibaren başlayacaktır<sup>163</sup>.

### 2.8.3. Dava Açma Sebepleri ve Sonuçları

İhtiyati hacze karşı iki neden öne sürülerek dava açılabilir, bunlardan birincisi haciz nedenlerinin bulunmadığı, ikincisi ise haczin usulüne uygun olarak yapılmadığı iddialarıdır. İhtiyati haciz bir tahsilat işlemi olması sebebiyle, tarhiyat aşamasına ilişkin nedenler uyumsuzluk konusu edilemez. Danıştay verdiği kararlarında tebligat safhasına ilişkin itirazın ve vergilendirme zamanaşımı iddialarının incelenmeyeceğini karara bağlamıştır. Sadece sebeplerin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekeceğine hükmetmiştir<sup>164</sup>.

İdari Yargılama Usul Kanununun 28'inci maddesinin birinci fıkrası "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.*" hükmüne amirdir. Bu maddenin incelenmesinde şu sonuçlar çıkarılabilir:

Vergi mahkemesince ihtiyati haczin kaldırılması yönünde karar verilmesi halinde idare, ya 30 gün içinde Danıştay'a başvurmak ya da 30 gün içinde ihtiyati haczi kaldırmak zorundadır. Uygulamada idare aleyhinde verilen bütün davaları bir üst mahkemeye taşımaktadır. Vergi mahkemesinin ihtiyati haczin kaldırılmaması yönünde

---

<sup>162</sup> Dönmez, a.g.e., s.104.

<sup>163</sup> Üstün(2), a.g.m., s.160.

<sup>164</sup> Bayraklı, a.g.e., s.52.



karar vermesi halinde ise borçlu, 30 gün içinde Danıştay'a dava açmak zorundadır, aksi halde ihtiyatî haciz kesinleşir. Borçlunun Danıştay'a dava açması halinde ihtiyati haciz, Danıştay'dan nihai karar çıkana kadar devam eder.

## 2.9. İhtiyati Haczin Sonuçları

İhtiyati haciz hem kamu borçlusu hem de kamu alacaklısı açısından bir takım yasal sonuçlar doğurmaktadır. Öncelikle, kamu borçlusunun haczedilen malları üzerindeki zilyetliği ortadan kalkar, yani borçlu bu malları üzerinde alacaklı kamu idaresinin izni olmaksızın artık tasarrufta bulunamaz. İhtiyati haczin devam ettiği süre içerisinde borçlu istediği zaman borcuna yetecek kadar teminat göstererek ihtiyati haczi kaldırtabilir. Borçlu, ihtiyati hacze karşı dava açsa dahi Danıştay'dan nihai karar çıkıncaya kadar uygulamaya devam edilir. Bu nedenle, ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu hem ciddi maddi kayıplara uğramakta, hem de ticari itibarını büyük ölçüde kaybetmektedir<sup>165</sup>. Haczedilmiş mallar üzerinde üçüncü şahısların zilyetlik hükümlerine istinaden hüsünüyetle elde ettikleri haklar saklıdır. Dolayısıyla, ihtiyati haciz sırasında istihkak iddialarının ileri sürülmesi mümkündür.

Borçlu, ihtiyaten haczolunan malların değerini yatırarak veya müteselsil kefil göstererek mal üçüncü kişi elindeyken ihtiyati haciz uygulanmışsa bu üçüncü kişi taahhüt senedi vererek, ihtiyaten haczolunan malların kendilerinde kalmalarını talep edebilir. Ancak bu konuda alacaklı tahsil dairesi karar verme yetkisine sahiptir. Tahsil dairesi, borçlu veya üçüncü kişinin bu talebini kabul etmeyebilir, kabul etse bile ihtiyati haciz devam eder. Ancak, ihtiyati hacze konu olan mallardan borçlu veya üçüncü kişi yararlanmaya devam etme hakkını kazanır.

İhtiyati haciz, alacaklı kamu idaresine ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde rehin hakkı veya herhangi bir hak vermemektedir. Dolayısıyla, kamu alacağının vadesi dolmadan alacaklı kamu idaresinin haczedilen değerleri paraya çevirme yetkisi yoktur. Ancak, kamu alacağı tahsil edilebilir hale geldikten sonra, borçlu kamu alacağını ödemezse Kanununun 74'üncü ve takip eden maddelerine göre ihtiyati haciz kapsamındaki mal ve haklar paraya çevrilerek alacak tahsil edilir<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> Serim, a.g.e., s.54.

<sup>166</sup> Dönmez, a.g.e., s.51-52.

Alacaklı tahsil dairesi, ihtiyati haciz uyguladığı malları, hacze yönelik hükümlerde belirlendiği biçimde korumak zorundadır. İhtiyaten haczedilen malların nakliyesi ve depo edilmesi alacaklı kamu idaresine bir takım yükümlülükler getirmektedir. İhtiyati haczin süresi ile bu yükümlülüklerin getirdiği külfet de doğru orantılı olarak artmaktadır. Ancak, ihtiyati haciz yolunun kamu alacağının tahsilini kolaylaştırması göz önüne alındığında bu külfet katlanılabilir bir nitelik taşımaktadır<sup>167</sup>.

### 3. İHTİYATİ TAHAKKUK

Tahakkuk, bir verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir kavramdır<sup>168</sup>. Vergi borcunun tahakkuk etmesi için tarh, tebliğ, ve dava yollarından geçmesi gerekir. Bu yönüyle tahakkuk olağan vergilendirme sürecinin önemli bir aşamasını oluşturur. Buna karşın ihtiyati tahakkuk vergilendirme sürecinin belli aşamalarından geçmeye gerek kalmaksızın, idari bir kararla vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir kurumdur. İhtiyati tahakkukta mükellefin borçtan önce doğan sorumluluğu söz konusudur. Teminat ve ihtiyati haciz vergi alacaklarının yanı sıra diğer kamu alacaklarını da koruma altına alan önlemlerdir. Buna karşın ihtiyati tahakkuk, kamu alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir koruma önlemidir<sup>169</sup>.

#### 3.1. İhtiyati Tahakkuk Kavramı ve Hukuki Niteliği

AATUHK' da ihtiyati tahakkuk kavramının tanımı yapılmamıştır, ancak Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 11'inci maddesinde ihtiyati tahakkuk şöyle tanımlanmıştır: *“İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuka ihtiyati tahakkuk denir.”*

AATUHK'nın 17'nci maddesine göre ihtiyati tahakkuk uygulanmasına yol açan nedenlerden birinin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün yazılı istemi üzerine defterdar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca belirlenen ve ilan edilenlerle bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi konusunda yazılı emir verebilir.

---

<sup>167</sup> Yıldırım, a.g.e., s.77.

<sup>168</sup> Muter-Çelebi-Sakıncı, a.g.e., 154.

<sup>169</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.286-287.

Kanun hangi vergilerde ihtiyati tahakkuk uygulanacağını belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. Maliye Bakanlığı' da bu yetkisini kullanmış ve 359 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile bu vergilere ait zam ve cezalar olmak üzere ihtiyati tahakkukun konusunu belirlemiştir. İhtiyati tahakkukun, Bakanlığın belirlediği vergi ve resimler dışında kalan diğer kamu alacakları için uygulanması kanunen mümkün değildir<sup>170</sup>.

Vergi hukukunda tahakkuk aşaması, idari bir işlem olmayıp kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı red kararı üzerine gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir. İhtiyati tahakkuk ise kendiliğinden meydana gelen bir belirleme ya da hukuki durum değildir, idarenin yaptığı bir işlemdir. Ancak bu işlem, idarenin kesin, yürütülmesi zorunlu ve yükümlendirici işlemlerinden değildir. İhtiyati tahakkukta alınan karar ve önlemler, doğrudan doğruya kamu alacağına yöneliktir. Kesin borç doğurmaz. İşlerliği ve etkinliği, ihtiyati hacizle birlikte uygulanması suretiyle ortaya çıkar<sup>171</sup>. Normal tahakkuk dava konusu yapılamazken ihtiyati tahakkuk idari bir işlem olması nedeniyle vergi davasına konu edilebilir<sup>172</sup>.

İhtiyati tahakkuk uygulamasının amacı, vergi ve benzeri yükümlülüklerin uzun süre tahakkuk etmesini beklemek zorunluluğunu ortadan kaldırarak kamu alacağını güvence altına almaktır<sup>173</sup>. İhtiyati tahakkuk vergi ve benzeri mali yükümlülükler için uygulandığından, ihtiyati tahakkuku erkene alarak ihtiyati haciz uygulamasına imkân tanınmaktadır. Uygulamada da genellikle bu yöntem benimsenmektedir<sup>174</sup>.

### **3.2. İhtiyati Tahakkuk Nedenleri**

Teminat, ihtiyati haciz gibi ihtiyati tahakkuk da kamu alacaklarının korumasını sağlayan bir müessesedir. Aşağıda belirtilen nedenlerin birinin varlığı halinde kamu alacağının tehlikeye girmesinin önlenmesi amacıyla ihtiyati tahakkuk uygulanmasına

---

<sup>170</sup> Aktan, a.g.m.

<sup>171</sup> Binnur Çelik, Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkukun İncelenmesi, (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Ün. SBE, Ankara, 1988, s.136, Aktaran: Şarlak, a.g.e., s.67.

<sup>172</sup> Bayraklı, a.g.e., s.54.

<sup>173</sup> Ünlü, a.g.e., s.212.

<sup>174</sup> Bayraklı, a.g.e., s. 53.

başvurulmaktadır. Bu nedenler AATUHK' nın 17'nci maddesinde belirtildiği üzere şunlardır:

### **3.2.1. Bazı İhtiyati Haciz Nedenlerinin Bulunması**

AATUHK'nın 17'nci maddesinin ilk fıkrasında ihtiyati haciz uygulamasına yol açan;

- a) Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı,
- b) Borçlunun belli ikametgâhının olmaması,
- c) Borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması,
- d) Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,

hallerinin bulunması durumunda ihtiyati tahakkuk uygulanacağı belirtilmiştir.

İhtiyati tahakkuk uygulanmasını gerektiren bu durumlar, teminat ve ihtiyati haciz konularında etraflıca açıklandığından tekrardan kaçınmak amacıyla burada yeniden anlatılmamaktadır. Sadece uygulamada önem arz eden esaslar kısaca belirtilecektir.

Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda, vergi daireleri ihtiyati tahakkuk yapmadan teminat istememekte ve sadece teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulaması yapmaktadır<sup>175</sup>. Oysa, AATUHK'nın 9'uncu maddesine göre teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması durumunda, teminat ihtiyati tahakkuk yapılmadan istenmeli ve verilen sürenin dolması beklenmelidir. Süresinde teminat gösterilmemesi durumunda ise AATUHK'nın 13/4' üncü maddesine göre ihtiyati tahakkuka ihtiyaç olmaksızın ihtiyati haciz uygulanmalıdır<sup>176</sup>.

Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması ve kaçmış olması veya kaçması ya da mallarını kaçırması ve hileli yollara başvurusu ihtimalinin olması halinde, borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçları için önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Mal bildirimine çağrılan borçlunun kendisine verilen yedi günlük yasal süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bulunması

---

<sup>175</sup> Çelik, a.g.e., s.76.

<sup>176</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.145.

durumunda vergi daireleri ihtiyati haczi, borçlunun mal bildiriminde bulunması gereken borcu dışındaki borçları hakkında uygulamaktadır. İhtiyati haczin uygulanacağı bu borçlar da henüz tahakkuk etmemişse önce ihtiyati tahakkuk sonra ihtiyati haciz uygulanacaktır<sup>177</sup>.

### **3.2.2. Kamu Alacağıın Tahsiline Engel Olunması Durumunda Mükellef Hakkında Takibata Girişilmiş Olması**

AATUHK' nın 110'uncu maddesinde belirtildiği üzere kamu borçlusunun bazı hareketleri kötü niyetli olup, kamu alacağını tehlikeye sokmak şeklinde olabilir. Kamu alacağıın tahsili için hakkında takibe başlanan borçlu, kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını; elinden çıkararak, gizleyerek, telef ederek, değerden düşürerek, muvazaa yoluyla başkasının uhdesine geçirerek, aslı olmayan borçlar ikrar ederek veya alındılar vererek gerçeğe aykırı olarak varlığını yok eder, azaltır veya geri kalan malları kamu alacağını karşılamaya yetmezse hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanır. Bu tür bir hareket aynı zamanda 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirir<sup>178</sup>. Eğer meydana gelen ceza az ise yarısına kadar indirilir, çok ise ceza yarısına kadar arttırılır<sup>179</sup>.

İhtiyati tahakkuk konusu olan alacak 110'uncu madde gereğince yapılan kovuşturmayla konu olan alacak değildir. Alacaklı tahsil dairesinin borçluya karşı güveni kalmadığından, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarına da ihtiyati tahakkuk uygulamakta ve bunun sonucu yapılacak ihtiyati hacizle güvence altına almayı amaçlamaktadır. AATUHK 17/2'nci maddesinde belirtilen durum, AATUHK 13'nci maddesinde ihtiyati haciz nedenleri arasında sayılmadığı için kamu borçlusunun tahakkuku itibariyle kesinleşmiş borçlarına, ihtiyati haciz uygulama olanağı yoktur<sup>180</sup>.

### **3.2.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olması ve Gerçekte Başkasına Ait Olduğuna Dair Delillerin Bulunması**

Bazen taraflar, başkalarını yanıltmak için, görünürde normal hukuk kurallarına uygun ancak amacı değişik sözleşmeler yapabilirler. İşte, bir sözleşme yapan taraflar,

---

<sup>177</sup> Şimşek, a.g.e., s.147.

<sup>178</sup> Cem Barlas Arslan, "İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı:215, Kasım 2010, s.305-306.

<sup>179</sup> Aykaç, a.g.e., s.70.

<sup>180</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.147.

irade beyanlarının görünürdeki anlamına bağlı olan normal hukuki sonuçların gerçekleşmeyeceğini kararlaştırdıkları ve sözleşmeyi sırf başkalarını yanıltmak, onlara karşı gerçekte olduğundan başka bir görünüş meydana getirmek amacı güttükleri takdirde yapılan işlem muvazaalıdır<sup>181</sup>. AATUHK' nın 17/3'üncü maddesinde bir teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında delillerin elde edilmiş olması halinin ihtiyati tahakkuka yol açacağı belirtilmiştir.

Uygulamada görüldüğü üzere, bazen kaçakçılık yapmak ve kamu idaresinin takibinde kurtularak vergi alacağını karşılıksız bırakmak amacıyla birtakım kişi ve kuruluşlar faaliyetlerini, kurdukları paravan ve kukla bir şirket tarafından yürütmektedirler. Gerçekte işi yönetenler ve yapanlar gizlenir ve ortaya çıkmazlar ve kamu idaresi ile parasız ve varlıksız üçüncü kişiler muhatap olurlar. Bu durumda, muvazaalı şirketin görünürdeki sahipleri parasız olduklarından, paravan şirketinde mal varlığı bulunmadığından kamu alacağı genellikle karşılıksız kalmaktadır<sup>182</sup>.

Böyle bir durumda muvazaalı teşebbüsten, başka bir ifade ile paravan teşebbüsten vergi ve resim bakımından yararlananların tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyati tahakkuk yapılacaktır ve malları hakkında derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Ancak bu nedene dayalı olarak ihtiyati tahakkuk yapılabilmesi için teşebbüsün muvazaalı veya gerçekte başkasına ait olduğu yönünde deliller bulunması gerekmektedir<sup>183</sup>. Bu deliller, ihbar ve şikâyet yoluyla elde edilebileceği gibi, çapraz vergi incelemeleri sonucunda da ortaya çıkabilir<sup>184</sup>.

### **3.3. İhtiyati Tahakkuk Uygulama Yetkisi**

AATUHK'nın 17'nci maddesine göre ihtiyati tahakkuk nedenlerinin bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk uygulanmasına ilişkin yazılı emir verebilir.

<sup>181</sup> Selahattin TUNCER, "Vergi Hukukunda Muvazaa II", <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091794.htm>>, (Erişim:22.12.2010).

<sup>182</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.152.

<sup>183</sup> Bayraklı, a.g.e., s.55.

<sup>184</sup> Serim, a.g.e., s.58.

İlgili madde lafzından anlaşılacağı üzere vergi dairesi müdürünün ihtiyati haciz nedenleri ortaya çıktığında yazılı istekte bulunması konusunda bir takdir yetkisi yoktur. Yani, sebeplerin varlığı halinde ihtiyati tahakkuk talebinde bulunması zorunludur<sup>185</sup>. Vergi dairesi başkanı veya defterdar vergi dairesinin sunduğu delillere göre durumu inceleyerek ihtiyati tahakkukun gerekli olduğuna kanaat getirirse, ihtiyati tahakkuk uygulanması emrini verir. Bu konuda takdir hakkı tamamen vergi dairesi başkanında veya defterdardadır. Bunlar ihtiyati tahakkuk emrini resen veremezler, ancak vergi dairesi müdürünün isteği üzerine verebilirler. Vergi dairesi başkanı veya defterdarın ihtiyati tahakkuk kararı vermesi halinde, vergi dairesi bu kararı derhal yerine getirmek zorundadır<sup>186</sup>.

### **3.4. İhtiyati Tahakkukun Uygulanma Süreci**

İhtiyati tahakkukun en yaygın uygulanma şeklinde; mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde tanzim edilen inceleme raporuna istinaden mükellef adına ilave vergi ve buna bağlı olarak da kesin cezaya ilişkin ihbarname mükellefe tebliğ edilir. Kamu alacağının koruma altına alınabilmesi için mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk işlemi yapılmasına emir verilmesi vergi dairesinin yazılı müracaatı ile talep edilir. Müracaatta, mükellefin kimlik bilgileri ile birlikte, hangi nedenlere dayandığı belirtilir, hatta aynı yazı ile ihtiyati haciz de talep edilir<sup>187</sup>.

Vergi dairesi başkanı veya defterdar, bu istemi inceleyerek kamu alacağının tehlikede olduğuna ve ihtiyati tahakkuk uygulanmasının zorunlu olduğuna karar verirse, vadesi gelmemiş alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabilmek üzere ihtiyati tahakkuk emri verir. Durum mükellefe yazı ile bildirilir. Bu yazıda, yılı, nev'i, miktarı gösterilen borcu karşılayacak kadar teminatın 7 gün içinde gösterilmesi aksi takdirde kendisi hakkında yasal cebri takibat işlemlerine girişileceği kendisine bildirilir. Bu emir, vergi dairesi müdürü tarafından derhal uygulanır. Defterdar, ihtiyati tahakkuk uygulamasına gerek duymadığı takdirde, durumu, yazı ile vergi dairesi müdürüne bildirebilir<sup>188</sup>.

Vergi dairesi başkanları ile defterdarlar, kendilerine verilen bu yetkiyi kullanırken durumu gerektiği gibi incelemeli, yükümlüyü düşünmeli, kamu alacağının

---

<sup>185</sup> Şimşek, a.g.e., s.143.

<sup>186</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.153.

<sup>187</sup> Serim, a.g.e., s.55.

<sup>188</sup> Bayraklı, a.g.e., 56.

tahsilini güvenceye kavuşturması bakımından yararlı olduğu şüpheli olan, fakat yükümlüye zarar veren ihtiyati tahakkuk uygulamalarından kaçınmalıdırlar<sup>189</sup>.

AATUHK'nın 18'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında ihtiyati tahakkuk eden vergi, resim ve bunların zam ve cezalarının tahsilinin, kanunlarına göre ödeme zamanlarının gelmesinden sonra yapılacağı ifade edilmiştir. Bu hükme göre ihtiyati tahakkuk yapılması kamu alacağının süresinden önce tahsiline yol açmamaktadır. Yani ihtiyati tahakkuk yapılırsa dahi kamu alacağı vadesi geldiğinde tahsil edilecektir.

### **3.5. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava Açılması**

İhtiyati tahakkuk kararı, tek başına davaya konu edilemez, tek başına davaya konu edilebilmesi için, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanmış olması gerekmektedir. Çünkü, ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz işlemine hazırlık işlemi niteliğindedir ve kamu borçlusu hakkında doğrudan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımamaktadır<sup>190</sup>. Danıştay 11. Dairesi verdiği bir kararında hakkında yapılan ihtiyati tahakkuka itiraz eden mükellefin başvurusunu, ihtiyati tahakkukun tek başına mükelleflerin menfaatini ihlal eden bir işlem olmadığı, bu işlemin 2577 sayılı Yasanın 14'üncü maddesinin (d) bendi gereğince dava konusu edilemeyeceği gerekçesiyle reddetmiştir<sup>191</sup>. AATUHK'un 20'nci maddesinde, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkukun sebeplerine ve miktarına karşı, aynı kanunun 15'inci maddesi hükümleri itiraz edebilecekleri düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuka itiraz, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczi uygulamış olan alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesinde dava açılması suretiyle yapılır. Dava açma süresi, ihtiyati haczin uygulanması; gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren yedi gündür.

İhtiyati haciz, tahakkuk açısından kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından kanun koyucu bu konuyu dikkate alarak AATUHK'nın 15'inci maddesinde, ihtiyati haczin sadece sebeplerine karşı dava açılabilmesini, miktarına ise itiraz edilemeyeceğini belirtmiştir. Halbuki, kamu borçlusu, ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haczin, ne miktar bir borç için uygulandığını ilk defa ihtiyati haczin

---

<sup>189</sup> Karakoç, a.g.e., s.592

<sup>190</sup> Karakoç, a.g.e., s.593.

<sup>191</sup> Dn. 11. D'nin, E.2000/326, K.2001/96 sayılı Kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=20885>>, (Erişim: 24.12.2010).



uygulanması nedeniyle öğrenmektedir. Bu durumda kamu borçlusunun ihtiyati haczin hem sebebini hem de miktarını dava konusu yapması gerekir. Aksi halde, ihtiyati haciz konusu borcun miktarı kesinleşmiş sayılacağından bu konunun sonraki aşamalarda dava ve tartışma konusu olması mümkün olmayacaktır. Vergi dairesinin tek taraflı olarak belirlediği böyle bir borç miktarının kesin olmasının yani tartışmasız kabul edilmesi sonucunun hukuk devleti ve vergilerin yasallığı ilkeleriyle bağdaşması mümkün değildir<sup>192</sup>.

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işleminin sebeplerine ya da miktarına karşı açılan davalarda, vergi mahkemesince borçlu lehine karar verilse bile, ihtiyati tahakkukun kaldırılabilmesi için Danıştay’ dan karar düzeltme çıkması veya Danıştay’ a dava açma süresinin sona ermesi gerekmektedir.

### **3.6. İhtiyati Tahakkukun Sonuçları**

AATUHK’nın 18’inci maddesinde düzenlenmiştir. Haklarında 17’inci madde uyarınca tahakkuk kararı alınan mükelleflerin ihtiyati tahakkuk işlemine konu olan vergi resim ve cezalarından, matrahı belli olanlar, itirazlı olsun olmasın, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Matrahı belli olmayanlar, geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Bu suretle hesap olunan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir.

#### **3.6.1. Matrahı Belli Olan Kamu Alacaklarında İhtiyati Tahakkukun Sonuçları**

Matrahı belli olan vergi, resim ve cezaları; ikmalen veya resen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş veya beyannamesi verilmiş olup ta henüz ödeme süresi gelmemiş veya matrahı, inceleme sonucu belirlenmiş fakat henüz tebliğ edilmemiş vergi, resim ve cezalarını ifade eder<sup>193</sup>.

Mükellef tarafından beyanname verilmesi ya da idarece ikmalen veya resen vergi tarh edilmesi durumunda matrah belli olmuş olur. Böyle bir durumda ihtiyati tahakkuk yapılmasını gerektiren bir durum da söz konusu ise beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplama yapılarak vergi mahkemesinde dava açılmış olsun ya da

---

<sup>192</sup> Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.101.

<sup>193</sup> Tefik Özhan, “6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Ün. SBE, İstanbul, 2010, s.87.

olmasın ihtiyati tahakkuk kararı alınır. İhtiyati tahakkuk kararı alınan vergi, resim ve cezalar için ihtiyati haciz kararı da alınır. Zira ihtiyati tahakkuk kararı ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanmasıyla birlikte kamu alacağını koruyan bir tedbir olarak fonksiyon ifade eder<sup>194</sup>.

### **3.6.2. Matrahı Belli Olmayan Kamu Alacaklarında İhtiyati Tahakkukun Sonuçları**

AATUHK'nın 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasında geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve cezalarının geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yolu ile belirlenen matrahlar üzerinden hesaplanacağı belirtilmektedir. Burada belirtilen matrahı belli olmayan vergi, resim ve cezalar, henüz beyanname verme süresi gelmediği için veya beyanname verme süresi geldiği halde beyanname verilmediği ve incelemeye de konu olmadığı için matrahı belli olmayan vergileri ifade eder<sup>195</sup>. Geçmiş yıllar deyimi ile anlatılmak istenen ise önceki vergilendirme dönemleridir.

Matrahı belli olmayan vergi, resim ve bunların zam ve cezalarına, en geç bir hafta içinde takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk uygulanarak hem cari yılın gelecek aylarına hem de gelecek yıllara ilişkin ihtiyati tahakkuk yapılabilir. Mükellefin işyeri kapatma dilekçesi vermesi halinde ihtiyati tahakkuk yapılmış dönemler terkin edilir<sup>196</sup>.

Eğer teşebbüsün muvazaalı ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller varsa, AATUHK'nın 9, 13, 17 ve 18'inci maddeleri gereğince kamu alacağının korunmasını temin amacıyla önce ilgili şirketin mallarına ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanır. Eğer şirketin malları kamu alacağını karşılamazsa, şirketin yönetim kurulu üyelerinin mallarına veya doğrudan doğruya teşebbüsün gerçek sahiplerinin, borca yetecek miktardaki malları ile alacak ve haklarına da ihtiyati haciz uygulanabilmektedir<sup>197</sup>.

---

<sup>194</sup> Serim, a.g.e., s.59-60-61.

<sup>195</sup> Çelik, a.g.e., s.89.

<sup>196</sup> Serim, a.g.e., s61-62.

<sup>197</sup> Şarlak, a.g.e., s.82.

İhtiyati tahakkuk işlemi uygulanarak tahakkuk ettirilen vergi, resim ve bunların zam ve cezaları, kendi özel kanunlarında yazılı ödeme zamanları gelmeden tahsil edilemez.

### 3.7. İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi

İhtiyati tahakkuk geçici bir tedbirdir ve takdirlere dayanmaktadır bu nedenle kesin tahakkukla arasında matrah farkının bulunması normaldir. İhtiyati tahakkuk beyanname verilmemiş veya henüz beyanname verilme dönemi gelmemiş vergi ve resimlerle ilgili olduğundan, ihtiyati tahakkukta yapılması muhtemel hataların düzeltilmesi amacıyla, kesinleşmiş tahakkuka göre bir düzeltmenin yapılması gerekir<sup>198</sup>. Ancak AATUHK'nın 19/2. maddesine göre, bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannamenin incelenmesi gerekmektedir. Beyanname iki ay içinde incelenmediği takdirde, düzeltme bu sebeple geciktirilemez.

İhtiyati tahakkuk ikmalen veya resen tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmiş ve vergi mahkemesinde dava konusu yapılmış veya tebliğ edilmiş olmakla beraber henüz dava açma süresi dolmamış veya tutarı belli olmakla beraber henüz tebligatı yapılmamış vergi, resim ve bunlara ait cezalarla ilgili olabilir<sup>199</sup>. Bu hallerde mükellefin alacağı karara göre değişik durumlar ortaya çıkacaktır<sup>200</sup>.

a) Tarhiyat dava yoluna gitmeden mükellefçe kabul edilirse, dava açma süresinin sonunda ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka dönüşür.

b) Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanma suretiyle ödeme talep edilirse, madde hükmüne göre cezalarda indirim yapıldıktan sonra tahakkuk düzeltilir. Bu takdirde de dava açma süresinin dolduğu tarihte ihtiyati tahakkuk kesin tahakkuka çevrilir.

c) İhtiyati tahakkuk rakamı üzerinden uzlaşma talep edilmesi halinde, üzerinde uzlaşılan rakam kesin rakam olarak kabul edilir. Uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibariyle kesin tahakkuk yapılarak ihtiyati tahakkuk düzeltilir.

---

<sup>198</sup> Ünlü, a.g.e., s.220.

<sup>199</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.154.

<sup>200</sup> Türk Vergi Kanunları 2004, <<http://www.vergiturk.com/ack/ammemd19ack.htm>>, (Erişim:26.12.2010).

d) Dava yoluna gidilen hallerde vergi mahkemesinin tarhiyatı tasdik kararı ile tahakkuk vuku bulur. Ancak, 19'uncu maddenin ikinci fıkraya hükmüne göre, ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi için sadece vergi mahkemesinin tasdik kararı yeterli değildir. Danıştay'dan nihai kararın çıkması veya Danıştay'a gidilmediğinde Danıştay'a dava açma süresinin dolması gerekecektir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU ALACAKLARININ DOLAYLI OLARAK KORUMA ALTINA ALINMASI

Kamu alacaklarının dolaylı olarak koruma altına alınmasını sağlayan diğer korunma hükümleri AATUHK' nın 21-36. maddelerinde düzenlenmiştir.

#### 1. RÜÇHAN HAKKI

##### 1.1. Rüçhan Hakkı Kavramı, Tanımı ve Önemi

AATUHK' nın “Diğer Korunma Hükümleri” başlıklı 21’inci maddesinde yer alan rüçhan hakkı, kamu alacaklarının diğer alacaklar karşısında korunmasında başvurulan bir müessesedir. Kelime manası olarak rüçhan; önalım, öncelik, üstünlük gibi anlamlara gelmektedir<sup>201</sup>.

Borçlu bir kişinin alacaklısı sadece bir kişi ise, alacağın takibinde bir öncelikten söz edilemez. Alacaklı borçluyu daha rahat bir ortam içerisinde takip edebilir. Ancak, birden fazla alacaklı varsa ve borçlunun malvarlığı tüm borçları karşılamaya yetmiyorsa, bazı alacakları diğerlerine göre öncelikle tatmin etmek gündeme gelir. Özel hukukta veya kamu hukukunda, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli olmasına rüçhan hakkı denir<sup>202</sup>.

Kamu alacaklarının korunması hususunda rüçhan hakkı önem arz eden bir müessesedir. Kamu yararı nedeniyle kamu alacaklarının, bazı hallerde, diğer alacaklardan öncelikli olarak tahsili yoluna gidilir. Burada amaç devletin kamu alacaklarından yoksun kalmaması ve kamu hizmetlerinin devamı için gerekli finansmanı daha kolay sağlayabilmesidir.

Kamu alacaklarında, öncelik hakkı veren AATUHK'nın 21’inci maddesinde üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulduğunda satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin düzenlemeler yapılmış, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacağının sırası belirlenmiştir. Madde

---

<sup>201</sup> Zekeriya Uyanık, “Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, <[http://www.muhasabenet.net/makale\\_zekeriya%20uyanik\\_gelir%20uzmani\\_amme%20alacaklarinda%20ruchan%20hakki.html](http://www.muhasabenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzmani_amme%20alacaklarinda%20ruchan%20hakki.html)>, (Erişim: 28.12.2010).

<sup>202</sup> Bayraklı, a.g.e., s.57-58.

hükmüne göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulduğunda satış bedeli alacaklılar arasında garameten taksim edilmektedir. Satış bedelinin dağıtımında kamu alacaklarından önce tesis edilmiş olan rehinli alacakların hakları saklı tutulmuş, ancak eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının tahsilinin rehinli alacaklardan önce yapılacağı belirtilmiştir.

## 1.2. Hacze İştirak Kavramı ve Kamu Alacaklarının Durumu

Hacze iştirak, birden fazla alacaklısı bulunan ve mal varlığı tüm borcunu karşılamaya yetmeyecek borçlunun malları üzerine konulmuş olan hacze, mallar paraya çevrilinceye kadar diğer alacaklıların da haciz kararı aldırmasıdır<sup>203</sup>.

Hacze iştirak, kamu alacakları için büyük önem arz eder. Kamu alacaklısı açısından, kamu borçlusunun borçları için mal varlığı üzerine konulmuş olan hacze iştirak edememesi veya iştirak etmesine rağmen öncelik hakkının olmaması, kamu alacağının tahsil edilememesi gibi bir sonuç doğuracaktır. Hacze öncelikli olarak iştirak edebilmek, kamu alacağı için güvence oluşturacaktır<sup>204</sup>.

Haczedilen bir mal, daha sonra başka bir alacaklı tarafından haczettirilirse, belli şartların varlığı halinde, ikinci haciz, ilk hacze iştirak edecek ve hacizli malın satış tutarından malı sonradan haczettiren kişi de yararlanacaktır. İcra ve İflâs Kanunu, hacze iştirak ile ilgili hükümleri ikiye ayırarak düzenlemiştir. Bunlardan birincisi, hacze ilamsız iştirak(takipli iştirak), ikincisi ise hacze ilamlı iştirak(takipsiz iştirak) durumlarıdır<sup>205</sup>.

İcra ve İflas Kanununun 100'üncü maddesine göre, ilk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar alacaklıların söz konusu maddede sayılan şartları taşımaları koşulu ile aynı derecede hacze iştirak edebilecekleri belirtilmiştir. Bu şartlar şöyle sıralanmıştır:<sup>206</sup> Hacze iştirak edecek olan ve sonradan ortaya çıkan alacaklının elinde, ilk haciz sahibi alacaklının ilamsız takipte takip tarihi veya ilamlı takipte dava tarihinden önce verilmiş; 1) aciz belgesi olması, 2) mahkeme ilamı olması, 3) imzalı

<sup>203</sup> İlhan E. Postacıoğlu, **İcra Hukuku Esasları**, 3. Baskı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:412, İstanbul, 1973, s.395.

<sup>204</sup> Bayraklı, a.g.e., s.59.

<sup>205</sup> Ejder Yılmaz, "Hacze Takipli Katılma", < <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/313/3038.pdf>>, (Erişim: 01.01.2001).

<sup>206</sup> Serim, a.g.e., s.68.

senede sahip olması ve 4) resmi dairelerce verilmiş makbuz veya belge olması gerekmektedir. Bunların dışındaki alacaklılar ancak bu alacaklılardan artacak bedeller için hacze iştirak edebilecektir.

İcra ve İflas Kanununu 101'inci maddesinde imtiyazlı iştirak halleri düzenlenmiş olup, buna göre ilk haciz üzerine satılan malın tutarı vezneye girinceye kadar 1) velayet ve vesayet sebebiyle doğan alacaklar ile 2) nafaka ilamına dayanan alacaklar her zaman aynı derecede hacze iştirak edebilirler.

Örnek, -1 : Borçlu (B) ye karşı alacaklı (A) nin yaptığı ilamsız takip 30 Kasım 2010 tarihinde kesinleşmiştir. (A) bu takibe 1 Ağustos 2010 günü başlamıştı. Diğer alacaklı (C) nin hacze katılabilmesi için, onun, alacağıın 1 Ağustos 2010'den önce doğmuş olması gerekir. Örnek -2 : Borçlu (B) ye karşı (A) nin yaptırdığı ilamlı icra takibi 30 Kasım 2010 tarihinde kesinleşmiştir, (A) bu takibe 1 Ağustos 2010 günü başlamıştı. (A) nin icraya koyduğu ilâm, 1 Nisan 2010 tarihinde açılan bir dava sonunda alınmıştır. Bu durumda diğer alacaklı (C) nin hacze katılabilmesi için onun alacağı 1 Nisan 2010 tarihinden önce doğmuş olmalıdır. Aksi takdirde öncelik şartı gerçekleşmediği için hacze katılamayacaktır.

İcra ve İflas Kanununun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinde, ihtiyati haciz sahibi alacaklının, bu hacze 100'üncü maddedeki şartlar dairesinde iştirak edeceği ve rehinden önce ihtiyati veya icrai haciz bulunması halinde kamu alacağı dâhil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, AATUHK'nın 21'inci maddesine 5479 sayılı Kanun ile "*Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268'inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz*" ibaresi eklenmiştir. Böylece, üçünü kişiler tarafından haczedilmiş mallara, genel bütçeye gelir kaydedilen kamu alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü kişiler tarafından konulmuş olan hacizlere iştirak edilmesi imkânı sağlanmıştır. Ancak, genel bütçeye gelir kaydedilmeyen kamu alacakları (belediye gelirleri, il özel idaresi gelirleri) rehinden önce konulmuş hacizlere iştirak edemeyeceklerdir.

Rehin bir sözleşme türüdür. Bir alacağa güvence olsun diye verilen, herkese karşı ileri sürülebilen mutlak hakka rehin hakkı denir. Alacaklıya rehin olarak verilen

malı paraya çevirerek, alacağını temin hakkı verir. Rehinli alacaklar, kamu alacağına göre önceliklidir. Yani, önce rehinli alacaklı tatmin edilir, daha sonra kamu alacağını tatmin yoluna gidilir. Ancak bu kuralın bir istisnası vardır. Kamu alacağı, rehinli malın aynından doğan bir vergi alacağı ise, öncelik hakkı vergi alacağındadır. Dolayısıyla gümrük vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi malın aynından doğan vergiler ile bunların zam ve cezaları rehinli alacaklardan önce gelir.

Örneğin: (A) şahsının vergi dairesine 4000 TL borcu varsa, (B) şahsının (A) şahsından 10000 TL rehinli alacağı varsa, rehin öncesinde (A) şahsının gayrimenkulüne 6000 TL tutarında, (C) tarafından haciz konulmuş ve bu haciz henüz paraya çevrilmeden vergi dairesi de hacze dahil olmuşsa, ayrıca gayrimenkulün 500 TL emlak vergisi borcu varsa bu gayrimenkul 20000 TL'ye satıldığında satış bedeli nasıl paylaşılacaktır.

Gayrimenkulün aynından doğan alacak 500 TL önce bu ödenir.

Rehinli alacak 10000 TL sonra bu ödenir.

$20000 - 10500 = 9500$  TL. para kaldı.

Rehinden önce konulmuş alacak 6000 TL

Vergi dairesi alacağı 4000 TL

Toplam geriye kalan alacak 10000 TL

$9500$  TL'nin  $3/5$ 'i =  $5700$  TL rehinden önce konulmuş alacak.

$9500$  TL'nin  $2/5$ 'i =  $3800$  TL vergi dairesi alacağı şeklinde garameten paylaşılır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanununun 55'inci maddesinde mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarından oluşan kamu alacakları hacizli eşya veya gayrimenkulün aynından doğmasa bile rehinli alacaktan önce gelecek ve önce tahsil edilecektir.

### **1.3. Kamu Alacakları İçin Hacze İştirakin Sonuçları**

Rüçhan hakkı uygulaması, tahsil dairesinin daha önce açılmış bir hacze iştirak etmiş olması durumunda söz konusu olabilecektir. Yoksa haczin tahsil dairesi tarafından



açıldığı durumlarda, haczi yapan kamu idaresi alacağının tamamını tahsil etmedikçe diğer alacaklıların satılan malların bedelinden bir pay almaları mümkün değildir<sup>207</sup>.

Buna göre hacze iştirakin söz konusu olabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekir:

- a) Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olmalıdır.
- b) Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması gerekir.
- c) Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacak AATUHK kapsamında olmalıdır.

AATUHK'nın 21'inci maddesinde, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen malların paraya çevrilmesinden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulduğu takdirde, bu alacağın hacze iştirak edeceği ve satış bedelinin aralarında garameten paylaşılacağı ifade edilmektedir. Yapılmış olan bu düzenleme ile kamu alacağı ile ilgili haciz, özel kişilerin haczinden sonra konulmuş dahi olsa, alacaklı tahsil dairesinin satış bedelinden garameten taksim ile pay alması sağlanmıştır. Garameten paylaşma, aynı dereceye kayıtlı alacakların tamamının ödenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ödemenin alacaklar oranında yapılmasını ifade etmektedir<sup>208</sup>.

(A) şahsı, 60.000 TL alacağı için (B) şahsının malları üzerinde haciz yaptırmıştır. (A) tahsil dairesi de AATUHK kapsamındaki 180.000 TL kamu alacağı için (B) şahsının malları üzerindeki hacze sonradan iştirak etmiştir. Söz konusu mallar icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar Haczedilen mallar, 120.000 TL'ye satılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde haczedilen malların paraya çevrilmesinden kamu alacağına düşen pay şu şekilde hesaplanacaktır:

Tahsil Edilecek Kamu Alacağı

= (Toplam Kamu Alacağı/Hacze İştirak Eden Topl.Borç) \* Topl.Satış Bedeli

= (180.000/(60.000+180.000))\*120.000

= (180.000/240.000)\*120.000

<sup>207</sup> Dn. 4. D'nin, 03.06.2008 tarih ve E.2007/5820, K.2008/2157 sayılı Kararı, Kanber Kılınç, "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı", < <http://www.kanberkilinc.com.tr/amme-alacaklarinda-ruchan-hakki.htm>>, (Erişim: 03.01.2010).

<sup>208</sup> Murat Özden, "Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı", **Maliye Postası**, Sayı:371, Şubat 1996, s.84.

= 90.000 TL

Eğer toplam satış bedeli 240.000 TL olsaydı; garameten taksim yapılmasına ihtiyaç kalmayacaktı.

#### **1.4. Borçlunun İflas Yoluyla Takibi, Mirasın Reddi ve Terekenin Resmi Tasfiyeye Tabi Tutulmasında Rüçhan Hakkı**

Kamu borçlusu tacir kişileri takip etme yollarından biri de iflastır. Kamu alacaklısı iflas yoluna gitmek yerine, öncelikle teminatın paraya çevrilmesi veya haciz yolu ile alacağını tahsil etmeye çalışır. Ancak alacağını temin edemez ise, iflas yoluna da başvurabilir.

Kamu borçlusunun ölümü ve mirasçılarının mirası reddetmesi halinde, mirasçılar miras bırakanın kamu borcundan sorumlu tutulamazlar. Kamu alacağı terekenin takibi suretiyle temin edilmeye çalışılır. Ancak, mirasçılarının resmi tasfiye isteme hakları da vardır. Bu durumda mirasçılar terekenin borcundan sorumlu olur. Tasfiye halinde, mal varlıkları paraya çevrilir, alacaklar tahsil edilir ve borçlar da ödenir<sup>209</sup>.

AATUHK'nın 21/3'üncü maddesinde borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacaklarının İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesindeki sıraya göre muameleye tabi olacağı belirtilmiştir. İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesindeki düzenlemeye göre her sıra kendisinden sonra gelene nazaran öncelik hakkına sahip olup; (gümrük vergileri, bina ve arazi vergileri, diğer bir ifade ile rehinli maldan alınması gereken vergiler düşüldükten sonra) alacaklılar açısından dört sıra belirlenmiş ve özel kanunlarda imtiyazlı olan alacaklar üçüncü sırada, imtiyazlı olmayan diğer tüm alacaklar ise dördüncü sırada yer almıştır.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer alacaktır. Üçüncü sırada, bu sıranın önceliğini alan bir alacağın bulunması halinde, kamu alacakları da öncelikli alacakla aynı sırada yer alacak ve bu alacaklar tamamen tahsil edilinceye kadar diğer imtiyazlı alacaklara bir pay ayrılmayacaktır. Öncelik hakkı bulunan alacak ile kamu alacağı toplamının, bu sıraya tahsis edilen tutardan fazla olması halinde ise tahsis edilen tutarın garameten taksim edilecektir.

---

<sup>209</sup> Bayraklı,

Bu açıklamalara göre; borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde borçlunun mallarının satış tutarından alacaklılar İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesinde belirtilen sıra da dikkate alınarak şu şekilde tatmin edilecektir:

1. İflas masası alacakları,
2. Malın aynından doğan kamu alacakları,
3. Rehinli alacaklar,
4. İmtiyazlı alacaklar,

Birinci Sıra:

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

İkinci Sıra:

- Velayet ve vesayet nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklar.

Üçüncü Sıra:

- Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen kamu alacakları.
5. İmtiyazsız adi alacaklar.

## **2. KAMU ALACAĞI ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER**

Vergi mevzuatımızın ikinci “usul” Kanunu olan AATUHK’da bugüne kadar muhtelif değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler, teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmelerin kamu alacağının tahsiline yansıtılmasına ve icra hukukunda yer alan düzenlemeler karşısında kamu alacağının konumunun belirlenmesine yönelik olmuştur. 5766 sayılı Kanun’la da AATUHK’da önemli değişiklikler yapılmıştır. 5766 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle “kamu alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler” AATUHK’nın 22/A maddesine eklenmiştir. Bahse konu madde, bir “vergi güvenlik müessesesi” niteliği taşımaktadır<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> Hüseyin Üst, “Vergi Borcu Olanların Bazı Kamu Hizmetlerinden Yararlanmaları Engellendi”, <<http://www.huseyinust.com/Thread-Vergi-borcu-olanlarin-bazi-kamu-hizmetlerinden-yararlanmaları-5766-sayılı-kanunla-eng>>, (Erişim: 11.01.2011).

Bu madde hükmüne göre, bazı ödemeler ve işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre tahsil dairelerinden alınacak vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belge aranılması zorunlu kılınmıştır.

Maliye bakanlığı yayımlamış olduğu Seri A ve Sıra 2 Tahsilat Genel Tebliği ile “vadesi geçmiş” borç kapsamında dikkate alınacak kamu alacakları ile “vadesi geçmiş borcu yoktur” belgesi ibraz edilmeden yapılmayacak işlemleri belirlemiştir.

### **2.1. Kamu Borcu Olmadığına Dair Belge İstenecek İşlemler**

i) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler sırasında,

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

iii) 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli;

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

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

- (4) sayılı tarifede yer alan Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlardan “I-Tapu işlemleri”ne ilişkin alınan harçlara,

- (7) sayılı tarifede yer alan Gemi ve Liman Harçlarına,

- (8) sayılı tarifede yer alan İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçlarından “VII-Okul diplomaları”na ilişkin harçlar hariç tarifede düzenlenen diğer tüm harçlara,

- (9) sayılı tarifede yer alan Trafik Harçlarına,

mevzu işlemler sırasında,

iv) 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemler sırasında, geçmiş vergi borcu bulunmadığına dair belge istenilmesi gerekir<sup>211</sup>.

### **2.2. Belge İstenecek Vergi ve Benzeri Kamu Alacakları**

Maliye Bakanlığı, “vadesi geçmiş borç” olarak değerlendirilmek üzere, ödeme zorunluluğu kapsamına aşağıda belirtilen kamu alacaklarını almıştır:

---

<sup>211</sup> Seri A ve Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği, 29.06.2008 tarih ve 26921 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1. Yıllık gelir vergisi,
2. Yıllık kurumlar vergisi,
3. Katma değer vergisi,
4. Özel Tüketim vergisi,
5. Özel iletişim vergisi,
6. Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
7. Gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevfiikatlar
8. Geçici vergiler,
9. Yukarıda belirtilenlere ait vergi ziyai cezaları ile gecikme zam ve faizleri<sup>212</sup>.

Ancak bu kamu alacaklarından toplam tutarı 1.000 TL.'den az olanlar, zorunluluk kapsamına girmemektedir. 1.000 TL'nin hesabında, vergi aslına bağlı olarak doğan gecikme zamları da dikkate alınmaktadır.

Vergi daireleri tarafından verilen vadesi geçmiş borcu olmadığına dair belgeler ile ilgili hesaplama yapılırken, AATUHK'nın 48'inci maddesine istinaden tecil ve taksitlendirilmiş ya da çeşitli Kanunlar gereğince yeniden yapılandırılmış olan muaccel kamu alacakları dikkate alınmaz.

### **2.3. Zorunluluk Kapsamına Alınan İşlemler**

Maliye Bakanlığı, yapılan ödemeler yada işlemler sırasında borcu olmadığına dair belge istemekle yükümlü kurum ve kuruluşları aşağıdaki gibi belirlemiştir.

#### **2.3.1. Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşlemler**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler esnasında, vadesi geçmiş borcu olmadığına dair belge istemekle yükümlüdürler. Bu kapsamda belge istemekle yükümlü kurumlar şunlardır:

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (meslekî kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç) ve tüzel kişiler.

- Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri.

---

<sup>212</sup> Seri A ve Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği.

- Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.

- Yukarıda belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.

- Yapım ihalelerine münhasır olmak üzere, yeniden yapılandırma yasası<sup>213</sup> kapsamında Türkiye Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası ve Türkiye Emlak Bankası.

Yukarıda 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 ödeme yapılmaz<sup>214</sup>.

### **2.3.2. Devlet Yardımları Teşvikler ve Destekler Kapsamındaki İşlemler**

Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde, istihkak sahiplerinden, vadesi geçmiş kamu borcu olmadığına dair belge istenmektedir.

Ancak, eğitim ve öğretime yönelik olarak öğrenim bursu ve öğrenimle ilgili diğer adlarla ya da 6183 sayılı Kanununun 105’inci maddesinde sayılan tabii afetlere maruz kalanlara verilen Devlet yardımları, teşvikler ve destekler ile bütçelerine mahalli idarelerin katkıda bulunduğu kuruluşların proje ve faaliyetleri karşılığında mahalli idarelere sağladığı destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde bu zorunluluk aranmaz<sup>215</sup>.

Vadesi geçmiş borcu olmadığına dair belge istenilmesi sadece nakdi olarak ödenen “Devlet yardım, teşvik ve destekleri” için söz konusudur. Bu ödemeleri yapan kurum ve kuruluşlar; bu ödemeleri yapmadan önce ilgililerden vadesi geçmiş borcunun olmadığına dair belge istemek zorundadırlar. Hak sahiplerinin toplam 1.000 TL’den fazla vadesi geçmiş borcunun bulunması halinde ödeme yapılmaz.

<sup>213</sup> 4603 sayılı Türkiye Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun, 25.11.2000 tarih ve 24241 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>214</sup> Seri A ve Sıra No:3 Tahsilat Genel Tebliği, 19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>215</sup> Seri A ve Sıra No: 4 Tahsilat Genel Tebliği, 11.12.2010 tarih ve 27782 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

## **2.4. Kamu Borcu Olmadığına Dair Belge İstemek Zorunda Olan Kurumların Sorumlulukları**

Vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgeyi istemek zorunda olan kurumlar, 1000 TL'nin üzerinde borcu olan istihkak sahiplerine ödeme yapmayacaklardır. Ödeme yapmayı engelleyen durumun ortadan kalkması halinde ödeme yapacaklardır.

Hak sahiplerine yapılacak ödemenin, vadesi geçmiş kamu borçlarından fazla olması durumunda, borç tutar kadar kısmı ve ödeme tarihine kadar geçen gecikme zammı tahsil dairesi hesabına yatırıldıktan sonra, arta kalan kısım hak sahiplerine ödenecektir. Bu işlem yapılırken borçlunun yazılı talebi alınacaktır<sup>216</sup>.

AATUHK'nın 22/A maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara iki bin Türk Lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılması mümkündür. Bu ceza hakkında Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

## **3. TAKAS**

Kamu borcunu sone erdiren olağan neden ödemedir. Mükellefler vergi borçlarını kanunlarla belirlenen ödeme zamanları içinde ödeyerek borçlarından kurtulmuş olurlar. Olağan olan yol bu şekilde olmakla beraber borcu sona erdiren nedenlerden biri de takastır.

Gerek özel hukukta gerek vergi hukukunda takas müessesesine yer verilmektedir. Takası gerçekleştirebilmek için kanunen belirli şartların da yerine gelmesi lazımdır. Takas müessesesine özel hukuk açısından Borçlar Kanunu madde 118'de yer verilmiştir. Vergi hukukunda ise AATUHK'nın 23'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

### **3.1. Takas Kavramı**

Takasın tanımına AATUHK'da yer verilmemiştir, ancak Borçlar Kanunu'nun 118'nci maddesinde iki şahıs karşılıklı bir miktar meblağı veya benzer malları birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç da muaccel ise, iki taraftan her biri borcunu

---

<sup>216</sup> Bayraklı, a.g.e., s.66.

alacağı ile takas edebileceği belirtilmiştir. Başka bir tanımla takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir<sup>217</sup>.

Takas işlemi, hem işlemleri basitleştirir, hem de takas beyanında bulunan alacaklıyı, kendi alacağı kadar, borçlunun diğer alacaklılarına göre daha avantajlı duruma sokar. Takas beyanında bulunan taraf takas işlemi ile hem kendi borcundan kurtulmuş, hem de alacağını tahsil etmiş olur<sup>218</sup>.

AATUHK'nın 23'üncü maddesine göre kamu idaresinin tahsil ettiği, ancak borçluya iade etmesi gereken bir borcun bulunması durumunda bu iadeyi yapmadan önce aynı kişiden vadesi gelmiş bir alacağı bulunup bulunmadığını araştırır. Kişinin idareye borcu varsa, bunu alacağına takas eder, böylece iade isteğini reddeder.

### **3.2. Takasın Şartları**

#### **3.2.1. Karşılıklı İki Muaccel Alacak Olmalı**

Takasın yapılabilmesi için gerekli şartlardan ilki, bir tarafta kamu idaresinin mükellefe iade etmesi gereken bir borcunun bulunması, diğer tarafta mükellefin kamu idaresine muaccel bir borcunun bulunmasıdır<sup>219</sup>. Bu nedenle, örneğin idare borçlunun kendisinden olan muaccel alacağını, onun halen vergi mahkemesinde bakılmakta olan ve dolayısıyla henüz tahakkuk etmemiş bulunan borcu ile takas edemez. Ancak, borçlunun idareden olan alacağı kesinlik kazanmış, başka bir deyimle kamu alacağı tahsil edildikten sonra yasal nedenlerle iadesine karar verilip kendisine tebliğ edilmiş ve başka bir kamu borcu da muaccel ise, borcun vadesi gelmeden önce yaptığı takas isteminin kabulü gerekir<sup>220</sup>.

#### **3.2.2. Takas Talebi Olmalı**

Takas için gerekli bir diğer şart, bir takas talebinin bulunmasıdır. AATUHK'da kimin takas talebinde bulunacağına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak,

---

<sup>217</sup> Mualla Öncel, "Türk Vergi Hukukunda Takas", **A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.35, S. 1-4, 1978, s.9.

<sup>218</sup> Ömer İyigün, "Borçlar Kanununa Göre Takas, Borcun ve Alacağın Temliki Müesseseleri, Bu Müesseselerin Saymanlık Uygulamaları", <<http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/oiyigun.pdf>>, (Erişim: 16.01.2011).

<sup>219</sup> Binnur Çelik, "Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacağını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri", <<http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>>, (Erişim: 16.01.2011).

<sup>220</sup> Öncel, a.g.m., s.10.



hem kamu idaresinin hem de mükellefin menfaati ile ilgili olması nedeniyle her iki tarafın da takas talebinde bulunabileceğini kabul etmek gereklidir. Konu ile ilgili genel tebliğlerde usul kuralları, mükelleflerin takas talebine yönelik olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Hazineden hem alacaklı, hem de vergi borçlusunu olan gerçek veya tüzel kişilerin takas talepleri yeterli tutarda ödeme emrinin bulunması şartıyla kabul edilmektedir.

Gerçek veya tüzel kişilerin başkalarından temlik yoluyla devir aldıkları alacakların, bu kişilerin vergi borçlarına takası taleplerinin kabul edilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar;

- Aynı sermaye grubuna ait şirketlerin kendi aralarında temlik ettikleri alacaklar, bunların vergi borcu ile takas edilebilir,
- Yeterli tutarda ödeme emri bulunmalıdır,
- Temlike taraf olan şirketlerin aralarında idare ve sermaye bakımından vasıtalı veya vasıtasız ortaklık ilişkisinin birlikte bulunması zorunludur,
- Takas öncesindeki alacağın temlik işlemleri noterde düzenlenmiş temlikname ile yapılmış olmalıdır<sup>221</sup>.

Temlike taraf olan şirketler arasındaki sermaye ilişkisi hakkındaki düzenlemelere 533 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği<sup>222</sup> ile açıklamalar getirilmiştir. Bu genel tebliğ ile temlik ve takasa taraf olan şirketlerden birinin, diğerinin sermayesinde payı olmamasına rağmen, taraf şirketlerin aynı ortaklar veya hissedarlar tarafından kurulması ve sermayelerinin tamamının söz konusu gerçek ve tüzel kişilere ait olması durumunda temellük olunan alacakların, temellük eden ortaklığın vergi borçlarına takas edilmesi mümkün kılınmıştır.

Görüldüğü gibi sadece aralarında idare ve sermaye bakımından ortaklık ilişkisi bulunan gerçek ve tüzel kişilerin aralarındaki temlike bağlı takas işlemleri kabul edilmektedir. Bunun nedeni, taraflar arasında herhangi bir borç - alacak ilişkisi olmadığı halde alacağın muvazaalı olarak temlik edilmesine bağlı olarak yapılacak takas

---

<sup>221</sup> 520 Seri No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği, 12.08.1994 tarih ve 22019 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>222</sup> 533 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği, 26.12.1995, tarih ve 22505 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

işlemlerinin, vergi alacaklarının nakden tahsil edilmemesine ve hazineye daha az nakit girişine yol açacak olmasıdır.

### **3.2.3. Reddiyatı Yapacak Kamu İdaresi Aynı Olmalıdır**

Alacaklı olan daire ile iadesi gereken bir yükümlü alacağını ödeyecek dairenin aynı olması gerekir. AATUHK'nın 23'üncü maddesinde "fazla tahsil edilmiş olup, bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacaklarından" söz edildiğinden, idarenin takasa konu olabilecek borcunun sadece fazla tahsil edilmiş kamu alacaklarına ilişkin olduğu açıktır. Bu nedenle örneğin bir mühendislik firmasının devlet adına inşa ettiği bir binanın bedelini henüz alamamış olduğu gerekçesiyle, muaccel kurumlar vergisi borcunun bu alacağı ile takasını istemesi düşünülemez<sup>223</sup>.

### **3.3. Vergi Sorumluluğu ve Takas**

Vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla kesip vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu vergileri, yükümlü sıfatıyla ödediği, ancak kendisine iadesi gereken kişisel alacakları ile takas talebinde bulunup bulunamayacağı hususu tartışmalıdır. Danıştay, vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri, kendilerine iadesi gereken vergilerle takas edemeyecekleri görüşündedir.<sup>224</sup> Bunun gerekçesi, sorumlunun, takas talebine konu olan vergi borcunun yükümlüsü olmadığı, yatırması gereken vergi kesintisi ile idareden olan alacağı arasında takas hakkı tanındığı takdirde bunun, sorumluyu, yatıracağı kesintinin kanuni yükümlüsü yerine koymak anlamına geleceğidir<sup>225</sup>. Oysa, kamu icra hukuku hükümlerine göre "kamu borçlusu" sıfatına (AATUHK Md. 3) sahip olduğundan hiçbir şüphe bulunmayan vergi sorumlusunun takas talebinde bulunmasına herhangi bir engel yoktur<sup>226</sup>. Kaldı ki, ekonomik bakış açısından da sorumluya bu hakkın tanınması gerekir. Çünkü kişinin bir taraftan kestiği paraları hazineye yatırıp öte taraftan aynı miktarda reddedilmiş vergiyi hazineden alması ile bu iki miktarın takasını istemesi arasında hazineye girecek para açısından hiçbir fark yoktur. Ayrıca bu uygulama bir sürü formalite içinde boğulan vergi dairelerinin işlerini hafifleteceği gibi, iyi niyetli yükümlüleri de Maliyenin kapısını aşındırmaktan kurtarmış olur.

---

<sup>223</sup> Öncel a.g.m., s.12.

<sup>224</sup> Dn. 4. D'nin, 03.03.1977 tarih ve E.1975/2947, K.1977/616 sayılı Kararı, Öncel, a.g.m., s.14.

<sup>225</sup> Öncel, a.g.m., s.15.

<sup>226</sup> Karakoç, a.g.e., s.428-429.

### 3.4. Takas Usulü

Vergi borçlusunu, “Vergi Borçlarının Alacaklara Takas Suretiyle Mahsubuna İlişkin Talep Formu”nun kendisine ait bölümünü doldurup bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuracaktır. Vergi dairesi, formun ilgili bölümlerini, vergi alacağının asıl ve fer’ilerini gösterecek şekilde doldurup onayladıktan sonra formu vergi borçlusuna iade edecektir. Vergi borçlusunu bu formla birlikte alacaklı oldukları idarenin tahakkuk dairesine başvuracaktır. Tahakkuk dairesi konuyu inceledikten sonra tahakkuk müzakeresi ve verile emri düzenleyecek ve takas edilecek tutarı bu belgelerin üzerinde gösterecektir. Daha sonra bu belgeleri saymanlığa gönderecektir. Saymanlık takasda bir sakınca görmediği takdirde takas işlemini gerçekleştirecektir (520 Seri No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği).

Takasın usulüne yönelik olan bir konu da başvuru süresi ve takas işlemlerinin yerine getirilmesine yönelik süre ile ilgilidir. AATUHK’da bu konularla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu’nda bu konu ile ilgili iki süre bulunmaktadır. Birincisi, vergi hatalarının düzeltilmesinde düzenlenen düzeltme fişinin mükellefe tebliğinden başlayarak bir yıl içinde mükellef tarafından paranın geri alınması için müracaat edilmemesi halinde hak düşüren süredir (VUK., Md. 120). İkincisi ise, hataların düzeltilmesinde zamanaşımı süresidir (VUK., Md. 126)<sup>227</sup>.

### 3.5. Takasın Kamu Alacaklarını Koruma Altına Alan Bir Müessese Sayılmasının Nedenleri

Tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacakları ile mükelleflerin muaccel borçları takas edilerek Devletten para çıkması engellenmiş olmaktadır. Ayrıca bu vasıta ile, kamu alacağının tahsili garanti altına alınmakta, idarenin ve mükellefin gereksiz işlemlerle uğraşarak zaman kaybına uğraması engellenmektedir. Takas müessesesi ile, mükelleflerin kamu idaresine olan muaccel borçlarının ödenmemesi riski ortadan kaldırılmakta, bir anlamda kamu idaresinin iade etmesi gerekli tutar, mükellefin kamu idaresine olan muaccel borçlarının teminatı sayılmaktadır. Alacağın tahsil edilmeyerek zamanaşımına girmesi olasılığı veya işlem yaparken yanlışlık yaparak eksik vergi alma olasılığının da ortadan kalkabileceği

---

<sup>227</sup> Çelik, a.g.m.

düşünüldüğü takdirde, takas müessesesinin kamu alacaklarının korunması açısından çok önemli bir uygulama olduğı ortaya çıkmaktadır<sup>228</sup>.

### 3.6. Takas ve Mahsup Arasındaki Farklar

Mahsup ve takas arasındaki farklar karşılaştırmalı olarak gösterilmesi durumunda daha anlaşılır olacaktır<sup>229</sup>.

**Tablo-2: Takas ve Mahsup Arasındaki Farklar**

TAKAS	MAHSUP
Takas borçluluğı 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 alacağının tahsil 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 bulunulması gerekir.	Mahsup işlemi kendiliğinden yapılır ve talepte bulunulması gerekmez.
Takas işlemi dilekçenin tahsil dairesine verildiğı tarih itibariyle yapılır.	Mahsup işlemi tarh sırasında yapılmakta ve kalan borç vadesinde ödenmektedir.
Takasa 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 niteliğı taşımaktadır.	Mahsubun kamu alacağının korunması konusunda bir etkisi yoktur.

## 4. İPTAL DAVASI AÇILMASI

İptal davası, AATUHK' nın 24'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde metni şu şekildedir; “*Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğeri işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır.*” 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 imkânsız kılmak için yapılan işlemler hükümsüz sayılarak iptal ettirilebilmektedir. Böylece kamu alacaklısı, borçlunun malvarlığında sayılan,

<sup>228</sup> Çelik, a.g.m.

<sup>229</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s. 122.

iptale ilişkin işlemlere konu değerler üzerinden alacağını tahsil etme imkânına kavuşmaktadır. Görüldüğü gibi bu guruptaki koruma önlemleri esas itibariyle borçlunun “mal kaçırmak” amacıyla giriştiği işlemlerin iptaline yöneliktir<sup>230</sup>.

İptal davasının amacı, borçlu tarafından kamu alacağının tahsiline imkan vermemek için yapmış olduğu bir takım işlemlerin iptal edilmesini sağlayarak, dava konusu malın cebri takip yöntemlerinin uygulanması suretiyle kamu alacağının tahsilini mümkün kılmaktır<sup>231</sup>. Yargıtay’ a göre “6183 sayılı Yasanın öngördüğü iptal davaları ile güdülen amaç; bir kamu alacağının tamamının ya da bir kısmının tahsiline olanak bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı hukuksal işlemlerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün hukuksal işlemlerin tarihleri ne olursa olsun hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile kamu alacağını tahsil etmektir”<sup>232</sup>.

İptal davası, dava konusu edilen malın aynına ilişkin aynı bir dava olmayıp kişisel bir davadır. İptal davası sonucunda, tasarrufa konu olan mal alıcının mal varlığında kalmaya devam etmekle beraber, davacı o malı haciz ettirip sattırma ve satış bedelinden de alacağını elde etme imkânına kavuşmaktadır<sup>233</sup>.

AATUHK’ nın 24’üncü maddesinde, iptal davasının genel hükümlere göre çözümleneceği ve diğer davalara göre öncelikli olarak görüşüleceği belirtildiği için, bu davalara adli tatil süresince de bakılmakta ve temyiz edilmektedir(HUMK, Md. 176).

#### 4.1. İptal Davasında Muhatap

AATUHK’ nın 25’inci maddesinde, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 282’nci maddesine karşılık gelecek bir düzenlemeye gidilmiştir. Madde hükmünde haklarında iptal davası açılacak kişiler şu şekilde sıralanmıştır.

- Borçlu ile muamelede bulunan kimseler,
- Borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılanlar,

<sup>230</sup> Karakoç, a.g.e., s.112.

<sup>231</sup> Cem Tekin, “Amme Alacaklarının Korunma Hükümlerinden İptal Davasına İlişkin Usul ve Esaslar” **Vergi Sorunları**, Sayı:167, Ağustos 2002, s.92.

<sup>232</sup> Yargıtay 4. HD’ nin, 23.12.1982 tarih ve E.1982/10311, K.1982/11654 Sayılı Kararı, Gerçek 2010, a.g.e., s.166.

<sup>233</sup> H. Hüseyin Savaş, “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, <<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm>>, (Erişim: 18.01.2011).

- Borçlu ile muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılanların mirasçıları,
- Yukarıda sayılanların dışında suiniyet sahibi diğer üçüncü şahıslar,

AATUHK'nın 25'inci maddesinde belirtilen kişilerden sadece üçüncü şahıslarda suiniyet sahibi olması aranmaktadır. Yoksa, üçüncü şahıslar dışında kalan diğer kişiler hüsünüyet sahibi olmaları durumunda dahi iptal davasına muhatap olacaklardır<sup>234</sup>.

İptal davasında üçüncü kişilerin hüsünüyet sahibi olmadığı iptal davasını açan alacaklı kamu idaresi tahsil dairesi tarafından her türlü delille ispat edilebilir. Vergi hukukunda yemin dışında her türlü delilin kullanılmasına izin verilmektedir<sup>235</sup>. Borçlu ile muamelede bulunan üçüncü kişi muamelenin konusu olan şeyi diğer şahıs yada şahıslara devretmiş olabilir. İptal davası asıl kamu alacaklısının hacizden kaçırmak amacıyla üçüncü kişiye devrettiği malını, üçüncü kişinin yine aynı maksada hizmet amacıyla müteselsilen devrettiği diğer kişilere karşı da açılabilir<sup>236</sup>.

#### **4.2. İptal Davasının Koşulları**

İptal davasının açılabilmesi için kesinleşmiş bir kamu alacağının mevcut olması ve kamu borçlusu nezdinde yapılan ve kamu alacağının tahsiline yönelik olarak yapılan takibatın sonuçsuz kalması gerekmektedir. Yapılan takipte, borçlunun iptal davasına konu olabilecek tasarrufları dışında kalmış mal varlığından tahsil imkânı bulunduğu veya teminat alınabildiğinde iptal davası açılması mümkün olmayacaktır.

##### **4.2.1. Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Olması**

İptal davası açılabilmesi için her şeyden önce kesinleşmiş ve ödenebilir hale gelmiş bir kamu alacağının varlığı şart olmakla birlikte, alacaklı kamu idaresinin söz konusu alacağının tahsili için yapmış olduğu takibatı sonuçsuz kalması ve kamu alacağının teminata bağlanmamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, tutar ve mahiyet olarak kesinleşmemiş örneğin ihtiyati tahakkuk konusu olan alacaklar için iptal davası açılması mümkün değildir.

O halde iptal davasının açılabilmesi için, öncelikle kesinleşmiş ve istenebilir hale gelmiş bir kamu alacağının kanıtlanması gerekir. Bu bağlamda, kamu alacağından

<sup>234</sup> Tekin, a.g.m., s.93.

<sup>235</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005, s.52.

<sup>236</sup> Serim, a.g.e., s.80.

dolayı alacaklı idare tarafından açılan iptal davasında, borçlu tarafından vergi mahkemesinde kamu borcunun bulunmadığı hakkında açılan davanın sonucunun beklenmesi gerekmektedir<sup>237</sup>.

Ayrıca, alacaklı kamu idaresince borçlunun yapmış olduğu bir takım muamelelerin iptali için dava açılmasını müteakip, borçlunun mal bildiriminde bulunması, daha önce mal bildiriminde bulunmuş fakat bildirdiği malları kamu borcunu karşılamaya yetmiyor ise ilave mal bildiriminde bulunması veya kamu borcunu ödemesi durumlarında iptal davası açılmasının sebebi ortadan kalkar<sup>238</sup>.

#### **4.2.2. Alacağın Tahsil Olanığının Kalmaması**

İptal davasının açılabilmesi için, tahsil dairesinin tüm yasal yolları kullanmasına rağmen alacağını tahsil edememiş olması gerekir. Takibat aşamasında borçlunun mevcut varlığının kamu alacağını karşılamaya yeterli olmayacağına anlaşılması durumunda iptal davası açılabilecektir. Ancak, uyumsuzluk konusu edilen durumlarda, genel mahkemeler, tahsil dairelerinden kamu alacağının tahsil edilememesi hususunun kanıtlanmasını talep edebilirler<sup>239</sup>. Bu durum, alacaklı kamu idaresi tarafından AATUHK'nın 75'inci maddesine göre düzenlenen aciz fişi, borçlunun haczi kabil malı olmadığı hususunu belirten haciz tutanağı, borçlunun haczi kabil mallarının değerinin kamu alacak tutarının altında kaldığını gösteren haciz tutanağı ya da kamu borçlusunun malı olmadığı yönündeki mal bildirimini ile kanıtlanabilir<sup>240</sup>.

#### **4.2.3. İvazsız Tasarrufun Geriye Doğru İki Yıl İçinde Yapılmış Olması**

Kamu borçlusunun ivazsız tasarruflarının tamamı iptal davasına konu edilemez. İptal davasına konu edilen tasarruflar, ödeme süresinden önceki iki yıl içinde yapılanlar ile ödeme süresinin başladığı tarihten sonraki ivazsız tasarruflardır.

Ödeme süresinin başlamasını müteakip yapılan ivazsız tasarruflar, borcun vade tarihi ile ilişkilendirilmeden doğrudan iptal davasına konu olabileceklerdir. Kamu alacağını karşılamak üzere, öncelikle bu tarihten sonraki ivazsız tasarruflarının iptali yoluna gidilmelidir. Çünkü bu işlemlerde kamu alacağını tehlikeye sokmak arzusu, daha

<sup>237</sup> Yargıtay 15. HD.'nin, 29.06.1994 tarih ve E.1994/6377, K.1995/76 Sayılı Kararı, Gerçek 2010, a.g.e., s.167.

<sup>238</sup> Tekin, a.g.m., s.92.

<sup>239</sup> Yargıtay 15. HD.'nin, 26.06.1989 tarih ve E.1989/2590, K.1989/3085 Sayılı Kararı, Ünlü, a.g.e., s.264.

<sup>240</sup> Tekin, a.g.m., s.92-93.

belirgin olmaktadır. Kamu borcunu ödemeyen, mal beyanında bulunmayan bir kişinin ivazsız tasarruflarda bulunması, iyi niyet kurallarına uymamaktadır. Geriye doğru iki yıllık süre, ödeme süresinin başlangıç gününe rastlayan tarihin iki yıl öncesi tarihi ifade eder. Ödeme süresinin başlangıç tarihinden sonraki ivazsız tasarrufların iptali kamu alacağını karşılamaya yetmemekte ise, bu takdirde ödeme süresinin başlangıç gününden geriye doğru iki yıl içerisinde yapılan karşılıksız tasarruflara yönelmek gerekmektedir<sup>241</sup>.

### **4.3 İptal Davası Açılabilecek Haller**

AATUHK kapsamında bulunan borcunu ödemeyen kamu borçlusunun, ödeme emrinin tebliğini müteakip 7 gün içinde veya hapsen tazyikine rağmen mal bildiriminde bulunmaması ya da malı bulunmadığını bildirmesi veyahutta mal bildirimi ile beyan ettiği malların kamu borcunu tutar olarak karşılamaması durumlarında, kamu borcunun ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasını müteakiben, yapmış olduğu bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz olacaktır. Bununla birlikte, kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür. Ayrıca iptal davasına konu olacak tasarrufun kamu alacağının tutarı ile sınırlı olması gerekmektedir. Buna göre iptal davası açılabilir haller iki ana başlıkta toplanabilir. Birincisi, borçlunun hükümsüz sayılan tasarruflarının bulunması; ikincisi ise kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların bulunması halidir<sup>242</sup>.

#### **4.3.1. Borçlunun Hükümsüz Sayılan Tasarruflarının Bulunması**

AATUHK'da kamu alacağının korunması amacıyla, borçlunun yaptığı bazı tasarruflar geçersiz sayılmıştır. Bunlar Kanun'un 27, 28 ve 29'uncu maddelerinde;

1) İvazsız Tasarruflar(AATUHK Md. 27)

2) Bağışlama Sayılan Tasarruflar(AATUHK Md. 28)

3) Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar(AATUHK Md. 29) olarak belirtilmişlerdir.

---

<sup>241</sup> Bayraklı, a.g.e., s.68.

<sup>242</sup> Tekin, a.g.m., s.94.



#### 4.3.1.1. İvazsız Tasarruflar

AATUHK'nın 27'nci maddesinde belirtilen ivazsız tasarruflar; ivazsız tasarruflardan ve genelde verilmesi alışılmış hediye ya da hibe ölçüsünü aşan bağışlamalardan ibarettir. Bu maddeye göre ivazsız tasarruflardan söz edebilmek için aşağıdaki üç unsurun birlikte bulunması gerekir<sup>243</sup>:

- 1) Borçlu, kamu alacağını kısmen veya tamamen ödememiş olacak.
- 2) Borçlu mal beyanında bulunmamış veya beyan edilen mal, borcu karşılayamamış olacak.
- 3) İvazsız tasarruf, ödeme süresinin başlamasından önceki iki yıl içinde yapılmış olacak.

Maddedeki “ivazsız tasarruf” terimi ile, genel olarak borçlunun hiç bir karşılık olmaksızın başkalarını zenginleştiren tek taraflı hukuki işlemleri kastedilmiştir<sup>244</sup>. Borçlunun hiçbir hukuki yükümlülüğü bulunmadığı halde, herhangi bir karşılık almadan, alacağından vazgeçmesi, malvarlığından bir kısmını vermeyi taahhüt etmesi, miras hissesinde 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>245</sup>.

#### 4.3.1.2. Bağışlama Sayılan Tasarruflar

Borçlunun bazı tasarrufları, açıkça bağış olarak ifade edilmese bile, kanun koyucu tarafından “bağış karinesi” içinde düşünülmüştür. Bunun karine kabul edilmesinin nedeni, birbirine çok yakın olan ve yakınlık ilişkisi ekonomik ve hukuki ilişkilerden daha baskın olan kişiler arasında olması nedeniyledir<sup>246</sup>.

Kanunun 28'inci maddesinde belirtilen kişiler arasındaki bazı tasarruflar karşılıklı olsa bile, bağış olarak kabul edilmektedir. Bu madde hükmünde bağışlama olarak kabul edilen tasarruflar üç grupta toplanmıştır. Buna göre<sup>247</sup>;

---

<sup>243</sup> Gerçek 2010, a.g.e., s.169.

<sup>244</sup> Burhan Gürdoğan, **İflas Hukuku Dersleri**, Ankara: Ajans Türk Matbaası, 1966, s.225.

<sup>245</sup> Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: Beta basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2008, s.44.

<sup>246</sup> Bayraklı, a.g.e., s.69.

<sup>247</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.190.

a) Üçüncü Dereceye Kadar(Bu Derece Dahil) Kan Hısımlarıyla, Eşler ve İkinci Dereceye Kadar(Bu Derece Dahil) Sıhri Hısımlar Arasında Yapılan İvazlı Tasarruflar (Md. 28/1)

Türk Medeni Kanununda hısımlık konusu kan hısımlığı ve sıhri(kayın) hısımlık şeklinde iki başlık altında toplanarak açıklanmıştır. Kan hısımlığı, kan bağına dayalı olarak oluşturulan hısımlıktır. “*Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır.*” (TMK Md. 17) Kayın hısımlığı; “*Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur. Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz.*” (TMK Md. 18)

AATUHK'nın 28'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, ivazlı olsa bile üçüncü dereceye kadar kan ve ikinci dereceye kadar sıhri(bu dereceler dahil) hısımlarla yapılan tasarruflar bağış olarak kabul edilecektir. Örnek verirsek, Bay A evini borcun vadesinden geriye doğru iki yıl içerisinde veya borcun vadesinden sonra amcası Bay B'ye satmış ise, bu tasarruf bağış olarak kabul edilecektir.

Kamu borçlusu ile evlatlığı arasında yapılan ivazlı tasarruflar için 28'inci madde hükmü uyarınca iptal davası açılması mümkün olmamakla beraber çalışmanın izleyen bölümlerinde açıklanacak olan 30'uncu madde hükmü uyarınca kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak üzere yapılan işlem olarak değerlendirilerek iptal davasına konu edilmesi mümkündür.

#### b) Değerinin Çok Altında Mal Satılması

AATUHK'nın 28'inci maddesinde hüküm altına alınan ve bağışlama olarak değerlendirilen diğer bir durum ise kamu borçlusunun sahip olduğu malları değerinin çok altında elden çıkarmasıdır.

Elden çıkarma, satış akdi şeklinde olabileceği gibi, takas, trampa şeklinde de olabilir. Burada önemli olan, malın değerinin çok altında elden çıkarılmasıdır. Değer düşüklüğü ile elden çıkarmayı ispat görevi de alacaklı tahsil dairesine aittir.

Elden çıkarılan malın gerçek değeri ile satış değeri arasında bir misli ve daha fazla fark fahiş olarak kabul edilmektedir. Bu durumdaki işlemler uyuşmazlığa konu edildiğinde bağışlama olarak değerlendirilebilmektedir. Bağışlamaların ve bağışlama sayılan tasarrufların iptal edilebilmesi için, üçüncü kişinin iyi niyetli olması ya da

borçlunun alacaklısından mal kaçırma kastıyla hareket ettiğini bilip bilmemesi bir önem taşımamaktadır<sup>248</sup>.

c) Kamu Borçlusunun Kendisine veya Üçüncü Şahıslara Hayat Boyunca İrat(Gelir) veya İntifa(Yararlanma) Hakkı Veren Sözleşmeler Tesis Edilmesi

Hayatla sınırlı olarak(kayd-ı hayat) kurulan irat hakkı Borçlar Kanunu'nun 507'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre hayatla sınırlı olmak üzere tesis olunan irat alacaklının veya borçlunun yahut üçüncü bir şahsın hayatı müddetince sınırlanabilir. Sözleşmede açıkça belirtilen bir şart olmadıkça alacaklının hayatı ile sınırlıdır. Borçlar Kanunu'nun 508'inci maddesine göre bu tür sözleşmeler yazılı yapılmadıkça geçerli değildir.

İntifa hakkı ise TMK'nın 794 ve devam eden maddelerinde düzenlenmiştir. AATUHK'ya göre, kişi lehine kurulmaktadır.

İntifa hakkı, başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde belirli bir kişiye tam yararlanma imkânı sağlayan bir irtifak hakkıdır. İntifa hakkının kurulması ile gayrimenkulün maliki, eşyanın veya hakkın, özdeğerini kendisinde tutmakta, buna karşılık bunlardan elde edilebilecek yararları belirli bir kişiye tahsis etmektedir<sup>249</sup>. İntifa hakkının konusu menkul, gayrimenkul, hak veya malvarlığı olabilir. Taşınmaz mallarda intifa hakkının tapuya tescil edilmesi gerekirken, taşınır mallarda teslim ile intifa hakkı kurulmuş olur<sup>250</sup>.

Bu tasarrufların bağış olarak kabul edilmesinin nedeni ise, borçlunun tamamı haczedilebilir mallarını kısmen haczedilebilir irat haline dönüştürmesini engellemektir.

#### **4.3.1.3. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar**

AATUHK'nın "Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar" başlıklı 29'uncu maddesinde kamu borcunu ödeme süresi içinde ödemeyen veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayan, mal bildiriminde malı bulunmadığını beyan eden veya mal bildiriminde beyan ettiği malları kamu borcunu karşılamayan kamu borçlularının yapmış olduğu bir takım tasarruflarında iptal davasına konu olacağı hüküm altına alınmıştır. AATUHK'nın anılan 29'uncu maddesi şu şekildedir;

<sup>248</sup> Yargıtay 17. HD.'nin, 26.06.1989 tarih ve E.2010/1693, K.2010/3947 Sayılı Kararı, Akşam Gazetesi, 20.01.2011.

<sup>249</sup> Kemal Oğuzman-Özer Seliçi, **Eşya Hukuk**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997, s.618-619.

<sup>250</sup> Zuhale Top, "İntifa Hakkının Unsurları, İktisabı, Kurulması ve Sona Ermesi", **Yaklaşım**, Sayı:133, Ocak 2004, s.222.

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

- 1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,*
- 2. Borca karşılık para veya mütad ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler,*
- 3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler,”*

Anılan maddenin 1 numaralı bendi hükmü uyarınca kamu borçlusunun, mevcut olan bir borcu teminat altına almak için yapmış olduğu rehin işlemi hükümsüz olacaktır. Ancak evvelce mevcut borcu için teminat göstermeyi taahhüt etmiş olması durumunda, yapmış olduğu rehin işleminin hükümsüz olduğundan bahsedilemeyecektir.

AATUHK’ nın 29’uncu maddesinin 2 numaralı bendinde, kamu borçlusunun şahsi borçlarına karşılık olarak para veya mutad ödeme vasıtaları dışında yapmış olduğu ödemelerin iptal davasına konu olacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre kamu borçlusunun şahsi borçlarına karşılık olarak para veya mutad ödeme vasıtaları dışında yapmış olduğu ödemeler iptal davasına konu olacaktır. Örneğin borçlunun menkul ve gayrimenkul mal vermek suretiyle yaptığı ödemeler hükümsüzdür. Alışılmış ödeme şekillerinin neler olması gerektiği kesin bir şekilde belirlenmiş değildir. Bu durumun olayın özelliklerine, örf ve adete ve tarafların durumuna göre takdir ve tespit olunması gerekir. Yargıtay, para, çek, kambiyo senetleri yanında faiz kuponlarını da mutad ödeme vasıtası olarak kabul etmiştir<sup>251</sup>.

Kamu borçlusunun vadesi henüz gelmemiş olan borcu için yaptığı ödemelerde hükümsüz olarak değerlendirilecek ve iptal davasına konu olacaktır. Kamu borçlusunun vadesi gelmiş ve ödenmemiş kamu borcu bulunmasına rağmen, henüz vadesi gelmemiş bir borcu ödemek istemesi, iyi niyetli bir davranış olarak kabul edilemez. Borçlunun kamu alacağını karşılıksız bırakmak amacıyla böyle bir davranışta bulunma olasılığı çok yüksektir.

---

<sup>251</sup> Ünlü, a.g.e., s.282.

Anılan madde metninde yer alan ve borçlunun tasarruflarını edinen üçüncü şahısların iptal davasına muhatap olmaları için suiniyet sahibi olmaları şart olmamakla beraber üçüncü şahısların iyi niyetli olmaları durumunda dahi iptal davasına muhatap olacaklardır<sup>252</sup>. Ancak, üçüncü şahısların hakları açısından AATUHK'daki düzenleme İcra ve İflas Kanunundaki düzenlemeden farklıdır. İcra ve İflas Kanunu'nda davalı üçüncü şahsın, hukuki işlemin yapıldığı anda borçlunun borca batık olduğunu bilmediğini ve gereken özeni gösterdiği halde öğrenemediğini yani iyi niyetli olduğunu kanıtlaması halinde iptal davası reddedilir. Bu durumu ispat yükü davalı üçüncü şahıstadır. Ancak, AATUHK üçüncü şahsa iyi niyetli olduğunu kanıtlama hakkı vermemektedir. Kanaatimce AATUHK'da da üçüncü şahıslara iyi niyetli olduğunu kanıtlama hakkı verilmesi olaydan mağdur olan üçüncü şahıslarında korunmasını sağlayacak ve mağdur olmalarını engelleyecektir. Üçüncü şahısların iyi niyetli olduklarını kanıtlama haklarının bulunması bir hukuk devleti için daha uygun olacaktır.

#### **4.3.2. Kamu Alacağının Tahsiline İmkân Bırakmamak Maksadıyla Yapılan Tasarruflar**

Kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar AATUHK'nın 30'uncu maddesi ile hüküm altına alınmıştır. AATUHK'nın 30'uncu maddesine göre iptal davasına konu olacak tasarruflar iki şekilde olabilir. Buna göre, kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak için kamu borçlusunu tarafından yapılan tek taraflı muameleler ile borçlunun kamu alacağının tahsiline imkân bırakmama yönündeki maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kişiler ile yapmış olduğu bütün muameleler iptal davasına konu olacaktır. Belirtilen hükümde yer alan tek taraflı işlemlerden kasıt karşı tarafın irade beyanı olmaksızın, sadece kamu borçlusuna yapılan hukuki işlemlerdir. Kamu borçlusunu tarafından yapılan tek taraflı muamelelere; haksız bir ödeme emrine itiraz etmeyerek haksız ödemede bulunmak suretiyle mal varlığında azalmaya yol açması, var olan senetli alacağı için protesto çekmemesi veya senetsiz alacağını yazı ile istememesi, mevcut mallarını yeni kurulan veya var olan bir şirkete sermaye olarak koyması, borçlunun şahsi alacağının tahsili için açmış olduğu davadan çekilmesi örnek olarak gösterilebilir<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> Yargıtay 13. HD' nin 25.06.1079 tarih ve E.1979/3011, K.1979/3770, Şimşek, a.g.e., s.265.

<sup>253</sup> Ünlü, a.g.e., s.283.

AATUHK'nın 30'uncu maddesinde, borçlunun kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsiline imkân bırakmamak üzere yapmış olduğu tasarrufların hangi tarihte yapılmış olursa olsun iptal davasına konu olacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mezkûr kanunun 26'ncı maddesi hükmü uyarınca iptal davası ancak tasarrufun vukuu tarihinden itibaren beş yıl içinde açılabilir. Bu nedenle her ne kadar 30'uncu maddede belirtilen tasarrufların vukuu tarihi ne olursa olsun iptal davasına konu olacağı belirtilmiş olsa dahi 26'ncı madde hükmü uyarınca tasarrufun vukuu tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra iptal davası açılması mümkün değildir<sup>254</sup>.

Hükümsüz sayılan tasarruflarda iptal davası açılabilmesi için üçüncü kişinin kötü niyetli olması aranmaz iken, bu tasarruflarda aranmaktadır. Burada varlığından söz edilen kötü niyete subjektif kötü niyet de denir<sup>255</sup>.

#### **4.4. İptal Davasında Zaman Aşımı**

İptal davası sadece, kamu alacağının ödeme müddetinin başladığı tarihten itibaren geriye doğru iki yıl içinde yapılan tasarruflar ile ödeme süresinin başladığı tarihten sonra yapılan tasarrufların iptali için açılabilir. Aksi takdirde kamu borçlusu tarafından anılan sürelerin dışında yapılan tasarrufların iptal edilmesi için dava açılması mümkün değildir. Ancak iptal davasına konu olacak tasarrufların zaman itibariyle sınırlandırılmış olması bu tasarrufların her zaman için dava konusu olabileceği anlamına da gelmemektedir. Çünkü AATUHK'nın "Hükümsüz sayılmada zamanaşımı" başlıklı 26'ncı maddesi hükmü uyarınca borçlu tarafından iptali istenen tasarrufun yapılmasını müteakiben 5 yıl içinde iptal davası açılmaması durumunda daha sonra iptal davası açılması mümkün değildir. Bu 5 yıllık süre dava açma süresinin zaman aşımı değil hak düşürücü bir süredir. Bu sürede dava açma hakkının kullanılmaması halinde, bu hak düşmekte; yargı organının davanın süresinde açılıp açılmadığını re'sen incelemesi gerekmektedir<sup>256</sup>.

Madde ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir husus, beş yıllık sürenin aynı kanunun 27 ve 29'uncu maddelerinde belirtilen iki yıllık süreler ile çatışması durumunda hangi süreye öncelik tanınacağı, ya da her iki sürenin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı sorunudur. Ancak belirtmek gerekir ki, 27 ve 29'uncu

<sup>254</sup> Tekin, a.g.m., 97.

<sup>255</sup> Bayraklı, a.g.e., s.73.

<sup>256</sup> Karakoç, a.g.e., s.599-600.

maddelerde yer alan süreler 26'ncı maddeye göre, daha özeldir ve bu sürelerle bağlı olarak yapılan iptallerde 26'ncı maddedeki hükmün uygulama olanağı kalmamaktadır. Yargıtay'ın da bir kararında aynı değerlendirmeyi yaptığı görülmektedir<sup>257</sup>.

Anılan beş yıllık süreyi durduran veya kesen haller kanunda düzenlenmemiştir. Bu bedenle beş yıllık zamanaşımı süresi iptal davasına konu olan tasarrufun vukuu tarihinden itibaren başlayacak ve hiç durmadan ve kesilmeden geçecektir<sup>258</sup>.

#### **4.5. İptal Davasında Yetkili Mahkemeler**

Borçlunun yapmış olduğu ve AATUHK'nın 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde belirtilen tasarrufların mevcut olması durumunda alacaklı kamu idaresi tarafından, davalının ikametgâhının bulunduğu yerdeki sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde iptal davası açılacaktır. Yetkili mahkeme, iptal davasına konu olan tasarrufun değeri göz önünde bulundurularak belirlenecektir.

#### **4.6. İptal Davasının Sonuçları ve Taraf Olan Üçüncü Kişilerin Durumu**

İptal davasının doğal sonucu, kamu borçlusunun yaptığı bağış veya hükümsüz sayılan işlemlerin iptal edilmesidir. İptal davasının kazanılması durumunda, alacaklı kamu idaresi, davaya konu mal ister borçlu ister üçüncü kişi elinde olsun, bunu derhal haczettirme yetkisini elde eder. Hatta söz konusu mal üçüncü kişinin tapuda üzerine geçirilmiş bir gayrimenkul olsa bile tapu kaydında herhangi bir düzeltme yapmadan o taşınmaz malın haciz ve satışını isteyebilir<sup>259</sup>.

Alacaklı kamu idaresinin iptal davasını kazanması sonucunda, iptal edilen tasarruf ve işlemlerden faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini vermeye bu kanun hükümleri dairesinde mecburdurlar. Bu kişiler verdiklerine karşılık olarak kamu idaresinden herhangi bir talepte bulunamazlar.(AATUHK Md.31.) Bu karşılık, üçüncü kişinin de kendi mal varlığında meydana gelecek azalmayı kamu borçlusundan isteme hakkı vardır. Üçüncü kişinin elindeyken iptal davasının alacaklı kamu idaresi lehine sonuçlanmasıyla hacedilip satılan maldan, kamu alacağı tahsil edildikten sonra, artan para üçüncü kişiye verilir. Ya da üçüncü kişinin elindeki malların

<sup>257</sup> Yargıtay 13. HD' nin, 23.09.1974 tarih, E.1974/2101, K.1974/2073, Özbacı, a.g.e., s.321.

<sup>258</sup> Tekin, a.g.m., s.98.

<sup>259</sup> Gerçek 2010, a.g.e., 172.

bir kısmının haczedilip satılması kamu alacağını karşılıyorsa, diğer mallar üçüncü kişinin tasarrufunda kalmaya devam eder<sup>260</sup>.

## 5. KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUK

### 5.1. Sorumluluğun Tanımı, Kapsamı Hukuki Niteliği

Sorumluluk müessesesi kamu alacağının doğru hesaplanıp, zamanında tahsil edilmesinde ve denetlenmesinde etkili bir müessese olup, kamu alacaklarının korunması açısından büyük öneme sahiptir<sup>261</sup>. Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ancak, devlet bununla yetinmeyerek, bazı durumlarda vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını koruma altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir<sup>262</sup>.

Vergi hukuku alanında “sorumluluk” kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır. Nitekim, VUK’un 8/2’nci maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımın çok önemli iki hususta eksik olduğu görülmektedir. Birinci eksikliği vergi sorumlusunu sadece verginin ödenmesi açısından muhatap tutmuş olmasıdır. Oysa bilinmektedir ki, vergi sorumlusunun vergiyi ödemek yanında bordro düzenlemek, defter tutmak gibi birtakım şekli ve usule yönelik ödevleri de bulunmaktadır. İkinci eksikliği ise, vergi sorumlusunu kişi olarak tanımlamasındandır. Günümüzde kişi sıfatına sahip olunmamasına rağmen sorumlu sıfatı taşınabilmektedir<sup>263</sup>.

---

<sup>260</sup> Serim, a.g.e., s.87.

<sup>261</sup> Çelik, a.g.e., s.102.

<sup>262</sup> Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s.157.

<sup>263</sup> Yiğit, a.g.e., s.88-89.



Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için 1) vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve 2) vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir. Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel kriter oluşturmaktadır<sup>264</sup>.

Devletin kamu alacağını koruma altına alma amacına yönelik sorumluluk kurumu, bir kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Yükümlülükte olduğu gibi, kanunlarla kabul edilen durumlar dışında sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamamaktadır(VUK Md. 8/3). Bu nedenle kanunda aksine bir hüküm olmadıkça sözleşme ile sorumluluk yaratılamaz, değiştirilemez ya da ortadan kaldırılamaz<sup>265</sup>. Kişilerin bu konuda yapacakları sözleşmelerin geçersiz sayılması, kamu alacağının korunması amacıyla kabul edilmiştir.

Vergi sorumluluğundan söz edebilmek için, bir vergi yükümünün, yani devlet ile yükümlü arasında kurulmuş bir vergi borcu ilişkisinin bulunması; vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin varlığı gerekmektedir. Bu nedenle vergi sorumluluğu, vergi yükümlülüğünde olduğu gibi kural olarak sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmakta ve vergiyi doğuran olaya bağlanan yükümlülüklerin ortadan kalkmasıyla ( ödeme, terkin, takas, zamanaşımı ) son bulmaktadır. Ayrıca sorumluluk asıl borç miktarı ile sınırlıdır. Sorumluluğun vergi borçluluğu ile doğup, borcun ifası ile sona ermesine “*sorumluluğun bağımlılığı ilkesi*” denmektedir. Sorumluluğun diğer bir özelliği fer’i nitelikte olmasıdır. Söz konusu vergi borcu asıl sorumludan istenmedikçe sorumluya gidilemez. Borcun aslı borçludan istenmedikçe sorumluya başvurulmamasına “*sorumluluğun fer’iliği ilkesi*” denilmektedir<sup>266</sup>.

Vergi kesenlerin sorumluluğu, sorumluluğun fer’iliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Çünkü fer’ilik ilkesi gereğince borcun önce yükümlüden istenmesi gerekirken, vergi kesenlerin sorumluluğunda, ödenmeyen vergi borcu öncelikle vergi kesmekle sorumlu kişiden istenmektedir. Vergi kesenin asıl borçluya rücu hakkı saklıdır. Sorumlunun, kanunların açık hükmü gereği, şekli ödevlerin yanında maddi

<sup>264</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.72.

<sup>265</sup> Mualla Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fadıl Hakkı SUR Anısına Armağan**, Ankara: AÜ SBF Yayını No: 522, 1983, s.49.

<sup>266</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.80.

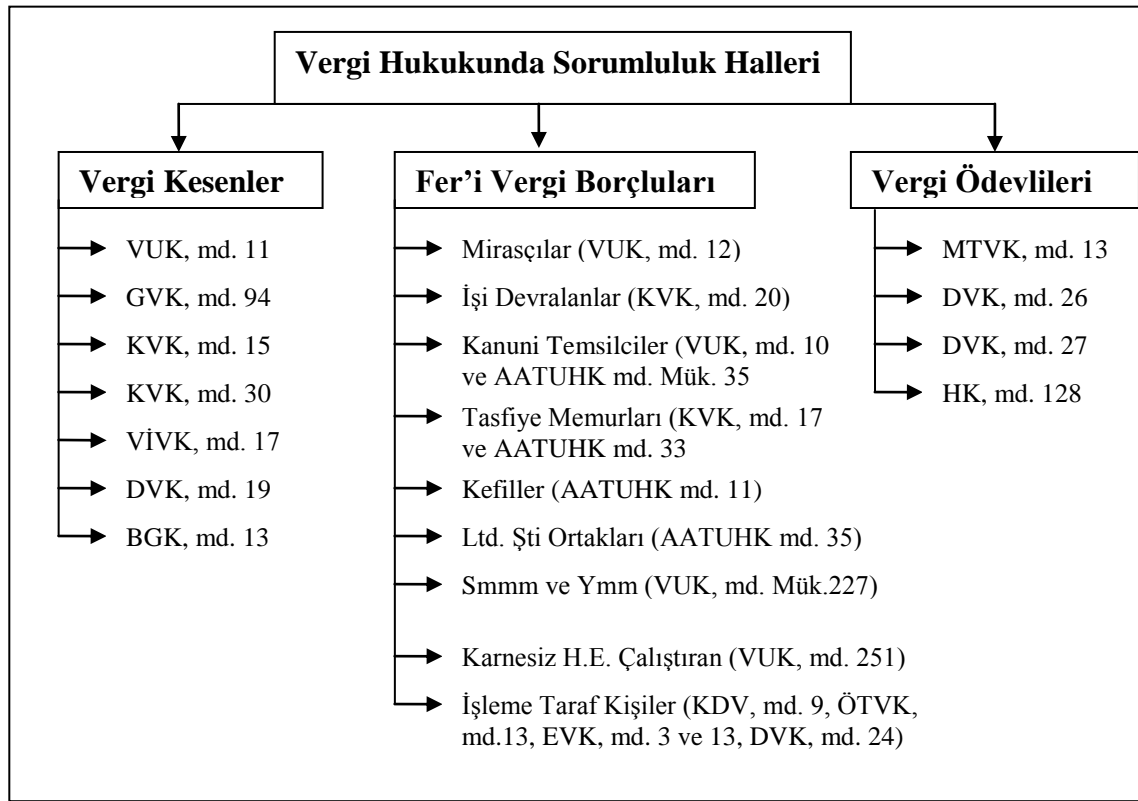
borçların ifasında da asıl yükümlünün yerine geçmesine “*vergide ikame*” adı verilmektedir<sup>267</sup>.

Özel hukukta olduğu gibi sınırlı ve sınırsız sorumluluk kavramları vergi hukukunda bulunmamaktadır. Sorumlu da aynen yükümlü gibi sorumluluktan doğan borcu bütün mal varlığı ile yerine getirmek durumundadır. Ancak, AATUHK’nın 35’inci maddesinde yer alan düzenlemeyle Limited şirketlerin ortaklarının sermaye payları oranında ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan kamu alacaklarından sorumlu olmaları bu durumun bir istisnasıdır.

## 5.2. Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri

Vergi sorumlularının kimler oldukları Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında belirtilmiştir. Vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumuna göre sorumluluk hallerini topluca aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

**Tablo-3: Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Halleri**



**Kaynak:** Gerçek, a.g.e., s.35.

<sup>267</sup> Karakoç, a.g.e., s.215.

### **5.2.1. Kamu Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanların Sorumluluğu**

AATUHK'nın 22'nci maddesine göre kamu alacağını, borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, bu vazifelerini kanunlarda veya bu kanunda belirtilen süreler içerisinde yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen alacak bu gerçek ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur. VUK'un 11'nci maddesine göre de yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz. Bu düzenlemeler de kamu alacağının korunması bakımından önem arz etmektedirler.

Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci maddesinde sayılmıştır. Bunlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kooperatifler, yatırım fonu yöneticileri, gelirlerini gerçek usulde beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre saptayan çiftçilerdir<sup>268</sup>.

Bu kişiler nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden(avanslar dahil) gelir veya kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapmak mecburiyetindedirler. Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumlara ödemede bulunanlar, yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla sorumludurlar(KVK, Md. 30).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17'ci maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralyanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahibi mirasçılara yaptıkları ödemelerden, veraset ve intikal vergisine mahsuben vergi kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Damga Vergisi Kanununun 192'üncü maddesine göre, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar damga

---

<sup>268</sup> Tosuner-Arıkan, a.g.e., s.47.

vergisine tabi ödemeler yaparken, vergiyi kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Benzer şekilde, Belediye Gelirleri Kanununun 13 ve 35'nci maddelerinde de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre ilan ve reklam işi yapanlar ile elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar ilgili vergileri belediyeye yatırmakla sorumludurlar.

### **5.2.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu**

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisidir. Temsil ilişkisi kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilir<sup>269</sup>. Başkasının nam ve hesabına eylemlerde bulunarak, temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişiye temsilci denir<sup>270</sup>. Özel hukukta, kural olarak, temsilcinin işlemlerinden temsil edilen sorumludur. Buna karşın, vergi hukukunda temsilciler, yükümlü için yaptıkları ve/veya yapmayı ihmal ettikleri vergi ödevleri nedeniyle, belirli şartlar altında, kişisel olarak sorumlu olurlar. Yükümlülerin temsilcilerinin vergi sorumluluğu vergi hukukuna özgü bir kurumdur<sup>271</sup>. Vergi hukukunda kanuni temsilciye yer verilmesinin en önemli nedeni, fiil ehliyetine sahip olmayanların da mükellef veya sorumlu olabilmeleridir. Bu kişilerin kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin zamanında ve doğru biçimde yerine getirilebilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulur.

Kanuni temsilcilerin tahsil edilemeyen vergi borcundan sorumlu tutulması, vergi alacağının korunması açısından büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki, kanuni temsilci ödemediği vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda kalacağından, temsil ettiği kişi veya kurumun vergi borcunu öncelikle ödeme yoluna gidecektir. Her ne kadar ödediği vergi borcu için asıl mükellefe rücu etmek imkanı bulursa da hazır parayı elden çıkarıp, tekrar elde etmek için mükellefe başvurusu bazen olumsuz sonuçlara da neden olabilecektir. Bu nedenle kanuni temsilci öncelikle temsil ettiği kişinin vergi borcunu ödeme gayreti içinde olacaktır. Bu durum da vergi alacağı için büyük güvence oluşturacaktır<sup>272</sup>.

<sup>269</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dözmez, a.g.e., s.79.

<sup>270</sup> Çelik, a.g.e., s.104.

<sup>271</sup> Karakoç, a.g.e., s.199.

<sup>272</sup> Bayraklı, a.g.e., s.89-90.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu, temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle konu gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin temsilinde kanuni temsilcinin sorumluluğu olarak iki ana başlık altında incelenecektir.

#### **5.2.2.1. Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu**

Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri ile ilgili hükümler Türk Medeni Kanununda yer almaktadır. TMK'nın 335'nci maddesine göre ergin olmayan çocuk ana babasının velâyeti altındadır. Yasal sebep olmadıkça velâyet ana ve babadan alınmaz. Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar. Ana ve baba, velâyetleri devam ettikçe çocuğun mallarını yönetmekle yükümlüdür.(TMK Md. 352) Bu yükümlülük veliye çocuğun kanuni temsilcisi olma vasfını da kazandırmaktadır. Küçüğün evlat edinilmesi durumunda, ana babaya ait hak ve yükümlülükler evlat edinene geçtiğinden bu durumdaki küçüklerin kanuni temsilcileri evlat edinenler olmaktadır.(TMK Md. 314) Küçüklük ve kısıtlılık hallerinde vasi ve kayyım atanması da mümkündür. Vasi, vesayet altındaki küçüğü veya kısıtlıyı hukuki işlemlerde temsil eder. Kayyım ise, belirli işleri görmek veya mal varlığını idare etmek için atanır.(TMK Md. 403) Vasi ve kayyım da kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır.

Kanuni temsilcinin kanunun kendisine yüklediği ödevleri yerine getirme konusundaki sorumluluğu vergi aslı ve cezalar açısından farklı düzenlenmiştir. Küçük veya kısıtlının vergi dairesine ödenmeyen “vergi aslı” birinci derecede küçük veya kısıtlının mal varlığından alınır. Danıştay 4. Dairesinin 07.02.1991 tarih, 1990/1415 Esas No ve 1991/1404 Sayılı kararında “*Amme alacağı için haciz uygulanması ve alacak için yeterli mal varlığı bulunması halinde kanuni temsilciler sorumlu tutulamazlar*” denilmek suretiyle bu duruma açıklık getirilmiştir.<sup>273</sup> Ancak, verginin kısmen veya tamamen alınamaması halinde bu defa vergi aslı için kanuni temsilciye başvurulur. Vergi aslı bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer’i, düzeydedir. Kanuni temsilci kendi mal varlığından ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi aslı için küçük veya kısıtlıya rücu edebilecektir.(VUK Md. 10/f-3) Gecikme zammı ve

---

<sup>273</sup> Tosuner-Arıkan, a.g.e., s.50.

gecikme faizi de bir cezadan ziyade bir mali yaptırım olduğundan asıl mükellefe rücu edilebilir.

Vergi aslının kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınabilmesi için, aşağıdaki iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

a) Verginin asıl mükellefin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olması.

b) Bu olayın kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalden ileri gelmiş olması.

Konu cezalar açısından ele alındığında vergi aslına göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım bırakılmış olanlar veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır(VUK., Md. 332). Bu hüküm küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ortaya çıkacak cezalardan doğrudan doğruya sorumlu olduğunu hükme bağlamaktadır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi cezasının kanuni temsilcinin mal varlığından alınabilmesi için, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali aranmamakta; yalnızca vergi yasalarına aykırı hareket etmiş olması yeterli görülmektedir. Diğer bir ifade ile alacaklı kamu idaresi cezaları tahsil etmek için sadece kanuni temsilcilerin mal varlığına başvurabilecektir.

VUK'un 332'nci maddesinde veli, vasi ve kayyımların vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı ortaya çıkan cezaların, kanuni temsilci olmaları sıfatıyla kendilerinden tahsil edileceği ve mükellefe rücu edilemeyeceği belirtilmiştir. VUK'ta sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden dolayı kanuni temsilcinin sorumluluğu düzenlenmiş iken, AATUHK'da vergi ödevleri dışında kalan diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi durumundaki sorumluluklar hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 15'nci maddesinde, küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilcilerin tacir sayılmayacağı, tacir sıfatının temsil edilene ait olduğu, ancak kanuni temsilcilerin ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olacakları hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin olmadığı hükmünü, tüm kamu alacakları için genişleterek yorumlamak yerinde olacaktır. Aksine

bir yorum, kanuni temsilcilerin vergilerin dışındaki kamu alacaklarına yönelik kanunlara aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin var olduğu sonucunu ileri sürmeye neden olur ki, bu da hukuk mantığı ve felsefesi ile bağdaşmaz<sup>274</sup>.

Küçük ve kısıtlıların temsilinde vergi cezaları gibi, hapis gerektiren kaçakçılık suçu cezası ve ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezaların muhatabı da, kanuni temsilcilerdir.

#### **5.2.2.2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilinde Temsilcilerin Sorumluluğu**

Tüzel kişilerin idare zamanında kamu borçlarından sorumluluğu, tüzel kişiliği temsile yetkili olan kanuni temsilcilere aittir. Tüzel kişi işletmeleri bakımından kanuni temsilcilerin durumları 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir.

Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından temsil ve idare olunmaktadır.(TTK Md. 317) Yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredebilirler.(TTK Md. 319) Ancak şirket yönetim kurulu vergi işleri için bir murahhas üyeyi görevlendirmiş olsa bile, yönetim kurulunun tümü sorumlu olmaya devam etmektedir<sup>275</sup>. Limited şirketlerde şirket müdürü veya yönetim yetkisine sahip ortaklardan biri; kollektif şirketlerde aksi kararlaştırılmadıkça ortaklardan her biri; komandit şirketlerde ise yönetim ve temsil yetkisine sahip komandite ortaklar, temsilci sıfatıyla sorumludur<sup>276</sup>.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler nedeniyle vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde, derneklerde yönetim kurulu, vakıflarda da idare edenler kanuni temsilci olmaktadır.

Temsil organını oluşturan kişilerin tüzel kişiye ait vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve bu yüzden yükümlü tüzel kişinin mal varlığından vergi ve buna bağlı alacakların kısmen ya da tamamen alınamaması durumunda, alınamayan vergi ve buna

---

<sup>274</sup> Yiğit, a.g.e., s.95.

<sup>275</sup> Karakoç, a.g.e., s.201.

<sup>276</sup> Bayraklı, a.g.e., s.91.

bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilcilerin kişisel mal varlığından alınmaktadır.(VUK Md. 10)

VUK'un 10'uncu maddesinde hüküm altına alınan kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusuna paralel bir düzenleme tüm kamu alacaklarını kapsayacak şekilde AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde yer almaktadır. AATUHK'nın "*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*" başlığını taşıyan mükerrer 35'inci maddesi gereği olarak "*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzelkişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından*" söz konusu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu hüküm, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanmaktadır.

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesine 5766 sayılı Kanun ile 06.06.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iki adet ek fıkra eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme gereği kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Mükerrer 35'inci maddede yapılan bu değişiklik ile ilgili olarak Hükümet tarafından verilen Kanun tasarısında değişiklik gerekçesi şu şekilde belirtilmektedir.

*" Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci ve teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir."*

Yapılan bu değişiklik ile kamu alacağının;

- Doğduğu zamandaki



- Ödenmesi gerektiği zamandaki
- Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme sürelerindeki şahısların farklı kişiler olması hallerinde de bu şahısların tamamı kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Diğer bir anlatımla bir kamu alacağının doğumu sırasında sorumlu sıfatında bulunan kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden ile Vergi Usul Kanununa göre ödenmesi sırasındaki kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenin veya verilmiş özel bir ödeme süresinin bulunması halinde bu sıradaki kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenin hepsinin farklı kişiler olması durumunda bile bunların tamamı kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmaktadır<sup>277</sup>.

Mevcut yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere kanuni temsilcilerin sorumluluğu mevcut kamu alacağının borçlu tüzel kişilik malvarlığından tahsil edilmemesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde başlamaktadır. Bu bağlamda uygulamada ortaya çıkan duraksamaları gidermek üzere AATUHK'nın 3'üncü maddesinde "*Tahsil edilmeyen amme alacağı*" ile "*Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi*" nin tanımı yapılmıştır.

Bu tanımlamalar çerçevesinde "*Tahsil edilemeyen amme alacağı: Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,*

*"Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı"* ise "*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını*" kapsamaktadır.

---

<sup>277</sup> Ruknettin Kumkale, "Son Değişiklik ile Amme Borçlarına Karşı Kanuni Temsilcilerin Durumu", <[http://www.alomaliye.com/2008/ruknettin\\_kumkale\\_son\\_degis.htm](http://www.alomaliye.com/2008/ruknettin_kumkale_son_degis.htm)>, (Erişim: 13.02.2011).

Konuya ilişkin olarak A.Seri 1 Sıra Numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nin "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı bölümünün 7'nci maddesine göre "*amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, AATUHK' nın 3'üncü maddesinde yer alan tanımlamalardaki hususlar dikkat alınmak suretiyle yapılacak işlemlere dayanılarak tespit edilecek ve söz konusu maddede belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların oluştuğu kabul*" edilecektir.

Buna göre kanuni temsilciler adına AATUHK' nın 55'inci maddesine göre ödeme emri gönderilecektir. Söz konusu ödeme emrinin de muhatabına tebliğ edilmesi zorunlu olup, konuya ilişkin olarak muhatabın bulunmaması halinde ilanen de tebligat yapılabilmektedir.

Vergi borçlusu konumunda olan bir tüzel kişilik hakkında gerekli işlemler yapılmadan ve alacağın tahsili yönünde tahsilâta ilişkin işler sonuçlanmadan kanuni temsilcilere başvurulması, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde mümkün değildir.

Bir başka açıdan yasal koşulların oluşması halinde kanuni temsilciler adına takip işlemleri öncelikle ödeme emrinin tebliği başlatılacak olup, kamu borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması halinde söz konusu tüzel kişiliğin hukuki özellikleri dikkate alınarak işlem yapılması gerekecektir. Bu bağlamda kanuni temsilcinin birden fazla olması halinde tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlemek suretiyle takibe geçilecektir<sup>278</sup>.

Ayrıca kanuni temsilciler hakkında "kamu alacaklarının korunması" kapsamında yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümlerinin kamu borçlusunun yanı sıra kamu borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında sürdürülmesi söz konusu olabilmektedir.

AATUHK'nın 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer alan sorumluluk ile VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak olan takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak olan takiplere aynı

---

<sup>278</sup> Veysi Seviğ, "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları", Referans Gazetesi, 17.11.2008.

zamanda başlanması da mümkündür. Ancak iflas halindeki şirketin vergi borcunun iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci hakkında takibat yapılabilecektir.

Tüzel kişilerin vergi cezalarına ilişkin düzenleme VUK'un 333'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı davranışlardan kaynaklanan cezalar tüzel kişiler adına kesilmektedir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin durumu, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin durumundan farklıdır. Çünkü vergi cezası tüzel kişiye kesilmekte ve vergi cezasının muhatabı tüzel kişi olmaktadır. Kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için aynı kanunun 10'uncu maddesinde belirtildiği gibi ödevlerin kanuni temsilcilerce yerine getirilmemesi nedeniyle kesilen cezanın tüzel kişinin varlığından alınamaması gereklidir<sup>279</sup>.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin cezalardan sorumluluğunda kanunlar arasında farklılıklar bulunmaktadır. VUK.'ta kanuni temsilcinin belirtilen şekilde ödediği vergiler için mükellefe rücu edebileceği belirtilirken, cezaları rücu edebileceğine değinilmemiştir. VUK'un lafzına bakılarak yorum yapılırsa, cezalar için rücu edilemeyeceği ileri sürülebilir. AATUHK'ya sonradan ilave edilen ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35'nci maddede kanuni temsilcilerin belirtilen şekilde ödediği tüm kamu alacaklarının vergi-ceza ayırımı yapılmaksızın rücu edilebileceği hükme bağlanmıştır. AATUHK tüm vergi alacaklarına uygulanabildiğine göre kanuni temsilcilerin bu şekilde ödedikleri tüm kamu alacakları için rücu etme hakkı olmalıdır. Aksine bir yorum şahsi malı olmayan kişilerin kanuni temsilci seçilmelerine yol açar ki, bu da kamu alacaklarının korunması açısından olumsuz sonuçlar yaratır. Alacaklı tahsil dairesi açısından önemli olan nokta, kamu alacağının tahsilidir. Kanuni temsilcinin ödemiş olduğu cezalar için mükellefe rücu edip etmemesi özel hukuku ilgilendiren bir konudur. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, kanuni temsilcinin cezalar için rücu etme hakkının engellenmesinde bir neden bulunmamaktadır<sup>280</sup>.

Mali nitelikli cezaların tüzel kişilik adına kesilmesine rağmen, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı

---

<sup>279</sup> Kırbaş, a.g.e., s.83.

<sup>280</sup> Çelik, a.g.e., s.107.

maddelerde belirtilen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunmaktadır (VUK Md. 333/3). Zaten, hapis cezasının tüzel kişiliğe uygulanmasına imkan bulunmadığı gibi “cezaların şahsiliği ilkesi” de, cezayı suçu işleyenin çekmesini gerektirir.

### 5.2.3. Mirasçıların Sorumluluğu

VUK’un 12’nci maddesine göre ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar. Mirasçıların kamu borçlarının ödenmesi konusundaki sorumlulukları AATUHK’nın 7’nci maddesinde de ayrıca hükme bağlanmıştır. Bu hükümde, borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçıların AATUHK’ya tabi oldukları ifade edilerek borçlunun ölümünden önce başlamış olan işlemlere devam edileceği ve kamu alacaklarından mirastan düşecek miktar ile sorumlu oldukları ifade edilmiştir. 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. Defter tutma işleminin devamı süresince satış yapılamamaktadır. Bu hükmün amacı kamu alacağını güvence altına almaktır<sup>281</sup>.

Kamu icra hukukunda, kamu borçlusunun sağlığında kamu alacağının tahsili amacıyla yapılmış olan işlemlerin ölüm nedeniyle mirasçılar hakkında tekrar yapılmasına gerek olmadığı kabul edilmekte ve başlamış olan işlemlere devam edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesi halinde, mirasçıların kamu borçlusu sıfatıyla kamu icra hukuku hükümlerine göre takip edilmesi mümkün değildir<sup>282</sup>.

Miras hukuku hükümlerinden (TMK Md. 641/1) farklı olarak, VUK’un 12’nci maddesi uyarınca, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar terekenin vergi borçlarından müteselsil olarak değil, payları oranında sorumludur. Terekenin vergi borcu tümü için tek bir mirasçıya ödeme emri tebliğ edilirse, mirasçının başvurusu üzerine, ödeme emrinin onun payını aşan kısmı iptal edilir<sup>283</sup>.

---

<sup>281</sup> Kaneti, s.429.

<sup>282</sup> Karakoç, a.g.e., s.601.

<sup>283</sup> Dn. 13. D’nin, E.1978/2606, K. 1978/3359 sayılı Kararı, Karakoç, a.g.e., s.602.

VUK'un 372'nci maddesi cezaların kişiselliği ilkesine uygun olarak ölüm halinde cezaların düşeceğini hükme bağlamaktadır. Bu durumda, vergi cezalarından dolayı mirasçılardan sorumlu tutulması söz konusu değildir. Cezalar suçu işleyen ve suçun unsurlarını bilen kişi için uygulanır. Ceza hukukunda cezaların şahsiliği prensibinden dolayı 372'nci madde gereğince düşmesi gereken cezalar, sadece ölen kişinin fiilinden doğan suçlara ilgili cezalardır. Mirasçılardan sorumlu sıfatıyla yapmaları gereken ödevleri tam olarak yapmamaları nedeniyle işlemiş oldukları fiillerden dolayı kesilecek cezaların düşmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte, gecikme zammı ve faizi vergi cezası niteliğinde olmadığından ölüm halinde düşmesi söz konusu olmayıp, mirasçılar gecikme zam ve faizinden vergi aslında olduğu gibi hisseleri oranında sorumlu olurlar<sup>284</sup>.

#### **5.2.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu**

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecbur tutulmuşlardır(VUK Md. 251). Sorumluluk gelir vergisi itibariyle "diğer usulde" vergilendirilen(GVK Md. 64) hizmet erbabını yanında çalıştıran iki grup için öngörülmüştür. Diğer usulde vergilendirilen hizmet erbablarının yukarıda sayılan gruplar dışında kalan işverenlerin yanında çalışmaları halinde bu işverenlerin yukarıda belirtilen şekilde sorumlulukları ortaya çıkmaz. Örneğin, kendisine özel inşaat yaptıran bir kişi inşaatında çalıştırdığı işçilerin karne almalarından veya vergilerini yaptırmalarından sorumlu tutulamayacaktır. Çünkü özel inşaat işi yaptıran işveren kanunda sorumluluk yüklenen işverenler arasında sayılmamıştır<sup>285</sup>.

Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi ve cezası işveren konumundaki kişi adına tarh edilir ve ondan tahsil edilir. Zamanında karne almış veya vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı da işveren konumundaki kişiden tahsil edilir. İşverenler yukarıdaki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükellef konumundaki işçilere rücu edebilirler.

<sup>284</sup> Tosuner-Arıkan, a.g.e., s.54-55.

<sup>285</sup> Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.85-86.

### 5.2.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

AATUHK'nın 32'nci maddesinde, tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları kamu alacaklarını ödeme görevinin, tasfiye memurlarına geçeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, tasfiye halindeki kurumun kamu borçlarını ödeme yükümlülüğü tasfiye memuruna geçmektedir. Buradaki kamu borcu, tasfiye halindeki kurumun tasfiyeye girmeden önceki zamanlarda ortaya çıkan kamu borçları olabileceği gibi tasfiye döneminde ve tasfiye memurunun görevli olduğu dönemde ortaya çıkan kamu borçları da olabilir. İster tasfiyeden önceki dönemlerde ister tasfiye döneminde ortaya çıkan tüzel kişiye ait kamu borçlarını tasfiye memuru ödemekle mükelleftir. Bu maddede dile getirilen husus, bir görevdir. Bu görevi yapmak zorunda olanlar ise tasfiye memurlarıdır. Tasfiye memuru tabii ki, tasfiye halindeki şirketin kamu borcunu, tasfiye döneminde şirkete ait kaynaklardan ödemek durumundadır. Diğer bir ifadeyle tasfiye işlemleri yapılırken ortaya çıkan değerler olması durumunda bu değerlerden şirkete ait kamu borcunu ödemesi gerekir. Dolayısıyla tasfiye halindeki şirketin kamu borcunu tasfiye memurunun tasfiye halindeki şirket dışındaki başka kaynaklardan ya da kendi cebinden ödemesi söz konusu edilemez. Bu durumda, tasfiye halindeki şirketin tasfiye yapılırken ortaya çıkan bir değer veya tasfiye bittiğinde elde edilen bir artı değer yok ise tasfiye edilen şirketin kamu borcu ödenmediği için tasfiye memurunun ödevini yapmadığı ileri sürülemez. Tasfiye memurunun bu görevi yerine getirebilmesi için tasfiye sürerken veya tasfiye bittiğinde bu borcu ödemeye imkân verecek bir artı değer ortaya çıkması gerekir<sup>286</sup>.

Bu maddede bu görevi yerine getirmememin müeyyidelerinden bahsedilmemiştir. Buna karşın tasfiye edilen şirketin kamu borçlarını ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeyen tasfiye memurunun mali sorumluluğu 33'üncü maddede düzenlenmiştir.

AATUHK'nın 33'üncü maddesi uyarınca, tasfiye memurları veya fiilen tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadır. Bu kişiler, kamu idarelerinin alacaklarını ödemediği veya ödemek için

<sup>286</sup> Fehmi Günay, "Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları", <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Tasfiye%20Memurlar%C4%B1.pdf>>, (Erişim 17.02.2011).

karşılık ayırmadan tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi takdirde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu borçlarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından sorumluluk ile ifade edilmek istenen, bu alacakların en azından tarh edilmiş olmalarına yöneliktir<sup>287</sup>. Tasfiye memurlarının sorumluluğu yapılan tasarrufların içerdiği para miktarını geçemez. Öte yandan, bunların ödedikleri borçlar için kamu alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olan kişilere rücu etme hakları vardır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesine göre de, tasfiye memurları, tasfiye halindeki kurumun, önceki dönemlerle ilgili tahakkuk etmiş vergi borçları ile, tasfiye beyannamesine göre ödenmesi gereken vergileri ödemediği paylaştırma yapamazlar. Aksi halde, vergi aslı ve zamları ile cezalardan şahsen sorumlu olurlar. Vergi aslı bakımından rücu hakları vardır. Bu hükme göre, sadece kamu alacağının aslı rücu edilebilir. Ortaklara rücu edilebilmesi için ortakların tasfiyeden pay almış olmaları gereklidir. Paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılığında yetmezse, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil etmiş olan İcra ve İflas Kanunu' nun 206'ncı maddesinin 6'ncı sırasında yazılı bulunan imtiyazsız alacaklılara da tasfiye memurları ödemiş olduğu vergi asıllarını rücu edebilirler<sup>288</sup>.

KVK'daki düzenleme kamu alacaklarından sadece verginin zam ve cezalarının tahsilini güvence altına alırken AATUHK'daki düzenleme kuruma yönelik olarak kamu idaresinin her türlü alacaklarını kapsamaktadır. AATUHK'da düzenlenmiş olan sorumlulukta, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarına yönelik düzenleme yapıldığı, KVK'da ise tahakkuk etmemiş vergilerden sadece itirazlı olanlara karşılık ayrılmasından bahsedildiği görülmektedir. Yani AATUHK ile hem tahakkuk etmemiş hem de tahakkuk etmiş kamu alacakları koruma altına alınmıştır. AATUHK'da sorumluluk için bir üst sınır getirilmişken, KVK'da böyle bir sınırlama bulunmamaktadır.

---

<sup>287</sup> Şamlıoğlu-Özbalcı, a.g.e., s.260.

<sup>288</sup> Yiğit, a.g.e., s.98.

### 5.2.6. Limited Şirket Ortak ve Müdürlerinin Sorumluluğu

Türk Ticaret Kanununun 503'üncü maddesinde Limited Şirket "*İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir*" şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 504'üncü maddesinde de ortakların sayısının ikiden az elliden çok olamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Limited şirketleri idare ve temsil yetkisi ortaklardan bir veya bir kaçına bırakılabileceği gibi bu yetki, şirkete ortak olmayanlara da verilebilmektedir. Bunun dışında aksi kararlaştırılmış olmadıkça, şirket ortakları hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili ve mecburdurlar.

AATUHK'nın 35'inci maddesinde de limited şirket ortaklarının sorumluluğunun sermaye hisseleri oranında olduğu belirtilmiştir. Limited şirket ortaklarının tahsil sorumluluğu şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesi gerektiği halde tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı takibe tutulmalarına ilişkin bir düzenlemedir.

Aşağıdaki hallerde kamu alacağının limited şirketin tüzel kişiliğinden tahsili imkanının bulunmadığı kabul edilecektir<sup>289</sup>.

- Şirketin haczedilen mal varlığının, AATUHK hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin kamu alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen kamu alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,
- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde kamu alacağının iflas yolu ile takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması.

Yukarıda sayılan haller alacaklı kamu idaresinin tespit ve takdirine bağlı bulunan hallerdir. Sayılan bu şartlardan birinin sağlanması halinde limited şirketin kanuni temsilcileri hakkında takibat yapılabilecektir.

<sup>289</sup> 405 Seri nolu Tahsilat Genel Tebliği, 11.12.1998 tarih, 23550 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



Burada belirtilmesi gereken bir hususta AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edilen kamu alacaklarına ilişkin olarak limited şirket ortakları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurken, üçüncü kişilerin alacakları sebebiyle sorumlulukları şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olduğudur.

Limited şirketlerden tahsil edilemeyen kamu alacaklarından ortakların sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'nın 35'nci maddesi, 4369 sayılı kanunun 21'nci maddesi ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir. Yapılan düzenleme öncesi ortaklar ve şirket kanuni temsilcileri sermaye miktarı ile sorumluysen, düzenleme sonrası sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulmaya başlanmışlardı. Ayrıca hisse devirlerinde de ortakların kamu borçları karşısında sorumluluğu ortaklığa girdiği tarihten hissenin devrettiği tarihe kadar olacaktır.

AATUHK'nın 35'nci maddesinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi ise 4369 sayılı Kanun'un gerekçe metninde aynen aşağıdaki gibidir.

*“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35'inci maddesinde, amme alacağını koruma hükmü olarak limited şirketin ödenmeyen amme borçlarından ortakların koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarında sorumlu tutulacakları düzenlenmiştir.*

*Limited şirketler Türk Ticaret Kanununa göre en az 2 en fazla 50 ortakla ve 500 milyon lira gibi küçük sayılabilecek bir sermaye ile kurulabilmektedir. Limited şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiğinden, şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılamamakta dolayısıyla mevcut hüküm koruma işlevini görememektedir.*

*Limited şirketin kanuni temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmekte ve bu durum da kanuni temsilcilerin sorumluluğundan hareketle yapılan takiplerin sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır.*

*Mevcut düzenlemeyi bir örnekle açıklarsak;*

*500 milyon lira sermaye ve 10 ortakla kurulmuş olan bir limited şirketin 20 milyar lira borcunun tahsili için takibata geçildiğinde, öncelikle*

*alacaklı amme idaresi tarafından şirket varlıklarının satışı yapılacak, daha sonra da ortaklar şirkete koydukları sermaye miktarı kadar sorumlu tutulacaklardır.*

*Bu limited şirketin varlıklarının satışından 1 milyar lira, ortaklarından da koydukları sermaye ile sınırlı olarak 500 milyon lira tahsilat yapıldığında, 20 milyar lira amme alacağının 1,5 milyar lirası tahsil edilecek, alacağın 18,5 milyar lirası tahsil edilemeyecektir.*

*Yapılan düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı, için ortaklara şirkete koymuş oldukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır. Örneğe dönersek; mevcut düzenlemeye göre tahsil edilemeyen 18,5 milyar liranın da ortaklardan sermayeleri oranında tahsili imkanı doğacaktır.*

*Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseslerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariye yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip mali sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır.”<sup>290</sup>*

Yukarıda yer alan kanun gerekçesinden de anlaşıldığı üzere limited şirket ortaklarının sorumluluğunun sermaye payları oranında sınırsız olarak genişletilmesinin nedeni bu şirketler bakımından kamu alacağının tahsilatının güvence altına alınmış olmasıdır<sup>291</sup>.

TTK'nın 503 ve müteakip maddelerinde limited şirketlerin kuruluşu düzenlenmiş, Kanun'un 511'inci maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları yer almış, 515'inci maddesinde şirket esas mukavelesinde yapılan her değişikliğin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği, 519'uncu maddesinde de pay defterinin tutulacağı, bu

<sup>290</sup> Ömer Ergenç, “Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:231, Kasım 2000, s.88.

<sup>291</sup> Bülent Yıldız, “Limited Şirketlerden Tahsil İmkânı Bulunmayan Amme Alacaklarından Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:212, Nisan 1999, s.133.

deftere; ortakların ad ve soyadlarının, pay miktarlarının, vukuu bulan ödemelerin, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili değişikliklerin kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 520'nci maddesi hükmüne göre de ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakati ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden de görüleceği gibi, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise pay defterinde yer almaktadır.

Kanun'un 35'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait olan ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan kamu alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Ancak bu sorumluluğa başvurulabilmesi için kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Şirketin borçlarından dolayı şirket ortaklarının takibinde dikkat edilmesi gereken hususlara da yine 405 seri nolu tahsilat genel tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre;<sup>292</sup>

*“- Öncelikle şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.*

*- Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan amme alacağından sorumlu olduğu tutar belirlenecektir.*

*- Takip konusu amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında pay devri nedeniyle farklı kişilerin ortak olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacaktır.*

---

<sup>292</sup> 11.12.1998 tarih, 23550 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- *Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanununun 55'inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.*"

Kanun'un 35'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Buna göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması halinde, söz konusu kişilerin bu kamu alacağından müteselsilen sorumlu tutularak, Kanun'un 35'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında takip edilmesi gerekmektedir.

TTK'nın 540'ıncı maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında AATUHK uyarınca yapılacak takip; 35'inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesine göre, kamu alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

Öte yandan AATUHK'nın 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir<sup>293</sup>.

## **6. ORTAKLIĞIN FESHİNİ İSTEME**

Tüzel kişilerin kamu borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin ortaklarının kişisel kamu borçlarından dolayı, onların ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, alacaklı tahsil dairesince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır.

---

<sup>293</sup> Bülent Sezgin, "Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları", **Mali Çözüm**, Sayı:99, 2010, s.255.

Ortaklığın feshi ile tahakkuk etmiş, vadesi dolmuş fakat ödenmemiş kamu alacaklarının tahsili güvence altına alınmaktadır.

AATUHK' nın 34'üncü maddesine göre borçluya ait mal bulunmadığı ya da kamu alacağını karşılamaya yetmediği ve borçlu veya ortaklık tarafından teminat da gösterilmediği takdirde, alacaklı kamu idaresi, borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıklardaki hisselerinden kamu alacağının tahsili için genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshini talep ve dava edebilmektedirler.

Kolektif, limited, adi komandit şirketler ve komandite ortağın kamu borcu nedeniyle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ortağın borcu nedeniyle ortaklığın feshi yoluna gidilebilir. Sermaye şirketlerinden anonim şirket ortaklarının kamu borçları nedeniyle bu şirketlerin feshinin istenilmesi mümkün ve gerekli değildir. Çünkü bu şirketlerin ortaklarının alacaklıları, borçlularına ait olan hisselerin haczini ve satışını talep edebilmektedir<sup>294</sup>.

Ortağın şahsi borcundan dolayı ortaklığın feshinin istenebilmesi için bazı şartların bulunması gereklidir.

- Ortaklık, sermayesi paylara bölünmemiş bir ortaklık olmalıdır.
- Kamu borçlusu ortağın malı bulunmamalı veya kamu borcunu karşılamaya yetmemelidir. Ortaklığın feshi istenilebilmesi için, ortağın kamu borcunu ödemekten acz halinde olması gerekir. Normal şartlarda ortak kendi borcunu ödeyebilme imkanına sahip ise ortaklığın takibine gerek kalmayacaktır.
- Borçlu veya ortağı bulunduğu şirket tarafından teminat gösterilmemiş olması gerekir.

AATUHK' da ortaklığın feshi talebinin ne kadar süre içinde yapılabileceğine yönelik bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, borçlunun borçlu olma statüsü devam ettiği ve ortaklıkta hissesi bulunduğu süre boyunca alacaklı kamu idaresinin ortaklığın feshini talep etmesinde herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır<sup>295</sup>.

Türk Ticaret Kanununun 145'nci maddesinde ortaklardan birinin şahsi alacaklarının haklarını şirketin devamı süresince, ancak o ortağa şirket bilançosundan

---

<sup>294</sup> Bayraklı, a.g.e., s.86.

<sup>295</sup> Çelik, a.g.e., s.130.

düŖecek kar payı ve Ŗirket fesholunmuŖsa tasfiye payından alabilecekleri öngörölmüŖtür. Bunun baŖka Ŗekilde ifadeyle anlamı, ortağın Ŗirketteki payı üzerine haciz koyamayacaklarıdır. Sadece, Ŗirket bilançosuna göre alacağı kar payı ve tasfiye halinde tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koyabilirler. Ayrıca, Ticaret Kanununun 191'nci maddesine göre, ortaklığın feshini isteyebilirler.

AATUHK'nın 34'ncü maddesinde, alacaklı kamu idaresine sadece ortaklığın feshini isteme imkânı verilmiŖtir. Bu hususta da genel hükümlere atıf yapıldığından, fesih isteminin Ticaret Kanununun 191'nci maddesindeki esas dairesinde tekemmül ettirilmesi gerekir. Bunun dıŖında, ortağın, ortaklıktaki payına haciz veya ihtiyati haciz uygulanması kamu alacakları bakımından da mümkün değildir. Ancak, Ŗirket bilançosuna göre ortağa düŖecek kar payına veya tasfiye payına ihtiyati haciz genel hükümlere göre uygulanabilir. Ŗirket ortağının diğer alacaklıları daha önce Ŗirketin feshini istemiŖlerse, alacaklı kamu idaresi bu isteme iŖtirak edebilir. Bu takdirde AATUHK'nın 21'nci maddesindeki esaslar dâhilinde iŖlem yapılır.

Ortaklığın feshi talebi, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre hukuk mahkemeleri tarafından hükme bağlanır. Ortaklığın feshiyle amaçlanan, alacaklının alacağını tatmindir. Diğer ortaklar, alacaklının alacağını ödemek veya borçlu ortağı Ŗirketten çıkarmak suretiyle, ortaklığın feshine engel olabilirler. Ortaklık, teminat göstermek suretiyle de feshe mani olabilir. Gösterilecek teminat, ortağın payı nispetinde değil, kamu borcunu karŖılayacak miktarda olmalıdır. Borçlu ortağın birden fazla Ŗirkette ortaklığı söz konusu ise, idare istediği ortaklığın feshini isteme hakkına sahiptir<sup>296</sup>.

## 7. YURT DIŖI ÇIKIŖ YASAğI

Anayasamızın pek çok hükmünde değişiklik öngören 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>297</sup> ile ilgili 12 Eylül 2010 tarihinde referandum yapılmıŖtır.

Referandumda geçerli oyların yarısından fazlasının (yüzde 57,88) kabul yönünde çıkması ve sonuçların Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla<sup>298</sup> birlikte, değişiklikler yürürlük kazanmıŖtır.

---

<sup>296</sup> Bayraklı, a.g.e., s.86.

<sup>297</sup> 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıŖtır.

Bu kapsamda değişiklik yapılan Anayasa hükümlerinden biri de “Seyahat Hürriyeti” ve onun sınırlandırılmasına ilişkin “Yurt Dışı Çıkış Yasağı”nın yer aldığı Anayasa’nın 23’ncü maddesidir. Değiştirilen hükme göre; vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilir. Hükümün önceki halinde yer alan vatandaşlık ödevi (vergi ödevi, askerlik hizmeti vs.), yurt dışı çıkış yasağı konulması nedenlerinin arasından çıkarılmış ve bu konudaki idarenin yetkisi de kaldırılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi borcu nedeniyle idare tarafından konulan yurt dışı yasaklarının durumu, halk oylamasından önceki ve sonraki hükümler bakımından irdelenecek, vergi idaresi ile yargı organlarının bundan sonraki muhtemel tutumları değerlendirilecektir.

### 7.1. Yurt Dışı Çıkış Yasağında Eski Düzenleme

Yurtdışına çıkış yasağı ile mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve tahsilâtın hızlandırılması amaçlanmaktaydı<sup>299</sup>.

5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesinden önce Anayasanın 23’ncü maddesinde, “*Herkes yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturma nedeniyle ve suç işlenmesini önlemek amacıyla kanunla sınırlandırılabilir*” denildikten sonra; yurt dışına çıkma hürriyetinin de ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlandırılabilirliği belirtilmekteydi.

Yurt dışına çıkış yasağı uygulaması, Pasaport Kanunu’nun “Pasaport ve Vesika Verilmesi Yasak Olan Haller” başlıklı 22’nci maddesinde düzenlenmekteydi. Bu maddeye göre, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere, pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği, verilmişse geri alınacağı, bunların yurt dışına çıkışlarının engelleneceği belirtilmekteydi.

---

<sup>298</sup> 23.09.2010 tarih ve 27708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>299</sup> Erhan Gümüş, “Gümrük Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:206, Kasım 2005, s.166.

Ancak, vergi idaresinin vergi borcu olanlara yurt dışı çıkma yasağı uygulayabilmesinin yasal dayanağını oluşturan Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesinin ilgili bölümü, Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2007 tarih, 2007/81 sayılı kararı ile iptal edilmiştir<sup>300</sup>. Anayasa Mahkemesi'nce verilen süre içinde kabul edilen 5766 sayılı kanunla AATUHK'ya eklenen 36/A maddesi ile vergi borcu dolayısıyla yurtdışı çıkış yasağı konulabilmesi yetkisi ve usulü yeniden düzenlenmiştir.

AATUHK'nın 36/A maddesi, devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren 100.000 TL ve üzerindeki kamu alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan kamu borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir, hükümleri içermekteydi.

AATUHK'nın 36/A maddesiyle getirilen düzenlemede de, yurt dışına çıkış yasağı kararının alınması ve uygulamasına ilişkin yetki idarededir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda koşullar ve sınırlar net bir şekilde belirlenmiştir. Ancak, yurt dışına çıkış yasağının idare tarafından verilmesi ve bunun ilgiliye bildirimine ilişkin bir hükmün düzenlemede yer almaması, bu uygulamayı Anayasa'nın 13'üncü maddesine aykırı hale getirmektedir<sup>301</sup>. Zira, Anayasa'nın 13'üncü maddesinde "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik*

<sup>300</sup> 08.12.2007 tarih ve 26724 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2007 tarih ve E.2007/4, K.2007/81 sayılı Kararı'nın özeti şu şekildedir:

"Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık ödevi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2, 13 ve 23. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

<sup>301</sup> Özgür Biyan, "Anayasa'ya Aykırılık Devam Ediyor:Yurt Dışı Çıkış Tahdidi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl 4, Sayı:43, Temmuz 2008, s.1586.



*Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, doktrinde yurt dışı çıkış yasağının mahkeme kararına istinaden uygulanmasının daha uygun olacağı yönünde görüş birliği mevcuttur<sup>302</sup>.*

## **7.2. Yurt Dışı Çıkış Yasağında Son Durum**

Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’nca 07.05.2010 tarihinde kabul edilerek yayımlanan,<sup>303</sup> 5982 sayılı, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, Anayasa Mahkemesi’nin 07.07.2010 tarih ve 49-47 sayılı kısmi iptal Kararı sonrasındaki haliyle, 3376 sayılı Anayasa Değişikliklerinin Halkoyuna Sunulması Hakkında Kanun hükümleri gereğince 12.09.2010 tarihinde halkoyuna sunulmuştur. Yapılan halkoylamasının resmi sonuçlarına göre Anayasa değişikliğin kabul edildiğinin ilan edilmesine dair Yüksek seçim Kurulu’nun 22.09.2010 tarih ve 846 sayılı Kararı, 23.09.2010 tarih, 27708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anılan, 5982 sayılı Kanununun 3’üncü maddesi ile Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın yerleşme ve seyahat hürriyetine ilişkin 23’üncü maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hüküm değiştirilmiş ve hüküm *“Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir.”* halini almıştır.

Bu değişiklik uyarınca, herkesin seyahat özgürlüğüne sahip olduğuna ilişkin Anayasa’nın 23’ncü maddesinin ilk fıkrası aynen korunmuştur. Ancak bu özgürlüğü sınırlama sebepleri ve sınırlayabilecek makamlar daraltılmıştır.

Buna göre vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, artık, sadece; suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle, hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir. Bu durumda, bir kimsenin isterse 100 Milyon TL vergi borcu olsun bu borcu nedeniyle yurt dışına çıkışı engellenemeyecektir. Çünkü yurt dışına çıkış yasağı konulabilmesi için aranan şartlardan, “vatandaşlık ödevi” ifadesi madde metninden çıkarılmıştır. Ayrıca,

---

<sup>302</sup> Gülsen Güneş, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları**, Sayı:203, Ağustos 2005, s.132.

<sup>303</sup> 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hâkim kararı koşulu öngörüldüğünden idarenin bu yasağı koyma yetkisi de kaldırılmıştır<sup>304</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğüne ilişkin 11'nci maddesinin birinci fıkrası "*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.*" hükmüne yer verilmiş; ikinci fıkrasında ise kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı belirtilmiştir.

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasının koşullarına yer verilen Anayasa'nın 13'üncü maddesinde, bu koşullardan biri olarak, temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddesinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bir temel hak ve hürriyetin sınırlanması söz konusu olduğunda, öncelikli koşul olarak, sınırlama sebebine Anayasa'nın sınırlamaya konu olacak temel hak ve hürriyetle ilgili maddesinde yer verilmesi gerekmektedir.

Anayasa'nın yerleşme ve seyahat hürriyetine ilişkin 23'üncü maddesinde 5982 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, yurt dışına çıkma hürriyetinin ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilmiştir. Buna göre yurtdışına çıkma hürriyetinin sınırlama sebepleri sadece suç soruşturması veya kovuşturmasının bulunması halidir. Bunlardan başka bir sebebe dayalı olarak söz konusu hürriyetin sınırlanması ise anayasal hükümler uyarınca mümkün değildir.

5892 sayılı Kanun ile yapılan anayasal düzenleme sonucunda, yurt dışına çıkış hürriyetinin sadece suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceğinin hükme bağlandığı dikkate alındığında, artık bireylerin kendilerine ya da kanuni temsilcisi veya ortağı olduğu tüzel kişilere ait borçlar nedeniyle yurt dışına çıkma hürriyetlerinin sınırlanmasına hukuken imkân bulunmamaktadır<sup>305</sup>.

AATUHK'nın 36/A maddesi yukarıda açıklanan Anayasa değişikliğinin yürürlüğe girmesinde itibaren kadük hale gelmiştir. Nitekim söz konusu madde, 25.02.2011 tarih 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası

---

<sup>304</sup> Burak Aslanpınar, "Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı", **Yaklaşım**, Sayı:215, Kasım 2010, s.293.

<sup>305</sup> Yunus Emre Yılmazoğlu, "Amme Alacağı Sebebiyle Uygulanan Yurt Dışına Çıkış Yasaklarının Anayasa Değişiklikleri Karşısındaki Konumu", **Yaklaşım**, Sayı:217, Ocak 2011, s.305-306.

Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun' un 165'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelinen noktada, hiç kimseye vergi borcu nedeniyle yurt dışı yasağı getirilemeyecektir. Ancak, haklarında vergi suçu sebebiyle soruşturma ya da kovuşturma yürütölen kişilerin durumu farklılık arz etmektedir. Bu durumdaki kişilere hâkimin vereceği kararla yurt dışına çıkış yasağı uygulanabilecektir. Ancak, bu durumda yurt dışı yasağının artık kamu alacaklarının korunması amacıyla yapıldığını söylemek mümkün olmayacaktır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Devlet elde ettiği gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında kullanmaktadır. Günümüzde devlet yönetiminde benimsenen sosyal devlet anlayışı sonucundan artan kamu hizmetleri ile birlikte kamu giderlerinde de önemli artışlar meydana gelmiştir. Kamu harcamalarının artışı, kamu harcamalarının finansmanında kullanılacak kamu gelirlerinin korunması ve tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kamu alacaklarının korunması ve tahsili, kamu hizmetlerinin devamlı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi açısından çok büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle ülkemizde kamu alacaklarının takibi özel alacaklardan farklı olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yürütülmektedir.

Kamu alacaklarının tahsil edilemediği durumlarda kamu borçlusunun cebren takibi sonucu kamu alacağını tahsil etmek mümkün olabilmektedir. Ancak, cebren takipten önce alacaklı kamu idaresinin alacak üzerindeki haklarını korumak ve kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek hem daha zahmetsiz hem de daha ekonomik olacaktır. Bu nedenle AATUHK' nın 9-36'ncı maddelerinde kamu alacaklarının korunması ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Kamu borçlusu açısından kamu alacaklarının kanun gücüyle etkin bir şekilde korunduğunun bilinmesi, kamu borcunun zamanında ve eksiksiz ödenmesinde önemli bir faktördür. Kamu alacaklısının, kamu alacaklarını korumak ve tahsil edebilmek için, alacağın doğumundan tahsiline kadar her aşamada alacağı koruyucu yasal tedbirlerle donatılması gerekmektedir.

Kamu alacakları, teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, takas, iptal davası açılması, sorumluluk müessesesi ve ortaklığın feshinin istenmesi yöntemleri ile korunmaktadır. Çalışmada kamu alacaklarını koruma altına alan tedbirler, kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması ve dolaylı olarak koruma altına alınması olarak iki ayrı bölümde incelendi. Teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk konuları kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması başlığı altında incelendi. Rüçhan hakkı, takas, iptal davası açılması, sorumluluk müessesesi, ortaklığın feshinin istenmesi, yurtdışına çıkış yasağı konuları ise kamu alacaklarını dolaylı olarak koruma altına

alınması başlığı altında incelendi. Kamu alacaklarının korunması, tahakkuk etmiş kamu alacaklarının korunması ve tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının korunması gibi daha değişik ayrımlara göre de incelenebilir. Ancak, kamu alacaklarının doğrudan koruma altına alınması ve dolaylı olarak koruma altına alınması kanunun yaptığı ayrıma da daha yakın bir inceleme yapmaya imkân verdiği görüşüyle böyle bir ayırım yapılmıştır. Zira, AATUHK’ da kamu alacaklarını doğrudan koruma altına alan müesseseler bağımsız birer başlık altında yer alırken, kamu alacaklarını dolaylı olarak koruma altına alan müesseseler “Diğer Korunma Hükümleri” başlığı altında toplanmışlardır.

Kamu Alacaklarının Korunması ile ilgili tedbirleri alabilmek için alacaklı kamu idaresine resen harekete geçebilme imkânını Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun sağlamaktadır. Oysa özel alacaklarla ilgili olarak üçüncü kişilerin bu tedbirleri alabilmesi ancak alacaklının talebi üzerine, yetkili icra dairesi icra müdürlüğünün borçlu ile ilgili takip ve tahsil işlemlerine başlamasına bağlıdır.

Kamu alacağının korunması amacıyla yönelik olarak AATUHK’ nın 9’uncu maddesinde belirtilen koşulların ortaya çıkması halinde kamu borcuna karşılık alacaklı kamu idaresince teminat istenir. Kanun’ a göre teminat istenmesini gerektiren koşullar şunlardır;

- Vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile vergi kaçakçılığı sayılan hallerle ilişkin olarak bir kamu alacağının tarh edilmesi için gerekli işlemlere başlanmış olması,
- Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir.

Sayılan bu hallerden birincisinde tahsil dairesi teminat istemek zorunda iken, ikinci halde teminat istemek tahsil dairesinin takdirindedir. Aslında, birinci fıkra anlamında da bir takdir yetkisi vardır, ancak bu takdir yetkisi tahsil dairesine değil, vergi inceleme elamanına aittir. İnceleme elemanı takdirini teminat istenmesi yönünde kullandığında ve tahsil dairesinden teminat alınmasını talep ettiğinde, artık tahsil dairesi bu talebi yerine getirmek zorundadır. Böyle bir durumda tahsil dairesinin takdir yetkisi bulunmamaktadır. 6183 sayılı AATUHK’ nın 9’uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, teminat istemek için gerekli şartların mevcut olup olmadığını tespit etmek tahsil

dairesinin görev ve yetkisindedir. Ancak bu yetki, “sınırlı”, “tamamlayıcı” ve “bağımlı” bir yetkidir.

AATUHK’ nın 9’uncu maddesinin ikinci fıkrası bir yönüyle birinci fıkradan dar diğer bir yönüyle ise daha geniştir. Eğer borçlunun ikametgâhı Türkiye’ de ise borçlunun durumu, tahsilinin tehlikede olduğunu gösterse dahi tahsil dairesi teminat isteyemeyecektir. Çünkü yetki özellikle ikametgâhı Türkiye’ de olmayan kamu borçlularının durumunu düzenlemektedir. Ancak, borçlunun ikametgâhı Türkiye’ de değilse ve tahsil dairesi borçlunun durumunu kamu alacağının tehlikede olduğu yönünde değerlendirirse, öncesinde bir vergi incelemesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın teminat isteyebilecektir. Bu durumda kamu alacağının bir vergi mi yoksa başka bir kamu alacağı mı olduğunun da bir önemi kalmayacaktır.

İdareye kanunda belirtilen sebeplerin varlığı halinde teminat isteyip istemeyeceği konusuna seçme serbestisi verilmesi kadar daha da geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır ki, bu yetki borçludan teminat istenmesi ya da mala ihtiyati haciz uygulanmasının takdir edilmesidir. Çünkü ihtiyati haciz uygulanacak hallerden birisi de teminat istenmesini gerektirecek sebeplerin var olmasıdır. Danıştay verdiği bir kararında, teminat istenmesini gerektiren hallerde, ihtiyati haciz uygulaması için teminat gösterilip gösterilmeyeceğinin sonucunu beklemeye gerek olmadığını belirtmiş ise de, bu karar teminat müessesesi ile çelişmektedir. Çünkü AATUHK’ nın 13/4’üncü maddesi “borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddetle teminat...” göstermemesinden söz etmektedir. Bu süre, vergi alacakları için on beş günden az olmamak üzere idare tarafından tespit edilmektedir. Alacaklı kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle yükümlü olan tahsil dairesinin, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda doğrudan ihtiyati haciz uygulamak yerine belli bir süre tanımak şartıyla kamu borçlusundan teminat istenmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz. Her iki hükmün amacı kamu alacağını koruma altına almak olduğuna göre, biri ile bu temin edildikten sonra, diğerinin de uygulanmasına gerek yoktur. Diğer bir açıdan bakacak olursak; teminat istenmesi gereken hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz uygulanacak ise, teminat ne zaman istenecektir? Bu düşüncenin kabul edilmesi doğrudan teminat müessesesini uygulama dışı bırakacaktır.

Ancak, doktrinde de kabul gördüğü üzere, teminat istenmesini gerektiren bir durumda, borçlu tarafından teminat gösterilmemesi ya da gösterilen teminatın kamu alacağını karşılamaması durumunda kamu alacağının teminata bağlanmayan kısmı için ihtiyati haciz istenmesi gerekir. Ayrıca, borçlunun kaçma ya da mallarını kaçırma durumu varsa hiç zaman kaybetmeden ihtiyati haciz uygulanması kamu alacağının koruma altına alınması açısından gereklidir.

İhtiyati haciz konusunda bir diğer tartışmalı konu ise ihtiyati hacizde istihkak iddiasının düzenleyen bir hükmün Kanunda yer almamasıdır. Doktrinde ihtiyati haciz sırasında da istihkak iddiasının ileri sürülebileceği savunulmuştur. Çünkü ihtiyati haciz kamu borçlusuna ait mallara uygulanması gereken bir yoldur. İstihkak iddiasında bulunan kişi iddiasında haklı ise, kamu borçlusunun mülkiyetinde olmayan, sadece zilyetliğine sahip olduğu mallara ihtiyati haciz uygulanmış olur. Borçluya ait olmayan bir mal üzerinde nasıl kati haciz uygulanamıyorsa ihtiyati haciz de uygulanamaması AATUHK'nın mantığına ve amacına daha uygun düşer. Ayrıca yargı organlarının kararları da bu görüşle aynı yöndedir. Ancak, asıl sorun ihtiyati hacze maruz kalan üçüncü kişinin istihkak iddiasının hangi mahkemelerin görev alanına girdiği ile ilgilidir. Yargıtay ve Danıştay'ın bu konuda birbiriyle çelişen kararları mevcuttur. İdarenin borçlu elinde başkasına ait bir malı haczetme şeklindeki tasarrufunun yargı organı denetimi dışında bırakılması söz konusu olamayacağına göre, soruna bir şekilde çözüm bulunması gerekmektedir. Bizim görüşümüze göre kesin hacizde olduğu gibi, ihtiyati hacizdeki istihkak iddialarının da adli mercilerce bakılmasıdır. Bu konuya netlik kazandıracak bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından Kanuna eklenmesinin yerinde olacağı görüşündeyiz.

AATUHK' da tahsil dairesine tanınan bir diğer takdir hakkı ise borçlu tarafından gösterilen kefil kabul edip etmeme hususundadır. Kanunun 11'nci maddesine göre kefil kamu borcundan asıl borçlu ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Adi kefaletin kabul edilebilmesine Kanun imkân tanımamaktadır. Adi kefilin borçtan sorumlu tutulabilmesi, asıl borçlunun iflas etmesi veya ona karşı başlatılan icra takibinin sonuçsuz kalmasına bağlıdır. Bu koşulların gerçekleştiği kanıtlanmadıkça, borcun kefiliden tahsil edilmesine karar verilemez. Ancak, müşterek ve müteselsil kefalette asıl borçluya müracaat edilmeden kefil aleyhine takibe geçilebilmektedir. Şahsi kefaletin ancak kamu alacaklısı tarafından teminat gösterilmemesi veya gösterdiği

teminatın tahsil dairesi tarafından kabul edilmemesi hallerinde kabul edileceği düşünüldüğünde, kefilin müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmasının kamu alacaklarının daha az masrafla ve daha hızlı bir şekilde tahsiline imkân tanıdığı bir gerçektir. İdarenin uygulaması ve Danıştay'ın kararları da bu yöndedir. Ancak bu uygulamanın kefil açısından pek de adil olmadığı görüşündeyiz. Önce kamu borçlusunun icrai takibinin yapılıp borcun tahsil edilememesi durumunda kefile müracaat edilmesinin daha adil ve yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

Takas da kamu alacaklarını koruma altına alan müesseselerden biridir. Takas konusunda tartışmalı olan konu ise vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla kesip vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu vergileri, yükümlü sıfatıyla ödediği, ancak kendisine iadesi gereken kişisel alacakları ile takas talebinde bulunup bulunamayacağı konusudur. Danıştay, vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri, kendilerine iadesi gereken vergilerle takas edemeyecekleri görüşündedir. Bunun gerekçesi, sorumlunun, takas talebine konu olan vergi borcunun yükümlüsü olmadığı, yatırması gereken vergi kesintisi ile idareden olan alacağı arasında takas hakkı tanındığı takdirde bunun, sorumluyu, yatıracağı kesintinin kanuni yükümlüsü yerine koymak anlamına geleceğidir. Oysa, AATUHK' nın 3'üncü maddesine göre kamu borçlusu olarak kabul edilen vergi sorumlusunun takas talebinde bulunmasına herhangi bir yasal engel yoktur. Kaldı ki, ekonomik bakış açısından da sorumluya bu hakkın tanınması gerekir. Çünkü kişinin bir taraftan kestiği paraları hazineye yatırıp öte taraftan aynı miktarda reddedilmiş vergiyi hazineden alması ile bu iki miktarın takasını istemesi arasında hazineye girecek para açısından hiçbir fark yoktur. Ayrıca bu uygulama bir sürü formalite içinde boğulan vergi dairelerinin işlerini hafifleteceği gibi, iyi niyetli yükümlüleri de Maliyenin kapısını aşındırmaktan kurtarmış olacaktır.

Çalışmada ayrıntılı bir şekilde incelenen konulardan bir tanesi de tasarrufların geçersiz sayılması yani iptal davası açılması yoludur. 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.



İptal davasının konusunu üç grup tasarruf oluşturmaktadır; bunlar bağışlama sayılan ve ivazsız olan tasarruflar, kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflar ve hükümsüz sayılan diğer tasarruflar olarak üçe ayrılmaktadır.

Kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların iptali AATUHK'nın 30'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerle, borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan bütün işlemlerin, tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olduğu belirtilmektedir. Bu hüküm ile borçlunun kötü niyetle yaptığı tasarrufların iptali mümkün kılınmaktadır. Bu hükme dayanılarak açılan iptal davasında amaç, kamu borçlusunun borcunu ödememeye yönelik kötü niyetinin veya tasarruftan yararlanan kişinin kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak amacıyla mal elde ettiğinin ispatlanmasıdır. Dolayısı ile bu kapsamdaki tasarrufların tarafı olan iyi niyetli üçüncü şahısların iptal davasından zarar görme ihtimalleri düşüktür.

Buna karşın 29'uncü maddede düzenlenen Hükümsüz sayılan diğer tasarruflar için aynı durum söz konusu değildir. Hükümsüz sayılan tasarruflarda iptal davası açılması için borçlunun kötü niyetli olduğunun saptanmasına gerek bulunmamaktadır. Hükümsüz sayılan tasarrufların iptali konusu İcra ve İflas Kanunu'nda da yer almaktadır. Ancak, üçüncü şahısların hakları açısından AATUHK' daki düzenleme İcra ve İflas Kanunundaki düzenlemeden farklıdır. İcra ve İflas Kanunu'nda davalı üçüncü şahsın, hukuki işlemin yapıldığı anda borçlunun borca batık olduğunu bilmediğini ve gereken özeni gösterdiği halde öğrenemediğini yani iyi niyetli olduğunu kanıtlaması halinde iptal davası reddedilir. Bu durumu ispat yükü davalı üçüncü şahıstadır. Ancak, AATUHK üçüncü şahsa iyi niyetli olduğunu kanıtlama hakkı vermemektedir. Kanaatimce AATUHK' ya da, İcra ve İflas Kanunu'ndaki hükme benzer bir fıkra eklenerek, üçüncü şahıslara iyi niyetli olduğunu kanıtlama hakkı verilmesi, olaydan mağdur olan üçüncü şahısların haklarının korunmasını sağlayacak ve mağdur olmalarını engelleyecektir. Üçüncü şahısların iyi niyetli olduklarını kanıtlama haklarının bulunması bir hukuk devleti için daha uygun olacaktır.

VUK’ da küçük ve kısıtlıları temsil eden veli, vasi ve kayyımların vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı ortaya çıkan cezaların, kanuni temsilci olmaları sıfatıyla kendilerinden tahsil edileceği ve mükellefe rücu edilemeyeceği belirtilmiştir. VUK’ da sadece vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden dolayı kanuni temsilcinin sorumluluğu düzenlenmiş iken, AATUHK’ da vergi ödevleri dışında kalan diğer kamu alacakları ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi durumundaki sorumluluklar hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 15’nci maddesinde, küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilcilerin tacir sayılmayacağı, tacir sıfatının temsil edilene ait olduğu, ancak kanuni temsilcilerin ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olacakları hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda, küçük ve kısıtlıları temsil eden veli, vasi ve kayyımların bütün yasalar karşısında ceza hükümleri yönünden sorumlu oldukları, küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin olmadığı hükmü kesinlik kazanmaktadır. Aksine bir yorum, kanuni temsilcilerin vergilerin dışındaki kamu alacaklarına yönelik kanunlara aykırı hareketlerinden doğan cezalarda küçük ve kısıtlıların ceza ehliyetlerinin var olduğu sonucunu ileri sürmeye neden olur ki, bu da hukuk mantığı ve felsefesi ile bağdaşmaz.

5892 sayılı Kanun ile yapılan anayasal düzenleme sonucunda, yurt dışına çıkış hürriyeti sadece suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir. Anayasa’da yapılan bu değişiklik sonrasında yurtdışına çıkış yasağını düzenleyen AATUHK’ nın 36/A maddesinin uygulanma imkânı kalmamıştır. Bunun üzerine kanun koyucu 25.02.2011 tarih 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun’un 165’inci maddesi ile bu maddeyi yürürlükten kaldırılmıştır. Geline nokta, hiç kimseye vergi borcu nedeniyle yurt dışı yasağı getirilemeyecektir. Ancak, haklarında vergi suçu sebebiyle soruşturma ya da kovuşturma yürütülen kişilerin durumu farklılık arz etmektedir. Bu durumdaki kişilere hâkimin vereceği kararla yurt dışına çıkış yasağı uygulanabilecektir. Ancak, bu durumda yurt dışı yasağının artık kamu alacaklarının korunması amacıyla yapıldığını söylemek mümkün olmayacaktır.

Sonuç olarak ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili yürürlüğe girdiği 01.01.1954 tarihinden beri AATUHK’ ya göre yürütülmektedir. AATUHK yaklaşık atmış yedi yıldır yürürlükte olmasına rağmen en az değişikliğe uğrayan kanunlardan

biridir. Teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmeler sonucunda AATUHK' nın kamu alacaklarını koruma noktasında yetersiz kaldığı görülmektedir. Kanun'da halen tartışmalı konular mevcuttur. Vergi hukukçularının özgün düşünce ve yorumlarını göz önünde tutarak tartışmalı konuları sonuca bağlayan, daha sade ve günümüz tahsilat yöntemlerine daha uygun bir kanunun düzenlenmesi yararlı olacaktır.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

### **KİTAPLAR**

- AĞAR, Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2009.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.
- AYKAÇ, Kemal, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1976.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No.38, 2009.
- CANDAN, Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- ÇELİK, Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yay., 2002.
- DÖNMEZ, Recai, Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1023, 1998.
- GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- GERÇEK, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi, 2010.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref; TAN, Turgut, İdare Hukuku Genel Esaslar, C. I., 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- GÜLSEVEN, Mustafa, Açıklamalı İctihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1999.
- GÜRDOĞAN, Burhan, İflas Hukuku Dersleri, Ankara: Ajans Türk Matbaası, 1966.
- GÜZEL, Ahmet; ÖZDEMİR, Muharrem, Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları, Adana: Nobel Kitabevi, 2007.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar, Tebliğler, Danıştay Kararları, Muktezalar, İstanbul Maliye Vakfı, 2006.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.
- KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001.
- KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KIZILOT, Şükrü, Danıştay Kararları ve Muktezalar, Ankara: Savaş Yayınları, 1990.
- KUMRULU, Ahmet, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981.
- MUTER, B. Naci; ÇELEBİ, A. Kemal; SAKINÇ, Süreyya, Kamu Maliyesi, Manisa: Emek Matbaası, 2008.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Kırklareli: Sermet Matbaası, 1981.
- OĞUZMAN, Kemal; SELİÇİ, Özer, Eşya Hukuk, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997.
- OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2005.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 18. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002.
- ÖZCAN, Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Ankara: Yeni Desen Matbaası, 1975.
- PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesine Giriş, 2. Baskı, Trabzon: Yıldızlar Matbaacılık, 1994.

- POSTACIOĞLI, İlhan E., İcra Hukuku Esasları, 3. Baskı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:412, İstanbul, 1973.
- REİSOĞLU, Safa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2008.
- SERİM, Nilgün, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- ŞAMLIOĞLU, Servet; ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara:Feryal Matbaacılık, 1994.
- ŞİMŞEK, Edip, Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Uygulama ve İçtihatlar, Ankara:Eka Yayınları, 1990.
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep, Vergi Usul Hukuku, İzmir: İlkem Ofset, 2008.
- ULUATAM, Özhan; METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000.
- ÜNLÜ, Cengiz, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.

## **MAKALELER**

- AKTAN, Coşkun Can, “A.A.T.U.H.K Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, Vergi Dünyası 1981’den 2003’ e CD, Sayı:112, Aralık 1990.
- ARSLAN, Cem Barlas, “İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları”, Yaklaşım, Sayı:215, Kasım 2010.
- ASLANPINAR, Burak, “Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, Yaklaşım, Sayı:215, Kasım 2010.
- BİYAN, Özgür, “Anayasa’ya Aykırılık Devam Ediyor: Yurt Dışı Çıkış Tahdidi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl 4, Sayı:43, Temmuz 2008, s.1586.

- BOZDOĞAN, Mine Nur, “6183 Sayılı Kanun Açısından Haciz Uygulamasında İstihkak İddiasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:168, Eylül 2002.
- ÇELEN, Mustafa, “Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Değerlemesine Yönelik Bir Öneri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:208, Ocak 2006.
- ÇELİK, Binnur, “İptal Davası ve Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Önemi”, Yaklaşım, Sayı 87, Mart 2000.
- BOYALI, Cemal, “Vergi İncelemesi ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması”, Yaklaşım, Sayı:75, Mart 1999.
- ERGENÇ, Ömer, “Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Sorumlulukları”, Vergi Dünyası, Sayı:231, Kasım 2000, s.88.
- GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005.
- GÜMÜŞ, Erhan, “Gümrük Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı Uygulaması”, Vergi Sorunları, Sayı:206, Kasım 2005.
- GÜNEŞ, Gülsen, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, Vergi Sorunları, Sayı:203, Ağustos 2005.
- KARAKOÇ, Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili Kamu İcra Hukuku (Kavram-Nitelik ve Genel İcra Hukuku ile İlişkisi)”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:93, 2001.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi, “Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:17, 1972.
- KIZILOT, Şükrü, “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği” Yaklaşım, Sayı:198, Haziran 2009.
- ÖNCEL, Mualla, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.35, S. 1-4, 1978.

- ÖNCEL, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Fadıl Hakkı SUR Anısına Armağan, Ankara: AÜ SBF Yayını No: 522, 1983.
- ÖZDEN, Murat, “Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, Maliye Postası, Sayı:371, Şubat 1996.
- SEZGİN Bülent, “Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları”, Mali Çözüm, Sayı:99, 2010.
- ŞEKER, Sakıp, “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef hakları Yönünden Değerlendirilmesi” Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı:37, Ocak 2008.
- TEKİN, Cem, “Amme Alacaklarının Korunma Hükümlerinden İptal Davasına İlişkin Usul ve Esaslar” Vergi Sorunları, Sayı:167, Ağustos 2002.
- TOP, Zuhâl, “İntifa Hakkının Unsurları, İktisabı, Kurulması ve Sona Ermesi”, Yaklaşım, Sayı:133, Ocak 2004.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Teminat Kurumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:182, Kasım 2003.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-1”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:187, Nisan 2004.
- YAKIŞIKLI, Ramazan, “Teminat Mektupları”, Vergi Dünyası 1981’den 2003’e CD, Sayı 235, Mart 2001.
- YILDIZ, Bülent, “Limited Şirketlerden Tahsil İmkânı Bulunmayan Amme Alacaklarından Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, Sayı:212, Nisan 1999.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre, “Amme Alacağı Sebebiyle Uygulanan Yurt Dışına Çıkış Yasaklarının Anayasa Değişiklikleri Karşısındaki Konumu”, Yaklaşım, Sayı:217, Ocak 2011.



## **KANUNLAR**

- 28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
- 07.04.1924 tarih 68 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 442 sayılı Köy Kanunu.
- 25.02.1930 tarih 1433 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun.
- 29.12.1934 tarih 2892 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2644 sayılı Tapu Kanunu.
- 01.01.1936 tarih 3221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2903 sayılı Pamuk Islahı Hakkında Kanun.
- 10.07.1941 tarih 4856 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun.
- 15.08.1941 tarih 4887 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun.
- 24.12.2003 tarih 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 01.06.2004 tarih 25479 sayılı 5174 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu
- 16.06.2006 tarih 26200 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.
- 10.09.1993 tarih 18161 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu.
- 18.10.1983 tarih 18195 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu.
- 10.01.1961 tarih 10705 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

- 08.05.1926 tarih 366 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 818 sayılı Borçlar Kanunu.
- 29.12.2004 tarih 25685 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun.
- 20.01.1982 tarih 17580 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
- 25.02.2011 tarih 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 08.12.2001 tarih 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 11.07.1964 tarih 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.
- 06.01.1961 tarih 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 21.06.2006 tarih 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 15.05.1959 tarih 7738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7738 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.
- 02.11.1984 tarih 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 12.06.2002 tarih 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.
- 11.08.1970 tarih 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.
- 23.02.1963 tarih 11342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.

29.05.1981 tarih 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.

09.07.1956 tarih 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

29.12.2004 tarih 25685 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun.

17.07.1964 tarih 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 492 sayılı Harçlar Kanunu.

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

ÇELİK, Binnur, “Takas-Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacağını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2000/03a/01.htm>>, (Erişim: 16.01.2011).

DEMİRDAĞ, Levent; SEVİMKAN, Dilek, “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/27MaliCozum/06-LeventDemirdag21.doc>, (Erişim 04.07.2010).

<[http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCzel\\_ki%C5%9Fi](http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCzel_ki%C5%9Fi)>, (Erişim: 26.10.2010).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Borcundan Sorumluluğu”, <[http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=323](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=323)>, (Erişim: 26.10.2010).

GÜNAY, Fehmi, “Tasfiye Memurlarının Tasfiye Memuru ve Kanuni Temsilci Sıfatlarından Doğan Vergi ve Amme Alacağı Sorumlulukları”, <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Tasfiye%20Memurlar%C4%B1.pdf>>, (Erişim 17.02.2011).

KUMKALE Ruknettin, “Son Değişiklik ile Amme Borçlarına Karşı Kanuni Temsilcilerin Durumu”, <[http://www.alomaliye.com/2008/ruknettin\\_kumkale\\_son\\_degis.htm](http://www.alomaliye.com/2008/ruknettin_kumkale_son_degis.htm)>, (Erişim: 13.02.2011).

İŞIKTAÇ, Muhip Şeyda, “Teminat Mektupları”, <http://www.hukuk.gen.tr/konular/konular.asp?konugrp=2&konuid=3&konuek=5>, (Erişim: 30.11.2010).

- İYİĞÜN, Ömer, “Borçlar Kanununa Göre Takas, Borcun ve Alacağın Temliki Müesseseleri, Bu Müesseselerin Saymanlık Uygulamaları”, <<http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/oiyigun.pdf>>, (Erişim: 16.01.2011).
- KAYNARCA, Abbas, “6183 Sayılı Amme Alacağının Korunma Yöntemlerinin Örnekli Anlatımı”, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/6183%20say%C4%B1%C4%B1%20Kanun%20kapsam%C4%B1nda%20amme%20alaca%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n%20korunma%20y%C3%B6ntemleri.pdf>”, (Erişim: 26.11.2010).
- KÜRKLÜ, Yılmaz, “Kollektif Şirkette Vergi Borçlarından Sorumluluk Durumu”, <<http://smmmyilmazkurklu.com/kollektifortakl%C4%B1klardasorumluluk.html>>, (Erişim: 26.10.2010).
- ÖZDEMİR, Muharrem, “Tecil Faizi”, [http://www.alomaliye.com/2009/muharrem\\_ozdemir\\_tecil\\_faizi.htm](http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_tecil_faizi.htm), (Erişim, 04.07.2010).
- ÖZKOÇ, Mehmet, “Ticaret Şirketlerinde Cezai ve Hukuki Sorumluluk”. <<http://www.legalisplatform.net/Makale/Ticaret%20%C5%9Eirketlerinde%20Hukuki%20ve%20Cezai%20Sorumluluk.pdf>>, (Erişim: 26.09.2010).
- REİSOĞLU, Seza, “Teminat Mektupları Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, <[http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans\\_Sunumlari/SR-Konferans\\_Banka\\_Teminat\\_Mektuplari.doc](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/SR-Konferans_Banka_Teminat_Mektuplari.doc)>, (Erişim: 02.12.2010).
- SAMPO BANK, “Types of Guarantees”, <http://www.sampopankki.fi/en-fi/Corporate/LargeBusinesses/Financing/BankGuarantees/Domesticguarantees/Pages/Takausmuodot.aspx>>, (Erişim: 30.11.2010).
- SAVAŞ, H. Hüseyin, “Kamu Alacaklarında İptal Davası”, <<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2001-12/a/02.htm>>, (Erişim: 18.01.2011).
- TUNCER, Selahattin, “Türkiye’ de Amme Alacaklarının Tarihsel Gelişimi”, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046455.htm>>, (Erişim: 29.06.2010).
- TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda Muvazaa II.” <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091794.htm>>, (Erişim:22.12.2010).

- Maliyeden Doğan Açıklaması, <[http://www.samanyoluhaber.com/h\\_224414\\_maliyeden-dogan-aciklamasi.html](http://www.samanyoluhaber.com/h_224414_maliyeden-dogan-aciklamasi.html)>, (Erişim:01.12.2010).
- <http://www.vergiturk.com/ack/ammemd10ack1.htm>, (Erişim: 02.12.2010)
- İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>>, (Erişim:05.12.2010).
- Türk Vergi Kanunları 2004, < <http://www.vergiturk.com/ack/ammemd11ack.htm>>, (Erişim: 04.12.2010).
- A Seri 1 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliği, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat\\_Genel\\_Tebliği-A1.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği-A1.pdf)>, (Erişim:17.12.2010).
- 281 No’lu Tahsilat Genel Tebliği, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>>, (Erişim:17.12.2010).
- İhtiyati Haciz, < <http://www.vergiturk.com/ack/ihtiyatihaciz.htm>>, (Erişim:19.12.2010)
- Dn. 11. D’nin, E.2000/326, K.2001/96 sayılı Kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=20885>>, (Erişim: 24.12.2010).
- Türk Vergi Kanunları 2004, <<http://www.vergiturk.com/ack/ammemd19ack.htm>>, (Erişim:26.12.2010).
- UYANIK, Zekeriya, “Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı”, <[http://www.muhasebenet.net/makale\\_zekeriya%20uyanik\\_gelir%20uzmani\\_amme%20alacaklarinda%20ruchan%20hakk.html](http://www.muhasebenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzmani_amme%20alacaklarinda%20ruchan%20hakk.html)>, (Erişim: 28.12.2010).
- ÜST, Hüseyin, ““Vergi Borcu Olanların Bazı Kamu Hizmetlerinden Yararlanmaları Engellendi”, <<http://www.huseyinust.com/Thread-Vergi-borcu-olanlarin-bazi-kamu-hizmetlerinden-yararlanmaları-5766-sayılı-kanunla-eng>>, (Erişim: 11.01.2011).
- YILMAZ, Ejder, “Hacze Takipli Katılma”, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/313/3038.pdf>>, (Erişim: 01.01.2001).

Dn. 4. D'nin, 03.06.2008 tarih ve E.2007/5820, K.2008/2157 sayılı Kararı, Kanber Kılınç, "Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı", < <http://www.kanberkilinc.com.tr/amme-alacaklarinda-ruchan-hakki.htm>>, (Erişim: 03.01.2010).

## **TEZLER**

ÇELİK, Binnur, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Korunması Açısından Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkukun İncelenmesi", (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Ün. SBE, Ankara, 1988.

ÖZHAN, Tefik, "6183 Sayılı Yasa Kapsamında Amme Alacaklarının Güvence Altına Alınması", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Ün. SBE, İstanbul, 2010.

YİĞİT, Yusuf, "Kamu Alacaklarının Korunması", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ün. SBE, İstanbul, 2005.

ŞARLAK, Jale Ceylan, "Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Ün. SBE, Ankara, 2007.

## **GAZETELER**

Akşam Gazetesi, 20.01.2011

SEVİĞ, Veysi, "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", Referans Gazetesi, 17.11.2008.